



Instituto Politécnico de Santarém
2022

Ricardo Jorge Moreira da Cunha
A influência dos atores institucionais na formação
profissional contínua dos CC portugueses

A influência dos atores institucionais na formação profissional contínua dos contabilistas certificados portugueses

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças

Ricardo Jorge Moreira da Cunha

Orientador:
Professor Doutor Rui Robalo

Março, 2022



Instituto Politécnico de Santarém

Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém

**A influência dos atores institucionais na
formação profissional contínua dos
contabilistas certificados portugueses**

**Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre
em Contabilidade e Finanças**

Ricardo Jorge Moreira da Cunha

Orientador:
Professor Doutor Rui Robalo

Março 2022

Agradecimentos

Este trabalho representa sem dúvida o culminar de um projeto de superação pessoal pontuado por um percurso desafiador, mas com muito mais recompensas que sacrifícios da minha parte, e aqui chegado o sentimento é sem dúvida um misto de orgulho pela conquista, humildade pelas novas perspetivas, e profunda gratidão a todos os que me acompanharam e ajudaram a chegar aqui.

Agradeço antes de mais à minha esposa o apoio, a coragem, a paciência e a dedicação. És o leme que me permite navegar em direção ao que sonhamos, a âncora que me segura quando as águas se agitam e o farol que me guia a bom porto. Esta conquista não é minha, é nossa!

Agradeço também aos meus pais, à minha irmã, aos meus sobrinhos e afilhados, e ao resto da minha família, que sempre me apoiaram mesmo nos projetos que pareciam ser menos sensatos, com amor e dedicação incondicionais.

Agradeço aos entrevistados e todos os que comigo colaboraram neste estudo, pelo tempo dedicado e pela prontidão e disponibilidade demonstradas. Aos meus ex-colegas da licenciatura e amigos pelo apoio, aos colegas de mestrado pela motivação e companheirismo e aos professores pelo empenho e dedicação. Fiz amigos para a vida nesta escola, demasiados para enumerar, e a todos sou eternamente grato.

Finalmente, ao Professor Doutor Rui Robalo, que aceitou o meu desafio inicial e o escalou para algo muito maior do que imaginei, e sem nunca hesitar me acompanhou e guiou neste trajeto, com grande dedicação e empenho. Horas e horas de *brainstorming*, de análise, de leitura de centenas de páginas de transcrições, de revisão e planeamento do trabalho feito e por fazer. Muito obrigado por tudo! Partilho consigo sem hesitar todo o mérito deste trabalho.

Resumo

O objetivo deste estudo é investigar como a formação profissional contínua dos contabilistas certificados portugueses tem sido influenciada por diferentes atores institucionais. O estudo adota a metodologia de estudo de caso e recorre às lentes do modelo teórico de Dillard *et al.* (2004), que contempla as relações entre atores de três níveis institucionais: económico e político, campo organizacional, e organizacional.

Este estudo apresenta várias contribuições teóricas. A primeira contempla a extensão do modelo teórico, introduzindo uma relação direta entre os atores do nível económico e político e os do nível organizacional. A segunda realça a necessidade de existirem canais de comunicação eficientes entre os atores do nível do campo organizacional e os do nível económico e político. E a terceira mostra a capacidade de atores do nível económico e político em introduzir mecanismos eficazes de *enforcement* em práticas de atores do nível organizacional. Este estudo apresenta ainda duas contribuições práticas.

Palavras-chave: Formação profissional contínua, Contabilistas, Teoria institucional, Investigação qualitativa, Portugal.

Abstract

The aim of this study is to investigate how the continuing professional development of the Portuguese certified accountants has been influenced by different institutional actors. The study adopts the case study methodology and uses the lenses of the theoretical model of Dillard *et al.* (2004), which includes relations between actors at three institutional levels: economic and political, organizational field, and organizational.

This study provides several theoretical contributions. The first contemplates the extension of the theoretical model, introducing a direct relationship between actors of the economic and political level and those of the organizational level. The second highlights the need for efficient communication channels between actors at the organizational field level and those at the economic and political level. And the third shows the ability of actors of the economic and political level to introduce effective enforcement mechanisms in actors of the organizational level. This study also provides two practical contributions.

Keywords: Continuing professional development, Accountants, Institutional theory, Qualitative research, Portugal.

Lista de siglas e acrónimos

CC.....Contabilista Certificado

CNCComissão de Normalização Contabilística

FPCFormação Profissional Continua

IAESB.....International Accounting Education Standards Boards

IESInternational Education Standard

IFACInternational Federation of Accountants

IFRS.....International Financial Reporting Standards

OCC.....Ordem dos Contabilistas Certificados

OROC.....Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROCRevisor Oficial de Contas

SNCSistema de Normalização Contabilística

SNC-AP.....Sistema de Normalização Contabilística da Administração Pública

UC.....Unidades Curriculares

UE.....União Europeia

Índice

Agradecimentos	i
Resumo	ii
Abstract.....	iii
Lista de siglas e acrónimos.....	iv
Índice de tabelas	vi
Índice de figuras	vi
1. Introdução.....	1
2. Revisão da literatura	2
2.1. A formação profissional continua em contabilidade	2
<i>Definição, importância e objetivo da FPC</i>	2
<i>Atividades de FPC</i>	5
<i>Medição de FPC</i>	6
2.2. O contexto profissional do contabilista certificado em Portugal.....	7
2.3. Modelo institucional de Dillard <i>et al.</i> (2004)	11
3. Metodologia de investigação	15
4. Análise dos resultados empíricos	20
4.1. Nível económico e político.....	20
4.2. Nível do campo organizacional	26
4.3. Nível organizacional.....	35
5. Discussão de resultados	41
6. Conclusão	45
Referências bibliográficas	47

Índice de tabelas

Tabela 1 - Comparação de critérios de acesso à OCC, em termos de formação obtida em instituições de ensino superior.....	9
Tabela 2 - Tipos de FPC e respetivos créditos atribuídos pela OCC	11
Tabela 3 - Afetação dos atores institucionais aos níveis do modelo de Dillard <i>et al.</i> (2004) 16	
Tabela 4 - Fontes documentais analisadas.....	17
Tabela 5 - Lista de entrevistas realizadas	19
Tabela 6 - Número de ações de formação, por temática, entre 2011 e 2021.....	23
Tabela 7 - Número de horas de formação, por temática, entre 2011 e 2021	24
Tabela 8 - Membros da OCC com e sem atividade, entre 2011 e 2021	27
Tabela 9 - Membros OCC com atividade de CC por escalão etário, entre 2010 e 2021.....	28
Tabela 10 - Ações de formação OCC.....	30

Índice de figuras

Figura 1 – Modelo de Dillard <i>et al.</i> (2004)	13
---	----

1. Introdução

A formação profissional contínua (FPC) é importante na manutenção da competência dos profissionais de qualquer profissão e os profissionais de contabilidade não são exceção. Apesar do consenso relativamente à importância da FPC para os profissionais de contabilidade, há perspetivas diferentes em relação ao seu âmbito (e.g., Lindsay, 2016; Paisey & Paisey, 2020), às motivações dos profissionais de contabilidade para a realização de FPC (e.g., Rothwell & Herbert, 2007; Swanson, 2007; Lindsay, 2016; Carillo & Flores, 2020), às barreiras à realização de ações de FPC (e.g., Wessels, 2007; Paisey *et al.*, 2007; Lange *et al.*, 2015), à obrigatoriedade de frequência de ações de FPC imposta pelas organizações reguladoras da profissão (e.g., Friedman & Philips, 2004; Paisey *et al.*, 2007; Lange *et al.*, 2013), bem como às formas de medição da FPC (e.g., Berg, 2007; Paisey *et al.*, 2007; Lange *et al.*, 2013) e à oferta de FPC por parte destas organizações (Rothwell, 2007; Lange *et al.*, 2015; Paisey & Paisey, 2020).

O debate sobre esta diversidade de temas de FPC não é novo (e.g., Clyde, 1998), mas ganhou particular relevância com o processo de harmonização normativa levado a cabo pela International Federation of Accountants (IFAC). No âmbito deste processo de harmonização, a IFAC definiu uma série de normas designadas de International Education Standard (IES) para a formação e educação profissional. Uma dessas normas é a IES 7 que atende às temáticas da FPC e que passou a ser de aplicação obrigatória para as organizações associadas da IFAC a partir de 1 de janeiro 2006 (IFAC, 2005). Para além do vasto número de organizações, a nível mundial, abrangidas pela IES 7, muitas outras organizações reguladoras da profissão adotaram voluntariamente os referenciais desta IES, como aconteceu com a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) em Portugal, muito antes de se tornar membro da IFAC em 2016.

A profissão de contabilista certificado (CC) é regulada em Portugal desde 1995 e muitos têm sido os desafios para os profissionais de contabilidade portugueses. O exercício da sua atividade tem sido sujeito a pressões colocadas por atores de diferentes níveis institucionais, tais como: União Europeia (UE), Estado português, Comissão de Normalização Contabilística (CNC), empresários, e entidades reguladoras da profissão como a OCC e a IFAC. A melhor forma de responder a estes desafios é através da

acumulação de conhecimento e a FPC exerce um papel crucial no acesso ao conhecimento. Assim, releva-se importante atender à evolução da oferta de FPC da OCC e investigar como é que esta FPC tem sido influenciada por diferentes atores institucionais. Para o efeito, este estudo recorre às lentes teóricas do modelo institucional de Dillard *et al.* (2004), que contempla três níveis institucionais (nível económico e político, nível do campo organizacional, e nível organizacional), para analisar e explicar a influência dos referidos atores institucionais na FPC dos CC portugueses.

Este estudo está estruturado em vários capítulos. O próximo capítulo atende à revisão da literatura relacionada com a FPC em contabilidade, o contexto profissional dos contabilistas portugueses, e o modelo institucional de Dillard *et al.* (2004). Em seguida, o capítulo 3 atende à metodologia de investigação. Posteriormente, nos capítulos 4 e 5, serão respetivamente apresentados e discutidos os resultados empíricos obtidos à luz do referido modelo institucional. Por último, no capítulo 6, são apresentadas as conclusões, contribuições e limitações deste estudo, bem como sugestões para estudos futuros.

2. Revisão da literatura

2.1. A formação profissional contínua em contabilidade

Definição, importância e objetivo da FPC

A FPC é importante na manutenção da competência de qualquer profissional. A permanência dos mesmos em atividade durante cerca de 40 anos, e as alterações e natural evolução tecnológica e circunstancial, ditam que em todas as profissões, o profissional ao longo da sua carreira sentirá necessidade de atualizações de conhecimentos. Todavia, definir o que é FPC não é tarefa fácil. Paisey & Paisey (2020) alertam precisamente para esta dificuldade num estudo em 12 organizações internacionais, que representam cerca de 1.3 milhões de membros, sobre a importância da FPC na área da contabilidade em nome da defesa do interesse público. Os autores argumentam que os dualismos presentes nas políticas destas organizações (*input* ou *output*; relevante para o percurso profissional ou para as funções atuais; focado no

indivíduo ou na empresa), e o largo espectro (de refletivo a prescrito; de *core* a periférico aos temas contabilísticos), tornam difícil a definição efetiva de FPC em contabilidade, e o resultado são políticas incoerentes.

Num outro estudo realizado por Lindsay (2016), cujo objetivo era precisamente definir estes conceitos, podemos identificar e caracterizar os diferentes níveis de aprendizagem. A autora começa por caracterizar o conceito de educação profissional contínua, que se refere exclusivamente à formação profissional devidamente estruturada, orientada para a profissão, com conteúdos programáticos e objetivos definidos bem como métodos de avaliação e quantificação das aprendizagens formais, como sendo um conceito contido no conceito de FPC, que reconhece além desta formação formal, a aprendizagem informal obtida através da prática profissional e da autoaprendizagem. A autora caracteriza também a aprendizagem ao longo da vida como a soma dos conceitos anteriores, que são motivados por ambições cognitivas, e outras motivadas por razões pessoais de pertença ou ambição pessoal e profissional em outras áreas.

A IFAC também exerce um relevante papel na formação inicial e contínua dos contabilistas. Antes de mais, é importante referir que a IFAC agrega como associados 180 organizações de contabilidade de 135 países e tem como objetivo o aumento da relevância, valor e reputação da profissão. Procurando a harmonização normativa, a IFAC definiu uma série de normas designadas de IES para a formação e educação profissional através do entretanto extinto International Accounting Education Standards Board¹ (IAESB) (IFAC, 2022). Mais especificamente, a última edição da IES 7 (IFAC, 2018, p. 4), define formação contínua como “*a aprendizagem e desenvolvimento que ocorrem depois do desenvolvimento profissional inicial, e que desenvolve e mantém a competência profissional, permitindo aos profissionais de contabilidade desempenhar os seus papéis de forma competente*”. A FPC é de tal importância, que está prevista no próprio código de ética emitido pela IFAC, como um dos 5 princípios fundamentais obrigatórios para qualquer profissional de contabilidade (IFAC, 2021, 110.1). A aplicação pelas organizações associadas da IFAC aos seus membros, da IES 7, referente à FPC, é de carácter obrigatório desde 1 de janeiro 2006 (IFAC, 2005, p. 1). De acordo

¹ - Este comité foi dissolvido em 2019, aquando da mudança de paradigma da IFAC para com a educação e formação do contabilista, por forma a integrar mais esta questão na sua atividade principal (informação obtida em <https://www.iaesb.org/about-iaesb>).

com o então vice-presidente do IAESB (Berg, 2007), o objetivo seria que o Código de Conduta do Contabilista em conjunto com a IES 7 criassem nos associados da IFAC e nos profissionais de contabilidade, seus membros, o compromisso para com a aprendizagem contínua.

No entanto, o recurso à obrigatoriedade por parte das organizações reguladoras da profissão de contabilidade não tem sido um tema consensual. Por exemplo, ainda no período anterior à obrigatoriedade da FPC por parte dos membros da IFAC, e enquanto definiam melhor o conceito e parâmetros da FPC, Friedman & Philips (2004) defendiam que a mesma devia ser de carácter obrigatório, dado que era um comportamento esperado num “profissional”. Num estudo sobre a FPC no Reino Unido, realizado num período temporal anterior à entrada em vigor da IES 7, Paisey *et al.* (2007) concluíram que cerca de 80 % dos profissionais de contabilidade em exercício, já frequentavam FPC em quantidade suficiente para garantir o cumprimento dos requisitos mínimos entretanto adotados.

