

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

COMPETÊNCIAS DO CONTADOR: UM ESTUDO EMPÍRICO

Ricardo Lopes Cardoso

Orientador: Prof. Dr. Edson Luiz Riccio

SÃO PAULO

2006

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

COMPETÊNCIAS DO CONTADOR: UM ESTUDO EMPÍRICO

Ricardo Lopes Cardoso

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Edson Luiz Riccio

SÃO PAULO

2006

Agradecimentos

No transcorrer dessa tese, que foi de uma etapa de minha vida extremamente satisfatória, algumas pessoas contribuíram direta e indiretamente para que eu concluísse.

Meu pai, (João, 1944-1995) muito obrigado, pelas orientações de incentivo ao estudo e ao exemplo de vida deixado aos seus filhos. A Elza, minha mãe, pelo amor, carinho e serenidade de uma mulher de garra e aos meus irmãos Danilo e Emerson pela compreensão e apoio.

A Cláudia, que compartilha comigo a paixão pelo saber, me dando apoio nos momentos de adversidade e incentivando o meu estudo e compreendendo a realização deste projeto que nos rouba parte de tempo do nosso convívio.

Aos professores Gideon, Antonio Marcos, Mario e Marcos Francisco pelos exemplos de dedicação ao ensino e que desde minha graduação incentivam ao meu desenvolvimento profissional.

Gostaria de fazer um agradecimento especial ao professor Edson Luiz Riccio, meu orientador, que sempre me apoiou e dedicou horas para me orientar com todo o seu conhecimento e paciência. Aprendi muitas coisas que levo por toda a minha carreira profissional. Também gostaria de agradecer ao professor Paul Stephaneck do Instituto de Psicologia, que me ajudou muito com seus conhecimentos de psicometria.

Gostaria também de agradecer aos professores Nelson Carvalho e Lindolfo Galvão de Albuquerque pelas valiosas contribuições dados no exame de qualificação, bem como, a todo o corpo docente da área de Pós Graduação em Ciências Contábeis da FEA-USP, pela honra de ter sido aluno.

Obrigado

Resumo

A identificação das competências do contador pode contribuir para o desenvolvimento da profissão. O objetivo principal desse estudo é verificar a existência de uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor. A fundamentação teórica sobre competências está relacionada ao estudo McClelland (1973,1998), Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993). No campo profissional as referências são Hardern (1995) e Sakagami, Yoshimi e Okano (1999). Os estudos relacionados as competências do contador não estão baseados em fundamentos da psicologia ou estruturas genéricas de competências, o que é o objetivo desse trabalho. Esta pesquisa está baseada no estudo de 18 competências coletadas em 24 artigos sobre as habilidades do contador que foram submetidos a 159 contadores no Brasil. O instrumento de coleta dos dados apresentou um alfa de cronbach de 0,834. A partir da análise fatorial foram formados 4 fatores: competências específicas, competências de conduta e administração, competências de gerenciamento da informação e competências de comunicação. A validação dos dados de pesquisas seguiu os passos descritos por Cone e Foster (1997). O resultado apresentou uma estrutura genérica de competências. As principais limitações desse estudo estão relacionadas as características da amostra e a falta da validação com uso de estudos comparativos e longitudinais. Os pontos para futuras pesquisas são destacar a validação dos resultados em outras amostras de contadores e a aplicação da estrutura genérica em outras corporações.

Palavras Chaves: competências, contador e modelo genérico.

Abstract

Identifying accountants' competencies and skills may contribute for professional growth and development. The major purpose of the present study is to evaluate the possibility of utilizing, defining and creating a construct to explain the relationship between the competencies identified in field research and a possible underlying competencies and skills structure: the generic competencies and skills model for that specific professional. Theoretical background for competencies is based on McClelland (1973, 1998), Boyatzis (1982) and Spencer & Spencer (1993). Professionally, references are Hardern (1995) and Sakagami, Yoshimi and Okano (1999). Studies that focus accountants have not identified psychology models or the search for a generic model, as this study proposes to do. The present research was carried out based on the study of 18 competencies collected from 24 articles on accountants' behavioral studies, which were then submitted to the assessment of 159 certified public accountants in Brazil. Data collecting tool showed a 0.834 Cronbach's alpha. Construct formation took place through factorial analysis that resulted in 4 factors: specific competency, behavioral and administrative competencies, communication and the ability to manage information. Research validation followed the steps as in Cone & Foster (1997). Research result was a generic model to explain competencies. Study limitations are associated to sampling itself, and to the lack of validation through longitudinal studies. Future research will be able to count on model validation from other samples as well as the application of the model in corporations.

