

# Os estudos internacionais de competência: uma comparação com o profissional de controladoria brasileiro

**Ricardo Lopes Cardoso** (Mackenzie) - ricardo.cardoso@mackenzie.br

**José Carlos Tiomatsu Oyadomari** (MACKENZIE) - oyadomari@mackenzie.br

**Octavio Ribeiro de Mendonça Neto** (UPM) - octavio.mendonca@mackenzie.br

## **Resumo:**

*O objetivo principal desse estudo é entender quais são as competências do profissional de controladoria ou contador gerencial, comparar com os estudos internacionais e avaliar a existência de competências a serem priorizadas. Esse questionamento tem como motivação as colocações de Hardern (1995), Morgan (1997), IMA (1996 e 1999) e IFAC (2003). A fundamentação teórica sobre competências está relacionada ao estudo McClelland (1973,1998), Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993). Esta pesquisa está baseada no estudo de 18 competências sobre as conhecimentos, habilidades e atitudes obtidas na literatura do contador e que foram submetidas a 198 contadores gerenciais. O instrumento de coleta dos dados apresentou um alfa de cronbach de 0,884. A partir de uma análise fatorial e depois o teste de Kruskal-Wallis foram obtidos 12 competências como mais relevantes segregadas em 3 fatores, na comparação com os estudos internacionais de nove competência comuns 4 não foram consideradas relevantes nos testes estatísticos e apenas uma deve ser priorizada. Os resultados demonstram diferenças entre as competências requeridas dos contadores gerenciais brasileiros e de outros países sendo que suas razões é uma questão em aberto até momento.*

**Palavras-chave:** *competências, contadores gerenciais e habilidades*

**Área temática:** *Ensino e Pesquisa na Gestão de Custo*

## Os estudos internacionais de competência: uma comparação com o profissional de controladoria brasileiro

### Resumo

O objetivo principal desse estudo é entender quais são as competências do profissional de controladoria ou contador gerencial, comparar com os estudos internacionais e avaliar a existência de competências a serem priorizadas. Esse questionamento tem como motivação as colocações de Hardern (1995), Morgan (1997), IMA (1996 e 1999) e IFAC (2003). A fundamentação teórica sobre competências está relacionada ao estudo McClelland (1973,1998), Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993). Esta pesquisa está baseada no estudo de 18 competências sobre as conhecimentos, habilidades e atitudes obtidas na literatura do contador e que foram submetidas a 198 contadores gerenciais. O instrumento de coleta dos dados apresentou um alfa de cronbach de 0,884. A partir de uma análise fatorial e depois o teste de Kruskal-Wallis foram obtidos 12 competências como mais relevantes segregadas em 3 fatores, na comparação com os estudos internacionais de nove competência comuns 4 não foram consideradas relevantes nos testes estatísticos e apenas uma deve ser priorizada. Os resultados demonstram diferenças entre as competências requeridas dos contadores gerenciais brasileiros e de outros países sendo que suas razões é uma questão em aberto até momento.

**Palavras Chaves:** competências, contadores gerenciais e habilidades.

**Área Temática:** Ensino e pesquisa em gestão de custos

### Introdução

A profissão do contador, bem como, suas especialidades como a de contador gerencial sofrem alterações conforme as mudanças ocorridas no mundo dos negócios exigindo cada vez mais desse profissional determinadas competências.

As chamadas competências de um profissional são estudadas, inicialmente, na área da psicologia com os artigos de McClelland (1973) e mais tarde com Boyatzis (1982) e depois com Spencer & Spencer (1993), sendo que esse último elaborou o chamado dicionário de competências de diversas profissões.

Mais recentemente esses estudos procuram relacionar as competências dos profissionais com as suas habilidades intelectuais, cognitivas e a inteligência emocional, como um dos últimos artigos de McClelland (1998). Os estudos de competências e suas relações, também, sofrem influência da abordagem de estudos longitudinais feitos por Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002) e Goleman, Boyatzis e McKee (2002) que trabalharam segregando as competências em *self-management, relationship mangement and cognitive*.

Apesar de todos os estudos existentes sobre a questão da competência, porém, é consenso que ainda não pode ser considerada uma questão resolvida. Competência ainda é um construto em formação.

Aliado aos estudos que buscam a formação de um consenso na formação do construtor chamado competência e na sua aplicação no âmbito de cargos em organizações empresariais, também é possível encontrar alguns pesquisadores de campos específicos do conhecimento que começaram a se utilizar dessa base teórica para desenvolver pesquisas aplicadas sobre competências em determinadas profissões, com destaque para os médicos com Epstein & Hundert (2002), gerentes de negócios com Erondy & Sharland (2002), compradores com Giunipero e Percy (2000) e contadores com a IFAC e IMA.

A profissão de contador tem muitas especialidades sendo que a de contador gerencial é uma das mais importantes e relevantes da profissão sendo essa razão deste estudo. Mas esse enfoque não desestimula estudos para o contador geral ou outras especialidades como tributária, a auditoria, a financeira, entre outras.

No caso da área de contabilidade, os estudos sobre competências se confundem um pouco com as funções e atividades do profissional conforme relatos nos estudos de AICPA (1999), IFAC (2003), Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004) e Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004). Considerando o estágio da pesquisa sobre competências do contador, este estudo pressupõe serem as demandas postas ao contador, as passíveis de registro na literatura sobre a profissão. A partir, desses estudos e da montagem do dicionário de competência procurou-se utilizar também do painel de especialistas para avaliar as competências requeridas. Após essa análise será avaliado se as competências obtidas junto aos contadores brasileiros estão alinhadas com as competências listadas nos estudos internacionais citados por Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004).

O artigo representa uma visão da profissão de contador gerencial em uma linha comportamental, tentando entender melhor os impactos das tensões que envolvem atualmente este profissional, com destaque para a questão da harmonização das normas contábeis, currículo global e mesmo as questões vinculadas à área de tecnologia da informação.

