

CONDUTA ÉTICA DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE NO BRASIL: A PRÁTICA DA PARRHESIA

ETHICAL BEHAVIOR OF BRAZILIANS' ACCOUNTANTS: PRACTICES OF PARRHESIA

Maria Thereza Pompa Antunes* E-mail: mariathereza@mackenzie.br
Octavio Ribeiro de Mendonça Neto* E-mail: octavio.mendonca@mackenzie.br
Hilmi Erdoğan Yayla** E-mail: h_yayla@hotmail.com
Rodrigo Takashi Okimura* E-mail: rodrigo.okimura@gmail.com

*Universidade Presbiteriana Mackenzie.

**Ankara University (Ankara, Turkey)

Resumo: Este estudo aborda a atitude ética individual do profissional brasileiro de contabilidade baseando-se nas ideias de Foucault sobre a prática da *Parrhesia* que se constitui na atividade de falar a verdade em termos de Franqueza, Verdade, Perigo, Crítica e Dever. Envolveu 239 contadores do Estado de São Paulo. Os resultados obtidos, através de uma análise fatorial, permitiram identificar três constructos que caracterizam o Modelo Genérico da Prática da *Parrhesia* desses profissionais. Consideramos que a prática da *Parrhesia* é uma questão relevante para a prática profissional a ser explorada no ensino da contabilidade, principalmente no momento atual da contabilidade brasileira que passou a exigir do contador uma maior utilização de juízos de valor frente às escolhas contábeis ampliando, assim, o campo para práticas no limite da legalidade.

Palavras-chave: Ética Profissional. *Parrhesia*. Contador. Informação Contábil.

Abstract: This study deals with Brazilian accountants' practices of *Parrhesia*, in the sense proposed by Foucault. *Parrhesia* is a truth-telling activity in terms of: Frankness, Truth, Danger, Criticism and Duty. It involved 239 accountants. Our findings indicate that three factors may explain the truth-telling activities of Brazilian's accountants. We argue that *Parrhesia* is a relevant issue in the professional ethical field and an important subject to be explored in accounting education, especially at the present moment in which the use of value judgments and accounting choices expands the possibilities for practices in the limit of legality.

Keywords: Professional Ethics. *Parrhesia*. Accountant. Accounting Information.

Se uma pessoa puder mentir trapacear e roubar, e nunca ser pega, por que deveria ser honesta? Glaucon, irmão de Platão, IV AC.

1 INTRODUÇÃO

A importância da ética tem ocupado um papel relevante nos estudos sobre o desenvolvimento das profissões. Tanto os defensores do profissionalismo, como Parson (1939), Wilensky (1964) e Freidson (1994), entre outros, como os seus

críticos, a exemplo de Johnson (1972) e Larson (1977), ressaltam este aspecto. Além disso, a adoção de um código de ética constitui um dos atributos que na visão de alguns autores como Hall (1968) e Moore (1970) definem uma profissão.

O papel desempenhado pelos profissionais da contabilidade (incluídos os auditores) nos escândalos financeiros dos últimos anos e na recente crise de 2008, de uma forma geral, não fez jus à confiança neles depositada pela sociedade (Lang, Hall, & Jones, 2010; Samuel, Covalleski, & Dirsmith, 2009). Entende-se que essa confiança decorre da *expertise* e do comportamento ético implícitos no exercício da profissão, fatores esses que, além de serem reconhecidos pela sociedade, justificam as prerrogativas e o monopólio do exercício profissional que ela lhes concede. Nesse contexto, chega-se a colocar em questão o papel da profissão e a se criticar os fatores pessoais e contextuais que influenciam as decisões éticas dos seus praticantes (BUCHAN, 2005).

No campo da contabilidade, as pesquisas sobre ética profissional têm sido alvo de preocupação entre os estudiosos da área. Os estudos realizados, em nível internacional, nas últimas décadas tiveram focos bastante diversos. Armstrong (1993), Leung e Cooper (1995) e Jeffrey e Weatherholt (1996) preocuparam-se com a avaliação da ética na profissão contábil; Cohen (1995) e Gul, Ng e Tong (2003) focaram seus estudos no comportamento ético dos auditores; Hilttebel e Jones (1992), Mintz (1995), Gren e Weber (1997), Mele (2005) e Persons (2009) analisaram os aspectos éticos dos cursos de contabilidade e a tendência ética dos estudantes, assim como Lang, Hall e Jones (2010), buscaram conhecer a percepção de estudantes frente a situações éticas; Finn, Chonko e Hunt (1988), Shearer (2002) e Brown, Mendenhall e Khamer (2003) abordaram o papel da ética contábil nas organizações; Tsui (1996), Godwin, Godwin e Filler (2000) e Ho e Lin (2008) interessaram-se pelos valores culturais na ética contábil, enquanto que o desenvolvimento moral foi explorado, entre outros, por St Pierre, Nelson e Gabbin (1990), Shaub (1994) e Thorne e Magnan (2000), enquanto que Uysal (2010) realizou um estudo bibliométrico das pesquisas sobre o tema.

Especificamente no Brasil, merecem destaque a pesquisa desenvolvida por Alves, Lisboa, Weffort e Antunes (2007), que investigou a influência do código de ética sobre o processo decisório do profissional de contabilidade; os estudos de

Cardoso, Souza e Almeida (2006); Pires, Ott e Damacena (2009) e de Cardoso (2006) que focaram as competências requeridas para a atuação do profissional; a pesquisa de Borges e Medeiros (2007) que verificou a influência da introjeção dos valores éticos no comprometimento profissional e, ainda, o estudo realizado por Linguitte, dos Santos e Sá (1997) que abordou os conflitos éticos no desenrolar da prática profissional.

De uma forma geral, pode-se dizer que a motivação dos pesquisadores é a busca do entendimento das complexas interações existentes entre: conduta ética, valores e normas profissionais e organizacionais, quando do exercício da profissão.

Considerando-se que no mundo corporativo atitudes antiéticas continuam a ocorrer a despeito da existência de códigos de ética cuja observância é fiscalizada pelas entidades que representam e regulam a profissão, é notória a necessidade de se ampliar e aprofundar as pesquisas focadas na conduta ética individual desses profissionais.

De acordo com Levy (2004, p.1) Foucault, em seus últimos escritos, desenvolveu uma nova forma de pensar a ética. Nessa abordagem, Foucault (1986, pp. 29-30) parte da distinção de dois elementos primários no campo da ética; no primeiro o código é enfatizado, enquanto que no segundo a ênfase recai nas formas de subjetivação e nas práticas do ser. Neste último caso, a observância ao código pode até ser de pouca importância, quando comparada com o que é requerido pelo indivíduo em sua relação consigo mesmo.

Esse novo modo de pensamento está baseado na arqueologia das problematizações – “maneiras com que o ser humano reflete sobre o que ele é e sobre o que ele faz”; e na genealogia das práticas – “forma pela qual os homens fixam para si mesmos, regras de conduta e transformam a si mesmos” (Pradeau, 2008, p.131) ou, nas palavras do próprio Foucault (2001b, p. 1437): “uma ontologia histórica de nossas relações com a moral, o que nos permite de constituirmo-nos em agentes éticos”.

Foi nesse contexto que Foucault se preocupou em analisar a ética e o comportamento ético tendo como base o conceito de *Parrhesia* contido nos textos dos filósofos gregos e romanos antigos. *Parrhesia* refere-se, de um lado à qualidade moral, à atitude moral (*êthos*) e, de outro, ao procedimento técnico (*tékhne*), ambos

necessários e indispensáveis para se transmitir o discurso verdadeiro a quem dele precisa, fazendo “com que se diga o que se tem a dizer, da maneira com que se tem vontade de dizer, quando se tem vontade de dizer e segundo a forma que se crê necessário dizer” (Foucault, 2006, p. 450). Em outras palavras, é a atividade de falar a verdade (*truth-telling activity*) em termos de: Franqueza/*Frankness* – Verdade/*Truth* – Perigo/*Danger* – Crítica/*Criticism* e Dever/*Duty* (Foucault, 2001a).