Keywords: competencies, accountants' and skills model.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
I FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: O CONCEITO DE COMPETÊNCIA E SEUS RELACIONAMENTOS	14
1 O CONCEITO DE COMPETÊNCIAS	14
1.1 Introdução ao Conceito de Competência	15
1.2 As Escolas Americanas e Européias de Competências	15
1.3 Detalhamento do Conceito de Competência	18
1.4 A Competência e suas Relações com a Estratégia e a Aprendizagem	23
1.5 Estrutura de Competências	38
1.5.1 Considerações sobre Uso das Estruturas de Competências	41
1.5.2 Dimensões das Competências	47
1.6 Considerações sobre Capítulo	50
II FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: COMPETÊNCIA DO CONTADOR	52
2 AS COMPETÊNCIAS DO CONTADOR	52
2.1 O Desenvolvimento da Profissão	52
2.2 Uma Breve Apresentação da Evolução da Contabilidade	54
2.3 A Função do Contador nas Empresas	56
2.3.1 A Função do Contador: Estudos Internacionais	57
2.3.2 A Função do Contador: Estudos Nacionais	61
2.4 Os Estudos sobre Competência do Contador	65
2.4.1 A Visão de Autores Internacionais e Nacionais	65
2.4.2 A Visão dos Órgãos Reguladores e Institucionais	71
2.5 Considerações sobre a Literatura de Competências do Contador	77
2.6 Dicionário de Competências do Contador	78

III	METODOLOGIA	84
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	84
3.1	Característica da Pesquisa	84
3.2	Fases do Desenvolvimento da Pesquisa	85
3.2.1	Amostra	87
3.2.2	Composição do Instrumento de Coleta de Dados	88
3.2.3	O Questionário	90
3.2.4	Variáveis em Estudo	90
3.3	Questões e Hipóteses do Estudo	92
3.4	Tratamento Estatístico dos Dados	95
3.4.1	Estágios do Processo Estatístico	96
3.4.2	O Alfa de Cronbach e Análise Fatorial	99
IV	ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	108
4	RESULTADOS DA PESQUISA	108
4.1	Os Dados da Pesquisa	108
4.1.1	Análise dos Dados Ausentes	109
4.1.2	Análise dos Dados Extremos	110
4.2	Os Resultados da Pesquisa	111
4.2.1	Análise Exploratória Descritiva	111
4.2.2	Análise Multivariada	116
4.2.2.1	Alfa de Cronbach	116
4.2.2.2	Análise Fatorial Exploratória	118
4.2.3	A Validação da Pesquisa	134
4.2.3.1	Validade de Face	135
4.2.3.2	Validade do Conteúdo	135
4.2.3.3	Validade do Construto – Interna	135
4.2.3.4	Considerações sobre o Processo de Validação	138
4.2.4	A Hipótese Geral do Estudo: A Estrutura Genérica de Competência do	

Contador	139
4.2.5 O Teste das Hipóteses Subjacentes	140
CONSIDERAÇÕES FINAIS	143
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	151
ANEXOS	

LISTA DE FIGURAS

Figura 1.1	Conceitos sobre Competências	21
Figura 1.2	Modelo de Fluxo Causal de Competência	26
Figura 1.3	Modelo de <i>Performance</i> Efetiva	28
Figura 1.4	O Modelo Iceberg	30
Figura 1.5	As Três dimensões da Competência	33
Figura 1.6	Competência é um Saber-agir	34
Figura 1.7	Competência como Fonte de Valor para o Indivíduo e a Organização	35
Figura 1.8	Esquema de Ligação	39
Figura 1.9	Interações dos Componentes da Performance do Trabalho e Níveis de Competências	42
Figura 3.2	Processo Estatístico da Análise Fatorial	103