Acredita-se que, valendo-se de esforço maior para o entendimento das competências do contador gerencial, seja possível potencializar estudos sobre questões de ensino em contabilidade, treinamento de profissionais, bem como sobre aspectos comportamentais dessa profissão. É dentro deste contexto que este trabalho se insere.

### **1. Os Estudos de Competências**

O estudo de competências passa por uma longa linha de interpretação que pode ser parcialmente entendida na colocação de Dutra, Hipólito e Silva (2000), relatam que ao se tentar responder à pergunta: O que é competência? entra-se em terreno minado, tal é a diversidade das interpretações do termo ao longo dos últimos trinta anos. Segundo os autores, porém, o risco vale a pena por se tratar de conceito cuja finalidade é esclarecer aspectos nebulosos da gestão de pessoas.

Considerando as divergências registradas entre os vários autores, como Woodruffe (1991), Le Boterf (1994) e Parry (1996), o termo “competência” tem como origem a palavra *competentia*, do latim, significando a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, de fazer determinada coisa, com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade.

Outro aspecto importante a ser analisado no que concerne à competência é a associação de toda competência ao ideal de agregação de valor e entrega a determinado contexto de forma independente do cargo em questão, o que foi mais tarde discutido por autores como Zarifian (2001) e Le Boterf (1994 e 2001) e Fleury and Fleury (2001).

A segregação das competências em inputs: conhecimentos, habilidades e atitudes e outputs: agregação de valor, talvez não seja a melhor solução, pois, pelo que se pode perceber, existe uma sinergia entre os dois conceitos e, ao mesmo tempo, uma interdependência.

Considerando as discussões e da falta de consenso na literatura, sobre o que sejam competências, neste trabalho vale-se destes conceitos: habilidades, capacidades, conhecimentos, atitudes, traços e motivos dentro do contexto de entrega, e fica-se muito próximo da tríade denominada CHA: conhecimento, habilidades e atitudes.

Outro conceito a ser entendido é o de modelos de competências que representam um conjunto de competências requeridas para um desempenho superior em determinado cargo, procurando

identificar comportamentos requeridos para desempenhar, com sucesso, uma determinada função, conforme Lucia & Lepsinger (1999).

A construção de modelos de competências para os cargos é discutida de várias formas, mas podem ser sintetizadas na visão de Spencer & Spencer (1993) que trabalham com 03 métodos básicos: o chamado método clássico que utiliza funcionários com desempenho superior, painel de especialistas com a reunião e discussão sobre o cargo a ser modelado e os estudos de cargos singulares ou futuros. Sendo esse último o mais complicado, uma vez que faltam parâmetros para a elaboração do modelo.

A lógica da construção de modelos de competências, baseados em painel de especialista mediante pesquisa exploratória, é a base utilizada neste trabalho de pesquisa.

## **2. Os Estudos Internacionais de Competências do Contador Gerencial**

A preocupação do estudo de competência na profissão contábil aparece mais fortemente nos órgãos de classe ou associações desde 1950, mas o uso e a adoção do termo competência só ocorre nos anos 90 onde destacam-se os estudos: Big 8 Firms (1989), IMA (1994, 1996 e 1999), AECC/AAA (1996), IFAC (1998 e 2003), IIA (1999) e AICPA (1999).

O estudo da Big 8 Firms (1989) relata um esforço das maiores empresas de auditoria da época em entender as competências dos contadores e potencializar as melhores necessárias, já o estudo da American Accounting Association – AAA procura responder ao Big 8 White Paper buscando procurar alterações nas práticas de educação em contabilidade através da formação da Accounting Education Change Commission (1996).

Em conjunto com as discussões feitas o AAA o Institute of Management Accountants – IMA nos anos 1994, 1996 e 1999 patrocina alguns estudos sobre quais seriam as competências requeridas aos contadores gerenciais saindo de uma listagem de 162 até chegar às mais importantes KSAs para os contadores. Já o American Institute of Certified Public Accountants - AICPA em 1999 procura direcionar esforços para entender e avaliar quais seriam as competências essenciais dos contadores sendo que o mesmo tipo de análise ocorre para os auditores internos feito pelo The Institute of Internal Auditors – IIA e por final o estudo amplo da IFAC (2003).

Para fins de avaliação e comparação com os dados dessa pesquisa as principais competências citadas nos estudos mencionados acima são tabuladas e apresentadas a seguir.

Como consequência da revisão da literatura sobre competências do contador é de que uma das justificativas para realização deste estudo é a carência de estudos sobre o tema e principalmente de estudos focados nas competências do contador gerencial, pois a literatura, na sua maioria, trata da função do profissional e não do fator competências; a quase totalidade dos estudos não realiza levantamentos empíricos e sequer trata o aspecto da competência mediante a abordagem da psicologia e de recursos humanos.

Importa relatar que os estudos recentes das entidades reguladoras internacionais começam a demonstrar uma maior preocupação com a estruturação conceitual.

Essa questão de pesquisa, portanto, torna-se relevante na medida em que utiliza uma abordagem conceitual mais ampla do que a visão normativa das competências dos contadores e procura evidências empíricas com tratamento estatístico adequado para estruturar as competências do contador gerencial.

Para facilitar a visualização das competências requeridas ao contador, foi elaborado um sumário dos artigos encontrados, especificamente, sobre o profissional dessa área.