Assim sendo, este estudo tem por objetivo conhecer a conduta ética individual do profissional da contabilidade no Brasil por meio da prática da *Parrhesia*. Considerando-se que a existência de um código de ética formalizado, além da fiscalização por parte das autoridades e, ainda, da possibilidade de processos judiciais fora da esfera profissional, não têm se mostrado suficiente para garantir um comportamento ético adequado da classe, conhecer como esses profissionais praticam a *Parrhesia* pode revelar como atuam profissionalmente frente às questões éticas. Dessa forma, entende-se que não deva haver separação entre os valores que balizam as decisões de um indivíduo em função dos contextos de atuação, conforme preconiza Foucault; ou seja, quem é *parrhesista* atua como tal em qualquer situação.

Considera-se que os achados deste estudo contribuem para uma reflexão sobre a importância dos valores morais individuais que, de uma forma geral, advém das reflexões dos filósofos desde a antiguidade (Marcondes, 2009); passa pelos estudos no campo da psicologia (Fromm, 1970); e está presente de forma contundente, dentre outros, nas inquietações de Arthur Schopenhauer (Schopenhauer, 2010). Em particular, foca-se na conduta profissional do contador, mormente no momento atual em que se vivencia uma mudança de paradigma no campo da prática contábil.

Essa mudança de paradigma decorre do processo de internacionalização da contabilidade brasileira, no qual a prática contábil passa a estar muito mais baseada em princípios do que em regras, levando a uma maior análise e julgamentos subjetivos. Isso objetiva que se produzam informações contábeis com maior qualidade, mas “dependente da qualidade com que o contabilista exerça sua profissão” (Ludícibus, Martins, Gelbcke, & Santos, 2010, p. 21); sendo lícito inferir

dessa afirmação que essa qualidade está relacionada não só ao conhecimento técnico, mas, também, à conduta ética desse profissional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ética e moral: abordagem do indivíduo e sua relação consigo mesmo

Etimologicamente a palavra ética origina-se do termo grego *ethos*, que significa o conjunto de costumes, hábitos e valores de uma sociedade ou cultura. Foi traduzido pelos romanos para o termo latino *mos, moris*, do qual provém *moralis* que deu origem à palavra moral em português, que tem o mesmo significado de *ethos* (MARCONDES, 2009).

Para Weber (1959, p. 187) toda atividade orientada pela ética pode subordinar-se a duas teorias que são diferentes e opostas: a Ética da Convicção, entendida como deontologia (tratado dos deveres) e a Ética da Responsabilidade, conhecida como teleológica (estudo dos fins humanos). Todavia, isso não quer dizer que a ética da convicção implique na ausência de responsabilidade e a ética da responsabilidade na ausência da convicção; mas que há uma oposição entre a atitude de quem age segundo a ética da convicção dizendo: “faço por que é assim que está determinado”; e a atitude daquele que age segundo a ética da responsabilidade dizendo: “devemos responder pelas consequências previsíveis de nossos atos”.

Fromm (1970) examinou o problema da ética, das normas e dos valores que levam à compreensão do Eu humano e de suas potencialidades. Nesse contexto, ao criticar o conceito de relativismo ético, segundo o qual os julgamentos dos valores e das normas éticas são puramente arbitrários, não sendo possível nenhuma afirmação com validade objetiva, chamou a atenção para o fato de que o homem não consegue viver sem valores e normas sem se tornar presa fácil de sistemas irracionais. Assim, questionou a crença de que as escolhas entre liberdade e escravidão, amor e ódio, verdade e falsidade, integridade e oportunismo, vida e morte, sejam apenas os resultados de outras tantas preferências subjetivas, ou mesmo decorrentes da imposição autoritária balizada pela sensação de fraqueza e dependência. Ao contrário, Fromm defende que normas éticas válidas podem ser

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.5, n.3, p. 377-404, 2012.

formuladas pela razão humana e somente por esta; que o homem é capaz de discernir e de fazer julgamentos dos valores tão válidos quanto quaisquer outros oriundos de sua razão; visto que a grande tradição do pensamento ético humanista lançou os alicerces de sistemas de valores formulados a partir da premissa de que, para se saber o que é bom ou mau para o homem, faz-se necessário conhecer a sua natureza; que as normas morais devem se basear nas qualidades inerentes ao homem e que a sua violação produz desintegração mental e emocional.

Foucault (1986, p. 33), por sua vez, apresenta dois entendimentos para moral: 1) um conjunto de valores e regras de ação (normas) para indivíduos e grupos, por meio da prescrição de vários instrumentos que podem ser explícita e claramente divulgados, ou transmitidos de forma difusa; e 2) o comportamento real dos indivíduos em relação a essas regras e valores (normas) que lhes são propostos designando, dessa forma, a maneira pela qual eles se submetem, ou obedecem, ou resistem, ou respeitam, ou negligenciam, mais ou menos completamente, um conjunto de valores. Este segundo entendimento resulta das reflexões do homem consigo mesmo, cuja ênfase recai nas formas de subjetivação e nas práticas do ser, e não pela mera observância de um código/norma estabelecido.

Segundo explica Díaz (2005), na análise dos textos pagãos e cristãos, Foucault encontrou temas recorrentes que permearam toda a cultura ocidental, sendo que nas obras cristãs têm-se normas de conduta que foram trazidas de textos gregos e latinos. Nesse conjunto de textos se destaca além da regra de conduta e da conduta que se realiza e é medida por esta regra, a disposição de cada indivíduo em relação a si mesmo, ou seja, a maneira em que o indivíduo deve constituir-se como um sujeito moral que atua em referência aos elementos prescritivos que constituem o código.

De acordo com Foucault, dado um código de ações, há diferentes maneiras de se conduzir moralmente para o indivíduo que procura atuar como sujeito moral de sua ação, transformando-se em um sujeito da ética; e não simplesmente como agente da ética, ou sujeito universal. Esta constituição do sujeito é determinada pela relação dele consigo mesmo na qual este se define a partir de quatro instâncias: 1) Determinação da substância ética; 2) Modos de sujeição; 3) Elaboração do trabalho ético e 4) Teleologia do sujeito moral (DIÁZ, 2005).

A determinação da substância ética (instância 1) está baseada na maneira como o indivíduo, enquanto pertencente a um grupo, dá forma a si mesmo, pois surge de um valor moral que o mesmo aceita como tal; assim, o valor do grupo lhe serve como matéria-prima para a sua conduta moral. Toma-se a título de exemplo o valor moral fidelidade. A fidelidade se instrumentalizará segundo o que considera essencial a respeito desse valor, ou seja, ser fiel com pensamento, com o corpo, com os sentimentos, em determinadas condições, sempre, incondicionalmente etc. A constituição da substância ética responderia à seguinte pergunta: que parte de mim mesmo, ou de minha conduta, concerne à conduta moral?

O modo de sujeição (instância 2) é a forma com a qual o indivíduo se reconhece ligado à regra e estabelece a sua relação com ela. Este aspecto da ética tem a ver com a maneira com que a pessoa é convidada ou incitada a reconhecer as suas obrigações morais. Para essa instância pode-se formular as seguintes questões: Devo obedecer a lei divina que foi revelada em um texto? As leis da natureza regem da mesma forma cada ser vivente?

A elaboração do trabalho ético (instância 3) é caracterizada pela transformação que o indivíduo realiza em si mesmo; trata-se de uma *ascesis* (ascetismo em sentido amplo) por meio da qual o homem se transforma em sujeito moral de suas condutas. Objetivamente, trata-se de moderar os atos, de decifrar os desejos, de controlar-se para se realizar, ou não, determinadas ações, segundo considerações positivas ou negativas. Nesse caso, podem-se propor etapas para se atingir uma conduta desejável ou, ao contrário, pode-se decidir bruscamente a cortar hábitos não valorizados e adquirir outros.