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1	Diagrama de Autovalores	126
Gráfico 4.2	Diagrama de Autovalores após Exclusões	131

LISTA DE QUADROS

Quadro 1.1	Comparativos dos Conceitos de Competências	19
Quadro 1.2	Diferenças de Abordagens	20
Quadro 1.3	Taxionomia de Competências	25
Quadro 1.4	Características Subjacentes que Compõem as Competências	27
Quadro 1.5	Competências para o profissional	36
Quadro 1.6	Relação entre intento estratégico, competências organizacionais e competências individuais	40
Quadro 1.7	Passos para o Modelo Clássico	44
Quadro 1.8	Passos para o Modelo usando Painel de Especialistas	44
Quadro 1.9	Possibilidades para Estudos de Cargos Singulares ou Futuros	45
Quadro 2.1	Dicionário de Competências do Contador	81

LISTA DE TABELA

Tabela 2.1	Sumário da Literatura sobre Competências do Contador	74
Tabela 2.2	Sumário da Literatura sobre Competências do Contador	75
Tabela 2.3	Sumário da Literatura sobre Competências do Contador	76
Tabela 3.1	Variáveis Consideradas no Estudo	91
Tabela 4.1	Identificação dos Dados Ausentes	110
Tabela 4.2	Distribuição de Frequência dos Respondentes por Sexo	111
Tabela 4.3	Distribuição de Frequência dos Cargos dos Respondentes	112
Tabela 4.4	Distribuição de Frequência do Grau de Experiência Profissional e Escolaridade	112
Tabela 4.5	Distribuição de Frequência do Setor das Empresas dos Respondentes	113
Tabela 4.6	Dados Descritivos das Variáveis Observadas	114
Tabela 4.7	Frequência Percentual Atribuída pelos Respondentes a cada Competência	115
Tabela 4.8	Alfa de Cronbach das Variáveis Observadas	117
Tabela 4.9	Matriz de Correlação das Variáveis Observadas	120
Tabela 4.10	Adequação Global da Amostra e Esfericidade	121
Tabela 4.11	Mensuração da Adequação da Amostra – Faixas de Aceitação	121
Tabela 4.12	Matriz de Anti Imagem	122
Tabela 4.13	Cumunalidades das Variáveis	124
Tabela 4.14	Distribuição da Variância entre os Fatores Extraídos	125
Tabela 4.15	Matriz Incompleta dos Fatores	127
Tabela 4.16	Matriz Incompleta dos Fatores após Rotação	128
Tabela 4.17	Distribuição de Variância entre os Fatores Extraídos após Exclusões	131
Tabela 4.18	Matriz Incompleta dos Fatores após Rotação e Exclusões	132
Tabela 4.19	Alfa de Cronbach e a Fidedignidade do Construto	136

Tabela 4.20	Matriz Incompleta dos Fatores após Rotação – Validação com Amostra 01	137
Tabela 4.21	Matriz Incompleta dos Fatores após Rotação – Validação com Amostra 02	137
Tabela 4.22	Estrutura de Competências Genérica para Contador	140
Tabela 4.23	Resultado do Teste de Kruskal Wallis	142

INTRODUÇÃO

A profissão do contador tem passado por mudanças significativas nos últimos tempos em razão das alterações no ambiente de negócios. Essas modificações exigem dos contadores determinadas competências que vêm se alterando ao longo dos tempos.

Esse ambiente de constante evolução trouxe, em consequência, a valorização dos indivíduos, o que é salientado por Marquardt e Engel (1993). Pode-se entender mesmo que, em nenhuma outra época na história das organizações, as pessoas, dadas as suas competências e talentos, foram tão valorizadas como atualmente.

Para Porter (1990), a nova realidade trouxe à tona a valorização do chamado capital intelectual e o reconhecimento da relevância das pessoas e de seu desenvolvimento como fontes primordiais de vantagens competitivas sustentáveis.

A valorização dos indivíduos em face das necessidades atuais das organizações é algo consolidado e tem contribuído sem dúvida para o aprimoramento das pessoas e das organizações. Dentro do contexto da profissão contábil, essa realidade de mudança não é diferente.