XII – Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2010

<i>Referência</i>	<i>Capacidade de resolver problemas</i>	<i>Comunicação Interpessoal Analítica</i>	<i>Relacionamento Interpessoal</i>	<i>Habilidades com Informática</i>	<i>Liderança e trabalho em equipe</i>	<i>Ouvir Eficazmente</i>	<i>Visão Geral / Estratégica</i>	<i>Legal</i>	<i>Iniciativa / Atitude</i>	<i>Quantitativa</i>	<i>Auto-Control</i>	<i>Foco no cliente</i>	<i>Ferramentas de Controle</i>	<i>Integridade e Confiança</i>	<i>Mensuração</i>	<i>Técnicas de Gestão</i>	<i>Custos &amp; Preços</i>	<i>Planejamento</i>	<i>Relacionamento Externo</i>	<i>Contabilidade e Finanças</i>	<i>Gestão da Informação</i>
<b><i>Pesquisas de Pesquisadores Individuais</i></b>																					
Henning e Moseley (1970)								X		X			X				X	X	X	X	
Morgan (1997)		X		X					X		X				X	X					X
Sakagami, Yoshimi e Okano (1999)	X	X	X			X						X			X				X		
Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001)		X	X	X	X		X	X		X				X		X		X		X	X
Esselstein (2001)		X		X	X		X					X									X
Pierce (2001)	X		X		X	X			X				X	X		X	X			X	X
Boritz e Carnaghan (2003)			X			X	X		X				X				X	X		X	
<b><i>Pesquisas das Entidades Contábeis</i></b>																					
White Paper – Big Eight																					
Kullberg e Gladstone (1989)		X		X	X		X	X						X						X	X
AECC/AAA Francis, Mulder e Stark (1990)		X	X	X			X	X	X				X							X	X
IMA Siegel e Sorensen (1994, 1996 e 1999)		X	X		X	X	X	X		X			X			X		X		X	X
AICPA (1999)		X	X		X	X	X													X	
IFAC (2003)		X	X	X	X	X	X	X												X	X

Tabela 1: Sumário da Literatura sobre Competências do Contador Gerencial

### **3. Metodologia da Pesquisa**

#### **a) Problema e Hipótese do Trabalho**

O presente estudo tem natureza exploratória, buscando o desenvolvimento da estruturação das competências do contador gerencial, para o que dispõe de um conjunto de características requeridas para o desenvolvimento deste profissional atendendo aos preceitos apontados por Spencer e Spencer (1993), Lucia & Lepsoner (1999) e Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002)

O objetivo deste estudo é o de investigar as competências requeridas ao contador gerencial brasileiro e comparar se essas competências estão alinhadas com as competências citadas nos estudos das entidades internacionais de contabilidade como IFAC, IMA, AICPA, entre outras. Como base nesse contexto, são lançadas as seguintes questões para serem discutidas neste estudo:

- Questão 1: Quais seriam as competências requeridas para o contador gerencial?
- Questão 2: As competências mais relevantes citadas nos estudos das entidades internacionais de contabilidade estão em linha com o estudo feito no Brasil?
- Questão 3: Dentre as competências apresentadas existem competências que devem ser priorizadas no desenvolvimento do contador gerencial?

Para desenvolvimento do estudo foram considerados os seguintes pressupostos conceituais levantados a partir dos estudos de Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993):

- É possível elaborar uma estrutura de competências essenciais para os contadores gerenciais. Essas novas competências serão importantes para esses profissionais por fornecer-lhes um mapeamento das competências essenciais que podem resultar em desempenho superior.
- Em razão de recursos e diversidades culturais entre as organizações, regiões e países e até mesmo as empresas de contabilidade, a estrutura de competências precisa ser considerada um modelo temporário. São necessários trabalhos adicionais para sua plena utilização.

#### **b) Amostra**

A amostra é intencional e não probabilística e foi realizada durante dois meses com alunos de pós graduação de duas universidades brasileiras de renome nacional. Os alunos são selecionados para ingresso no curso de pós-graduação considerando sua formação acadêmica anterior e a experiência profissional na área de concentração do curso e para responder o questionário tinha a obrigação de atuar profissionalmente na área de contabilidade gerencial ou controladoria a pelo menos 3 anos.

Foram entregues questionários aos alunos para serem respondidos pessoalmente ou por e-mail. Do total de 285 enviados foram respondidos e considerados válidos metodologicamente 198.

#### **c) Composição do Instrumento**

A construção do instrumento seguiu 02 estágios, o primeiro dividido nos seguintes passos: a) análise da fundamentação teórica sobre competências no âmbito da área comportamental; b) análise das competências citadas por estudos focados na área de contabilidade para preparação das variáveis a serem mensuradas incluindo os estudos internacionais; c) agregação das competências identificadas de acordo com o cargo em questão; d) construção do significado de cada competência no instrumento objetivando a redução dos erros de interpretação por parte dos respondentes; e) realização de 03 rodadas de discussões com 04 profissionais com larga experiência na área de contabilidade gerencial para verificar aderência da proposta e levantar outras variáveis.

O segundo estágio consistiu na aplicação do questionário com 08 profissionais para fins de pré-teste e, após a aplicação, colheram-se os comentários e observações sobre o instrumento, que foram avaliados e incorporados, na medida do necessário, ao instrumento final.

As competências descritas ficaram divididas em capacidades, habilidades, conhecimentos e outras características pessoais. As questões foram elaboradas em uma escala Likert de 10 pontos com 01 para sem importância e 10 para extrema importância. As variáveis incorporadas ao questionário são apresentadas na tabela 02, considerando como suporte de pesquisa os autores que descrevem com maior riqueza de detalhes a competência, tanto âmbito dos autores ligados à área comportamental ou de contabilidade.

Nº	Competência	Fundamentação de Pesquisa
V1	Analítica	Sakagami, Yoshimi e Okano (1999) e Pierce (2001)
V2	Autocontrole	Spencer & Spencer (1993) e Morgan (1997)
V3	Comunicação Interpessoal	Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002), IFAC (2003) e Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004)
V4	Atitude/Empreender	Spencer & Spencer (1993) e Laurie (1995)
V5	Visão Geral/Estratégica	Bower (1957) e IMA (1999)
V6	Ferramentas de Controle	Henning and Moseley (1970)
V7	Legal	AECC (1990) e White paper (1989)
V8	Informática	AECC (1990) e White paper (1989)
V9	Integridade e Confiança	Rogers, Dillard and Yuthas (2005)
V10	Contabilidade e Finanças	Henning e Moseley (1970) e IMA (1999)
V11	Relacionamento Interpessoal	Boterf (1999) e Esselstein (2001)
V12	Ouvir Eficazmente	Morgan (1997) e AICPA (1999)
V13	Capacidade de resolver problemas	Morgan (1997) e Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002)
V14	Planejamento	Pierce (2001) e Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001)
V15	Técnicas de Gestão	Laurie (1995) e IMA – Siegel e Sorensen (1999)
V16	Liderança e Trabalho em Equipe	Boyatzis, Stubbs and Taylor (2002) e IMA - Siegel e Sorensen (1999)
V17	Gestão da Informação	Laurie (1995) e Lamberton, Fedorowicz e Roohani (2005)
V18	Relacionamento Externo	Henning and Moseley (1970) e Morgan (1997)