O maior argumento quanto à importância da FPC assenta na questão da defesa do interesse público, conforme menciona logo o primeiro parágrafo da IES 7. Também Friedman & Philips (2004) sugerem que o estímulo das organizações para a divulgação da prática de FPC deveria ser o aprofundamento e desenvolvimento da prática, ao invés da ideia do profissional desatualizado. Na mesma linha, Lange *et al.* (2013) abordam a questão das boas práticas na FPC, com a recomendação de que as organizações caracterizem a FPC junto dos profissionais, não como algo obrigatório ou um requisito a cumprir, mas sim como uma competência de desenvolvimento necessário, para garantir a aprendizagem ao longo da vida profissional.

Há também a considerar os riscos de enviesamento dos objetivos da FPC. Alegando que a competência do profissional não se alcança apenas com a frequência de ações de formação, Lindsay (2016) afirma também que a aprendizagem não se pode resumir ao requerido pelos critérios da IFAC. Ao estudar precisamente esta questão, Paisey & Paisey (2020) concluem, todavia, que para cumprir tal premissa é necessário que a oferta de FPC satisfaça os interesses individuais do profissional ao mesmo tempo que se relaciona efetivamente ao campo da contabilidade. Os autores defendem que políticas de formação mais abrangentes, para acomodarem os diversos papéis dos profissionais, podem influenciar na escolha de formação fora das temáticas de

contabilidade, e ter como resultado o não contribuir de facto no desenvolvimento do *core* do profissional e, conseqüentemente, na defesa do interesse público.

Atividades de FPC

As motivações para atividades de FPC podem ser pessoais ou decorrentes da sua realidade profissional. Quer o contabilista se queira adaptar a uma nova realidade da sua profissão ou pretenda desempenhar novos papéis, a prossecução de formação é uma excelente forma de responder a esta necessidade. Rothwell & Herbert (2007) num estudo sobre o empenho de profissionais de contabilidade em atividades de FPC no Reino Unido, concluem que este empenho estava mais relacionado ao compromisso com a profissão, e menos com metas pessoais ou de carreira. Por sua vez, Swanson (2007) afirma que a formação vocacionada para a melhoria da performance profissional é a mais favorecida pelo empregador, e como tal a mais facilitada em contexto profissional. Mas mais que um importante compromisso para com a profissão e a manutenção das competências correntes, a FPC deve ser vista como um plano de futuro, que permita a evolução profissional do contabilista e a prossecução de novos e diversificados papéis e até carreiras (Lindsay, 2016). A motivação individual revela assim ter um impacto significativo no nível de empenho e, conseqüentemente, de sucesso das atividades de FPC. Ainda relativamente à relevância da motivação individual, e num estudo recente decorrente da pandemia de Covid-19, Carillo & Flores (2020) concluem que na formação à distância os resultados estão mais diretamente ligados à motivação do formando, e menos às capacidades ou metodologia usada pelo formador.

Em termos de barreiras à FPC também podemos identificar vários níveis e origens. Ao estudar a perceção da eficácia da FPC no Estado da Carolina do Norte, nos Estados Unidos da América, Wessels (2007) identifica vários níveis de barreiras a considerar pelas organizações de profissionais de contabilidade. A autora afirma que estas organizações devem ponderar não só a relevância para os diferentes profissionais da temática oferecida, mas também o nível de aprendizagem e a distribuição temporal ao longo do tempo do plano. É também vital a correta e completa descrição da temática e do nível de aprendizagem, por forma a que o profissional de contabilidade consiga apurar se a formação é adequada ao que pretende ou não, bem como a oferta formativa à distância e/ou *on-demand*, para que a gestão do tempo e dos custos possa ser mais

eficiente. Também Paisey *et al.* (2007) identificaram precisamente o tempo e a localização como as principais barreiras à participação dos contabilistas do Reino Unido em atividades de FPC. Ainda no contexto do Reino Unido, Rothwell & Herbert (2007) indicam que a oferta formativa na área da contabilidade deve ser mais ajustada à procura, às necessidades formativas e prioridades individuais do profissional. Por sua vez, num estudo mais recente realizado na região da Ásia e Pacífico, Lange *et al.* (2015) afirmam que nas economias em desenvolvimento, as exigências formativas dos profissionais de contabilidade não estão a ser correspondidas, e que é necessária a mudança de mentalidade no sentido de reconhecer as mais-valias da FPC como via de desenvolvimento da profissão com vista à globalização. Reconhecendo, todavia, que a amplitude de papéis ligados ao desempenho profissional pode levar a uma oferta formativa para além das fronteiras da contabilidade, Paisey & Paisey (2020) consideram que é necessário cuidado para as organizações não transporem esta fronteira.

Medição de FPC

Decorrente da obrigatoriedade para os membros de organizações profissionais que sejam associados da IFAC, vem a necessidade de medir e verificar o cumprimento do(s) critério(s) de obrigatoriedade. Esta medição pode ser feita usando uma abordagem baseada no *output*, avaliando as capacidades decorrentes de atividades de FPC adquiridas pelo profissional de contabilidade, ou uma abordagem baseada no *input*, medindo o investimento em aprendizagem e desenvolvimento, ou numa mistura de ambas as abordagens (IFAC, 2018).

Friedman & Philips (2004) já defendiam que a medição do impacto da FPC nas competências deveria ser feita por monitorização de pares e programas de mentoria baseados na prática contabilística, numa perspetiva de *output*. Berg (2007) no seu artigo de análise à posição da IFAC, identifica três perspetivas possíveis de adotar na metodologia de *output*: (1) foco na aprendizagem com mentoria do profissional, no sentido de o guiar neste percurso; (2) foco na aprendizagem e avaliação no local de trabalho; e (3) foco nos comportamentos e estilos de aprendizagem eficazes. No entanto o autor reconhece a universalização de medição da FPC pela via do *input*. Aquando da análise de cumprimento com as orientações da IFAC, Paisey *et al.* (2007), verificaram que três das quatro maiores organizações de contabilistas do Reino Unido, onde como já referido cerca de 80 % dos membros já cumpriam FPC em quantidade necessária ao

exigido pela IFAC, haviam trocado a abordagem de *input*, onde o critério era a contagem de horas ou créditos de formação, pela abordagem de *output*, onde cada membro profissional era obrigado a refletir sobre os seus objetivos e a traçar o seu plano de formação na prossecução dos mesmos.

No entanto, a via considerada tradicional é de facto a da medição pelo *input*, contando horas ou créditos de formação. Muito antes da entrada em vigor da obrigatoriedade de FPC por imposição da IFAC aos seus membros, Clyde (1998) já questionava a eficácia desta abordagem a propósito do modelo norte-americano. A autora referia que o modelo baseado em “horas a cumprir” gerava apenas mais uma tarefa para os profissionais, e não garantia conhecimento ou aumento de competências efetivos, já que a escolha por norma recaía sobre a formação mais fácil. Wessels (2007) concluiu que muitos dos contabilistas que cumprem este requisito, têm o foco no seu cumprimento e não na aquisição de novas competências. Também Berg (2007) refere que, só porque um profissional cumpre o tempo obrigatório de FPC, isso não garante aprendizagem efetiva. Na verdade, o valor para o cliente/empregador é reflexo direto do valor da FPC para a prática do profissional de contabilidade, pelo que é recomendado que este seja medido da forma mais adequada às circunstâncias profissionais e tarefas a desempenhar (Lange *et al.*, 2013).

2.2. O contexto profissional do contabilista certificado em Portugal

Para melhor compreender o papel do CC e o impacto que a amplitude formativa tem no seu dia a dia, é importante também compreender o contexto em que este profissional exerce as suas atividades. A profissão de CC em Portugal é regulada, desde 1995, e acarreta responsabilidades pessoais e profissionais definidas por lei, e só pode ser exercida mediante inscrição ativa na OCC. Por sua vez, a atividade da OCC é regulada de acordo com os seus estatutos e está sobre a tutela administrativa do Ministério das Finanças de Portugal. Como já referido, esta profissão de contabilidade é considerada de interesse público e como tal a formação destes profissionais tem um impacto significativo, não só no acesso à profissão, mas também nas suas capacidades, rigor, desempenho e competência profissionais (Paisey & Paisey, 2020).

É importante compreender o percurso do CC em Portugal, desde a sua aprendizagem inicial académica ao exercício certificado da profissão. Assim, e de acordo com o artigo 17º do Estatuto da OCC (Lei n.º 139/2015), os requisitos académicos para acesso à OCC são “*a posse de grau académico de licenciado, mestre ou doutor na área da contabilidade, gestão, economia, ciências empresariais ou fiscalidade*”. Neste campo, o candidato a membro da OCC deverá ter no seu currículo académico, de acordo com o Regulamento do Perfil de Formação do Contabilista Certificado, completado obrigatoriamente e cumulativamente 4 unidades curriculares (UC) ou 24 ECTS² em Contabilidade Financeira e Relato, 2 UC ou 12 ECTS em Contabilidade de Gestão, e 3 UC ou 18 ECTS em Fiscalidade (Regulamento n.º 334/2020). Além deste, são ainda critérios de admissão a frequência de estágio profissional (ou estágio curricular) e a realização com aproveitamento de um exame profissional de admissão, conforme e de acordo com o exigido no Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (Regulamento n.º 160/2020).

Comparativamente aos atuais critérios de acesso, os critérios revistos e aprovados pela OCC em 2010 (Anúncio n.º 6060/2010) eram mais exigentes (ver Tabela 1). Em 2010, os critérios de acesso à profissão haviam incrementado significativamente em resultado das maiores exigências percecionadas na altura com a alteração do sistema de normalização contabilístico português que também entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010. Este novo normativo passou a ser baseado nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) adotadas pela UE para as contas consolidadas de entidades cotadas em mercados de valores mobiliários europeus (Regulamento (CE) n.º 1606/2002).

As exigências à admissão na OCC em termos de conhecimento, determinam assim que os potenciais candidatos percorram um determinado caminho formativo, realizado em instituições de ensino superior. Este tipo de exigências tem vindo a ser questionado por entidades como a UE, exercendo pressão nos seus Estados-membros sobre uma maior liberalização dos requisitos de acesso às profissões reguladas (Diretiva (UE) 2018/958). Por sua vez, o nível destas exigências também tem sido questionado por académicos, os quais argumentam que condicionam a oferta formativa das instituições de ensino superior. Por exemplo, Ávila & Maldonado (2015), no estudo do

² - Sistema Europeu de Transferência e Acumulação de Créditos (ECTS)
<https://education.ec.europa.eu/pt-pt/sistema-europeu-de-transferencia-e-acumulacao-de-creditos-ects>

fenómeno nas realidades do Chile e da Colômbia, concluem que a obrigatoriedade de pertencer a uma organização profissional para exercício da profissão de contabilista tem influência direta na estrutura da oferta académica de base, bem como na oferta formativa de desenvolvimento profissional (pós-graduada). Também Barrios (2022), ao estudar a regra das “150 horas”³, adotada de forma generalizada nos Estados Unidos como condição de acesso à profissão de contabilista, conclui que esta alteração nos requisitos formativos de base reduz o número de candidatos à entrada na profissão, o que por consequência aumenta a remuneração dos profissionais (atuais e futuros), mas não necessariamente a qualidade do seu trabalho.

Tabela 1 - Comparação de critérios de acesso à OCC, em termos de formação obtida em instituições de ensino superior

Área de competência	2010		2020	
	UC	ECTS	UC	ECTS
Contabilidade e Relato Financeiro	6	27	4	24
Contabilidade Analítica e de Gestão	3	14	2	12
Fiscalidade	3	14	3	18
Finanças	3	14	-	-
Direito das Empresas	3	9	-	-
Ética e Deontologia	1	2	*OCC	
Total	19	**84	9	54

* - Apenas aceite a formação na OCC; ** Valor mínimo do total de ECTS

Após a admissão dos CC, as suas atividades estão sujeitas a verificação por parte da OCC. De acordo com o já referido Estatuto da OCC (Lei n.º 139/2015), esta tem também o poder de disciplinar e sancionar os seus membros, caso os mesmos violem alguma das suas obrigações, quer para com a OCC, quer para com algum elemento da sociedade, no âmbito do desempenho do seu papel profissional. O CC está assim obrigado ao cumprimento de todo o normativo emanado e atual, na altura de apresentação do reporte financeiro das organizações que representa, assinando a sua conformidade em conjunto com os órgãos de gestão das mesmas, assumindo assim também responsabilidade pessoal e legal pelos mesmos.

³ - Refere-se à alteração adotada na generalidade, por todos os estados dos Estados Unidos da América, que altera de 120 horas de semestres, para 150 horas de semestres, o requisito educacional para acesso à certificação de *Certified Public Accountant*, o que na prática alterou de 4 para 5 anos os cursos com vista a esta certificação.

Assim, para além da OCC, muitas outras entidades exercem influência nas atividades dos CC. Entre estas entidades, são de destacar entidades ligadas ao Estado português, como a Assembleia da República, a Segurança Social, o Instituto Nacional de Estatística, o Banco de Portugal, cuja interação e frequente exigência aos clientes dos CC, pauta bastante o dia a dia do CC no cumprimento destas exigências. Por sua vez, é também de destacar a influência da UE nas atividades dos CC, nomeadamente por via de diretivas que são transpostas para a legislação nacional, e também por via de regulamentos, que afetam práticas de natureza contabilística, fiscal e legal.

É ainda de referir que o controlo de qualidade do CC, realizado de acordo com critérios definidos pela OCC, tem de ser reportado à Autoridade Tributária. Este reporte constitui uma das competências base da OCC. No entanto, apesar do dever da OCC verificar a qualidade profissional, o mesmo parece não ser efetivo. Como conclui Silva (2021), este controlo de qualidade está em suspenso e a necessitar de reformulação decorrente de dúvida nas metodologias a adotar, e por ser alvo de fortes críticas pelos CC.

No entanto, e na procura de aumentar a qualidade do CC no exercício da sua profissão, a OCC impõe ao CC o cumprimento de requisitos mínimos de FPC. Conforme o disposto no artigo 5º do Regulamento da Formação Profissional Contínua da OCC (Regulamento n.º 17/2020), *“para garantir o adequado exercício da profissão, ao abrigo do princípio da competência profissional, de forma continuada e atualizada”* o profissional está obrigado ao cumprimento anual de 30 créditos de FPC, que podem ser obtidos através de diferentes tipos de FPC (ver Tabela 2), conforme disposto nos artigos 6º e 7º deste regulamento.