Uma análise das competências individuais dos contadores deverá, portanto, considerar o contexto de mudanças existentes atualmente na profissão. O primeiro ponto a ser considerado é a questão da harmonização de normas contábeis e de auditoria no plano internacional.

Os contadores deverão, a cada dia, atualizar-se e adaptar-se às novas realidades e às exigências, antes únicas em seus países, passando, mesmo a competir e a acompanhar questões de cunho internacional, como as normas internacionais conhecidas inicialmente como IAS e, atualmente, como IFRS – *Standard International Financial Reporting*. Tal demanda exige cada vez mais a capacidade e a habilidade dos contadores e auditores tanto no campo da interpretação, como do julgamento e da mensuração dos eventos econômicos.

Outra consideração a fazer-se é que os contadores estão sendo cada vez mais solicitados a se capacitarem a fim de fazer frente às demandas que a sociedade está, a cada dia, gerando para esses profissionais. Preocupados com essa questão, podemos citar organismos internacionais de contabilidade como o *IFAC – International Federation of Accountants*, e o *IASB – International Accounting Standards Board*, bem como a ONU – Organização das Nações Unidas, por meio de setores como o *ISAR – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting/ UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development*.

Um dos produtos, resultante das preocupações dos organismos internacionais citados acima, é a discussão do chamado currículo mundial para os contadores, conforme proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU. Trata-se de um Currículo Mundial (CM) no qual se têm a estrutura conceitual ideal, ou seja, no qual estão descritos os blocos de conhecimentos a serem ministrados pelas universidades em suas grades curriculares de contabilidade.

Para Riccio e Marici (2004), a crescente harmonização dos princípios contábeis internacionais induz à conseqüente formação de um profissional de contabilidade com características similares nos diferentes países. Para que isso aconteça, entendem os autores que a educação formal dos contadores, no mundo deverá convergir para os mesmos conjuntos de conhecimentos, harmonizados e globalizados, exceção feita ao conjunto de conhecimentos específicos de cada país, como história e cultura local. Assim, entende-se que, quanto maior for a similaridade entre o currículo adotado por um determinado país e o currículo internacional, tanto maior será a evidência de perfeita harmonização na educação contábil desse país.

No caso brasileiro, constatá-se também como fator externo importante que impacta a profissão contábil, a situação da legislação tributária que pode influenciar certos aspectos comportamentais e técnicos do contador, conforme relata Iudícibus e Lopes (2002), autores esses que expõem a influência da legislação tributária como perniciososa para o uso da informação contábil e para contadores.

Essas referências sobre a influência da legislação tributária na contabilidade e no perfil dos contadores já era destacada por Martins (1993), ao expor que a função do contador não consiste somente em escriturar contabilidade e, sim, informar.

As mudanças ocorridas no âmbito da profissão de contador e, ao mesmo tempo, a busca constante das organizações por vantagens competitivas para melhorar a oferta de seus produtos, bem como a forte necessidade de utilizar informações contábeis para o processo decisório, auxiliado pelo uso intenso da tecnologia da informação, trouxe como consequência a alteração do chamado contrato psicológico entre as organizações e os funcionários que realizam a função de contadores.

Para Schein (1982), as expectativas das organizações tornam-se mais explícitas pela busca de competitividade e voltam-se para objetivos importantes como a capacidade de comunicação, a visão do negócio, a capacidade de forte uso da tecnologia da informação, entre outros aspectos. Como base nesse contexto, ficam as seguintes questões para serem discutidas neste estudo:

- Quais seriam as competências requeridas para o contador?
- Existe uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor?

Competência um Construtor em Desenvolvimento

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). Esse último elaborou o chamado dicionário de competências de diversas profissões baseado em estudos empíricos.

Mais recentemente, esses estudos procuram relacionar as competências dos profissionais às suas habilidades intelectuais, cognitivas e à inteligência emocional, como um dos últimos artigos de McClelland (1998), publicado na renomada American Psychological Society. 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 management and cognitive*.

Apesar de todos os estudos existentes sobre a questão da competência, porém, é consenso ainda esta que não pode ser considerada uma questão resolvida. Competência ainda é um construto em formação. Segundo Dutra, Hipólito e Silva (2000), 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.