Tabela 2: Variáveis Consideradas no Estudo

Para fins de consistência interna, foi utilizado o Alfa Cronbach desenvolvido originalmente por Cronbach (1951), considerando as premissas do teste, os dados apresentaram um resultado de 0,884 que representa um bom grau de fidedignidade do instrumento. Notou-se que nenhuma das 18 variáveis colocadas para avaliação tem um efeito grande na composição do alfa quanto se analisa os resultados dos alfas retirando os efeitos de cada uma das variáveis no SPSS.

#### 4. Resultados da Pesquisa

Para fins de apresentação dos resultados, primeiramente, têm-se os dados dos respondentes:

<i>Dados dos Respondentes</i>				
	N	Percentual da Amostra		
<b>Sexo</b>	198	Homens 112	Mulheres 86	
<b>Escolaridade</b>	198	Superior Completo 168	Pós-Graduação 30	
<b>Faixa Etária</b>	195	De 21 a 30 anos 133	De 31 a 40 anos 52	De 41 a 50 anos 10
<b>Cargo</b>	196	Administrativo 92	Profissional Sênior 40	Gerencial/Diretoria 64
<b>Ramo Atividade</b>	198	Indústria 58	Comércio 42	Serviços 98

<b>Anos de Experiência Profissional</b>	194	Até 05 anos 124	Mais 05 até 08 anos 40	Mais de 08 anos 30
-----------------------------------------	-----	--------------------	---------------------------	-----------------------

Tabela 3 – Dados dos Respondentes

#### a) Análise Fatorial Exploratória

Tratando-se de um estudo exploratório, o instrumento estatístico utilizado foi a análise fatorial cujo objetivo básico é a sumarizar os dados por meio da combinação linear (fatores) entre as variáveis e explicar a relação entre estas variáveis. A operacionalização da análise fatorial seguiu os passos dados por Hair (1998) e Tabachnick & Fidell (2001).

Utilizando o método de componentes principais onde a preocupação recai sobre a variância comum e específica e efetuando o teste de significância dos fatores obtidos, obtêm-se os seguintes resultados:

a) esfericidade de Bartlett cujo objetivo é saber se a correlação existente entre as variáveis é significativa, a ponto de apenas alguns fatores representarem grande parte da variabilidade dos dados. Neste teste obteve-se um  $p < 0,000$  para nível de significância de 0,05; b) medida de adequacidade da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) cujo objetivo é saber se a correlação entre cada par de variáveis pode ser explicada pelas demais variáveis inclusas no estudo. Obtendo-se neste estudo um valor absoluto de 0,830; c) matriz de anti-imagem que analisa a correlação de uma variável contra as outras, controlados os efeitos das outras. Neste teste todas as combinações atingiram uma correlação superior de 0,50 para cada par de variáveis.

Todos esses testes, em conjunto, demonstram que a hipótese nula de que as variáveis da matriz não são suficientemente correlacionadas pode ser rejeitada. Aceitando, desse modo, o pressuposto da análise fatorial, colocado por Hair (1998) e Tabachnick & Fidell (2001).

Outro critério considerado e aceito na análise fatorial, foi o da comunalidade, isto é, a variância comum da variável em relação às outras ficaram com valores acima de 60% para praticamente todas as variáveis, sendo as únicas que ficaram um pouco abaixo ou próximas de 50% variável de capacidade de resolver problemas e técnicas de gestão.

A escolha do número de fatores foi realizada utilizando autovalores acima 1, variância explicada acima de 60% no acumulativo e por final análise do diagrama dos autovalores. Considerando os pressupostos da análise de cada um destes critérios colocada por Tabachnick & Fidell (2001) e considerando um estudo ligada a Ciência Social colocado por Hair (1998) definindo-se um número de 04 fatores como o que melhor atende os pressupostos colocados. Demonstrando um poder explicativo de 62,8% da variância.

Considerando a escolha de 04 (quatro) fatores e a dificuldade de analisar a matriz de componentes principais para algumas variáveis foi efetuada a rotação ortogonal varimax que é mais adequado para os casos onde se têm pressupostos de independências dos componentes Hair (1998) o que é o caso deste tipo de estudo como o realizado por Giunipero and Percy (2000). A partir, da rotação foi obtida a seguinte matriz de componentes rotados apresentada na tabela 04:

Variáveis	Fatores			
	1	2	3	4
Analítica		0,804148		
Autocontrole	0,665348			
Comunicação interpessoal	0,570305			
Atitude / Empreender			0,731803	
Visão geral / Estratégia			0,644908	
Ferramentas de Controle		0,809857		
Legal		0,740617		
Informática				0,704986
Integridade e Confiança				0,599872
Contabilidade e Finanças		0,798147		
Relacionamento Interpessoal		0,578785		
Ouvir Eficazmente	0,837009			
Capacidade Resolver Problemas	0,437288			
Planejamento		0,634757	0,525636	
Técnicas de Gestão	0,482347		0,495969	
Liderança / Trabalho em Equipe	0,802915			
Gestão de Informação	0,765324			
Relacionamento Externo	0,682747			

Tabela 4 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400) após Rotação

Considerando-se o critério de um bom ajuste do modelo colocado por Hair (1998) percebe-se que a rotação varimax atendeu ao processo de alocação das variáveis aos fatores, pois, conforme se verifica somente duas variáveis, o planejamento e técnicas de gestão, apresentam dois valores acima de 0,40.