A FPC é obrigatória para os CC desde 2004. De acordo com o Regulamento do Controlo de Qualidade (Anúncio nº 131/2004), esta obrigatoriedade assentava já em objetivos como a promoção do profissional e a manutenção da qualidade do trabalho do mesmo. Ainda de acordo com a informação disponível no histórico formativo no *website* da OCC, esta disponibiliza FPC aos seus membros em formato à distância desde 2008. A FPC oferecida pela OCC neste tipo de formato tem crescido ao longo dos anos, e durante a fase mais crítica da pandemia Covid-19 este foi mesmo o único formato disponibilizado.

Tabela 2 - Tipos de FPC e respetivos créditos atribuídos pela OCC

Tipo de FPC	Créditos atribuídos
Ações da OCC	1 crédito por hora
Ações de entidades certificadas	1 crédito por hora
Ações de outras entidades	1 crédito por hora
Cursos de ensino superior da área, com aproveitamento mínimo de 25%	30 créditos
Publicação de livros e artigos científicos da temática	6 créditos - artigos técnico/profissionais
	30 créditos - livro científico
	16 créditos - artigo em revista científica
Participação em júri de exames ou provas profissionais da OCC	6 créditos

2.3. Modelo institucional de Dillard *et al.* (2004)

Ao planear o presente estudo, tornou-se relevante um esquema analítico, que permitisse contextualizar da melhor forma todas as complexas e complementares ações das forças que se avistavam na temática em estudo. Como já foi possível salientar neste estudo, a FPC não é algo que seja encarado de ânimo leve, e como tal a direção correta na formação do profissional de contabilidade é algo que é ponderado a vários níveis e com vários propósitos. Foi assim escolhido o modelo de Dillard *et al.* (2004), para análise teórica das referidas forças e propósitos, por forma a contemplarem-se as influências de atores de diferentes níveis institucionais, e a obterem-se contribuições para a literatura e para os profissionais de contabilidade.

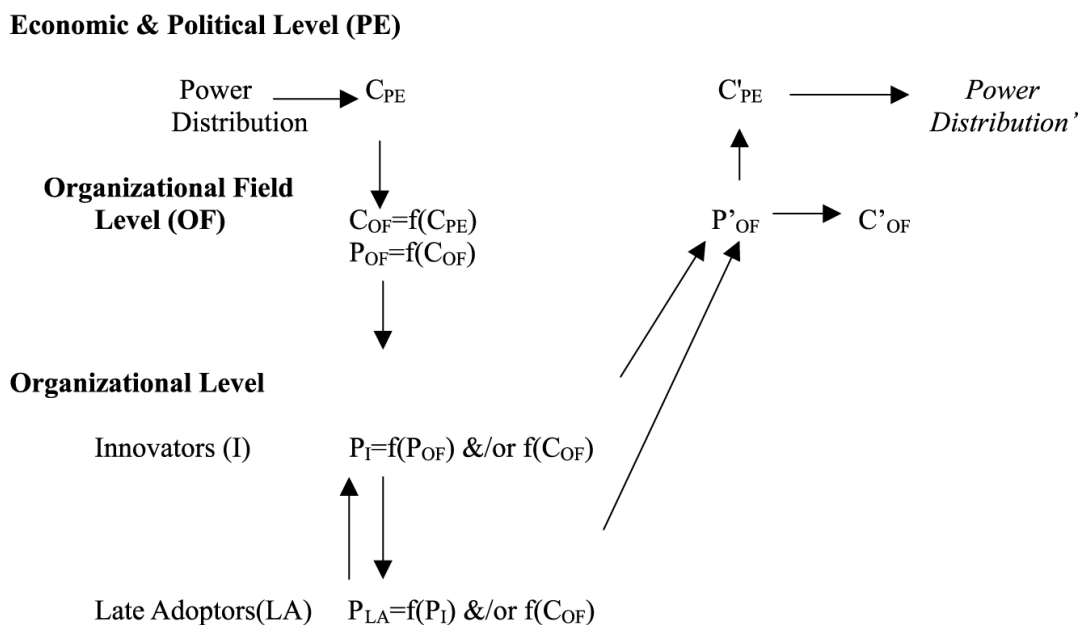
O modelo institucional de Dillard *et al.* (2004) tem sido utilizado para interpretar processos de mudança em práticas contabilísticas. Este modelo de análise, que tem como objetivo explicar as dinâmicas institucionais nos processos de mudança organizacional, acrescenta as noções de contexto social de Weber (1968), à teoria institucional de Meyer & Rowan (1977), que defende que as organizações que se querem legitimar adotam práticas das suas congéneres mais bem-sucedidas, e atende ainda à teoria da estruturação que traz a mudança ao processo institucional de Giddens (1984).

Mais especificamente, o modelo de Dillard *et al.* (2004), esquematizado na Figura 1, defende que os processos de mudança institucional se movem hierarquicamente em cascata pelos três níveis existentes: o nível económico e político

(PE – *Economic & Political Level*), o nível do campo organizacional (OF – *Organizational Field Level*) e o nível organizacional (*Organizational Level*). No nível económico e político são definidos os procedimentos e normativos (C_{PE} - Critérios ao nível económico e político) aceites no contexto macro, sob a influência das forças como o poder político e os interesses económicos (*Power Distribution*), e de acordo com as limitações existentes como os princípios contabilísticos e normativos legais existentes. No nível do campo organizacional encontramos as organizações profissionais e os grupos socioeconómicos. É neste nível que os parâmetros definidos no nível económico e político são traduzidos (C_{OF} - Critérios ao nível do campo organizacional) e disseminados sob a forma de regras para o nível organizacional (P_{OF} - Práticas ao nível do campo organizacional), onde os recursos serão depois alocados às tarefas necessárias. Ao operacionalizar as práticas no nível organizacional, profissionais inovadores (I – *Innovators*) vão otimizar o desempenho dos processos dentro dos limites estabelecidos no campo organizacional. Estas novas práticas adaptadas serão depois disseminadas pelas congéneres do nível organizacional, denominadas adotantes tardias (LA – *Late Adopters*), e esta adoção e disseminação irão legitimar as novas práticas (P'_{OF}), e implicar o seu reporte ao nível do campo organizacional, onde podem ser aceites ou não, e é nesta fase que surge a mudança institucional pela mudança de critérios (C'_{OF}). Os resultados desta mudança são depois reportados ao nível superior e convertidos através da mudança nas forças do poder político e interesses económicos, em normas/regras (C'_{PE}), que voltam a percorrer novamente os três níveis em sentido descendente.

A adoção de práticas, dentro e entre os três níveis, decorre de algum tipo de isomorfismo, que define e reconhece a praticidade e utilidade dos procedimentos. Os isomorfismos podem ocorrer pela via coerciva, quando as práticas são adotadas por imposição de um órgão de soberania ou de gestão, ou quando se reveste de natureza jurídica. Podem ainda ser de natureza mimética, quando há uma cópia total ou parcial de práticas bem-sucedidas, ou de natureza normativa, quando as práticas são influenciadas por entidades profissionais de referência, procurando-se maior rigor e/ou credibilidade. Em termos de FPC dos CC portugueses, os isomorfismos podem determinar as motivações que estão por detrás da oferta formativa da OCC, bem como da procura desta por parte dos CC. Podem, assim, existir e coexistir isomorfismos de natureza coerciva, mimética e normativa no contexto da FPC dos CC portugueses.

Figura 1 – Modelo de Dillard *et al.* (2004)



C_i = criteria

P_i = practice

Existem também três eixos de tensão que operam entre os níveis institucionais. O primeiro, de representação institucional, que reporta à estrutura social da significação, e que define o reconhecimento de representação simbólica dado aos atores de um nível, pelos demais atores. O segundo eixo é o de racionalidade, dos processos e critérios, e reporta à estrutura social da legitimação onde são reconhecidas as estruturas de normas e valores institucionais. Estes dois eixos determinam, no contexto da FPC, as ligações e orientações entre organismos de diferentes níveis, e o reconhecimento de utilidade nas mesmas e consequente adoção das práticas de FPC. O terceiro eixo é o de poder, de domínio ou controle, e que reporta à estrutura social da dominação, ou à capacidade de controlar e mobilizar recursos, ao contrário dos outros dois níveis que têm impacto apenas nas regras e normativos adotados. É também este o eixo que pauta o ritmo da mudança, mais rápida ou mais lenta, e consequentemente o seu impacto. No campo da FPC isto pode originar a diferença por exemplo entre formação programada ou tempestiva, já que a mesma normalmente resulta de algum tipo de imposição legal que pode ser programada no tempo, mas também pode ser para resolver alguma questão mais premente.

Como já foi referido, o modelo (Dillard *et al.*, 2004) tem sido adotado por investigadores da área da contabilidade para compreender e explicar processos de mudança em práticas contabilísticas, e tem provado constituir um enquadramento teórico bastante eficaz, embora com algumas críticas e limitações derivadas da complexidade das relações entre os atores institucionais.

Por exemplo, no estudo da adoção das novas regras contabilísticas em Portugal baseadas nas IFRS, Guerreiro *et al.* (2015) verificaram que o processo de difusão de critérios normativos tomou sentido ascendente logo no campo organizacional. De acordo com os autores, isto aconteceu por pressão baseada na legislação/tradição das ordens profissionais (OCC e Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - OROC) em Portugal. Os contabilistas representados nos três níveis por sociedades de contabilistas, na ordem profissional, e no órgão representativo ao nível económico e político, rapidamente tomaram medidas no sentido de adaptar estes normativos à sua realidade, influenciando assim ao nível político e económico. Esta conclusão demonstra a dinâmica do modelo de Dillard *et al.* (2004), já que não foi necessário o percurso completo do processo pelos três níveis, para se gerar e converter, regras alternativas em normativos adaptados.

Também no contexto português, Matos (2019) estudou as influências dos atores institucionais na adoção do Sistema de Normalização Contabilístico para Administração Pública (SNC-AP). A autora conclui que esta adoção ocorreu por influência da Troika, aquando da sua intervenção na crise da dívida pública portuguesa, e pela adoção do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) em 2009 para as entidades privadas, evidenciando assim que as forças que geram o processo de mudança no modelo de Dillard *et al.* (2004) podem não ser sempre evidentes, mas são identificáveis e caracterizáveis tanto no nível da estrutura onde se posicionam, como na influência da estrutura social exercida. No entanto, a autora não encontrou influência dos atores do nível organizacional na adoção deste sistema normalização contabilística. Isto pode pôr em causa a eficácia dos processos de mudança, tal como refere Adhikari & Nesbakk (2016). Atendendo ao contexto de normas contabilísticas para o setor público, estes autores defendem que para a implementação da base de acréscimo nos Estados-membros da OCDE é necessário existir comunicação entre os diversos níveis institucionais.

Mais recentemente, Silva (2021) adotou a teoria institucional para analisar o controlo da aplicação das IFRS no sistema bancário em Portugal. A autora verifica pressões relativas à verificação da aplicação destas normas na elaboração da informação financeira na OROC, ao nível do campo organizacional, descendentes por parte da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários situada ao nível económico e político a título de *enforcement*, e ascendentes do nível organizacional por parte dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) no sentido de se adaptarem as normas à realidade portuguesa. Conclui ainda que, apesar desta legislação se aplicar também à OCC não há sobre esta pressão por parte do nível económico e político, o que permitiu a não aplicação destes critérios por pressão dos CC, situação que se espera que venha a gerar algum grau de mudança no futuro. Por outras palavras, os mecanismos de *enforcement* sobre a qualidade do trabalho do CC não estão a ser aplicados pela OCC.

A comunicação entre os atores institucionais pode estar facilitada ou dificultada em função do contexto em que ocorre. Assim, é relevante ter em conta não só múltiplos atores institucionais que possam estar envolvidos no fenómeno em estudo, como o contexto específico em que o fenómeno ocorre.

3. Metodologia de investigação

Atendendo a que este estudo procura compreender e explicar como é que diferentes atores institucionais influenciam a FPC dos CC portugueses, e que estes tendem a procurar a formação proporcionada pela OCC, optou-se por uma metodologia de estudo de caso intensivo, suportando a geração de evidência na triangulação de informação realizada através de diferentes tipos de documentos obtidos e de entrevistas levadas a cabo junto de diferentes atores institucionais. A adoção da metodologia de estudo de caso tem sido recomendada no estudo de fenómenos contemporâneos e complexos na área da contabilidade (e.g., Parker, 2011; Vieira *et al.*, 2017) e é particularmente adequada quando as questões de investigação começam com "porquê" ou "como" (Yin, 2014), como acontece no presente estudo.

A necessidade de compreender e explicar como é que diferentes atores institucionais influenciam a FPC dos CC portugueses implicou, desde o início, a identificação destes autores. Tendo por base o modelo institucional de Dillard *et al.*

(2004), adotado neste estudo, foram identificados diferentes atores institucionais e, por sua vez, foram afetos a um dos três níveis institucionais deste modelo (ver Tabela 3).

Tabela 3 - Afetação dos atores institucionais aos níveis do modelo de Dillard *et al.* (2004)

Nível económico e político	
	International Federation of Accountants União Europeia Estado Português Comissão de Normalização Contabilística
Nível do campo organizacional	
	Ordem dos Contabilistas Certificados Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Academia
Nível organizacional	
	Contabilistas Certificados Revisores Oficiais de Contas Empresários / Gestores

Assim, o vasto conjunto de informação documental produzida por diferentes atores institucionais (ver Tabela 4) foi analisado ao longo do processo de investigação. Trata-se de informação documental de diferentes naturezas: normas sobre a profissão, a formação profissional, regulação de acesso à OCC e planos de formação; documentos de natureza interna produzidos por determinados atores institucionais, como ficheiros de formação realizada, carga horária e número de formandos, bem como dados referentes ao número e dados estatísticos relativos aos membros da OCC. Alguma desta informação estava disponível nos *websites* de alguns dos atores institucionais, outra foi solicitada diretamente (e previamente às entrevistas) e outra foi disponibilizada após a realização das entrevistas. A análise desta informação permitiu caracterizar não só a posição dos atores institucionais, mas também a operacionalização da FPC em termos de diversidade, temáticas, quantidade e regularidade, assim como preparar o guião de entrevistas realizadas com representantes dos diversos atores institucionais envolvidos.