Apesar das 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).

Como agregação de valor, entende Dutra (1999) algo que a pessoa entrega para a organização de forma efetiva, ou seja, algo que permanece, mesmo quando a pessoa sai da organização.

Cabe também destacar que nos anos 70 e 80, nas escolas de origem preponderantemente americanas, competência significava o conjunto de qualificações que a pessoa deveria ter para executar certo trabalho com nível superior de desempenho. Destacam-se, nesse sentido, as produções dos autores McClelland (1973), Boyatzis (1982) e, mais tarde, Spencer e Spencer (1993).

Para esses autores, a competência pode ser prevista ou estruturada, de modo que se estabeleça um conjunto qualificador ideal para que a pessoa apresente um desempenho superior no seu trabalho.

Segundo Dutra, Hipólito e Silva (2000), nos anos 80 e 90, muitos autores contestaram tal definição de competência, associando-a às realizações das pessoas, àquilo que elas provêm, produzem ou entregam. De conformidade com esses autores, o fato de a pessoa deter as qualificações necessárias para certo trabalho não assegura que ela irá entregar o que dela é demandado. Essa linha é defendida por autores como Jacques (1990), LeBortef (1994) e Zarifian (1996), em sua maioria, europeus.

Contrariamente à visão da linha americana, LeBortef (1994) diz que a competência não é estado que se tem, nem é resultado de treinamento. Competência é, na verdade, colocar em prática o que se sabe em um determinado contexto, marcado geralmente pelas relações de trabalho, cultura da empresa, imprevistos, limitações de tempo e recursos. Pode-se, portanto, falar-se de competência apenas quando há competência em ação, isto é, ser competente é saber ser e saber mobilizar conhecimentos em diferentes contextos.

Com o passar dos tempos, um conjunto de autores começou a avaliar os dois posicionamentos vendo-os em conjunto: a entrega e as características da pessoa, que pode defini-la mais adequadamente. (Parry, 1996).

Pode-se considerar que a questão da entrega referida pelos autores nacionais e pelos ingleses e franceses como fundamental dentro do processo de análise das competências dos indivíduos em que, na realidade, conta mesmo que de forma intuitiva, é a valorização valendo-se de seus atos e realizações e não com base na descrição formal de suas funções ou atividades.

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.

Apesar das discussões e da falta de consenso na literatura, portanto, 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.

Competências da Profissão

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 a competência em determinadas profissões com destaque para os médicos, com Epstein & Hundert (2002), gerentes de negócios, com Erondy & Sharland (2002) e compradores, com Giunipero e Percy (2000).

Esses estudos podem ser considerados uma minoria dentro da área da competência, uma vez que na literatura existem poucas citações sobre tal abordagem. Essa é uma das grandes motivações deste estudo, vale dizer, procurar entender as competências da profissão de contador no Brasil, de forma geral.

Estudar a profissão de contador como um todo sem considerar eventuais especialidades reflete a característica da profissão no Brasil que não separa especificidades como a tributária, a auditoria, a gerencial, entre outras.

No caso da área de contabilidade, os estudos sobre competências confundem-se um pouco com as funções e as atividades do profissional. Um dos estudos iniciais, dando uma visão geral sobre a posição do contador, é o de Kester (1928), mais tarde, há o artigo de Bower (1957) sobre a profissão contábil e, em 1953, Heckert e Willson citado, aqui, da edição de (1963) os quais descrevem os princípios que devem nortear o profissional contador.

Henning e Moseley (1970) procuraram investigar as funções e algumas habilidades requeridas para o profissional da época.

Mais recentemente, os estudos sobre competências na área contábil enfocam a relação das mudanças no mundo dos negócios e os impactos na profissão com destaque para os estudos de Hardern (1995), verificando as dificuldades da definição de competência para a profissão contábil da Inglaterra.

Com uma abordagem mais ampla, há o estudo do *IFAC – International Federation of Accountants* que lista as habilidades profissionais requeridas para o profissional da área publicada por Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001), segregando as competências em 04 (quatro) grandes grupos: conhecimentos, habilidades, valores profissionais e flexibilidade.