A quarta e última instância - Teleologia do sujeito moral – relaciona-se com a inserção de cada ação no conjunto das condutas. Uma ação moral tende a seu próprio cumprimento, mas, além disso, objetiva a constituição de uma conduta moral que leve o indivíduo não somente a ações sempre conformes a certos valores, mas, também, a certo modo de ser que caracteriza cada sujeito moral. Algumas perguntas próprias da Teleologia da ética podem ser: Persigo o autodomínio? Quero salvar a minha alma? Aspiro a ser um bom cidadão?

Em resumo, para Foucault, uma ação moral se inscreve em: a) um código ao qual a ação moral se refere e que não depende do sujeito; b) uma conduta que

depende da relação do sujeito com o código e c) uma determinada relação do sujeito consigo mesmo na qual este se define a partir de: 1) a substância ética; 2) os modos de sujeição; 3) o trabalho sobre si e 4) a Teleologia (dependente da relação com o seu código individual).

Diáz (2005) ressalta, ainda, uma observação de Foucault segundo a qual a transformação do homem para atuar como sujeito moral de sua ação se dá gradualmente por meio do exercício da prática e da construção do seu discurso.

2.2 Parrhesia

O conceito de *Parrhesia* foi apresentado por Foucault em uma série de seis palestras proferidas na Universidade da Califórnia – Berkeley, no outono de 1983, como parte do seu seminário intitulado *Discourse and Truth*. Nessas palestras Foucault se propôs a construir a genealogia da atitude crítica da filosofia ocidental examinando historicamente a problematização daquele que fala a verdade. “Minha intenção não é tratar com o problema da verdade, mas, sim, com o problema daquele que fala a verdade, ou falar a verdade como uma atividade” (FOUCAULT, 2001a, p. 121). O motivo pelo qual recorreu a pensadores há muito esquecidos pela filosofia atual, segundo Gabilondo e Megías (2004), deveu-se ao fato de acreditar poder encontrar na moral grega um ponto de partida para uma nova moral. *Parrhesia* é traduzida para o inglês como *free speech* e *parrhesiastes* como aquele que fala a verdade.

De acordo com Zapata (2005) as qualidades, ou características, da *Parrhesia*, analisadas por Foucault (2001a), foram extraídas das noções de Franqueza, Verdade, Perigo, Crítica e Dever, da forma como esses conceitos envolveram e influenciaram as diferentes dimensões da sociedade e da cultura grega. Essas características são apresentadas na sequência.

2.2.1 Parrhesia e franqueza

Considerando que o conceito de *Parrhesia* refere-se ao tipo de relação entre o orador e o que ele diz, isso implica em que aquele que usa *Parrhesia* é alguém

que diz tudo que lhe vem à mente, ou seja, não esconde nada e abre seu coração e sua mente para outras pessoas por meio do seu discurso. Nesse sentido, o orador expressa completamente o que tem em mente, de forma que sua audiência seja capaz de entender exatamente o que ele pensa, deixando de forma clara que o que ele diz retrata a sua própria opinião evitando qualquer forma de retórica que possa camuflar o que ele pensa. Assim, o discurso *parrhesista* toma a seguinte forma: “Eu sou aquele que pensa isso e aquilo”, em outras palavras, sou franco (FOUCAULT, 2001a, p. 13).

2.2.2 *Parrhesia e verdade*

Ao se relacionar *Parrhesia* com verdade faz-se necessário distinguir dois tipos de *Parrhesia*. O primeiro tipo refere-se ao sentido pejorativo da palavra, muito próximo do significado de tagarelar, que consiste em se dizer qualquer coisa que venha a mente, sem preocupação com a qualificação. Esse sentido pejorativo ocorre em Platão, por exemplo, como uma caracterização da constituição democrática ruim onde qualquer um tem o direito de se dirigir aos seus concidadãos e dizer-lhes qualquer coisa, mesmo as mais estúpidas e perigosas para a cidade (Foucault, 2001a). O segundo tipo é aquele que aparece nos textos clássicos e que não tem esse sentido pejorativo. Nas palavras de Foucault (2001a, p. 13). “a prática da *Parrhesia* significa dizer a verdade, (...) mas o *parrhesista* diz que o que ele pensa é a verdade ou ele diz o que realmente é a verdade? Para mim o *parrhesista* diz o que é verdade porque ele sabe que é verdade e ele sabe que é verdade porque realmente é verdade”. Portanto, a segunda característica da *Parrhesia* é que sempre há uma exata coincidência entre crença e verdade.

Foucault (2001a) compara, também, a *Parrhesia* grega com a concepção moderna (cartesiana) de evidência. Desde Descartes a coincidência entre crença e verdade é obtida por meio de uma experiência. Todavia, para os gregos a coincidência entre crença e verdade não acontece por meio de uma experiência, mas, sim, por meio de uma atividade verbal denominada *Parrhesia*. Assim, o *parrhesista* é alguém que tem as qualidades morais que lhe são requeridas para conhecer a verdade e para transmitir tal verdade aos outros.

2.2.3 *Parrhesia e perigo*

Foucault (2001a) observa que alguém é tido como usar de *Parrhesia* somente se a prática de falar a verdade implicar em um risco ou um perigo. Exemplificando, a partir de uma perspectiva grega antiga, um professor de gramática pode dizer a verdade ao seu aluno e não ter dúvidas do que ele ensina é verdade; mas, a despeito dessa coincidência entre crença e verdade ele não é um *parrhesista*. Todavia, quando um filósofo se dirige a um tirano, e diz que a tirania perturba e desagrada porque é incompatível com a justiça, então o filósofo fala a verdade; acredita que esteja falando a verdade e, mais do que isso, assume o risco de ser punido. Neste caso, ele é um *parrhesista*.

Dessa forma, o *parrhesista* é alguém que assume um risco que nem sempre é um risco de vida. Por exemplo, quando alguém vê um amigo fazendo algo errado e assume o risco de comprometer a amizade dizendo que ele está errado atua como um *parrhesista*. Da mesma forma, se em um debate político um orador arrisca perder a sua popularidade porque suas opiniões são contrárias as da maioria, ou porque podem provocar um escândalo político, ele usa de *Parrhesia*. Em resumo, *Parrhesia* está ligada com a coragem frente ao perigo e, em suma forma extrema, dizer a verdade pode implicar em um jogo de vida ou morte (FOUCAULT, 2001a, p. 16).

2.3.4 *Parrhesia e crítica*

A função da *Parrhesia* não é demonstrar a verdade para alguém, mas assumir uma posição de crítica ao interlocutor ou a si mesmo. Implica, também, em que o orador, quando critica alguém ou quando confessa um erro, esteja sempre em posição de inferioridade em relação àquele com que ele fala. Dessa forma, a *Parrhesia* vem de baixo e é dirigida para cima. Todavia, isso não implica que qualquer um pudesse usar de *Parrhesia*, pois na democracia grega, para se dirigir à assembleia era necessário ser cidadão e, além disso, possuir qualidades pessoais, morais e sociais que lhe garantissem o privilégio de falar. Logo, um escravo por não ser cidadão, não podia se dirigir à assembleia (FOUCAULT, 2001a, p. 18).

2.2.5 *Parrhesia* e dever

A última característica da *Parrhesia* é a de que falar a verdade é um dever. O orador que fala a verdade para aqueles que não podem, ou não querem aceitar essa verdade, e que em função disso pode ser punido, é livre para se manter em silêncio; ninguém o forçará a falar a verdade, mas ele sente que é o seu dever fazer isso. Por outro lado, quando alguém é compelido a falar a verdade sob tortura, por exemplo, o seu discurso não é *parrhesista*; mas, caso voluntariamente confesse seu crime para alguém, como um sentido de obrigação moral, estará usando de *Parrhesia*, da mesma forma que quando critica um amigo que não reconhece que está errado, ou, ainda, quando em função de seu dever em relação à cidade ajuda ao rei a se tornar um soberano melhor (FOUCAULT, 2001a, p. 19).