Tabela 4 - Fontes documentais analisadas

Caracterização dos membros da OCC, fornecida em Excel pela Direção da OCC, referente aos anos de 2011 a 2021
Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, com as alterações da Lei 119/2019, de 18 de setembro)
Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro)
Formação realizada com número total de formandos por ação, fornecida em Excel pela Direção da OCC, referente aos anos de 2011 a 2021
Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, emitido pelo IFAC, retirado de https://www.ethicsboard.org/publications/2020-handbook-international-code-ethics-professional-accountants com data de 31/12/2020
Informação disponível referente à atividade da Comissão de Normalização Contabilística, disponível em https://www.cnc.min-financas.pt/
Informação disponível referente à atividade da OCC e do Contabilista Certificado, disponível em https://www.occ.pt/pt/
Informação disponível referente à atividade da OROC e do Revisor Oficial de Contas, disponível em https://www.oroc.pt/
International Education Standard 7, Continuing Professional Development (Revised), emitido pelo IAESB (IFAC), retirado de https://www.iaesb.org/publications/ies-7-continuing-professional-development-revised-2 com data de 31/12/2018
Planos de formação da OCC, disponíveis em https://www.occ.pt/pt/formacao/index.php , referentes aos anos entre 2010 e 2021
Planos de formação da OROC, disponíveis em https://www.oroc.pt/formacao/formacao-contnua-realizada/ , referentes aos anos de 2019 a 2021
Regulamento de Formação da OROC (Regulamento n.º 17/2017), retirado de https://www.oroc.pt/Uploads/a-ordem/regulamentos/regulamentos-em-vigor/RegulamentoFormacao.pdf , com data de 30/06/2016
Regulamento de Formação Profissional Contínua da OCC (Regulamento n.º 17/2020), retirado de https://www.occ.pt/pt/a-ordem/regulamentos/ , com data de 01/01/2020
Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais da OTOC (Anúncio 6106/2010), retirado de https://www.occ.pt/fotos/editor2/regulamentoatualizado.pdf , com data de 01/07/2010
Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais da OCC (Regulamento n.º 160/2020), retirado de https://www.occ.pt/pt/inscricao/regras-de-inscricao-e-regulamentos/ , com data de 04/02/2020
Regulamento do Perfil de Formação do Contabilista Certificado (Regulamento n.º 334/2020), retirado de https://www.occ.pt/pt/inscricao/regras-de-inscricao-e-regulamentos/ , com data de 09/03/2020
Relatórios e Contas da OCC publicados em https://www.occ.pt/pt/a-ordem/relatorio-e-contas-plano-de-atividades-e-orcamento/ , entre 2011 e 2021

Também se realizou um conjunto de entrevistas semiestruturadas com pessoas dos diferentes grupos de atores institucionais contemplados neste estudo (ver Tabela 5). Cada uma das entrevistas teve o objetivo de explorar novas questões e complementar ou validar questões em análise. Juntos, os dados documentais e as entrevistas permitiram a triangulação da informação por forma a melhor se compreender a intensidade das influências dos atores institucionais na FPC dos CC portugueses, assim como permitiram situar estas influências ao longo do tempo.

Todas as 15 entrevistas decorreram com recurso à plataforma *Zoom*⁴, tendo sido gravadas com a autorização dos entrevistados especificamente para os fins da presente investigação, e posteriormente transcritas para facilitar a análise dos resultados obtidos. Para garantir a confidencialidade de cada entrevistado, não é feita qualquer referência ao papel dos membros da Direção da OCC, nem aos empregadores e/ou outros elementos identificativos das demais pessoas entrevistadas. Os entrevistados representam diferentes perfis de atores institucionais e consideram-se como representantes da realidade em estudo, nomeadamente do nível do campo organizacional e do nível organizacional. Cada entrevista decorreu apenas com linhas orientadoras, para não limitar ou condicionar as respostas dos entrevistados, e para que temas adicionais não previstos se pudessem explorar durante a entrevista. Todavia, foi tomado o cuidado de intervalar e espaçar a realização das entrevistas no tempo, por forma a poderem ser analisados e levados em conta os resultados obtidos numa entrevista na preparação da(s) entrevista(s) seguinte(s). Este procedimento foi adotado para permitir maior reflexão durante o processo de geração de evidência, garantindo-se o processo iterativo aconselhado por Vieira, Major, & Robalo (2017), bem como a triangulação da informação das entrevistas com fontes documentais. Em resultado garante-se a normal fluidez da informação durante a entrevista, bem como a abertura à abordagem e/ou confirmação de novas informações.

A análise de dados nesta investigação foi um processo iterativo. Foi conduzido em três etapas (Miles & Huberman, 1994). Em primeiro lugar, os dados recolhidos a partir de entrevistas e de documentos escritos foram sendo codificados e agrupados de acordo com os níveis institucionais estabelecidos pela teoria institucional, e posteriormente organizados e analisados com base no modelo de Dillard *et al.* (2004),

⁴ - Plataforma de comunicação online, disponível em <https://zoom.us/>

de forma a identificar padrões nos mesmos. Finalmente, as conclusões foram retiradas e verificadas.

Tabela 5 - Lista de entrevistas realizadas

Data	Entrevistado	Função	Duração
07/09/2021	A	Membro da Direção da OCC	56 minutos
08/09/2021	B	Contabilista Certificado/a Membro da Direção da OCC	168 minutos
14/10/2021	C	Contabilista Certificado/a * Professor/a de Contabilidade Revisor/a Oficial de Contas	90 minutos
25/10/2021	D	Contabilista Certificado/a Especialista em Contabilidade de Gestão	70 minutos
02/11/2021	E	Professor/a de Contabilidade Formador/a OCC e OROC	70 minutos
10/11/2021	F	Professor/a de Contabilidade Presidente de Colégio de especialidade da OCC Membro da Comissão de Normalização Contabilística	130 minutos
01/12/2021	G	Contabilista Certificado/a * Revisor/a Oficial de Contas Formador/a OCC	110 minutos
07/12/2021	H	Contabilista Certificado/a Professor/a de Contabilidade	45 minutos
09/12/2021	I	Contabilista Certificado/a* Gestor/a de Unidade de Negócio	85 minutos
10/12/2021	J	Inspetor/a Tributário Especialista em Fiscalidade Formador/a OCC	80 minutos
19/12/2021	K	Contabilista Certificado/a * Professor/a de Contabilidade	105 minutos
28/12/2021	L	Revisor/a Oficial de Contas Membro da Direção da OROC	100 minutos
30/12/2021	M	<i>Controller</i>	35 minutos
03/01/2021	N	Contabilista Certificado/a	90 minutos
10/02/2022	O	Contabilista Certificado/a Membro da Direção da OCC	66 minutos

* - à data da entrevista não exercia funções de CC

4. Análise dos resultados empíricos

A análise dos resultados obtidos neste estudo será apresentada de acordo com os três níveis institucionais a que atende o modelo de Dillard *et al.* (2004): nível económico e político, nível do campo organizacional e nível organizacional. Serão, assim, identificadas as influências de diferentes atores, pertencentes a estes três níveis institucionais, na FPC dos CC portugueses, atendendo-se à formação ministrada pela OCC.

4.1. Nível económico e político

Neste nível institucional, a influência mais direta sobre a FPC dos CC portugueses advém da IFAC. Esta organização é caracterizada por vários entrevistados, como aquela com maior influência na generalidade dos valores e motivações da OCC e da OROC, e como agente aglutinador e uniformizador das melhores práticas de contabilidade e auditoria a nível internacional, sendo uma verdadeira referência para os seus membros. A interação da OCC e da OROC com a IFAC é caracterizada como amplamente bidirecional, com uma relação muito próxima desta organização, não só na orientação dos seus membros, mas também na capacidade de os ouvir e de considerar as suas contribuições na definição das suas linhas de ação. Como referido pelo entrevistado A, a interação da OCC com a IFAC decorre sobretudo com 3 objetivos em vista: *“O primeiro é a troca de melhores práticas. Aprendemos sempre com os colegas internacionais. O segundo é o desenvolvimento de trabalhos, sejam trabalhos técnicos ou científicos para os contabilistas certificados. E o terceiro grande objetivo é o desenvolvimento normativo na ideia de uma uniformização o mais possível de todo o normativo profissional”*.

A IFAC é assim uma referência para a classe profissional também ao nível da FPC. Esta influência da IFAC não ocorre tanto na definição das temáticas concretas da oferta efetiva, mas sim através da sua estruturação, como é evidenciado em vários documentos produzidos por esta organização (IFAC, 2005; IFAC, 2018; IFAC, 2021). Este facto é também evidenciado por vários entrevistados, nomeadamente pelos entrevistados com funções dirigentes na OCC e na OROC. De acordo com estes dirigentes, as normas emanadas pela IFAC no que concerne à FPC assentam mais na

estruturação da mesma (objetivo, duração, frequência, obrigatoriedade) e menos na definição de temas concretos, os quais são definidos de acordo com a realidade de cada membro da IFAC, como nos referem os representantes da OCC:

“Sim, nós respeitamos, e o nosso regulamento da formação profissional contínua vai ao encontro das orientações da IFAC, mas com uma flexibilidade e agilidade que eles também dão aos seus membros” Entrevistado [A]

“Nós baseamos muito (o regulamento de formação) no regulamento da IFAC, já mesmo antes de sermos membros” Entrevistado [B]

Como já referido no ponto 2.1, a IFAC não define quantitativamente a necessidade de FPC dos CC. De acordo com o IES7 (IFAC, 2018), apenas é definido que ‘os associados da IFAC exijam que os CC frequentem e registem FPC relevante que desenvolva e mantenha a competência profissional necessária ao desempenho das suas funções’, e a promovam, facilitem o acesso, e definam e executem a sua medição, recaindo depois a definição da quantidade de formação que é efetivamente necessária, bem como a definição do seu registo e critérios de medição.

Todavia, e apesar desta premissa, a IFAC é vista também como uma referência em termos de temáticas concretas de FPC. Por exemplo, a digitalização é um dos temas de FPC que foi orientado e apresentado à comunidade profissional internacional pela IFAC, tendo reflexos nos atuais planos de formação da OCC e da OROC, disponibilizada aos seus membros. Outro exemplo de um tema geral que deverá pautar futuramente as preocupações destas organizações profissionais, e ter reflexo na sua oferta formativa, é o tema da sustentabilidade, conforme é salientado por dirigentes da OCC entrevistados:

“Se há 4 anos atrás, a moda era a formação na digitalização, e a digitalização da profissão, hoje em dia começa-se a falar na próxima moda que vai ser o relato integrado, com aspetos sociais e ambientais”. [Entrevistado A]

“E o desenvolvimento de uma norma específica para o relato não financeiro é algo que estamos a acompanhar de muito perto. É que estão a ser produzidas normas

para esse fim. A UE também está muito preocupada e quer normas que exijam relato não financeiro a abranger mais empresas”. [Entrevistado O]

É assim esperado no futuro próximo algum grau de institucionalização na oferta formativa da OCC, decorrentes desta linha de pensamento que se começa a desenhar ao nível das referências internacionais, e que não são apenas as da IFAC.

A FPC é também influenciada, mesmo que seja de forma menos direta, por outros atores institucionais, nomeadamente por aqueles com poder para emitir e/ou adaptar normativos contabilísticos (financeiros e não-financeiros) ou normativos fiscais.

As realidades da interação da OCC e da OROC com a UE e as instituições do Estado português não são todas caracterizadas da mesma forma. A frequente alteração dos normativos contabilísticos com impacto na profissão, a par da variedade e amplitude de obrigações geradas aos contribuintes empresariais, são caracterizados pelos entrevistados como as maiores dificuldades das profissões de CC e de ROC. Para os ROC, a crítica mais apontada ao Estado é a regulação excessiva, por organismos compostos de profissionais que não são sensíveis à realidade da economia portuguesa e às dificuldades da profissão e, conseqüentemente, com critérios igualmente desadequados à realidade do tecido empresarial português. Já para os CC, a amplitude de organismos a interagir no universo das entidades do Estado (Autoridade Tributária, Segurança Social, Banco de Portugal, Instituto Nacional de Estatística, e outros) que emitem regulamentos que impactam diretamente no trabalho do CC, aliado à inflexibilidade destes organismos e à aparente desvalorização do papel do CC como agente de ligação na relação Empresa/Estado, levam os CC a manifestar a sua insatisfação com a unilateralidade e a falta de comunicação que estes organismos do Estado têm com os CC e a OCC. Esta ideia é particularmente evidente nos testemunhos de vários entrevistados, dos quais se destacam os seguintes extratos:

“A maior dificuldade é estabelecer todas estas relações da OCC com o poder político para conseguir os objetivos (...) Relacionarmos com o Estado, com os vários Ministérios e com as Secretarias de Estado, com a Autoridade Tributária, é sempre difícil, nunca é fácil”. [Entrevistado O]

“... cada vez mais, é inequívoco que o Estado delega funções de fiscalização e de controlo nos próprios contabilistas, por via das obrigações declarativas que impõe aos contribuintes”. [Entrevistado J]

Esta posição é manifestada de uma forma ou de outra pela generalidade dos entrevistados e as constantes alterações aos normativos legais e regulatórios são as situações apontadas como tendo maior impacto na oferta formativa da OCC. Tal facto é fortemente evidenciado pelo número de ações de formação e também pela carga horária das várias temáticas de formação, como se pode constatar na Tabela 6 e na Tabela 7, respetivamente. As informações constantes nestas duas tabelas foram recolhidas a partir dos planos de formação da última década, disponíveis no site da OCC, onde é evidente que cerca de três quartos da formação planeada pela OCC tem sido direcionada a temáticas de fiscalidade, de normativo contabilístico, ou à interação entre ambos, decorrentes precisamente das constantes alterações normativas contabilísticas e fiscais. Por exemplo, a formação anual proporcionada pela OCC referente ao Orçamento de Estado é caracterizada como “fundamental” pelos CC para poderem desempenhar as suas funções em conformidade com o panorama fiscal em vigor em Portugal, sob pena de não estarem a prestar os melhores serviços aos seus clientes.