A mudança em relação às competências do contador, com o passar dos tempos, pode ser notada claramente no estudo da *IFAC*, como também em outras pesquisas, como a feita por Sakagami, Yoshimi e Okano (1999) que relatam o estágio atual de desenvolvimento do profissional contador japonês. Outras discussões semi-estruturadas sobre competências podem ser vistas em Laurie (1995) e nas referências de Esselstein (2001).

Percebe-se, pelo estudo da literatura, que o estudo das competências do profissional contador, tanto no âmbito nacional como internacional, é carente e confuso, pois nele discutem-se tarefas e funções, quando, na verdade, a competência deveria ser o foco, e o

outro ponto, seria a carência de estudos que procurem basear-se em evidências empíricas.

Considerando-se este 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 do contador. Estudos esses normativos, semi-estruturados e alguns estruturados, bem como na análise das competências mediante o dicionário de competência, submetido ao painel de especialistas consultados. É importante, de igual modo, referir os estudos similares, como os de Epstein & Hundert (2002) para médicos e os de Giunipero e Percy (2000) para compradores.

Este trabalho insere-se como um olhar sobre a profissão de contador 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, 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.

Problema e Hipótese do Trabalho

Utilizando-se, como referencial teórico, à visão da psicologia e de recursos humanos sobre competências, além dos estudos específicos já feitos na área de contabilidade, decidiu-se que o objetivo deste estudo é o de investigar as competências requeridas ao contador diante das mudanças recentes ocorridas na economia brasileira. Como base nesse contexto, são lançadas as seguintes questões para serem discutidas neste estudo:

- Quais seriam as competências requeridas para o contador?
- Existe uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor?

Essas perguntas de caráter geral não envolvem a prova ou refutação de nenhum modelo específico. Procura-se, no trabalho, a resposta às perguntas acima, sem que existam definições pré-concebidas dos resultados que deveriam ser encontrados.

Como questão subjacente, discute-se a existência de competência ou competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador. Para esse questionamento são apresentadas as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: Há diferença significativa na importância atribuída à competência comunicação em relação às demais.

Hipótese 2: Há diferença significativa na importância atribuída à competência gestão da informação em relação às demais.

Hipótese 3: Há diferença significativa na importância atribuída à competência estratégica em relação às demais.

Estas hipóteses subjacentes foram escolhidas em razão das características específicas destacadas por grupos de autores as quais podem ser distintas em alguns casos. No caso da competência comunicação, a prioridade é dada por Morgan (1997) e Moramed e Lashine (2003); competência da gestão da informação aparece com maior destaque a partir dos anos 90, especialmente nos estudos feitos pelos órgãos reguladores da profissão IFAC (2003) e IMA - Siegel e Sorensen (1999); e a competência estratégica é citada ao longo de quase todo o período do levantamento bibliográfico, o que, por si, demonstra a importância que tem para o contador, e a maior ênfase neste quesito é dada por Bower (1957) e Hardern (1995).

Justificativa do Trabalho

Este estudo procura diferenciar-se dos demais relatados na área de contabilidade em razão do recorte metodológico, pelo qual a ênfase é dada à busca da identificação das competências profissionais do contador.

Como justificativas teóricas para este estudo apresentam-se os tópicos a serem discutidos no capítulo II em que é feita a revisão bibliográfica dos estudos sobre o contador com destaque para os seguintes aspectos:

- carência de estudos sobre a competência do contador, 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.

A necessidade de estudos das competências dos contadores, baseando-se em fundamentos teóricos mais sólidos e em metodologia apropriada, é relatada nos estudos de Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004), IFAC (2003) e no inventário sobre estudos ligados à contabilidade comportamental de Meyer e Rigsby (2001).

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.

Importa lembrar ainda que este estudo não procura reproduzir toda a complexidade da realidade, mas busca expressar uma condensação do que é nele percebido tendo em vista sua compressão, previsão e controle.

Segundo Kaplan (1975), é de esperar-se que as variáveis não sejam medidas com exatidão. Além disso, supõe-se que algumas variáveis importantes tenham sido omitidas quando se estudam aspectos da ciência do comportamento.