#### b) Refinamento da Escala

Nesta fase, deve-se buscar o refinamento da escala e denominação de cada fator. O refinamento da escala refere-se à definição do número de variáveis que devem compor o modelo de competências dos contadores. Para isso, utilizou-se a recomendação de Dutra (2001), que indica algo em torno de sete a doze competências para formar o modelo. Outros autores prevêem o uso de modelos reduzido com algo em torno de 8 a 14 competências, como Horton (2000) e Zhong e Kan (2004).

Para Dutra (2001), este intervalo minimiza o viés de subjetividade na avaliação das pessoas e aumenta a possibilidade de sobreposição entre as competências. Este fato tem relação direta com o uso prático do modelo genérico.

Para realizar essa redução, utilizou-se o parâmetro das variáveis que apresentaram carga fatoriais mais baixas, demonstrando menor relação com o construtor comum, modelo proposto por Horton (2000).

Seguindo este critério, no caso desta pesquisa, foram retiradas todas as variáveis que apresentaram cargas fatoriais menores que < 0,600. Enquadraram-se neste critério as seguintes variáveis: capacidade de resolver problemas (0,437), técnicas de gestão (0,495), relacionamento interpessoal (0,578), integridade e confiança (0,599) e comunicação interpessoal (0,570). Com estes ajustes, o modelo passa de 18 variáveis para 12 variáveis.

Após realizar essas reduções de variáveis, foi efetuada uma nova análise fatorial e nova análise de todos os pressupostos desta técnica, o que foi plenamente atendido pelos novos dados conforme descrito abaixo. Um coeficiente de confiabilidade para nova escala foi medido pelo alfa de cronbach de 0,847, superior mesmo aos padrões mínimos necessários.

O método de extração foi o principal *axis factoring* e o método de rotação dos fatores foi varimax, os mesmos utilizados até o momento nesta pesquisa. Ao rodar o modelo novamente, chegou-se aos seguintes resultados:

- a) o teste de esfericidade de Bartlett obteve um  $p < 0,000$  para o nível de significância de 0,05;
- b) para a medida de adequacidade da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), obteve-se neste estudo um valor absoluto de 0,840;
- c) com a matriz de antiimagem obtiveram-se combinações que atingiram uma correlação superior de 0,50 para cada par de variáveis e a que obteve o menor índice foi a variável liderança / trabalho em equipe com 0,730.

Todos esses testes, em conjunto, demonstram que a hipótese nula, segundo a qual as variáveis da matriz não são suficientemente correlacionadas, pode ser rejeitada. Aceita-se, desse modo, o pressuposto da análise fatorial, usada por Hair (1998) e Tabachnick & Fidell (2001).

Outro critério considerado e aceito na análise fatorial foi o da comunalidade, isto é, a variância comum da variável em relação às outras ficou com valores acima de 50% para todas as variáveis, e a única que ficou abaixo de 50% foi informática com 36% sendo desta forma retirada das 13 variáveis atendendo ao pressuposto referido por Hair (1998).

O número de fatores foi reduzido para 3 (três) e saindo de 13 para 12 variáveis, para o que se utilizaram autovalores acima de 1, variância explicada acima de 67,4% no acumulativo e, por final, foi feita a análise do diagrama dos autovalores. Estes dados chegaram a uma nova matriz dos fatores após a rotação varimax, conforme é apresentado abaixo:

		Média	Desvio Padrão	Fatores		
				1	2	3
V1	Análítica	8,52	1,46	0,81531		
V2	Autocontrole	8,26	1,76		0,73886	
V3	Atitude / Empreender	8,29	1,38			0,76177
V4	Visão geral / Estratégica	8,32	1,84			0,76942
V5	Ferramentas de Controle	8,69	1,57	0,85502		
V6	Legal	8,26	1,63	0,80326		
V7	Contabilidade e Finanças	8,76	1,40	0,81480		
V8	Ouvir Eficazmente	8,47	1,39		0,82184	
V9	Planejamento	8,82	1,21	0,64757		
V10	Liderança/trabalho em equipe	8,73	1,76		0,81651	
V11	Gestão da Informação	8,39	1,58		0,81076	
V12	Relacionamento Externo	8,23	1,69		0,67609	

Tabela 5 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400) após Rotação e Exclusões

### c) Os Fatores das Competências do Contador Gerencial

Considerando os resultados da matriz de rotação dos fatores, indica-se 03 fatores que, conceitualmente, foram classificados da seguinte forma:

**Fator 01: Competências Técnicas:** congrega as competências voltadas aos conhecimentos específicos da área de contabilidade e controle, particularmente aqueles relacionados com aspectos técnicos, como os de contabilidade, orçamento, planejamento, custos e controles internos. Além disso, inclui-se a visão analítica do contador e o conhecimento forte de questões legais. Percebe-se claramente que a característica básica do profissional é a sua competência técnica. As competências aqui referidas são: contabilidade e finanças, legal, ferramentas de controle, planejamento e capacidade analítica.

**Fator 02: Competências Comportamentais:** estão relacionadas com os aspectos comportamentais deste profissional nas negociações com membros internos e externos à organização, bem como com a capacidade de se comunicar, analisar e resolver problemas da atividade empresarial. Aliado a esses aspectos tem-se as questões relacionadas a tecnologia da

informação que faz parte deste conjunto de capacidade que se relacionam com o contador gerencial. As competências relacionadas com esses dados são: autocontrole, ouvir eficazmente, liderança / trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo.

**Fator 03: Competências de Postura:** dentre as competências, talvez seja esse grupo o que mais pode diferenciar o contador geral do contador gerencial, pois na literatura essas colocações são feitas com muita ênfase mesmo que a partir de estudos semi-estruturados. Desenvolver e demonstrar a capacidade empreender, isso é, desenvolver soluções criativas aos problemas das organizações inovando na forma de trabalho, bem como, ter uma estreita relação com aspectos estratégicos da organização demonstrando uma visão ampla dos negócios. As competências relacionadas foram: atitude / empreendera e visão geral / estratégica.

#### d) Respostas aos Questionamentos desta Pesquisa

##### Questionamento 1: Quais seriam as competências requeridas do contador gerencial?

No item três são apresentados os questionamentos desta pesquisa, dos quais o primeiro está sendo aqui discutido: Quais seriam as competências requeridas ao contador gerencial brasileiro?