Tabela 6 - Número de ações de formação, por temática, entre 2011 e 2021

Anos Temáticas	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Fiscalidade	21	30	41	50	59	59	62	63	77	151	233
Contabilidade Financeira	26	22	22	30	35	30	44	20	28	57	56
Contabilidade Financeira / Fiscalidade	14	6	12	13	17	15	15	16	19	54	50
Tecnologias	-	-	3	1	-	3	2	2	8	10	77
Contabilidade de Gestão	6	4	3	10	11	9	5	3	6	11	8
Ética e Deontologia	-	2	2	3	6	4	2	3	1	1	2
Outros	-	3	1	-	2	1	2	3	13	20	33
Total	67	67	84	107	130	121	132	110	152	304	459

Fonte dos dados: OCC

Tabela 7 - Número de horas de formação, por temática, entre 2011 e 2021

Anos Temáticas	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Fiscalidade	304	412	501	560	592	560	568	536	616	1 088	1 366
Contabilidade Financeira	328	320	256	328	376	332	428	160	224	480	358
Contabilidade Financeira / Fiscalidade	204	80	136	160	180	148	144	128	152	420	364
Tecnologias	-	-	24	8	-	24	16	20	64	88	478
Contabilidade de Gestão	96	60	28	92	92	76	44	24	48	88	64
Ética e Deontologia	-	16	16	24	48	32	16	24	8	8	16
Outros	-	40	16	-	16	8	16	24	104	160	236
Total	932	928	977	1 172	1 304	1 180	1 232	916	1 216	2 332	2 882

Fonte dos dados: OCC

Se atendermos ao período da pandemia Covid-19, verificamos um aumento significativo da FPC em 2020 e 2021, quer em termos de números de ações (ver Tabela 6), quer em termos do número de horas de formação (ver Tabela 7). Durante esta pandemia, a OCC foi reconhecida pela generalidade dos entrevistados como uma organização bem preparada para a realidade da formação à distância, bem como tendo a necessária capacidade de resposta para formar, direcionar e esclarecer os seus membros, com referência a todas as alterações fiscais, apoios, isenções e requisitos necessários ao tecido empresarial, para fazerem face às dificuldades que surgiram, especialmente durante os períodos de confinamento. É esperada também neste contexto uma maior aposta no desenvolvimento tecnológico, no sentido de facilitar tanto o controle do cumprimento das obrigações fiscais como a interação com este tipo de organismos, que se tem vindo a verificar da parte do Estado português, mas cujo incremento se espera vir ter uma maior progressão e impacto no dia a dia do profissional de contabilidade, no sentido de simplificar procedimentos existentes. Avanços como o IRS simplificado, a comunicação eletrónica de faturas, o preenchimento automático de parte das declarações, aliados à evolução das tecnologias disponíveis ao profissional, têm vindo a simplificar o registo e controlo documental, e também o cumprimento de algumas obrigações declarativas. A propósito do conceito IRC automático, algo potencialmente

adequado à realidade portuguesa, dada a quantidade de micro e pequenas empresas, o entrevistado I dá a sua adoção como quase certa e eminente, afirmando que *“da mesma forma que aconteceu com o IRS, essa automatização vai acontecer com o IRC (...) quando são mais pequenas, são mais simples. Quando não têm grandes operações, não têm coisas muito fora da caixa, vão acabar por ser mais fáceis de automatizar. Já existem países onde isso acontece”*.

A generalidade dos entrevistados reconhece a pressão feita sobre a OCC, que requer e cria necessidades de FPC. Um exemplo é a CNC cuja atuação tem impacto direto na FPC da OCC. Esta comissão, onde estão representadas entre muitas outras entidades a OCC e a OROC, tem por objetivo assegurar a harmonização do normativo contabilístico de acordo com as normas internacionais e europeias, funcionando no âmbito do Ministério das Finanças, definindo normas e pareceres ao Estado português. A CNC é responsável pelo SNC, que contempla normas para diferentes contextos organizacionais e com diferentes níveis de normalização, assim como do SNC-AP. Por exemplo, a entrada em vigor do SNC em 1 de janeiro de 2010 impactou de forma profunda a oferta formativa da OCC, de forma a responder às necessidades de formação dos CC. Também a adoção posterior do SNC-AP desenvolvido pela CNC tem vindo a refletir-se na oferta formativa da OCC, embora com menor impacto face ao SNC. Sendo a CNC um ator institucional que ajuda o Estado português nos processos de normalização contabilística, quer impostos pela União Europeia quer influenciados por organismos internacionais como o IASB, é de realçar a sua relevância como um ator do nível económico e político com influência na FPC dos CC portugueses.

Para além de uma intervenção mais direta na FPC dos CC por parte dos atores institucionais do nível económico e político, estes podem ainda influenciar a FPC de forma indireta. Por exemplo, no pacote de apoios europeus à recuperação económica dos efeitos da pandemia Covid-19, o Plano de Recuperação e Resiliência (Ministério do Planeamento, 2021) visa aumentar as competências e reconhecimento de competências obtidas no plano académico (RE-r14), e por outro lado facilitar os pré-requisitos de acesso às profissões reguladas atualmente em vigor (RE-r16). Liberalizar o acesso às ordens profissionais, facilitar na avaliação das competências base e formação complementar, nas formas de avaliação e provas de conhecimento, na duração e estrutura dos estágios, e até mesmo a extinção de algumas ordens profissionais, é o que se pondera de acordo com o que foi transmitido por alguns entrevistados. Já em 2011 o

Memorando de Entendimento assinado com a Troika tinha previsto medidas semelhantes, que não foram aplicadas no seu período de vigência por se considerarem desadequadas à realidade existente em Portugal. As pressões são elevadas, como se percebe nas afirmações do entrevistado G: *“E agora o que o poder político quer é que as pessoas que se licenciam possam ter acesso imediato às ordens profissionais. Pois, mas essas pessoas não têm, nem tiveram a necessária preparação (...) o que é que está aqui em causa? É só a criação de restrições artificiais à entrada na profissão? Não! O que está aqui em causa é a defesa do interesse público”*. Neste momento, é um processo em curso que será retomado pelo novo Governo que resultou das eleições legislativas de 2022, e como tal nada ainda está decidido. Mas é dado como certo por todos os que referiram a problemática que esta situação ditará alterações substanciais no campo organizacional impostas pelo poder político, a qual terá também impacto ao nível da FPC.

4.2. Nível do campo organizacional

A OCC é caracterizada pelos seus dirigentes como uma organização moderna, que tem em vista o bem maior, o do interesse público, conforme é evidenciado nos seguintes extratos de entrevistas:

“Diferentemente de um sindicato, não defendemos exclusivamente e cegamente os interesses dos contabilistas certificados, e garantimos sim o interesse público da profissão”. [Entrevistado A]

“De facto com prestação de contas deficiente, o país ficará deficiente também, e acho que é uma questão que nem os empresários, nem muitas vezes o poder político, se apercebem desta grande realidade”. [Entrevistado O]

O membro da OCC é geralmente caracterizado pelos profissionais entrevistados e dirigentes da OCC, como sendo o CC que trabalha por conta própria ou integrado num gabinete de contabilidade, prestando serviços a micro, pequenas e médias empresas. Com base em dados fornecidos pela OCC foram elaboradas as Tabelas 8 e 9, de onde podemos concluir que os membros da OCC são uma comunidade muito heterogénea. Apesar de se ter desconsiderado a informação relativa ao nível das habilitações

académicas, por haver muitos elementos em falta, podemos verificar na Tabela 8 a diminuição progressiva dos membros sem atividade e o aumento progressivo dos membros com atividade. As razões mais apontadas para os membros sem atividade manterem ligações à OCC, são o apoio e informação disponibilizada, por estarem ligados ao ensino, ser uma garantia de alternativa profissional, ou por estarem ligados à área financeira ou da gestão, sem, no entanto, prepararem e assinarem demonstrações financeiras. É ainda de ter em conta que esta redução é também resultado dos incrementos progressivos nos critérios de acesso à profissão ocorridos entre 1995 e 2020.

Tabela 8 - Membros da OCC com e sem atividade, entre 2011 e 2021

Ano	Com atividade	Sem atividade	Total	% membros com atividade
2011	24 617	48 339	72 956	34%
2012	27 105	45 534	72 639	37%
2013	28 572	43 682	72 254	40%
2014	31 479	40 341	71 820	44%
2015	32 324	39 241	71 565	45%
2016	32 854	38 121	70 975	46%
2017	33 391	37 053	70 444	47%
2018	33 752	35 572	69 324	49%
2019	34 254	34 387	68 641	50%
2020	34 638	33 637	68 275	51%
2021*	34 575	33 516	68 091	51%

* à data de 19/10/2021

Fonte dos dados: OCC

Por sua vez, a Tabela 9 retrata os membros da OCC com atividade, por escalão etário, onde podemos observar um aumento exponencial de membros a partir dos 36 anos e também de membros já na idade legal de reforma, o que em conjunto com a drástica redução de profissionais entre os 20 e os 35 anos de idade nos últimos 10 anos, nos permite concluir o envelhecimento da classe profissional. A diminuição dos membros da OCC no escalão dos 20 aos 35 anos de idade pode estar relacionado com os critérios mais exigentes de acesso à profissão a partir de 1 de janeiro de 2010.

Tabela 9 - Membros OCC com atividade de CC por escalão etário, entre 2010 e 2021

Idade ->	20-35	36-50	51-65	66+	Total
2011	4 170	11 851	6 347	2 249	24 617
2012	3 712	13 737	6 957	2 699	27 105
2013	3 164	15 092	7 286	3 030	28 572
2014	2 733	16 958	8 159	3 629	31 479
2015	2 439	17 523	8 394	3 968	32 324
2016	2 105	17 844	8 618	4 287	32 854
2017	1 940	17 937	8 892	4 622	33 391
2018	1 762	17 819	9 255	4 916	33 752
2019	1 627	17 641	9 725	5 261	34 254
2020	1 486	17 120	10 353	5 679	34 638
2021*	1 453	17 058	10 352	5 712	34 575

* à data de 19/10/2021

Fonte dos dados: OCC

A OCC presta amplos serviços com vista a garantir um elevado grau de profissionalismo dos CC. Dispõe de várias vias de comunicação com os CC para esclarecimento de dúvidas com *timings* a respeitar, temáticas formativas alargadas e adequadas às necessidades formativas, com os conteúdos disponibilizados a todos os membros, *software* com funções automatizadas e a custo mais reduzido, entre outros serviços. É de salientar ainda o contacto constante dos CC com a OCC no que toca a esclarecer qualquer dúvida relacionada com a atividade profissional. A OCC procura ir ao encontro das necessidades comunicadas pelos seus membros e a FPC não é exceção. Os planos de formação são elaborados em função das necessidades concretas comunicadas pelos CC (atores institucionais do nível organizacional) ou antecipadas pela OCC em consequência de mudanças espoletadas por atores institucionais do nível económico e político (IFAC, UE, Estado Português, CNC) e cuja aplicação e/ou cumprimento preocupam os CC. Assim, os planos formativos da OCC vão ao encontro das necessidades (mais imediatas) sentidas pelos CC.

A FPC tem sido de carácter obrigatório para os membros da OCC desde 2004, nos termos e de acordo com os critérios apresentados na secção 2.2 deste estudo. A OCC vai assim ajustando o que considera ser a formação definida como necessária pela IFAC, quantificando este critério de acordo com a realidade profissional momentânea

do CC. No entanto a influência da IFAC tem estado sempre presente como nos transmite o entrevistado B: *“Nós baseamo-nos muito na IFAC, já mesmo antes de sermos membro em setembro de 2016 ... o rumo da formação da IFAC é também é aquilo que, por norma, nos guia em alguns temas de formação”*.

A obrigatoriedade de FPC por parte dos CC foi também abordada com os nossos entrevistados, e as suas posições foram ambíguas. Se, por um lado, os entrevistados reconhecem que a FPC deve ser auto motivada e não imposta, por outro lado, também consideram arriscado eliminar esta obrigatoriedade, já que poderia ditar o fim da FPC para muitos profissionais, levando-os a considerar que os meios de apoio disponibilizados pela OCC seriam suficientes para eventuais dúvidas. É reconhecido por CC e dirigentes da OCC que muitos CC apenas frequentam FPC para cumprir este critério base de permanência na OCC, o que levanta a questão da eficácia destes atos formativos em termos de aprendizagem efetiva. Por sua vez, e como referido anteriormente, a oferta formativa recai sobretudo nas temáticas de fiscalidade e de relato financeiro, o que levanta a questão se o CC está a prestar a devida atenção a todos os campos base da profissão, e assim a atualizar as suas práticas e conhecimentos a bem do tão enfatizado interesse público. Há alternativas para contrariar esta situação, como refere o entrevistado E: *“(...) eu acho que a formação não devia ser obrigatória, porque muitas pessoas só a fazem para ter os créditos, não a fazem por interesse. Mas a ser obrigatória, acho que deveria haver ali um equilíbrio entre contabilidade financeira, contabilidade de gestão, ética e deontologia, e fiscalidade, tal como acontece no exame de acesso à profissão”*. É uma situação já detetada pela OCC, como refere o entrevistado O: *“(...) estamos a estudar como orientar os contabilistas certificados para optarem pelas várias áreas, em vez de irem sempre para as mesmas áreas, irem pelo menos de 4 em 4 anos a determinadas áreas”*. A perceção generalizada dos entrevistados é de que os CC que reconhecem o valor da FPC cumprem facilmente os requisitos mínimos, mas mesmo assim as temáticas não estão balanceadas. Pela análise já feita anteriormente nas Tabelas 5 e 6, a fiscalidade e os seus normativos são temas em constante mudança, seguidos de temáticas de contabilidade financeira, e muito mais longe aparecem as temáticas de contabilidade de gestão e de ética e deontologia. Esta ordem de oferta formativa da OCC corresponde à procura de formação dos seus membros, o que levanta questões sobre o impacto desta situação no perfil de contabilista de futuro, num ambiente de transformação digital em que o CC tenderá a

exercer mais um papel de parceiro de negócio, tal como tem sido discutido pela academia e pelas associações internacionais de contabilistas, onde se inclui a IFAC. Isto vai requerer uma maior atenção por parte da OCC para a necessidade de introduzir e disseminar novas (e antigas) temáticas de FPC, por forma a alargar o campo de atuação dos CC portugueses como profissionais de contabilidade.

Como já referido, a formação da OCC é preferencialmente destinada aos seus membros, podendo também ser frequentada por outros profissionais de contabilidade, desde que a inscrição seja feita por um membro da OCC. Após a análise aos dados fornecidos pela OCC, e como evidenciado na Tabela 10, podemos verificar que face ao planeamento de formação não há grandes desvios, com a exceção de 2020 e 2021 devido à necessária adaptação às novas realidades trazidas pela pandemia, nomeadamente o confinamento e o teletrabalho. De acordo com os dirigentes da OCC entrevistados, o motivo mais comum para cancelar uma formação é a falta de formandos suficientes, mas dado que o plano de formação é elaborado de acordo com a procura, isto também não ocorre com frequência. É ainda possível observar na Tabela 10 o incremento de oferta formativa que ocorreu na última década.