Metodologia

O presente estudo tem natureza exploratória, buscando o desenvolvimento da estruturação das competências do contador, 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 & Lepsonger (1999), Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002) e Miguel (2002).

Quanto ao tratamento dos dados, o estudo procura separar as competências mediante o dicionário de competências citado por Spencer e Spencer (1993) que é depois transformado em um questionário respondido por 159 contadores. Após o recebimento dos dados, foi realizada a análise fatorial, considerando-se os pressupostos da técnica, bem como o teste não paramétrico Kruskal-Wallis para as hipóteses subjacentes e os testes específicos como o alfa de cronbach para a validação dos resultados.

Limitações do Estudo

Abaixo estão sumarizadas as principais limitações do trabalho e os seus respectivos impactos na interpretação dos resultados.

- a) As limitações deste estudo estão relacionadas à amostra intencional e não probabilística. Esse fato é comum em estudos desta natureza, não permitindo nenhum tipo de generalização.
- b) Outra questão são as limitações próprias da análise fatorial, como no caso da escolha do número de fatores. Esses aspectos podem influenciar a estrutura comum apresentada para o profissional contador.

- c) A validação dos dados resumiu-se ao painel de especialistas, à própria fatorial e ao alfa de cronbach que estão relacionados a validades internas sem o uso de validades externas de longo prazo com o uso de estudos comparativos e longitudinais, como citado por Spencer & Spencer (1993) e, mais recente, por Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002). Os resultados devem, portanto, ser considerados como achados que ainda devem ser mais estudados.

- d) Também deve-se realçar a desconsideração no desenho da pesquisa de fatores importantes para a construção de relações de interdependência das competências dos contadores como as políticas de recursos humanos relacionados e aspectos pontuais de cada organização. Não se deve considerar, portanto, as competências condensadas no final do trabalho como vitais ou únicas variáveis importantes para avaliar o contador.

Contribuições

A contribuição deste trabalho reside no fornecimento de evidências empíricas sobre as competências do contador. Assim, procura-se cobrir uma lacuna na literatura nacional e internacional sobre formas de desenho da pesquisa sobre competências do contador, mediante referencial teórico da psicologia e de recursos humanos. O tratamento estatístico dado aos dados também pode ser analisado como uma contribuição para os estudos sobre as competências do contador.

De igual modo, podem beneficiar-se deste trabalho os estudantes, tendo em vista um maior entendimento da temática da competência do contador, uma vez que, por meio dele, tem-se uma avaliação das competências requeridas aos profissionais de contabilidade de um modo geral. As associações de classe e escolas podem beneficiar-se igualmente, utilizando os resultados como mais uma fonte para direcionar as suas estratégias de ensino e capacitação desses profissionais.

Pesquisadores de contabilidade comportamental devem encontrar subsídios suficientes neste trabalho para continuidade desse tipo de estudo no Brasil, por intermédio das sugestões para pesquisas futuras.

Estrutura do Trabalho

Os demais tópicos do trabalho estão organizados da seguinte forma: o capítulo 1 apresenta o conceito de competência, suas variações e fundamentações, bem como os relacionamentos teóricos entre inputs e outputs das competências. Esse capítulo é importante uma vez que nos estudos sobre competências do contador, especialmente no Brasil demonstram um certo desconhecimento desses entendimentos teóricos das áreas da psicologia e de recursos humanos; o capítulo 2 apresenta uma revisão detalhada dos estudos existentes nacionalmente e internacionalmente sobre as competências do contador sendo este o capítulo base para avaliar as demandas da profissão de contador; o capítulo 3 apresenta as questões metodológicas detalhando os procedimentos e técnicas estatísticas utilizadas, e, por final, o capítulo 4 detalha a amostra utilizada e os resultados apresentados pelo estudo. Ao final, têm-se as considerações finais e algumas sugestões de opções de pesquisas futuras.

CAPÍTULO I

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: O CONCEITO DE COMPETÊNCIA E SEUS RELACIONAMENTOS

APRESENTAÇÃO

As alterações recentes no mundo dos negócios têm, sem dúvida, atingido o contador, na medida em que deste se vem exigindo, cada vez mais, determinadas competências.