A relação existente entre essas cinco características da *Parrhesia* é exposta por Foucault (2001a, p. 19) conforme segue:

Parrhesia é um tipo de atividade verbal na qual o orador tem uma relação específica com a **verdade** por meio da **franqueza**; certa relação com a sua própria vida, por meio do **perigo**; certo tipo de relação consigo mesmo, ou com ou outros, por meio da **crítica** (autocrítica ou crítica aos outros) e uma relação específica com a lei moral, por meio da liberdade e do **dever**. (grifo nosso).

Foucault explica ainda que *Parrhesia* é uma atividade verbal na qual o orador expressa a sua relação pessoal com a verdade e arrisca sua vida, porque reconhece a atividade de falar a verdade como um dever para se aperfeiçoar ou para ajudar aos outros (bem como a si mesmo). Assim sendo, o orador usa a sua liberdade e escolhe franqueza ao invés de persuasão, verdade ao invés de falsidade ou omissão, risco de vida ao invés de segurança, crítica ao invés de bajulação, e dever moral ao invés de interesse próprio e apatia.

Por fim, vale mencionar que para Foucault, que era um *parrhesiastes* (FLYNN, 1987), a prática da *Parrhesia*, como uma prática do ser, “[...] permite ao indivíduo efetuar, sozinho ou com a ajuda de outros, certo número de operações sobre [...] sua alma, seu pensamento, sua conduta, seu modo de ser; de se transformar a fim de atingir certo estado de bem estar, de sabedoria, de perfeição, de imortalidade” (FOUCAULT, 2001b, p. 1604). Em outras palavras, essa prática

permite ao indivíduo que procura atuar como sujeito moral de sua ação, exercitar-se com vistas a se transformar em um sujeito da ética, único e, não, universal.

2.3 Ética, ação e conduta moral do contador e as normas da profissão

O contabilista desempenha importante papel para a sociedade na medida em que os relatórios contábeis são considerados meios importantes para a administração comunicar o desempenho e a governança da empresa para os investidores e demais interessados (Palepu, Healy, & Bernard, 2004), tendo como propósito dar suporte ao processo decisório dos *stakeholders* (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1992). Assim sendo, o profissional contador quer atuando em grandes, médias e pequenas empresas, assume posição estratégica na comunicação externa e interna às mesmas. Como um dos principais responsáveis pelas informações contábeis geradas e divulgadas, ou não, utiliza-se do conhecimento, da técnica e da tecnologia disponível para desenvolver seu trabalho com eficácia; pode-se dizer que a expectativa da sociedade em relação à sua conduta é que as suas escolhas resultem em informações contábeis confiáveis, tanto em nível externo quanto interno.

Confiabilidade é uma das quatro características qualitativas das demonstrações contábeis (as demais são: compreensibilidade, relevância e comparabilidade) que se constituem nos atributos que tornam essas demonstrações úteis para seus usuários de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (CPC 00, 2008).

Informação confiável implica em uma informação livre de erros ou vieses relevantes e que represente adequadamente aquilo que se propõe a representar (CPC 00, item 31, 2008); a representação adequada, por sua vez, implica no conceito da primazia da essência sobre forma, ou seja, que as transações empresariais sejam apresentadas de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente por sua forma legal (CPC 00, item 35, 2008). Conforme já observado anteriormente, a introdução desse conceito conduz a reflexões e julgamentos subjetivos. Ao mesmo tempo, a informação precisa ser neutra e, para tanto, não pode induzir a tomada de decisão ou julgamento visando

atingir um resultado predeterminado (CPC 00, item 36, 2008). Adicionalmente, deve-se empregar certo grau de precaução no exercício dos julgamentos das estimativas de incertezas, o que se denomina por prudência (CPC 00, item 37, 2008) e deve, ainda, ser íntegra no sentido de completa dentro dos limites da materialidade e custo (CPC 00, item 38, 2008).

Na medida em que o referido pronunciamento do CPC apresenta as condições que devem balizar a geração da informação contábil, mas não determina como fazê-lo, as decisões ficam ao livre arbítrio do profissional (fato que representa uma mudança de paradigma para a classe contábil). Assim sendo, pode-se inferir que a confiabilidade dessas informações está diretamente relacionada à credibilidade individual do profissional, ou seja, da sua atuação competente em termos de conhecimentos específicos, habilidades e atitudes. Essa credibilidade também está ligada à imagem da profissão como um todo perante a sociedade (PARSON, 1939; FREIDSON 1994).

Concomitantemente a esse novo cenário que propicia julgamentos e escolhas contábeis introduzidos pela internacionalização da contabilidade brasileira, existem leis e normas disciplinares que visam assegurar a prática correta da profissão. No Brasil, a profissão contábil foi institucionalizada por meio do Decreto-Lei 9.295/46 que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais, que representam os profissionais e têm poder de fiscalização da profissão estabelecendo, também, as atribuições do contador e do técnico em contabilidade. Recentemente, as alterações introduzidas pela Lei 12.249/10 trouxeram mudanças significativas para a classe visando maior rigor na fiscalização dos profissionais que apresentam conduta inadequada, a qual abrange a competência técnica e a atuação ética. Dentre outras alterações, foi instituído o Exame de Suficiência como condição para o bacharel em Ciências Contábeis obter o seu registro profissional e introduziu, às penalidades disciplinares já existentes (multas e suspensão), a cassação do exercício profissional “[...] quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova [...] e apropriação indevida de valores de clientes confiados” (Art. 27). Tem-se, ainda, o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) o qual prevê as penalidades de advertência reservada, censura reservada e censura pública para os casos de

infração. Vale mencionar, ainda, o Novo Código Civil Brasileiro (Lei no. 10.406/02) que estabelece a obrigatoriedade da escrituração contábil e a responsabilidade solidária do contador.

Diante da realidade exposta, é lícito se questionar: Por que perduram práticas que desrespeitam as regras estabelecidas? Afinal, a existência de um código de ética, de leis e resoluções não seriam suficientes para garantir uma conduta ética do profissional?

Os resultados da pesquisa realizada por Alves et al. (2007, p.67), junto a uma amostra composta por 2034 contadores registrados nos Conselhos Regionais do Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul e Minas Gerais, ilustram a realidade da complexa interação entre conduta ética e a norma profissional no exercício da profissão contábil. O estudo teve como objetivo geral investigar a influência do CEPC sobre o processo decisório ético do contador. Os achados, segundo os autores, evidenciaram “[...] uma contradição, pois os resultados mostram que nem todos os profissionais que concordam totalmente com a afirmação de que o CPEC é importante guia de conduta (73% dos profissionais) se predispõe a segui-lo, pois apenas 44,4% dos respondentes concordam com esta afirmação”.

Os resultados desta pesquisa corroboram a visão crítica de alguns sociólogos que consideram que a existência de um código de ética profissional serve apenas para justificar o monopólio dos serviços prestados, ou seja, a sua jurisdição e os benefícios daí decorrentes (ABBOT, 1988; LARSON, 1977). Por outro lado, esses resultados também podem decorrer do fato de que a pesquisa foi realizada antes da penalidade de cassação introduzida pela recente Lei.

Todavia, a realidade é que no exercício profissional apresentam-se situações diferenciadas que resultam em dilemas morais (comportamento praticado que contraria o que a maioria da sociedade acredita ser o adequado), ou em racionalizações (justificativas para a conduta inadequada) ou, ainda, na consciência de que nada antiético foi praticado.