Tabela 10 - Ações de formação OCC

Área	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Previstas	67	67	84	107	130	121	132	110	152	304	459
Efetuadas	73	70	90	106	134	135	146	124	174	273	443
Diferença	6	3	6	-1	4	14	14	14	22	-31	-16
Formandos	63 064	51 181	67 780	57 025	76 244	73 754	74 637	83 810	99 668	*	*
Média Formandos por ação	864	731	753	538	569	546	511	676	573	*	*

** Valores não considerados, devido à suspensão temporária dos controlos de frequência*

Fonte dos dados: OCC

A pandemia Covid-19 foi, como já referido, um período de adaptação. Não só as realidades e liberdades pessoais sofreram (temporariamente) alterações significativas, como a curva de adaptação a estas foi bastante acentuada. Na OCC, foi suspensa a obrigatoriedade de mínimos de FPC em 2020 e 2021 por parte dos seus membros, bem

como se tornou gratuita a sua frequência, e se abriram diversos canais de informação ao público em geral. Vários modelos formativos à distância foram adaptados e disponibilizados, incluindo em canais livres abertos ao público em geral, como foi o caso das reuniões livres e vários vídeos com esclarecimentos da OCC, que foram transmitidos e estão disponíveis a qualquer pessoa ou organização no canal de Youtube⁵ da OCC. A propósito da suspensão da obrigatoriedade de realização de FPC aos membros da OCC, o entrevistado O refere o seguinte: “... *para a generalidade dos CC, tivemos de abrir canais gerais, onde não controlamos quem está a fazer formação e quem não está a fazer. Portanto, uma das principais razões foi essa. E não tenho dúvida que os contabilistas nestes últimos dois anos fizeram muito mais formação, pode é não ter sido direcionada para a sua área, mas sim para aquilo que tivemos de viver durante a pandemia*”. Uma vez mais a OCC procurou ir ao encontro das necessidades mais imediatas dos CC. É ainda de referir que é inequívoca a subida de oferta formativa em 2020 e 2021, e que com este alargamento e alívio das restrições, a FPC da OCC veio prestar um grande e necessário auxílio aos CC em tempos de elevada incerteza.

Em 2022 a formação da OCC volta aos moldes pré-pandemia, tanto em termos de obrigatoriedade como em termos de custos. Volta-se também a incrementar a formação presencial, mas é opinião dos entrevistados que o *online* veio para ficar tanto na OCC pelo incremento de modelos e oferta que já dispunham, mas também na OROC e até na própria Academia. É percebida pelos entrevistados alguma perda de garantia de qualidade neste meio formativo, pela falta de contacto entre CC e formadores, o que prejudica a troca de experiências e os contactos profissionais, mas são também evidentes que, a redução de custos para formandos e instituições, o fácil acesso e a melhor programação de agendas, são razões de peso para manter a oferta de FPC em formato à distância. Trata-se de modelos diferentes para responder a necessidades formativas e perfis de formandos também diferentes, algo que a OCC já havia reconhecido e dava resposta há já algum tempo. Relativamente à comparação FPC presencial ou à distância, o entrevistado C refere que: “*As formações presenciais permitem-nos um nível de interação e socialização com formadores e com os nossos colegas profissionais, que não se consegue online. E isso, direta ou indiretamente, é também formação. Saber estar, falar dos problemas, ver como é que está a evoluir a*

⁵ - Plataforma disponível em <https://www.youtube.com/>

profissão, e online isso perde-se um bocadinho. Portanto o híbrido é importante. Apostar só no online, tem desvantagens”.

A diversificação dos modelos de formação parece ser a opção da OCC. Com a pandemia Covid-19, a OCC começou já a apostar em modelos de formação híbridos, com componente presencial e à distância, mas também em modelos inovadores de formação, com componentes síncronas e assíncronas na formação à distância, para que os formandos estejam ainda mais libertos de horários que podem não servir às suas necessidades. A OCC equaciona ainda para o futuro um modelo formativo *on-demand* onde cada membro poderá consultar, de forma gratuita, vídeos e documentação do género tutorial, em temáticas específicas e ligadas às tarefas do CC, que lhe permita um acesso e esclarecimento de dúvidas pontuais de forma ainda mais rápida. Isto permite concluir que a pandemia Covid-19 desencadeou avanços nos modelos de formação existentes na OCC, incluindo, o modelo de formação à distância já muito utilizado por CC. Ao fazer isto, a OCC está a ir ao encontro dos diferentes tipos de necessidades manifestadas pelos CC, atuando em função da procura formativa dos mesmos.

Uma das problemáticas já abordada em torno da formação da OCC, foi a distribuição da oferta formativa por áreas e respetivas temáticas. É reconhecido pela generalidade dos entrevistados que a oferta formativa corresponde à procura dos CC em determinadas áreas, e que em termos de temáticas dentro de uma mesma área isto também é verdade. Mas é também reconhecido que cabe à OCC a introdução e disseminação de novas temáticas, mesmo sem os necessários níveis de procura, com vista ao alargamento dos serviços dos contabilistas, tanto em quantidade como em qualidade. A digitalização e otimização de processos são referidas como facilitadores das tarefas, e que libertam o tempo do CC. Assim, o CC deve alargar a sua atuação para além do papel de parceiro fiscal e normativo, de mero registo e reporte que contemplam muitas tarefas que poderão ser automatizadas, para papéis de apoio à gestão das organizações, especializando-se, diversificando conhecimentos, diferenciando assim os seus serviços e tomando o devido relevo no panorama económico, como refere por exemplo o entrevistado F “... *aquilo que os contabilistas faziam, e ainda hoje estamos a treinar para eles fazerem, é cada vez menos importante para as empresas, na medida que elas automatizam os processos*”. Salienta-se assim uma maior responsabilidade da OCC na divulgação de oferta formativa em temáticas menos procuradas pelos CC, como sejam as de contabilidade de gestão, ou as de natureza tecnológica, como

reconhece e evidencia o entrevistado B ao afirmar que “*a falta de procura não é razão para justificar a ausência de conteúdos sobre uma temática*”.

Foram identificadas várias áreas temáticas em que a aposta da OCC tem sido fraca ou muito fraca. Uma das áreas temáticas é a da contabilidade de gestão, como já evidenciado nos planos de formação da OCC, e a qual é apontada pelos entrevistados como vital para manter a relevância dos CC junto das organizações, no futuro. No entanto, a FPC nestas temáticas tem sido reduzida devido à fraca procura das mesmas por parte dos CC, como explica o entrevistado B: “*Em ações de formação e eu diria que em média devemos ter 3 a 4 cursos de formação planificados anualmente. E temos uma minoria de CC a participar... o facto de termos também uma menor densidade de membros também faz com que não se olhe tanto para esta área*”. Resulta daqui a evidência de que a FPC da OCC é fortemente dependente da procura dos CC. É também evidente que mesmo com uma fraca aposta nas temáticas de contabilidade de gestão, a OCC tem tido algum sucesso quando introduz temáticas mais contemporâneas juntos dos seus membros, já que os CC entrevistados que não estão diretamente relacionados com esta área referem quase em exclusivo as técnicas que são disponibilizadas na oferta formativa da OCC, como o *Balanced Scorecard*, a gestão orçamental e a análise de indicadores, o que nos leva a concluir que abrindo o leque de temas, os mesmos passarão a ser também disseminados (embora com diferentes graus de disseminação).

Uma segunda temática reporta-se sobretudo à Ética dentro da profissão e às relações entre profissionais, que nem sempre se processa da melhor maneira aos olhos da OCC, e que será aprofundada na análise do profissional ao nível organizacional. Apesar da crítica, a Ética é pensada e abordada na formação inicial do CC com cuidado, mas não está depois presente na FPC enquanto meio de disseminação das melhores práticas nas relações do CC com colegas e outros atores institucionais.

Uma terceira temática é a do relato não financeiro. Surpreendentemente, é evidente a ausência de FPC em relato não financeiro nos planos de formação da OCC. Dada a relevância do tema para o futuro, apontada pelos próprios dirigentes, é de estranhar que a FPC em relato não financeiro esteja tão ausente, o que permite concluir que esta ausência estará relacionada com a falta de procura por parte dos CC, em consequência da sua obrigatoriedade ainda ser apenas limitada a algumas das maiores empresas portuguesas, a partir de 1 janeiro de 2017. No entanto, as temáticas de relato

não financeiro têm vindo a ser debatidas ao longo das últimas duas décadas, embora com um maior enfoque na adoção voluntária.

Por último, da análise dos planos de formação da OCC dos últimos anos é de salientar a evidência de FPC em novas temáticas. Não só há uma grande aposta em formação de ferramentas tecnológicas incrementada sobretudo pela formação da plataforma tecnológica *Toconline*⁶, mas também uma aposta em outras competências como *marketing*, gestão de projetos e certificação, competências administrativas, entre outras. Mas tanto nesta plataforma tecnológica como na generalidade da oferta formativa da OCC é evidente o foco no reporte, no registo contabilístico e cumprimento das obrigações fiscais, ficando descurada a vertente da contabilidade de gestão, por exemplo. Uma vez mais é notória a estratégia de responder às necessidades de procura dos CC. Por último, uma aposta da OCC indicada pelos profissionais como bem-sucedida tem sido a formação direcionada ao CC enquanto empresário e gestor do seu próprio negócio, fora da temática base da contabilidade, mas apontada como bastante relevante no desempenho e valorização do profissional.

É também importante explorar influências de atores institucionais do campo organizacional na FPC da OCC, a OROC e a Academia. Começando pela OROC, esta parece não influenciar as práticas de FPC da OCC. Por exemplo, relativamente à obrigatoriedade de FPC por parte dos seus membros, a OROC segue critérios distintos da OCC. Mais especificamente, a OROC requer 60 créditos por triénio, com um mínimo de 10 créditos anuais, sendo que apenas 15 créditos do triénio deverão corresponder a formação certificada (Regulamento n.º 17/2017), da qual pode fazer parte precisamente a formação da OCC, como refere o entrevistado L “*Na OROC aceitamos para efeitos de formação acreditada a formação da OCC*”. Perante a diferença face aos critérios da OCC, fica assim evidente a versatilidade e flexibilidade dos critérios da IFAC aos seus membros em termos de FPC necessária, considerando que estes em contacto com a realidade local, terão a devida competência de a quantificar, balanceado a necessidade profissional com a capacidade formativa. Com cerca de 2000 membros, e até à pandemia, a OROC tinha uma oferta formativa exclusivamente presencial, polarizada entre Lisboa e o Porto, e caracterizada como de pequena escala, dada a pequena dimensão da organização face à OCC, que tem cerca de

⁶ - Informação disponível em <https://www.toconline.pt/>

35 mil membros em exercício de atividade. Não se evidenciam assim influências da OROC na FPC da OCC, nem em termos de critérios de obrigatoriedade ou modelos de formação.

Já a Academia influencia de forma evidente a FPC da OCC, para além da formação inicial dos CC. A Academia tem desempenhado um papel muito importante na formação dos CC do futuro, e a OCC reconhece essa importância, como refere o entrevistado O: *“Sim, a OCC tem uma ligação muito próxima à Academia. Aliás, pelas próprias características do perfil do profissional que está definido para se poder inscrever na OCC”*. Esta ligação também é salientada por outros entrevistados, que reconhecem o importante papel da Academia na formação base do profissional de contabilidade. Para além da influência exercida nesta fase inicial da profissão, a Academia influencia também posteriormente a OCC por via da FPC. É de referir que muitos dos manuais de formação da OCC, nas suas várias áreas e temáticas, são elaborados por académicos e que uma boa parte dos formadores vêm do meio académico. Esta situação pode também reproduzir na FPC da OCC limitações existentes ao nível formativo na Academia, como é o caso da formação em tecnologias e sistemas de informação em cursos de contabilidade nas universidades e politécnicos, como bem comenta o entrevistado K: *“Se me perguntar qual é a grande tendência para um bom profissional de contabilidade, onde é que ele e as universidades têm que apostar, é em sistemas de informação”*. A Academia ainda influencia a FPC da OCC ao organizar em conjunto eventos de natureza científica, permitindo aos CC acederem a temas diretamente relacionados com a profissão de contabilidade, embora alguns destes temas possam ainda não fazer parte das práticas diárias dos CC, como é o caso do relato não financeiro.

Em suma, a FPC da OCC tenta responder às necessidades mais imediatas dos CC, apesar das influências diferenciadas da IFAC e da Academia, nomeadamente em temas mais emergentes relacionados com a profissão de contabilidade.

4.3. Nível organizacional

O trabalho dos CC portugueses apresenta um elevado grau de padronização. De forma relativamente uniforme, o trabalho do CC é descrito pelos entrevistados como

rotineiro, focado no relato e no cumprimento das obrigações fiscais e declarativas, que não proporciona valor acrescentado percebido à gestão das organizações, mas com um raio de ação largo em termos de interação e de elevada complexidade, que vem sendo reconhecido gradualmente pela sociedade, em especial na resposta dada pela classe profissional durante a pandemia. Esta descrição do trabalho dos CC é transversal a entrevistados com perfis diferentes, a qual pode retratada através dos seguintes extratos de entrevistas:

“Ser contabilista em Portugal, hoje é uma atividade extremamente exigente. Extremamente exigente no sentido em que é preciso muita formação. É preciso uma constante atualização e, além disso, as obrigações são tantas e as áreas de intervenção são tão específicas, nomeadamente as diferentes áreas contabilísticas, as diferentes áreas fiscais, áreas setoriais”. [Entrevistado C]

“Neste momento a maior parte dos contabilistas não trabalham muito para a gestão. Trabalham para apresentarem contas, preencherem as declarações fiscais, apresentarem uma demonstração de resultados, mas sem o mínimo detalhe, à gerência ou à administração e pronto”. [Entrevistado D]

“A importância do contabilista certificado tem vindo a incrementar, porque também têm vindo a incrementar as obrigações acessórias que são colocadas aos contribuintes empresariais”. [Entrevistado J]

“O CC em Portugal é um conhecedor de matérias generalizadas, de várias matérias desagregadas, que têm uma complexidade enorme”. [Entrevistado O]

O conjunto destas afirmações são um bom retrato do trabalho da maioria dos CC portugueses. Esta classe de profissionais depara-se ainda com dificuldades. Falta de homogeneidade académica, com profissionais em exercício com habilitações a começar no ensino secundário, baixas remunerações e/ou avenças, elevada concorrência, e até falta de lealdade entre profissionais, são apontados como os principais desafios ao exercício e evolução na profissão e, conseqüentemente, às tão diversas posturas e formas de encarar a FPC por parte dos CC. Sente-se hoje na OCC uma dificuldade em atrair e reter talento jovem, e teme-se o envelhecimento da classe, algo já referido e que

se pode observar pela análise das Tabelas 8 e 9, apresentadas no início da secção 4.2. deste estudo. A área da contabilidade é vista como tendo muitas oportunidades paralelas que podem proporcionar aos profissionais de contabilidade, que não têm de ser necessariamente CC, maiores recompensas e reconhecimento profissional.