Buscando indícios para essa questão, pode-se considerar que os 03 fatores descritos acima podem dar resposta a essas questões. A ordem dos fatores parece demonstrar uma certa hierarquia ou talvez áreas de competência a serem consideradas na capacitação desses profissionais. Para isso, porém, os resultados da pesquisa necessitam ser validados junto aos profissionais de contabilidade gerencial.

A montagem deste tipo de estrutura não foi identificada na literatura específica referente ao contador gerencial, o que reforça a necessidade e a importância desta proposta.

Para futuras pesquisas, especialmente deve-se buscar o acompanhamento dos impactos de novas tecnologias e técnicas de gestão nas competências do profissional, bem como avaliar as competências do modelo genérico com as competências requeridas para profissionais de contabilidade gerencial de setores específicos, como para empresas de auditoria e de contabilidade e empresas de setores diversos, seja financeiro, do varejo, da indústria, e outros. Com base na fundamentação teórica e nos resultados da pesquisa empírica, pode-se construir uma estrutura genérica de competências como descrito por Boyatzis (1982) e, mais especificamente, pela formatação de Spencer & Spencer (1993):

Dimensões	Competências do Contador Gerencial
Competências Técnicas	Contabilidade e finanças, legal, ferramentas de controle, planejamento e capacidade analítica
Competências Comportamentais	Autocontrole, ouvir eficazmente, liderança / trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo
Competências de Postura	Atitude / empreendera e visão geral / estratégica

Tabela 7: Estrutura de Competências Genérica para Contador Gerencial

Apesar do amplo uso de estruturas ou modelo genéricos na área de gestão de pessoas, existem críticas aos modelos como as feitas por Blackmore (1999) que alerta para o pressuposto de que há apenas um tipo de profissional competente ou eficaz: o do modelo genérico. Outra crítica refere-se à dependência da cultura organizacional em que o modelo poderá ser refutado ou até mesmo ocorrem interpretações diferentes da competência diante de situações diferentes. Para reduzir erros mediante uso de estruturas genéricas, alguns autores indicam alguns cuidados na implementação, destacando-se os autores seguintes: Boyatzis (1982) para quem o modelo deve estar alinhado aos objetivos, à cultura e aos valores da organização; McClelland (1998), que versa sobre a necessidade de apoio da alta administração e foco na melhoria da

performance; Lucia & Lepsinger (1999) que lembra a necessidade de procurar e identificar problemas potenciais e suas possíveis causas; desenvolver planos alternativos e estabelecer canais de comunicação.

**Questionamento 2: As competências mais relevantes citadas nos estudos das entidades internacionais de contabilidade estão em linha com o estudo feito no Brasil?**

Considerando as competências citadas na Tabela 1 e 2 e que são provenientes de estudos oriundos das entidades e associação da área de contabilidade e principalmente das observações de Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) que poderá as variáveis abaixo listadas como as principais a serem discutidas. A partir, desta listagem foi realizado a comparação, com os resultados desta pesquisa a partir da análise fatorial e da exclusão das variáveis de menor força, os resultados e análises estão listados abaixo:

Variável Estudada (Tabela 2)	Competências	Estudos					
		White Paper (1999)	AECC (1990)	IMA (1996) (1999)	AICPA (1999)	IFAC (2003)	Dados Deste Estudo
V3	Comunicação	X	X	X	X	X	
V11	Relacionamento interpessoal	X	X	X	X	X	
V5	Visão geral / estratégica	X	X	X	X	X	X
V10	Contabilidade e finanças	X	X	X	X	X	X
V13	Capacidade de resolver problemas	X	X	X	X	X	
V17	Gestão da Informação	X	X	X		X	X
V4	Atitude e iniciativa	X	X	X		X	X
V8	Informática	X	X	X		X	
V16	Liderança e trabalho em equipe	X		X		X	X

Tabela 8: Competências do Contador citados nos Estudos Internacionais  
 Adaptado de Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004)

Baseado nos resultados pode-se considerar que as 09 variáveis consideradas prioritárias nos estudos das entidades contábeis 04 não aparecem nos resultados da pesquisa sobre contador gerencial no Brasil. As variáveis não consideradas pelos respondentes foram: comunicação, relacionamento interpessoal, capacidade de resolver problemas e informática. Exceto a variável informática que é uma habilidade cuja necessidade nos parece já incorporada totalmente pelos profissionais da área contábil visão essa compartilhada por de Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) as demais variáveis são comportamentais e podem ter uma relação forte com o tipo da função desempenhada no Brasil ou mesmo o perfil do profissional formado em relação aos outros países ou regiões (EUA e Europa) base para as pesquisas das entidades. Apesar disto deve-se considerar que nesta pesquisa variáveis como ouvir eficazmente, autocontrole e relacionamento externo que de certa forma abrange questões comportamentais e podem ser consideradas parte de um perfil específico desta especialidade no Brasil, isso se deve a forte influência da legislação brasileira e a cultura nacional.

Outra questão poderia estar relacionada a objetivo das pesquisas realizadas pelas entidades contábeis onde o objetivo é o contador geral e não uma especialidade exceto o caso da pesquisa do IMA que é para contador gerencial que abrange todas as variáveis da pesquisa, o que portanto não justifica as diferenças. Também deve-se considerar as limitações

metodológicas e estatísticas adotadas nesta pesquisa como um limitador dos resultados e das comparações.

**Questionamento 3: Dentre as competências apresentadas existem competências que devem ser priorizadas no desenvolvimento do contador gerencial?**

Com base em dados da pesquisa e da discussão sobre a existência ou não de competências a serem priorizadas no desenvolvimento do profissional em questão, foram testadas as hipóteses H1 do estudo apoiado no testes de médias.

Hipótese 1: Há diferença significativa na importância atribuída a uma determinada competência em relação às demais.