Alguns modelos desenvolvidos por estudiosos tentam explicar porque alguns profissionais são mais éticos do que outros, a exemplo do *Cognitive Moral Development Model* (CMD), criado por Lawrence Kohlberg (MCPhail & Walters, 1999, p. 24). Este modelo consiste de três estágios de desenvolvimento moral que

explicam a predisposição dos indivíduos em atenderem às normas. A pessoa que se encontra no estágio Pré-convencional age por medo da punição ou motivada pelo interesse próprio; no estágio Convencional a motivação pode estar em agir em conformidade com as normas de um grupo ou pelas leis que regem a sociedade; já no estágio Pós-convencional o indivíduo tem uma visão mais altruísta das situações e age baseado nos princípios morais universais.

Comparando os entendimentos de Weber, Foucault e Kohlberg, pode-se verificar que a Teoria Teleológica e o Nível Pós-convencional estão alinhados com as Práticas do ser, ao passo que a Teoria Deontológica e o Nível Convencional estão alinhados com a Ênfase no código. Pode ocorrer, ainda, que aqueles profissionais que têm uma consciência moral Pós-convencional sejam pressionados diante de situações que estejam no limite da legalidade, mas que contrariam seus princípios morais (conflito entre norma legal e a sua conduta moral) exigindo uma sólida formação moral e preparo psicológico para tomar uma decisão condizente com a sua relação consigo mesmo. Além disso, pode-se entender que os estágios de Kohlberg reflitam a trajetória do indivíduo que se propõe, ou não, a se desenvolver como sujeito da ética, conforme o entendimento de Foucault.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo se caracteriza como de natureza exploratória, quanto ao seu objetivo; do tipo levantamento (*survey*), quanto aos seus procedimentos e quantitativo em relação à abordagem do problema (BEUREN, 2008, p. 80-92).

Os dados foram coletados por meio de um questionário cujas assertivas foram elaboradas a partir das noções de Franqueza – Verdade – Perigo – Crítica e Dever (FOUCAULT, 2001a), que caracterizam a prática da *Parrhesia*. Para cada uma dessas cinco características da *Parrhesia* estabeleceram-se cinco assertivas que foram mensuradas pelos respondentes numa escala *Likert* de sete pontos, variando de 1 – discordo fortemente a 7 – concordo fortemente. A Figura 1 mostra essas assertivas relacionadas ao texto de Foucault (2001a).

Figura 1 - Assertivas do questionário associadas às características da *Parrhesia*

Legenda	Assertivas do questionário
FRANQUEZA / FRANKNESS	
Q_10_FRANK	Eu uso as palavras mais diretas que eu possa encontrar em minhas falas.
Q_02_FRANK	Eu não escondo nada, abro meu coração e minha mente para outras pessoas através do r
Q_05_FRANK	Eu deixo absolutamente claro e óbvio que o que eu digo é minha própria opinião.
Q_20_FRANK	O público é capaz de entender exatamente o que eu penso.
Q_24_FRANK	A minha atividade de falar assume a seguinte forma: "Eu sou aquele que pensa isso e aqui
VERDADE / TRUTH	
Q_01_TRUTH	Eu digo a verdade porque eu realmente sei que é verdade.
Q_06_TRUTH	Eu prefiro a verdade ao invés da falsidade ou do silêncio.
Q_11_TRUTH	Eu transmito aos outros o que eu sei que é verdade.
Q_16_TRUTH	Existe sempre uma exata coincidência entre minha crença e minha verdade.
Q_21_TRUTH	Eu sei qual é a minha opinião e também sei que a minha opinião é sempre a verdade.
PERIGO / DANGER	
Q_03_DANGEF	Se eu vejo um amigo fazendo algo errado eu arrisco provocar sua ira dizendo-lhe que ele e
Q_07_DANGEF	Eu prefiro arricar a morte dizendo a verdade ao invés da vida e da segurança.
Q_09_DANGEF	Eu arrisco perder o meu status dizendo a minha verdade mesmo quando ela é contrária a c
Q_12_DANGEF	Eu não me importo se minhas opiniões possam resultar em um escândalo político.
Q_19_DANGEF	Eu tenho coragem de dizer a verdade a despeito de qualquer perigo.
CRÍTICA / CRITICISM	
Q_08_CRITIC	Eu prefiro a crítica ao invés da bajulação.
Q_13_CRITIC	Eu critico pessoas mais poderosas do que eu.
Q_18_CRITIC	Eu não me importo com a posição (status) de alguém para criticá-lo.
Q_22_CRITIC	Eu arrisco os meus privilégios quando eu exponho a verdade que pode contrariar a maioria
Q_25_CRITIC	Eu dou um conselho honesto e útil quando eu critico as pessoas.
DEVER / DUTY	
Q_04_DUTY	Eu considero um dever dizer a verdade para as pessoas de forma a melhora-las e ajudá-la:
Q_14_DUTY	Ninguém me força a dizer a verdade, mas eu sinto que é o meu dever fazê-lo.
Q_15_DUTY	Eu me conduzo pelo dever moral ao invés de me guiar pelo interesse próprio e pela apatia
Q_17_DUTY	Eu voluntariamente confesso meu erro para alguém independente do senso de uma obriga
Q_23_DUTY	Dizer a verdade é meu dever de cidadão para ajudar os governantes a melhorarem a si pró

Fonte: Adaptado de Foucault, M. (2001a). *Fearless speech*. (J. Pearson, Ed.). Los Angeles: Semiotext.

Após pré-teste, o questionário foi enviado por meio eletrônico para uma amostra de 1000 profissionais, selecionados aleatoriamente, que atuam como práticos da profissão e/ou como professores de contabilidade em nível de cursos de graduação e de pós-graduação (*stricto sensu*) de universidades públicas e privadas. Obteve-se o retorno de 239 questionários, cujas respostas foram tratadas por meio das técnicas estatísticas de Análise Fatorial Exploratória e de Análise Fatorial Confirmatória, pois de acordo com Hair, Andersen, Tathan, & Black (1998), essas são as técnicas mais indicadas para os propósitos do estudo. Para tanto, fez-se uso do *software SPSS Statistics 17.0* e do *software Lisrel 8.8*, respectivamente.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

A amostra final resultou em 239 questionários respondidos, correspondendo a 23,9% do número total de questionários enviados. Dos 239 respondentes, 83% são profissionais contadores que atuam em empresas e 17% são professores. Em termos de formação acadêmica, 16% são doutores, 27% são mestres e 57% são bacharéis em Ciências Contábeis, com a preponderância de profissionais do sexo masculino (61%).

4.2 Análise dos dados

4.2.1 Análise fatorial exploratória (EFA)

O método de estimação de máxima verossimilhança foi utilizado para a realização da Análise Fatorial Exploratória (EFA - *Exploratory Factor Analysis*). Inicialmente, foram aplicados o teste de medida de adequação da amostra de *Kaiser-Meyer-Olkin* e o teste de esfericidade de *Bartlett* para verificação da identidade da matriz, o que poderia indicar a inadequação da análise, mas os resultados obtidos mostraram a adequação da amostra para a aplicação de EFA que adotou o método de rotação fatorial ortogonal *Varimax* para minimizar o número de variáveis com carga fatorial, simplificando a interpretação dos fatores. Os resultados são apresentados nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1 - Resultados da EFA – Matriz Fatorial (cargas fatoriais rotacionadas)

	1	2	3
Q_01_TRUTH	0,52		
Q_06_TRUTH			0,485
Q_08_CRITIC			0,519
Q_12_DANGER		0,619	
Q_13_CRITIC		0,654	
Q_14_DUTY			0,616
Q_16_TRUTH	0,431		
Q_18_CRITIC		0,801	
Q_20_FRANK	0,403		
Q_21_TRUTH	0,791		
Q_24_FRANK	0,529		

Conforme se pode observar por meio da Tabela 1, as assertivas de: 2 a 5 e 7; de 9 a 11 e, ainda, as assertivas 15; 17, 19, 22 e 23 foram retiradas devido à abordagem da EFA que para 239 observações exige cargas fatoriais acima de 0,40 (Hair *et al.*, 1998). A Tabela 2 apresenta a variância total explicada pelos 3 fatores identificados.