Apesar destas oportunidades para a contabilidade, o planeamento da FPC do OCC é condicionado às necessidades mais comuns dos CC. Não só os aspetos fiscais e contabilísticos são os mais valorizados pelas empresas, como também são os mais mutáveis e geradores de necessidade de formação junto dos CC. A não atualização de conhecimentos pode ter um resultado pesado na atividade do CC, como alerta o entrevistado J: *“Se não tiver formação esta pessoa facilmente é ultrapassada. É uma pessoa que vai criar muitos problemas para o seu cliente. Depois vêm as coimas, vêm as correções da Autoridade Tributária, vem um conjunto de problemas, portanto é uma pessoa que facilmente fica fora do mercado se não se atualizar”*. É assim possível verificar que a pressão gerada no nível económico e político sobre o nível organizacional, uma espécie de *enforcement*, de garantia de cumprimento, é suficiente para dinamizar meios e recursos no sentido do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos, sob pena de custos mais pesados para os empresários e para os próprios CC, já que pode existir responsabilidade dos CC. Este facto acaba então por ser o que mais pesa na hora da escolha entre a oferta em FPC disponível, bem como na pressão exercida sobre a OCC para que disponibilize este tipo de formações.

Conjugando esta perceção dos entrevistados com a análise documental da oferta formativa da OCC, pode-se concluir que a procura formativa dos CC recai muito sobre os temas momentâneos, com menos preocupação com outras competências relacionadas com as novas tecnologias, e menos ainda em temáticas de contabilidade de gestão ou de relato não financeiro. Esta situação resulta do facto de algumas destas temáticas não serem procuradas pelos CC, e estes não as procuram porque tendencialmente os seus clientes não valorizam serviços relacionados com estes conhecimentos e não tem havido motivação suficiente em demonstrar a utilidade deste tipo de conhecimento em processos mais ágeis de tomada de decisão operacional e estratégica. Por exemplo, é alvo de crítica, nomeadamente por parte de dirigentes da OCC, o facto de muitos profissionais ligados à área da contabilidade de gestão não serem CC, e muitos até nem terem formação base em contabilidade. Mas é reconhecida a falta de bons profissionais nesta área, o que gera aqui a ideia de oportunidade perdida por muitos CC, que se

centram nas tais já referidas tarefas-padrão e que os leva a competir entre si através de avanços de baixo valor.

Como já referido, também é apontado para o futuro da profissão a diversificação dos serviços prestados pelos CC, sendo necessário mais competências nesta área da contabilidade. O facto de não se reconhecer essa competência em muitos dos CC, não quer dizer que as organizações descurem por completo essa informação, como nos explica o entrevistado G: *“Os órgãos de gestão normalmente encontram mecanismos paralelos para obter a informação que precisam para a gestão da empresa, e acabam por desvalorizar a contabilidade. Traz valor para a empresa no que diz respeito aos aspetos fiscais, agora no que diz respeito à preparação da informação financeira o CC é desvalorizado”*. É inequívoca a necessidade de serem os profissionais a mostrarem competências, de se afirmarem nesta área e ocuparem estas funções, de criarem esta necessidade nas organizações. Mas aqui é apontada uma outra grande barreira: a motivação dos próprios profissionais decorrente da falta de interesse por parte das organizações (tendencialmente de pequena dimensão). A sugestão mais apontada pelos entrevistados é então um caminho de maior balanceamento entre a FPC mais e menos procurada pelos CC, onde a OCC é indicada como a organização mais competente para criar a oferta formativa especializada e gerar o interesse nos seus membros através de FPC específica e direcionada, com uma componente prática bastante forte, por forma a fazer ver as mais valias de várias temáticas das referidas áreas de formação, enquanto ferramentas de criação de valor.

Por sua vez, e apesar dos desafios decorrentes da digitalização e automatização de processos, bem como da elevada competitividade existente em serviços tradicionais de contabilidade, poucos entrevistados defendem uma diminuição de CC. A generalidade dos entrevistados argumenta que o futuro da profissão de CC passa pela especialização e pela diferenciação de serviços, onde o CC diminui a carga de tarefas relacionadas com a fiscalidade e o relato financeiro, e assume um papel de consultor e apoio à gestão, com um papel ativo na análise de desempenho, otimização financeira e análise de investimentos, como salienta o entrevistado H: *“Podemos fornecer informação para a gestão, participar noutra tipo de decisões, como por exemplo na escolha do financiamento dos projetos, na própria elaboração de candidaturas a projetos de investimento”*. No entanto, é de estranhar que ao longo das entrevistas aos CC não se evidencie ou até se reconheça o relato não financeiro como imperativo no

futuro do profissional, algo que se afigura decorrer da ainda fraca aplicabilidade obrigatória da temática na atualidade. Se a obrigatoriedade vier a ser alargada para um vasto conjunto de organizações, por parte de entidades do nível económico e político (UE, Estado português e CNC), é provável que a FPC sobre a temática de relato financeiro assuma uma preocupação dos CC e da OCC, tal como já se mostrou existir com a FPC decorrente das continuadas alterações de natureza fiscal e declarativa exigidas por entidades pertencentes ao Estado português.

Ainda relacionado com a necessidade de os CC oferecerem novos serviços, podemos acrescentar o apoio à internacionalização das organizações. A este respeito o entrevistado A afirma que: *“Nós no mundo global queremos que os CC tenham um papel que potencie a globalização dos seus clientes, e a sua própria globalização. Isto é, faz sentido que um CC tenha clientes em Portugal, mas também em outros países”*. Com a crescente harmonização de práticas contabilísticas faz sentido que estes profissionais venham a tomar um papel mais ativo num contexto internacional, apesar de na generalidade, a FPC da OCC estar ainda muito centrada no âmbito nacional. Por último, aponta-se ainda como caminho possível a especialização por sector, mesmo para o CC como prestador externo de serviços, por forma a que possa aplicar e extrapolar os seus conhecimentos ao serviço de várias organizações daquele mesmo sector, acrescentado valor à atividade, como refere o entrevistado N: *“Ir mais além é ter processos que permitam minimizar este impacto [do registo e relato], porque ele tem que existir, e passar ao passo seguinte que é estar mais com os clientes e perceber as suas dificuldades”*.

Na atividade diária do ROC, a falta de colaboração dos membros de gestão das organizações é apontada como a maior dificuldade, ao passo que o CC apesar da pressão gerada no seu trabalho, é visto como alguém que conhece os regulamentos e se apresenta bem preparado e colaborativo em cenários de auditoria. Apesar desta relação, não se apurou evidência de influência da mesma na procura de FPC dos CC.

Conforme já referido, quando questionámos os CC sobre os empresários e/ou gestores, a ideia generalizada é a de que muitos destes não reconhecem o potencial de valor e utilidade da informação contabilística na gestão das organizações. Grande parte dos empresários veem a contabilidade como um meio para o cumprimento de obrigações legais e declarativas, cujo maior valor recai na poupança fiscal. Como nos

refere o entrevistado F: “*Se não fosse a questão dos impostos, de preparar guias para pagar os impostos, e pagar os impostos atempadamente, se as empresas não fossem obrigadas a isso, possivelmente poucas seriam aquelas que teriam contabilista nos seus quadros ou ao seu serviço*”. Esta ideia é particularmente apontada como verdadeira quanto menor for a dimensão da organização e/ou o grau de escolaridade dos empresários. A comunicação com o empresário é caracterizada como difícil, especialmente para os CC que são prestadores externos de serviços de contabilidade, pois estes não são vistos como um parceiro relevante da organização, mesmo em situações tão simples como a comunicação de uma obrigação fiscal ou legal que acarrete custos inesperados. Os seus *inputs* referentes a aspetos relacionados com a gestão e o desempenho financeiro são também regularmente desconsiderados, algo referido pelo entrevistado J: “*Muitos dos nossos pequenos empresários gerem as empresas mais numa ótica de caixa do que propriamente numa ótica económica*”. Uma vez mais, evidencia-se aqui a desvalorização da contabilidade de gestão por parte das empresas, enquanto ferramenta que acrescente valor por parte do CC. A não valorização por muitos dos empresários de serviços relacionados com esta área da contabilidade leva também os CC a não apostarem em FPC nesta área, bem como a OCC a não oferecer formação mais avançada nesta área. Este tipo de formação tende a ser procurada em outras entidades formadoras, onde se inclui as instituições de ensino superior.

No entanto, gestores/empresários de organizações de maior dimensão são apontados como capazes de valorizar as temáticas de contabilidade de gestão. Por norma produzem a informação internamente, seja pela contratação de profissionais de contabilidade, seja pela contratação de serviços de consultoria especializados. As outras fazem-no de forma primária ou simplesmente desvalorizam a sua necessidade. Há aqui então um fator cultural associado à gestão das organizações, particularmente as de menor dimensão, que prejudica tanto estas organizações como os profissionais de contabilidade, e que tem de ser abordado e discutido, para bem do seu desempenho organizacional, como evidencia o entrevistado E: “*Muitas empresas não iriam à falência se tivessem um bom sistema de contabilidade de custos. Até podiam ir, mas já se apercebiam com muita antecedência que as coisas não estavam bem, e tentavam tomar decisões no sentido de inverter a situação*”. É assim necessário mudar esta mentalidade, através de uma ação mais determinada para chegar ao ponto referido pelo

entrevistado I: “*É uma ligação muito forte com as empresas que está a faltar. As empresas têm de olhar para os CC, percebendo que tem alguém que consegue ajudar a gerir, a ter uma margem diferente, a dar um jeito para a forma como querem estar com os seus clientes, concorrentes, para o preço que querem praticar, para as margens que têm ou que não têm. Acho que o grande segredo está aqui*”. É, assim, importante ressaltar a relevância deste ator institucional na FPC procurada pelo CC junto da OCC. É também de realçar que a dimensão das organizações afeta significativamente as práticas de contabilidade em geral e que a FPC em contabilidade não é exceção.

5. Discussão de resultados

Analisados os resultados obtidos, passamos agora à discussão dos mesmos à luz das lentes teóricas adotadas neste estudo, com particular foco nos três níveis institucionais em que assenta o modelo de Dillard *et al.* (2004).

Começando a discussão pelo nível económico e político, é importante salientar que este estudo proporciona evidência da existência de estruturas de significação, legitimação e de dominação por parte de atores deste nível institucional. No caso da IFAC, as suas linhas orientadoras para o exercício da profissão de contabilidade e auditoria são adotadas pelos seus membros por isomorfismo mimético, mas com a devida adaptação à sua própria realidade. Por exemplo, verifica-se que estão presentes estruturas de significação e de legitimação no que concerne à influência da IFAC na OCC. A OCC sente-se representada e ouvida na IFAC. Há uma comunicação bidirecional e, em consequência, a OCC evidencia uma postura de isomorfismo mimético relativamente às práticas da IFAC, que reconhece como racionais e, ao mesmo tempo, de isomorfismo normativo referente às práticas que considera ser de referência, ou seja, de representação institucional. Em regra, estas mudanças são lentas e de impacto progressivo na oferta formativa da OCC. Estas mudanças teriam impacto mais significativo se ocorressem por via de isomorfismo coercivo, como tem sido reportado por estudos que têm aplicado o modelo de Dillard *et al.* (2004) em outros contextos de investigação em contabilidade (e.g., Guerreiro *et al.*, 2015; Matos, 2019).

Já o Estado, a UE e a CNC exercem uma influência isomórfica coerciva sobre as práticas dos CC (situados no nível organizacional) e isto implica um impacto

significativo sobre a oferta formativa da OCC. Por exemplo, as normas contabilísticas impostas pela UE (via diretivas) que são adaptadas ao contexto português pela CNC e aprovadas pelo Estado português, influenciam de forma muito direta a FPC da OCC. O mesmo acontece com as normas fiscais e legais impostas pelo Estado português às empresas, tendo um fortíssimo impacto na FPC da OCC. Podemos, assim, afirmar que as estruturas existentes são tendencialmente de dominação. O Estado recebe maior atenção e a resposta da OCC é mais rápida, numa clara estrutura de dominação onde o eixo dominante é o poder, sendo que a estrutura é significativamente menos intensa no que concerne à UE. Isto acontece porque a influência da UE é filtrada pelo Estado português, com o suporte técnico da CNC.

Estas instituições do nível económico e político têm a capacidade de impor a sua vontade e, conseqüentemente, mobilizar recursos para alcançar os seus objetivos. Mesmo que não sejam reconhecidas como as melhores práticas pelos *players* do nível do campo organizacional, são impostas por um eixo de tensão de poder, e a influência que dita a sua adoção é tendencialmente de isomorfismo coercivo. Estas mudanças são por norma mais rápidas e de alto impacto no plano formativo da OCC, levando em muitas situações à necessidade de a OCC avançar com formação para os seus membros que não havia sido sequer considerada no seu plano de formação anual. As imposições do Estado português afetam diretamente as práticas dos CC (nível organizacional), produzindo um efeito indireto na OCC (nível do campo organizacional), devido à procura de formação dos CC junto da OCC. Esta evidência leva-nos a questionar a ordem das relações entre os níveis institucionais, admitindo outras possibilidades para além das que estão definidas no modelo de Dillard *et al.* (2004).

Focando agora a discussão no nível do campo organizacional, não se verifica qualquer influência direta de entidades congéneres da OCC. A influência das congéneres ocorre por via indireta, fundamentalmente através da IFAC, conforme já discutido neste capítulo. Por exemplo, não há evidência da influência direta da OROC sobre a formação da OCC. A OCC e a OROC são equiparadas em termos de nível institucional e partilham as ligações e problemáticas comuns e estão sujeitas a influências semelhantes em relação ao nível económico e político. Mas na interação entre ambas não se evidencia uma influência direta ao nível das práticas de FPC. Se pensarmos ainda na adoção de práticas formativas à distância, a OCC e a OROC têm seguido estratégias diferentes, e isso parece estar também relacionado com o número de

membros de cada uma delas, bem como com o âmbito de atuação diferenciado destes profissionais. Todavia, reveste de interesse a adaptação das normas emanadas da IFAC no que concerne a obrigação de FPC, sendo esta relativamente diferente em ambas as organizações.

Já no que diz respeito à Academia, é possível verificar a existência de estruturas de legitimação e significação por parte da OCC. Apesar de independentes, as condicionantes à entrada na OCC acabam por influenciar a oferta formativa na Academia por via do eixo da representação. Mas esta influência acaba por voltar à OCC pelo eixo da racionalidade, quando verificamos, por exemplo, a influência da Academia na definição dessas mesmas condicionantes. Da mesma maneira, também a FPC da OCC acaba por ser influenciada em resultado desta relação bidirecional. Na base desta estreita relação estará o facto de muitos académicos estarem ligados à OCC não só como membros, como já referido, mas também enquanto especialistas, investigadores e principalmente como formadores nas múltiplas temáticas de FPC da OCC. No entanto, para além destas estruturas de legitimação e de significação, não se apuraram relações significativas de estruturação entre a OCC e outras entidades formativas, nacionais ou internacionais.