Para o teste de média, foi utilizado o método de Kruskal-Wallis, considerado bastante eficiente para este tipo de estudo, em que se testa se duas ou mais amostras provêm de uma mesma população ou de populações diferentes. A base do teste é a diferença entre as médias das avaliações de importâncias para as variáveis competências entre os contadores homens e mulheres que responderam à questão.

O fato de usar homens e mulheres está relacionado às referências feitas nos estudos de Loft (1992) e Anderson, Johnson e Reckers (1994) sobre percepção da mulher contadora gerencial sobre aspectos da profissão em que são identificadas visões diferentes, o que poderia também ser identificado neste trabalho.

Baseado neste teste, a hipótese nula considerada é a de que não existe diferença estatisticamente significativa relativamente à distribuição da variável entre os grupos formados por homens e mulheres.

Competências	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	Nível de Significância
Analítica	0,387	1	0,681
Autocontrole	1,357	1	0,343
Comunicação interpessoal	0,304	1	0,641
Atitude / empreender	6,426	1	0,014
Estratégia	1,298	1	0,355
Ferramentas de Controle	0,276	1	0,720
Legal	0,004	1	0,862
Informática	1,233	1	0,324
Integridade e Confiança	1,357	1	0,342
Contabilidade e Finanças	0,022	1	0,934
Relacionamento interpessoal	0,436	1	0,591
Ouvir Eficazmente	2,930	1	0,081
Capacidade de resolver problemas	1,817	1	0,189
Planejamento	2,563	1	0,131
Técnicas de Gestão	3,484	1	0,055
Liderança / trabalho em equipe	0,334	1	0,563
Gestão da Informação	1,783	1	0,194
Relacionamento Externo	1,923	1	0,191

Tabela 7: Resultado do Teste de Kruskal-Wallis

Com um nível de significância  $< 0,05$ , percebe-se que não há diferença entre os respondentes provenientes dos 02 grupos: homens e mulheres, exceto quanto à variável atitude /

empreender. Não se pode rejeitar, portanto, a hipótese nula de igualdade das médias, concluindo-se que as subamostras não tiveram influência nos resultados gerais do estudo.

Considerando os dados percebe-se que nem mesmo as variáveis tidas na literatura como prioritárias pelo estudo feito por Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) com as pesquisas das entidades contábeis White Paper (1999), AECC/AAA (1990), IMA (1996 e 1999) e IFAC (2003) no geral foram consideradas relevantes ver tabela 8. Dentro dessas variáveis a única considerada passível de priorização é a atitude e empreender, o que sozinha não poderia ser considerada relevante.

Esse fato apesar de ainda inicial pode ser analisado como o indicativo de as competências dos contadores gerenciais fazem parte de uma estrutura comum e não de competências isoladas que devem ser melhoradas individualmente. Esse tipo de análise começa a ser feito chegando a resultados ainda embrionários como o estudo de Cardoso e Riccio (2005).

### **Conclusões**

Entender quais são as competências requeridas ao profissional de contabilidade gerencial pode auxiliar o crescimento e o desenvolvimento dessa função nas organizações, tendo sempre como pressuposto a importância das pessoas na geração de valor para as instituições.

O estudo teve como principais resultados a definição das competências do contador gerencial brasileiro a partir da colocação das 18 variáveis coletadas na literatura, que submetidas à avaliação dos 198 respondentes, chegou-se a 12 variáveis organizadas em 03 fatores: competência técnicas, competências comportamentais e competências de postura. Após essa análise, o estudo procurou comparar essas 12 variáveis encontradas com as competências tidas como prioritárias pelos principais estudos da área ficando de fora as competências comunicação, relacionamento interpessoal, capacidade de resolver problemas e informática demonstrando que no aspecto comportamental pode existir diferenças de postura entre o profissional brasileiro e os demais que devem ser melhor entendidas e discutidas.

Por final chegou-se a partir do teste de média que as mais de 18 competências citadas apenas a competência atitude pode ser considerada passível de ser priorizada o que na verdade não pode ter um significado de priorização indicando talvez que as competências são mais importante no conjunto do que no âmbito individual.

Deve-se considerar que alguns achados relatados neste estudo ficam limitados ao estágio atual de desenvolvimento de pesquisa de competências do contador e do contador gerencial. Mas deve-se considerar algumas contribuições tanto no campo metodológico como nas implicações teóricas do estudo de competências do contador gerencial.

As limitações deste estudo estão relacionadas a amostra intencional e não probabilística o que não permite nenhum tipo de generalização. Outra questão são as limitações próprias da análise fatorial como no caso da escolha do número de fatores e a desconsideração no desenho da pesquisa de fatores importantes para a construção do modelo genérico como as políticas de recursos humanos relacionados e aspectos pontuais de cada organização.

Alguns pontos para pesquisas futuras são levantados com esse tipo de estudo, entre eles pode-se destacar o entendimento das diferenças entre o profissional brasileiro e os demais, aspectos culturais envolvidos, origem da profissão e demais aspectos. Também pode-se estudar a validade preditiva do modelo em estudos longitudinais e estudos comparativos entre países.

### **Bibliografia**

Abdolmohammadi, M. J., Searson, G., Shanteau, J. **An investigation of the attributes of top industry audit specialists.** *Behavioral Research in Accounting.* v.16, 1-17, 2004.