Tabela 2 - Variância total explicada pela EFA

Factor	Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,069	27,899	27,899	1,695	15,414	15,414
2	0,99	9,001	36,9	1,656	15,056	30,469
3	0,6	5,452	42,352	1,307	11,883	42,352

4.2.2 Análise fatorial confirmatória (CFA)

A Análise Fatorial Confirmatória (CFA - *Confirmatory Factor Analysis*) foi realizada considerando os três fatores e as onze assertivas com cargas fatoriais significantes como indicadores e as relações observadas entre eles. Os resultados são apresentados na Figura 2 e as estatísticas de qualidade de ajuste (GOF, de *goodness-of-fit*) são apresentadas na Tabela 3.

Figura 2 - Diagrama de caminho e modelo CFA (parâmetros padronizados)

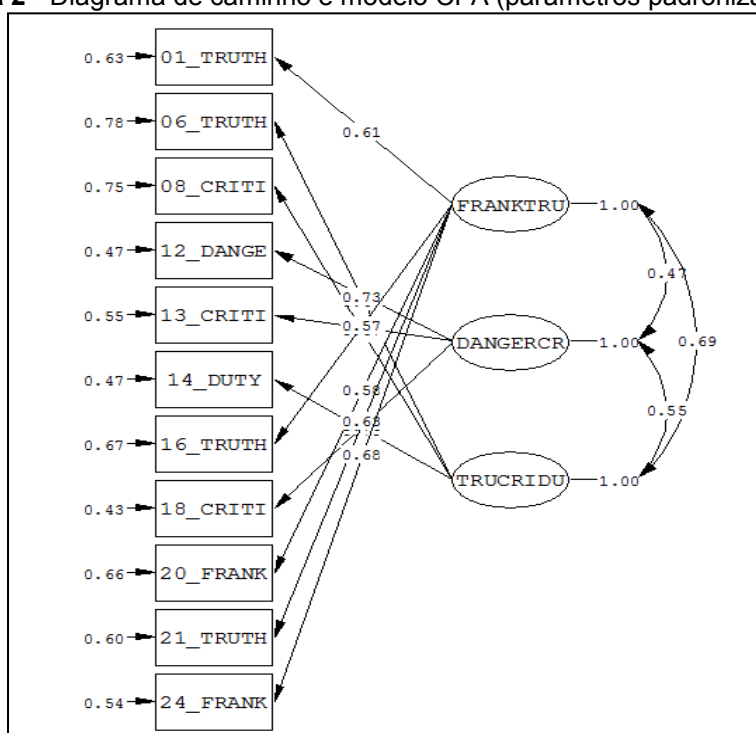


Tabela 3 - Estatísticas de qualidade de ajustes (GOF) da CFA

Chi-Square	56.194
DF	41
Chi-Square/DF	1.37
P-value	0.0685
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	0.04
Parsimony Normed Fit Index (PNFI)	0.71
Comparative Fit Index (CFI)	0.99
Goodness of Fit Index (GFI)	0.957
Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)	0.930
Parsimony Goodness of Fit Index (PGFI)	0.594

Os dados contidos na Tabela 3 revelam que os índices *Chi-Square/df* (<2.0) e RMSEA são significantes ao nível de 90%; que o valor do RMSEA é adequado uma vez que $N < 250$ e $m < 12$ (valores esperados seriam $RMSEA < 0.8$, sendo N = número de observações, m = número de variáveis); que o intervalo de confiança a 90% do RMSEA é (0.0; 0.064) e que o valor do índice CFI (>0.97), GFI e AGFI demonstram um ajuste adequado das observações ao modelo CFA. Os resíduos e índices de ajuste incremental foram analisados e padrões sistemáticos de desajuste não foram identificados, confirmando o modelo sugerido. A interpretação desses resultados

mostra evidências de 3 fatores (considerando a EFA) ou 3 construtos (considerando a CFA) sendo estes: FRANKTRU, DANGERCR e TRUCRIDU.

Na Figura 3 têm-se as assertivas que identificam os constructos C1: **FRANKTRU**, representando a combinação de Franqueza e Verdade; C2: **DANGERCR**, representando a combinação de Perigo e Crítica e C3: **TRUCRIDU**, representando a combinação de Verdade, Crítica e Dever, que estão relacionados de acordo com as correlações apresentadas na Figura 2 e que caracterizam a estrutura da atividade de falar a verdade de acordo com os contadores brasileiros.

Figura 3 - Estrutura de *Parrhesia* para contadores brasileiros

Constructo	Qualidades	Assertivas
C1: FRANKTRU	01_TRUTH	Eu digo a verdade porque eu realmente sei que é verdade.
	16_TRUTH	Existe sempre uma exata coincidência entre minha crença e minha verdade.
	20_FRANK	O público é capaz de entender exatamente o que eu penso.
	21_THUTH	Eu sei qual é a minha opinião e também sei que a minha opinião é sempre a verdade.
	24_FRANK	A minha atividade de falar assume a seguinte forma: "Eu sou aquele que pensa isso e aqui
C2: DANGERCR	Q_12_DANGER	Eu não me importo se minhas opiniões possam resultar em um escândalo político.
	Q_13_CRITIC	Eu critico pessoas mais poderosas do que eu.
	Q_18_CRITIC	Eu não me importo com a posição (status) de alguém para criticá-lo.
C3: TRUCRIDU	06_TRUTH	Eu prefiro a verdade ao invés da falsidade ou do silêncio.
	08_CRITIC	Eu prefiro a crítica ao invés da bajulação.
	14_DUTY	Ninguém me força a dizer a verdade, mas eu sinto que é o meu dever fazê-lo.

Assim sendo, pode-se nomear e descrever o significado de cada um dos constructos, os quais representam parte de um conjunto designado Modelo Genérico da Prática da *Parrhesia* dos Contadores Brasileiros, como segue.

O primeiro constructo (FRANKTRU) congrega as atividades de falar a verdade com franqueza caracterizando a confiabilidade do seu discurso. Isso implica que o contador constrói seu discurso acreditando na veracidade de sua fala e na construção deste utiliza uma linguagem clara e direta tornando-o inteligível para o seu público.

O segundo constructo (DANGERCR) está relacionado com as consequências de produzir um discurso confiável. Assim sendo, o contador, quando necessário, exerce a crítica sem temer a hierarquia, a perda de status e as repercussões dessa crítica.

O terceiro e último constructo (TRUCRIDU) revela a sua atitude no exercício da profissão denotando integridade, pois entende que o discurso verdadeiro, ainda que crítico, se constitui, em um dever pessoal.

De acordo com Cohen e Bennie (2006), os construtos podem variar conforme as diferentes realidades da atividade contábil. Nesse sentido, vale mencionar os resultados de um estudo semelhante realizado por Yayla e Demir (2009) na Turquia. Esses pesquisadores encontraram dois constructos que podem retratar a atividade de falar a verdade dos contadores turcos, a saber: 1) FRATUCRID, uma combinação Franqueza, Verdade, Crítica e Dever e 2) DANGER. Segundo a interpretação dos autores, os contadores turcos preferem o risco de vida, dizendo a verdade; preferem arriscar a perda de status dizendo uma verdade que seja contrária à opinião da maioria; não se importam se suas opiniões podem causar um escândalo político e têm coragem de dizer a verdade, mesmo incorrendo em algum perigo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa abordou o tema ética profissional, tendo como foco a atitude ética individual do contabilista brasileiro, fundamentando-se nas ideias de Michel Foucault sobre as maneiras com que o ser humano reflete sobre o que ele é e sobre o que ele faz (arqueologia das problematizações) e na forma pela qual os homens fixam para si regras de conduta e transformam a si mesmos (genealogia das práticas). Para tanto, aplicou-se aos contabilistas o conceito de *Parrhesia*, analisado por Foucault a partir de textos gregos antigos, de forma a se conhecer como esses profissionais balizam suas decisões frente a situações éticas, assumindo-se que quem é *parrhesista* atua como tal em qualquer situação.