Neste estudo, o nível do campo organizacional não evidencia ter canais de comunicação suficientemente eficientes com o nível económico e político, e acaba por ver a sua ação e influência condicionadas por essa barreira. Esta situação tem implicações principalmente no planeamento da FPC reativa a mudanças nas práticas fiscais introduzidas pelo Estado português, dificultando o raio de ação da OCC face a estas estruturas de dominação dos atores institucionais do nível económico e político.

Em contrapartida, os canais de comunicação entre o nível do campo organizacional e o nível organizacional são muito mais fluídos, particularmente quando este diálogo ocorre entre a OCC e os CC. Por exemplo, a procura de FPC por parte dos CC, atores institucionais situados no nível organizacional, acaba por ser a que mais influencia a oferta de FPC da OCC, em quantidade e diversidade de temáticas. A resposta à procura de FPC por parte dos CC, em resultado de uma necessidade gerada por via coerciva do nível económico e político, acaba por ser a maior condicionante da oferta formativa da OCC. É ainda importante referir que os CC procuram FPC que seja relevante para prestar serviços que os empresários valorizam, nomeadamente os

serviços relacionados com o cumprimento de obrigações fiscais, legais e declarativas perante as entidades do Estado português.

A instrumentalização dos CC por parte do Estado português evidencia a introdução de mecanismos de *enforcement* para alcançar o cumprimento de obrigações dos empresários, particularmente no que diz respeito a obrigações fiscais, legais e declarativas. A introdução destes mecanismos de *enforcement* pelo Estado português explica a diferença já referida neste estudo em termos da relação preconizada entre os três níveis institucionais pelo modelo de Dillard *et al.* (2004). A existência destes mecanismos de *enforcement* pode explicar a falta de pressão do Estado português sobre a OCC para a aplicação dos mecanismos de *enforcement* sobre a qualidade do trabalho do CC a que se refere Silva (2021).

Acresce ainda que as imposições do nível económico e político sobre o nível organizacional, afetando empresários e CC, acabam por se traduzir através de estruturas de significação e legitimação ao nível do campo organizacional. Por exemplo, há estruturas de significação e legitimação dos CC face à OCC. Os CC reconhecem o valor da OCC, e aceitam a representação da classe profissional e a racionalidade da ação da OCC.

As motivações dos CC portugueses para atividades de FPC decorrem fortemente da sua realidade profissional, tal como evidenciado no estudo de Rothwell & Herbert (2007) em que o empenho de profissionais de contabilidade em atividades de FPC no Reino Unido estava mais relacionado ao compromisso com a profissão, e menos com metas pessoais ou de carreira. Mas a FPC deveria também ser encarada como uma alternativa de evolução profissional do contabilista e a prossecução de novos e diversificados papéis e até carreiras (Lange *et al.*, 2015; Lindsay, 2016).

Por sua vez, a oferta de FPC da OCC é altamente condicionada pela procura de formação por parte dos CC. Mas esta estratégia da OCC em termos de FPC não é isenta de críticas. Se, por um lado, a OCC responde à procura mais imediata (ou de curto prazo) dos CC e isso conduz a benefícios percebidos pelos CC, seguindo uma lógica de mercado. Por outro lado, e dada a sua missão de interesse público, a OCC tem também a responsabilidade de preparar antecipadamente os CC para desafios de médio e longo prazo. E neste ponto a OCC tem revelado algumas limitações em difundir

antecipadamente conhecimentos fundamentais ao exercício da profissão de CC. Assim, a OCC poderia assumir uma estratégia de maiores responsabilidades na disseminação de conhecimentos que são menos procurados pelos CC. Por exemplo, é crucial introduzir formação relacionada com (mais) temáticas de contabilidade de gestão, de relato não financeiro, e de utilização de novas tecnologias, por forma a melhorar o desempenho atual e futuro dos diversos tipos de organizações e, conseqüentemente, conseguir que os CC sejam mais valorizados pelos empresários, gestores e sociedade em geral.

6. Conclusão

Esta investigação consistiu num estudo de caso intensivo que recorreu ao modelo institucional de Dillard *et al.* (2004) para explicar como é que a FPC da CC portuguesas tem sido influenciada por atores institucionais, posicionados em diferentes níveis institucionais: IFAC, UE, Estado português e CNC no nível económico e político; OCC, OROC e Academia no nível do campo organizacional; e CC, ROC e empresários (gestores) no nível organizacional.

Este estudo apresenta várias contribuições, teóricas e práticas. A primeira contribuição teórica tem a ver com a ordem das relações preconizadas entre os três níveis institucionais pelo modelo de Dillard *et al.* (2004). Este estudo produz evidência que leva à necessidade de admitir outra possibilidade para além das que estão definidas no modelo de Dillard *et al.* (2004). Esta outra possibilidade consiste em admitir uma relação direta entre os atores do nível económico e político e os do nível organizacional em alguns tipos de processos de mudança institucional. É ainda de admitir que esta relação tenda a ocorrer em situações de processos de mudança desencadeados por isomorfismos de natureza coerciva.

A segunda contribuição teórica deste estudo tem a ver com a importância de existirem canais de comunicação eficientes entre os atores institucionais do nível do campo organizacional e os do nível económico e político. A não existência destes canais dificultam a ação estratégica (e operacional) dos atores do nível do campo organizacional, tornando-os mais dependentes das pressões dos atores do nível organizacional.

A terceira contribuição teórica deste estudo está relacionada com a introdução de mecanismos de *enforcement*. O estudo produz evidência da capacidade de atores do nível económico e político conseguirem instrumentalizar atores do nível organizacional com o objetivo de introduzir mecanismos eficazes de *enforcement* em práticas de outros atores do nível organizacional.

Este estudo apresenta ainda duas contribuições práticas. A primeira delas reforça que o contexto empresarial em que operam os profissionais de contabilidade condiciona a sua procura de FPC. Em contextos em que exista uma predominância de micro e pequenas empresas é de esperar que os profissionais de contabilidade tendam a procurar temáticas de FPC que lhes sejam úteis na prestação de serviços relacionados com o cumprimento de obrigações fiscais, legais e declarativas.

A segunda contribuição prática tem a ver com a estratégia de formação das organizações reguladoras da profissão de contabilidade. Como entidades de interesse público, estas organizações tem a responsabilidade de contemplar uma visão abrangente da profissão e ter uma maior preocupação em balancear a formação de temáticas mais ‘tradicionais’ com a de temáticas mais emergentes e/ou necessárias para melhorar o desempenho das organizações, particularmente quando estas não estão a ser procuradas pelos profissionais de contabilidade.

Toda a investigação tem limitações e esta não é exceção. A principal limitação deste estudo tem a ver com a não contemplação da perspetiva de empresários e/ou gestores de organizações de diferentes dimensões, a qual enriqueceria a atual perceção do investigador relativamente às diferentes influências de empresários no planeamento de FPC dos profissionais de contabilidade. Apesar de esta limitação estar parcialmente mitigada devido à diversidade de perfis de atores institucionais contemplados, sugere-se que em futuros estudos se atenda à relevância da dimensão empresarial, e de preferência em contextos nacionais diferentes.

Referências bibliográficas

- Adhikari, P., & Nesbakk, L. G. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142. doi:<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Anúncio n.º 6060/2010. (Diário da República n.º 125/2010, Série II de 2010-06-30). Obtido de <https://www.occ.pt/fotos/editor2/Crit%E9rios%20de%20Reconhecimento%20de%20Habilita%E7%E3o%20Acad%E9mica.pdf>
- Anúncio n.º 131/2004. (Diário da República n.º 172/2004, Série I-A de 2004-07-23). Obtido de <https://www.occ.pt/fotos/editor2/dr27julho2004.pdf>
- Anuncio n.º 6106/2010. (Diário da República n.º 126/2010, Série II de 2010-07-01). Obtido de <https://www.occ.pt/fotos/editor2/regulamentoatualizado.pdf>
- Ávila, J. A., & Maldonado, N. M. (2015). ¿Aprobamos o reprobamos el trabajo con Normas Internacionales de Educación? Aplicación de las Normas Internacionales de Educación (NIE) para carreras de contador público en países latinoamericanos. *Contabilidad y Negocios*, 10(20), 5-22. doi:10.18800/contabilidad.201502.001
- Barrios, J. M. (2022). Occupational licensing and accountant quality: Evidence from the 150-Hour Rule. *Journal of Accounting Research*, 6(1), 3-43. doi:10.1111/1475-679X.12408
- Berg, M. C. (2007). Continuing professional development – The IFAC position. *Accounting Education: an international journal*, 16(4), 319-327. doi:10.1080/09639280701646430
- Carrillo, C., & Flores, M. A. (2020). COVID-19 and teacher education: A literature review of online teaching and learning practices. *European Journal of Teacher Education*, 43(4), 466-487. doi:10.1080/02619768.2020.1821184
- Clyde, N. J. (1998). CPE is broke; Let's fix it. *Journal of Accountancy*, 186(6), 77-83. Obtido de <https://www.journalofaccountancy.com/issues/1998/dec/clyde.html>
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542. doi:10.1108/09513570410554542
- Diretiva (UE) 2018/958 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de junho de 2018. (Jornal Oficial da União Europeia n.º 173). Obtido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0958>
- Friedman, A., & Phillips, M. (2004). Continuing professional development: Developing a vision. *Journal of Education and Work*, 17(3), 361-376. doi:10.1080/1363908042000267432
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society: Outline of the theory of structuration*. Berkeley: University of California Press.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2015). Institutional change of accounting systems: The adoption of a regime of adapted international financial reporting standards. *European Accounting Review*, 24(2), 379-409. doi:10.1080/09638180.2014.887477
- IFAC. (2005). *Code of Ethics for Professional Accountants*. Obtido de IFAC: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>
- IFAC. (2018). *IES 7, Continuing Professional Development*. Obtido de IAESB: <https://www.iaesb.org/publications/ies-7-continuing-professional-development-revised-2>

- IFAC. (2021). *2020 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. Obtido de IESBA: <https://www.ethicsboard.org/publications/2020-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>
- IFAC. (2022). *IAESB*. Obtido de IAESB|IFAC: <https://www.iaesb.org/>
- Lange, P., Jackling, B., & Basioudis, I. G. (2013). A framework of best practice of continuing professional development for the accounting profession. *Accounting Education*, 22(5), 494-497. doi:10.1080/09639284.2013.824197
- Lange, P., Jackling, B., & Suwardy, T. (2015). Continuing professional development in the accounting profession: Practices and perceptions from the Asia Pacific region. *Accounting Education*, 24(1), 41-56. doi:10.1080/09639284.2014.1002800
- Lei n.º 139/2015. (Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07). Obtido de https://www.occ.pt/fotos/editor2/estatuto2017_v2019_final_v2.pdf
- Lei n.º 140/2015. (Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07). Obtido de https://www.oroc.pt/uploads/a-ordem/estatuto_oroc/EOROC2022.pdf
- Lindsay, H. (2016). More than ‘continuing professional development’: a proposed new learning framework for professional accountants. *Accounting Education*, 25(1), 1-13. doi:10.1080/09639284.2015.1104641
- Matos, A. R. (2019). As influências dos atores institucionais na adoção do SNC-AP em Portugal. *Dissertação de Mestrado*. Santarém.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. Obtido de <https://www.jstor.org/stable/2778293?origin=JSTOR-pdf>
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: an expanded sourcebook*. Londres: Sage.
- Ministério do Planeamento. (2021). *Plano de Recuperação e a Resiliência*. Obtido de PRR – Recuperar Portugal, Construindo o Futuro: <https://recuperarportugal.gov.pt/wp-content/uploads/2021/10/PRR.pdf>
- Paisey, C., & Paisey, N. J. (2020). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, 67-68, 102040. doi:10.1016/j.cpa.2018.04.002.
- Paisey, C., Paisey, N. J., & Tarbert, H. (2007). Continuing professional development activities of UK accountants in public practice. *Accounting Education: an international journal*, 16(4), 379-403. doi:10.1080/09639280701646554
- Parker, L. D. (2011). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70. doi:10.1016/j.cpa.2011.06.002
- Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002. (Jornal Oficial das Comunidades Europeias, nº L243). Obtido de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32002R1606>
- Regulamento n.º 160/2020. (Diário da República n.º 40/2020, Série II de 26 de fevereiro de 2020). Obtido de <https://www.occ.pt/pt/inscricao/regras-de-inscricao-e-regulamentos/>
- Regulamento n.º 17/2017. (Diário da República n.º 12/2017, Série I de 17 de janeiro de 2017). Obtido de <https://www.oroc.pt/Uploads/a-ordem/regulamentos/regulamentos-em-vigor/RegulamentoFormacao.pdf>
- Regulamento n.º 17/2020. (Diário da República n.º 80/2020, Série I de 23 de abril de 2020). Obtido de <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/regulamentos/>

- Regulamento n.º 334/2020. (Diário da República n.º 67/2020, Série II de 3 de abril de 2020). Obtido de <https://www.occ.pt/pt/inscricao/regras-de-inscricao-e-regulamentos/>
- Rothwell, A., & Herbert, I. (2007). Accounting professionals and CPD: attitudes and engagement - some survey evidence. *Research in Post-Compulsory Education*, 12(1), 121-138. doi:10.1080/13596740601155587
- Silva, A. F. (2021). Tese de Doutoramento: The Enforcement of Accounting Standards And The Quality of Financial Information. Universidade de Coimbra.
- Swanson, R. A. (2007). Linking improvement programs to important organizational goals. Em R. A. Swanson, *Analysis for Improving Performance* (pp. 3-10). Lakeside, Ohio: Berrett-Koehler Publishers.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2017). Investigação qualitativa em contabilidade. Em M. J. Major, & R. Vieira, *Contabilidade e Controlo de Gestão: teoria, metodologia e prática* (2ª ed., pp. 139-171). Lisboa: Escolar Editora.
- Weber, M. (1968). *Economy and society: An outline of interpretive sociology*. Nova York: Bedminster Press.
- Wessels, S. B. (2007). Accountants' perceptions of the effectiveness of mandatory continuing professional education. *Accounting Education: an international journal*, 16(4), 365-378. doi:10.1080/09639280701646539
- Yin, R. K. (2014). *Case study research design and methods* (5ª ed.). Thousand Oaks: Sage.