- American Accounting Association – AECC – Accounting Education Change Commission. *Position and issues statement of the Accounting Education Change Commission*, Appendix B, Sarasota, 2006.
- American Institute of Certified Public Accountants – White Paper AICPA – **Core competency framework for entry into the accounting professions**. *American Institute of Certified Public Accountants*. New York., 1999
- Anderson, J. C., Johnson, E. N., Reckers, P. M. J. **Perceived effects of gender family structure, and physical appearance on career progression in public accounting: A research note**. *Accounting, Organizations and Society*. v. 19, 483-491, 1994.
- Blackmore, P. **A categorisation of approaches to occupational analysis**. *Journal of Vocational Education and Training*, v. 51, 61-78, 1999.
- Boritz, E., Carnaghan, C. **Competency-Based Education and Assessment for the Accounting for the Accounting Profession: A Critical Review**. *Canadian Accounting Perspectives*, v. 2, 46-64, 2003.
- Boyatzis, R.E. **The competent manager: a model for effective performance**. New York: John Wiley & Sons, 1982.
- Bower, James B. **A profession of accounting-or of accountancy?.** *The Accounting Review*, Apr, Vol. 32. 194-199, 1957.
- Cardoso, R. L. ; Riccio E. L.. **Accountants' Competencies: An Empirical Study in Brazil**. In: Annual Congress of the European Accounting Association, 2005, Göteborg. EAA, 2005.
- Cronbach, L. J. Coefficient alpha and the internal structure of the tests. *Psychometrika*, 16, 297-334, 1951
- Dutra, J. S., Hipólito, A. M., Silva, C. M. **Gestão de pessoas por competência: O caso de uma empresa do setor de telecomunicações**. *Revista de Administração Contemporânea*. v.4, n.1, jan.-abril., 161-176, 2000
- Dutra, J. **Desenhando programas de desenvolvimento a partir da identificação de competências essenciais**. In: Desenvolvimento e alinhamento de talentos humanos às estratégias empresarias. Eboli, Marisa Marisa (coordenadora). Editora Atlas. São Paulo, 1999.
- Dutra, J. **Gestão de pessoas com base em competências**. In Dutra, J. (org). *Gestão por competências*. São Paulo, Editora Gente, 2001
- Epstein, R.; Hundert E. M. **Defining and assessing professional competence**. *JAMA*, Jan. Vol. 287, 226-236, 2002.
- Fleury, M.T.L., Fleury, A, **Construindo o conceito de competência**. *Revista de Administração Contemporânea*. Edição Especial, 183-196, 2001.
- Francis, M. C., Mulder, T. C. Stark, J. S. Accounting Education Change Commission and American Accounting Association. Accounting Education Series, Vol. 12. **Intentional learning: a process for learning to learn in the accounting curriculum**, *American Accounting Association*, Sarasota, 1990.
- Hair Jr., Joseph F., Anderson, R. E., Tatham, Ronald L. Black, William. **Multivariate Data Analysis: with Readings**. 5ª Edição. New Jersey: Prentice Hall, 1998
- Hardern, G. **The development of standards of competence in accounting**. *Accounting Education*, Mar., Vol. 4. 17-28, 1995.
- Henning, D. A; Moseley, R. L. Authority role of a functional manager: accountants and controller. *The Accounting Review*, v. 52, n.3, 578-597, 1970.
- Horton, S. **Competency management in the British civil service**. *The International Journal of Public Sector Management*, v. 13. 354-368, 2000.
- International Federation of Accountants, Education Committee. *Towards competent professional accountants*, New York, 2003.

- Kester, R. B. **The importance of the controller.** *The Accounting Review*. Sep. v..3. 237-252, 1928.
- Kullberg, D. R., Gladstone, W. L. **Perspective on education:** Capabilities for success in the accounting profession (The big 8 white parper), *The big 8 firms*, New York, 1989.
- Lamberton, B., Fedorowicz, J., Roohani, S. J. **Tolerance for ambiguity and IT competency among accountants.** *Journal of Information Systems*. V. 2, 76-94, 2005.
- Le Bortef, G. De **La compétence:** *Essi sur um attracteur étrange*. Paris: Editions D'Organizations, 1994.
- Le Boterf, G. **Compétence et navigation professionnelle.** Paris: Editions d'Organisation, 1999.
- Le Bortef, G. **Construire les compétences individuelles et collectives.** Paris: Editions D'Organizations, 2001.
- Lucia, A., e Lepsinger, R. **The art and science of competency models:** pinpointing critical success factors in organizations. San Francisco: Jossey-Bass Pfeiffer, 1999.
- Malcarney, A. L. **Computers, controllers and competence.** *National Association of Accountants – NAA Bulletin*. v. 45, 20, 1999.
- McClelland, D. C. **Testing for competence rather than for intelligence.** *American Psychologist*, January, 1-14, 1973.
- McClelland, D. C. **Identifying competencies with behavioral-event interviews.** *Psychological Science*, Sep, Vol.9. 331-340, 1998.
- Meyer, M. e Rigsby, J. T. **A descriptive analysis of the content and contributors of behavioral research in accounting 1989-1998.** *Behaviroal Research in Accounting*. v. 13, 253-278, 2001.
- Morgan, G. **Communication skills required by accounting graduates: practitioner and academic perceptions.** *Accounting Education*, Jun, Vol.6. 93-108, 1997.
- Needles, Jr., Belverd, E. Cascini, K. Krylova, T. Moustafa, M. Strategy for Implementation of IFAC International Education Guideline No.9. *Journal of International Financial Management & Accounting*. vol.12. 317-354, 2001.
- Palmer, K. N., Ziegenfuss, D. E., Pinsker, R. E. **International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: evidence from recent competency studies.** *Managerial Auditing Journal* v. 19, 889-917, 2004.
- Pierce, B. **Management accounting without accountants?** *Accounting Ireland*, July, v.33, 10-12, 2001.
- Rogers, R. K., Dillard, J., Yuthas, K. The Accounting profession: substantive change and / or image management. *Journal of Business Ethics*. v. 58, 159-176, 2005.
- Siegel, G. Sorensen, J. E. **Counting more, counting less transformations in the mangement accounting profession,** the 1999 practice analysis of management accounting. *Institute of Management Accountants*, Montvale, 1999.
- Spencer, L.M. Jr., & Spencer, S. M. **Competence at work: models for superior performance.** New York: John Wiley, 1993.
- Woodruffe, Charles. **What is meant by competency?** In: Boam, R. & Sparow, P. Designing and achieving competency. McGrawHill Training Series. 1991
- Zarifian, P. **Objetivo Competência por uma nova lógica.** São Paulo. Atlas, 2001.
- Zhong, L. e Kan S. **The competency model of senior managers in chinese family firms.** *Acta Psychologica Sinica*. V. 36, n.1, 110-115, 2004