O Modelo Genérico da Prática da *Parrhesia* dos Contadores Brasileiros constituído pelos constructos FRANTRU, DANGERCR e TRUCRIDU atende ao objetivo geral proposto para este estudo.

Especificamente em relação aos três constructos identificados, pode-se inferir que FRANTRU, combinação de franqueza com verdade, está relacionado com a comunicação dos contadores com os *stakeholders*, sugerindo que, na visão deles, os relatórios financeiros por eles produzidos refletem com franqueza o que eles

consideram que seja realmente verdade. Fazendo-se uso dos termos de Foucault (2001), sugere que os contadores (oradores) se percebem como pessoas que dizem exata e completamente o que têm em mente, de forma que os *stakeholders* (audiência) são capazes de compreender exatamente o que os contadores pensam, e que consideram verdade, sobre as atividades empresariais divulgadas. Essa percepção pode ser explorada para a construção de uma relação de confiança entre as partes, confiança esta que nos tempos atuais tem sido bastante contestada.

DANGERCRCR, a combinação de perigo com crítica, sugere que os contadores se percebem como independentes quanto à repercussão da informação gerada, uma vez que declararam preferir o risco de perder o status dizendo a verdade ao invés da segurança. Nesse sentido, qualquer ameaça por parte da administração, organização e/ou *stakeholders* seria por eles ignorada no processo de divulgação dos relatórios contábeis (financeiros).

E, por fim, TRUCRIDU, a combinação de verdade, crítica e dever, complementam as interpretações do FRANTRU e do DANGERCRCR indicando que o contador brasileiro se considera independente, pois exerce a crítica, assumindo como um dever profissional transmitir em seus relatórios aquilo que consideram verdade, lembrando que de acordo com Foucault, na *Parrhesia* existe uma coincidência entre crença e verdade.

Assim sendo, se por um lado os resultados revelam que os contadores brasileiros se percebem como *parrhesista*, por outro, não se pode ignorar a ocorrência recorrente de práticas disfuncionais que, além de causarem prejuízos financeiros expressivos para a sociedade de forma geral, comprometem a credibilidade da profissão, o que denota uma dissonância entre a percepção e a prática de alguns profissionais. Portanto, faz-se necessário e urgente uma reflexão mais profunda sobre o tema, tanto pelas entidades de classe e suas lideranças, quanto pela comunidade acadêmica, reflexão essa fundamentada no aprimoramento da prática do ser.

No âmbito das instituições de ensino, o aprimoramento do comportamento ético individual deve ser incorporado à estrutura curricular. Para tanto, faz-se necessário, primeiramente, abandonar a forma tradicional de ensino da disciplina de

ética profissional cuja ênfase, na maioria dos casos, recai na mera reprodução dos deveres e proibições contidos no código de ética profissional.

Entende-se que o ensino no campo da ética deve transcender ao estabelecimento de direitos e obrigações (Código Deontológico), incluindo reflexões sobre as relações do indivíduo consigo mesmo (prática do ser), pois se julga ser este o caminho mais adequado para se aprimorar o comportamento ético e fortalecer a confiança na profissão.

Essa prática de falar a verdade torna-se ainda mais importante no momento atual, uma vez que a nova legislação, implementada pela Lei 11.638/07, faculta ao contador a utilização de juízos de valor e escolhas contábeis, ampliando o campo para a utilização de práticas no limite da legalidade.

Assim sendo, a condução da disciplina deve suscitar a reflexão dos valores pessoais frente a situações reais, nas quais o educador não deve apresentar soluções prontas, mas, sim, desafiar o estudante a se posicionar a respeito tomando consciência das implicações pessoais (prática do ser) e sociais de suas decisões. Tal enfoque do ensino da ética individual também deve ser incorporado aos cursos de pós-graduação e àqueles de educação continuada oferecidos pelas instituições de classe.

As instituições de classe, por sua vez, devem transcender à aplicação de penalidades às infrações ético-disciplinares, que são importantes e, portanto, não devem ser abandonadas; mas, mais relevante que isso é não se furtarem a se pronunciar publicamente, e com veemência, quando da ocorrência de escândalos e comportamentos disfuncionais de seus membros deixando claro, perante a sociedade, que os profissionais da contabilidade, como classe, não praticam o *esprit de corpus*.

Por fim, vale mencionar que este estudo não tem a pretensão de esgotar a complexa relação existente entre valores, normas e conduta, mas, sim, sinalizar um caminho que pode ser mais bem explorado no campo do exercício ético da profissão. Entende-se que a sua principal contribuição está muito mais em suscitar a reflexão e a crítica do que em apresentar soluções.

Nota: Aprovado em: European Accounting Association Annual Congress – 2010 e EnANPAD – 2010

REFERÊNCIAS

- ABBOTT, A.. **The system of professions**. Chicago: University of Chicago Press, 1988.
- ALVES, J. S. et al.. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo**, v.18, p. 58-68, 2007.
- ARMSTRONG, M.. Ethics and professionalism in accounting education: a sample course. **Journal of Accounting Education**, v.11, n. 1, p. 77-92, 1993.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BORGES, E., & MEDEIROS, C.. Comprometimento e ética profissional. **Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo**, v. 44, p. 60-71, 2007.
- BRASIL. **Decreto-Lei N. 9.295, de 27 maio, 1946**. Dispõe sobre a criação do Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guardalivros, e dá outras providências. Brasília, DF, 1946. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del9295.htm>>. Acesso em: 15 set. 2010.
- BROWN, D., MENDENHALL, S., & KHAMER, J.. Business ethics programs: is internal audit playing a proactive role? **Internal Auditing**, v. 18, n. 4, p. 28-32, 2003.
- BUCHAN, H. F.. Ethical decision making in the public accounting profession. **Journal of Business Ethics**, v. 61, n. 2, 165-81, 2005.
- CARR-SAUDERS, A. M., & WILSON, P. A.. **The professions**. Oxford: Clarendon Press, 1933.
- CARDOSO, R. L.. **Competências do contador: um estudo empírico**. Tese (Doutorado)- Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2006.
- CARDOSO, J. L., SOUZA, M. A DE., & ALMEIDA, L. B.. Perfil do contador na atualidade. **BASE - Revista de Administração da Unisinos**, v. 3, n. 3, p. 275-284, 2006.
- COHEN, J., & BENNIE, N. M.. The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research. **Journal of Business Ethics**, v. 68, n. 1, p. 1-18, 2006.
- COHEN, J., PANT, L.W., & SHARP, D.J.. An international comparison of moral constructs underlying auditors' ethical judgments. **Research on Accounting Ethics**, v.1, p. 97-126, 1995.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações**
Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.5, n.3, p. 377-404, 2012.

contábeis. 2008. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=14>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

DIÁZ, ESTHER.. **La filosofía de Michel Foucault**. Buenos Aires: Editorial Biblos, 2005.

FINN, D.W., CHONKO, L.B., & HUNT, S.D.. Ethical problems in public accounting: the view from the top. **Journal of Business Ethics**, v. 7, n. 8, p. 605-15, 1988.

FOUCAULT, M.. **The history of sexuality: the use of pleasure**. New York: Vintage, 1986.

FOUCAULT, M. [b]. **Dits et écrits II: 1976-1988**, Paris: Éditions Gallimard, 2001.

FOUCAULT, M.. **A hermenêutica do sujeito**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FREIDSON, E.. **Professionalism reborn, theory, prophecy and policy**. Chicago: The University of Chicago Press, 1994.

FROMM, E.. **Análise do homem**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1970.

FUNNELL, W.. Accounting in the service of the holocaust. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 9, n. 4, p. 435 – 464, 1998.

GABILONDO A., & MEGÍAS F.. **Michel Foucault discurso y verdad en la antigua Grecia**. Barcelona: Ediciones Paidós, 2004.

GOODWIN, J., GOODWIN, D., & FIEDLER, B.. The influence of culture on accountants' ethical decision making in Singapore and Australia. **Accounting Research Journal**, v. 13, n. 2, p. 24-38, 2000.

GREEN, S., & WEBER, J.. Influencing ethical development: exposing students to the AICPA code of conduct. *Journal of Business Ethics*, v. 16, n. 8, p. 77-90, 1997.

GUL, F.A., NG, A.Y., & TONG, M.W.. Chinese auditors' ethical behavior in an audit conflict situation. **Journal of Business Ethics**, v. 42, n. 4, p. 379-92, 2003.

HALL, R. H.. Professionalization and bureaucratization. **American Sociological Review**, v. 33, n. 1, p. 92-104, 1968.

HAIR, J. E., ANDERSON, R. E., TATHAN, R. L., & BLACK, W. C.. **Multivariate data analysis**. 5. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

HENDRICKSEN, E. S., & VAN BREDA, M. F.. **Accounting theory**. 5. ed. Boston: Irwin, 1992.

HILTEBEITEL, K.M., & JONES, S.K.. An assessment of ethics instruction in accounting education. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 1, p. 37-46, 1992.

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.5, n.3, p. 377-404, 2012.

HO, Y.H., & LIN, C.Y.. Cultural values and cognitive moral development of accounting ethics. **Social Behavior and Personality**, v. 36, n. 7, p. 883-892, 2008.

IUDÍCIBUS, S. DE; MARTINS, E., GELBCKE, E.R., & SANTOS DOS A.. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

JEFFREY, C., & WEATHERHOLT, N.. Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: a study of CPAs and corporate accountants. **Behavioral Research in Accounting**, v. 8, n. 1, p. 8-31, 1996.

JOHNSON, T. J.. **Professions and power**. London: MacMillan Press Ltd, 1972.

LANG, T. K., HALL, D., & JONES, R. C.. Accounting student perceptions of ethical behavior: insight into future accounting professionals. **Academy of Educational Leadership Journal**, v. 14, n. 2, p. 1-11, 2010.

LARSON, M. S.. **The rises of professionalism, a sociological analysis**. Berkeley: University of California Press, 1977.

LEI N. 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638 .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 15 set. 2010.

LEI N. 12.249, DE 11 DE JUNHO DE 2010. Dispõe sobre alterações no Decreto-Lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 15 set. 2010.

LEVY, N.. Foucault as virtue ethicist. **Foucault Studies**. v. 1, p. 20-31, 2004.

LEUNG, P., & COOPER, B. J.. Ethics in accountancy: a classroom experience. **Accounting Education**, v. 3, n. 1, p. 19-33, 1994.

LINGUITTE, H. V., SANTOS, R. F DOS., & SÁ, M.. A ética para o contabilista **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, v.1, v. 3, p. 87-94, 1997.

LIPPMAN E. J., & WILSON P. A.. The culpability of accounting in perpetuating the Holocaust. **Accounting History**, v. 12, n. 3, p. 283 – 303, 2007.

MARCONDES, D.. **Textos básicos de ética**: de Platão a Foucault. Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

MATEI, J.. REVIEW FEARLESS SPEECH. **Metapsychology Online Reviews**, v. 6, n. 3, 2002. Disponível em: http://metapsychology.mentalhelp.net/poc/view_doc.php?type=book&id=924&cn=394. Acesso: 06/12/2009. Acesso em: 06 dez. 2009.

MCPHAIL, K., & WALTERS, D.. **Accounting and business ethics**. Cornwall: TJ Intl. Ltd, 2009.

MINTZ, S.M.. Virtue ethics and accounting education, **Issues in Accounting Education**, v. 10, n. 2, p. 247-67, 1995.

MELE, D.. Ethical education in accounting: integrating rules, values and virtue. **Journal of Business Ethics**, v. 57, n. 1, p. 97-109, 2005.

MOORE, W. E.. **The professions rules and role**. New York: Russell Sage Foundation, 1970.

PALEPU, K. G., HEALY, P. M., & BERNARD, V. L.. **Business analysis evaluation: using financial statements**. 3. ed. Ohio: Thomson Learning, 2004.

PARSON, T.. The professions. **Social Forces**, v. 17, n. 4, p. 457- 467, 1939.

PERSONS, O.. Using a corporate code of ehtics to assess students' ethicality: implications for business education. **Journal of Education for Business**, v. 84, n. 6, p. 357-366, 2009.

PIRES, C. B., OTT, E., & DAMACENA. C.. "Guarda-livros" ou "parceiros de negócios"? **Revista de Contabilidade Vista e Revista. Universidade Federal de Minas Gerais**, v. 20, n. 3, p. 157-187, 2009.

PRADEAU, J.F.. O sujeito antigo de uma ética moderna. In: GROS, F. (Org.). **Foucault a coragem da verdade**. São Paulo: Parábola Editorial, 2008.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE n.803, de 8 outubro, 1996. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <http://www.senar.org.br/legislacao/setor_cont/res_cfc_803.pdf>. Acesso em: 15 set. 2010.

SAMUEL, S., COVALESKI, M. A., & DIRSMITH, M. W.. On the eclipse of professionalism in accounting: an essay. In: CHAPMANN, C. S. (Ed.). **Accounting, organizations and institutions**. Oxford: Oxford Universtiy Press, 2009.

SCHOPENHAUER, A.. **The two fundamental problems of ethics**. New York: Oxford University Press, 2010.

SHAUB, M.. An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors. **Journal of Accounting Education**, v. 12, n. 1, p. 1-26, 1994.

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.5, n.3, p. 377-404, 2012.

SHEARER, T.. Ethics and accountability: from the for-itself to the for-the-other. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 6, p. 541-573, 2002.

SROUR, H.. **Poder, cultura e ética nas organizações** . 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

STPIERRE, K., NELSON, E., & GABBIN, A.. A study of the ethical development of accounting majors in relation to other business and non-business disciplines. **The Accounting Educators' Journal**, v. 3, n. 1, p. 23-35, 1990.

THORNE, L., MASSEY, D., & MAGNAN, M.. Institutional context and auditors' moral reasoning: a Canada-USA comparison. **Journal of Business Ethics**, p. 43, n. 4, p. 305-21, 2003.

TSUI, J., & GUL, F.. Auditors' behavior in an audit conflict situation: a research note on the role of locus of control and ethical reasoning. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 1, p. 41-51, 1996.

UYSAL, O. O.. Business Ethics Research with an accounting focus: a bibliometric analysis from 1988 to 2007. **Journal of business Ethics**,v. 93, n. 1, p. 137-160.

WEBER, M. **Le savant et le politique**. Paris: Librairie Plon, 2009.

WILENSKY, H.. The professionalization for everyone? **American Journal of Sociology**, v. 70, n. 2, p. 137-158, 1964.

YAYLA, H. E., & DEMIR, H.. Testing Parrhesia in accounting profession. **Proceedings of the European Accounting Association Congress**, Tampere, FI, Finland, may, 2009.

ZAPATA, F. R.. Foucault Studies. **Review of Feraless Speech**, n. 2, p. 150-153, 2005.

FLYNN, T.. Foucault as parrhesiast. In: BERNAUER, J.; RASMUSSEN, D. (Eds.).**The final Foucault**. Cambridge: The MIT Press, 1987.



Artigo recebido em 13/06/2012 e aceito para publicação em: 27/07/2012