As chamadas competências exigidas para todo 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). Este último elaborou o chamado dicionário de competências de diversas profissões baseado em estudos empíricos.

Mais recentemente, os estudos referidos procuram relacionar as competências dos profissionais com as suas habilidades intelectuais, cognitivas e com a inteligência

emocional, como refere um dos últimos artigos de McClelland (1998), publicado na American Psychological Society. Os estudos de competências e suas relações sofrem também 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*.

Com base em tais estudos, alguns pesquisadores de campos específicos do conhecimento começaram a utilizar-se dessa base teórica para desenvolver pesquisas aplicadas sobre competências em determinadas profissões. Assim, as pesquisas foram desenvolvidas, com destaque para os médicos, por Epstein & Hundert (2002); para os gerentes de negócios, por Erondü & Sharland (2002) e, para os compradores, por Giunipero e Pearcy (2000). Com relação aos contadores, não foi localizado até o momento, na revisão bibliográfica deste trabalho, nenhum tipo de estudo que fosse modelado, considerando-se o embasamento teórico de competências da psicologia e os aspectos estatísticos desta pesquisa.

1. O CONCEITO DE COMPETÊNCIAS

1.1. Introdução ao Conceito de Competência

Consoante já expresso aqui, os autores Dutra, Hipólito e Silva (2000) apontam as dificuldades para se definir “competência”, visto serem múltiplas as interpretações dadas ao termo ao longo dos últimos 30 anos.

A dificuldade dá-se certamente na medida em que “competência” implica comportamento, atitude e gestão da parte dos seres que estão sob julgamento.

Segundo esses autores, no entanto, “o risco vale a pena” por se tratar de conceito cujo condão é esclarecer aspectos nebulosos da gestão de pessoas.

Para Manfredi (1998), a inexistência de um consenso quanto a seu conceito, em razão das divergências de caráter filosófico e ideológico, pode de igual modo, ser atribuída à adoção da expressão com diferentes enfoques, em diferentes áreas do conhecimento.

Pelas diferentes interpretações por conta dos vários autores e dada a quantidade e qualidade de suas investigações, fica claro que no termo “competência” (do latim *competentia*) significa qualidade da pessoa, o que envolve aptidão, habilidade e idoneidade. (Woodruffe, 1991; Le Boterf, 1994; e Parry, 1996)

O dicionário Webster (1995) assim define competência: o estado ou a qualidade de ser funcionalmente adequado ou ter suficiente conhecimento, julgamento, habilidade ou força para uma determinada tarefa. Esta definição bastante genérica revela três pontos importantes, segundo o conhecimento, as habilidades e a tarefa.

Para Fleury e Fleury (2001), nos últimos anos, o termo competência entrou para a pauta das discussões acadêmicas e empresariais, associado a estas diferentes instâncias de compreensão: o referente da pessoa, ou seja, a competência do indivíduo; das organizações, as *cores competences*, e o dos países, isto é, os sistemas educacionais e a formação de competências.

Este trabalho procura focar o seu estudo na competência da pessoa, dado o seu objeto de estudo: a competência do contador.

A preocupação pela competência do indivíduo não é algo recente, que possa ser considerado novo na gestão das empresas, Taylor (1970) já alertava, no início do século passado, para a necessidade das empresas contarem com homens eficientes, ressaltando que a procura pelos competentes excedia a oferta. Este conceito também estava amarrado ao controle como ponto central da relação entre pessoas e organização.

Brandrão e Guimarães (2001) referem que, na época do taylorismo, as habilidades necessárias para o desempenho da atividade específica restringiam-se às questões técnicas relacionadas ao trabalho. Depois, em decorrência de pressões sociais e o aumento da complexidade das relações de trabalho, as organizações passaram a considerar, no processo de desenvolvimento profissional de seus empregados, não

somente questões técnicas, mas também aspectos sociais e comportamentais relacionados ao trabalho.

Para Fleury e Fleury (2001), competência constitui uma idéia consideravelmente antiga, porém (re-)conceituada e (re-)valorizada no presente, em decorrência de fatores como os processos de reestruturação produtiva em cursos, a intensificação das discontinuidades e a imprevisibilidade das situações econômicas, organizacionais e de mercado, além das sensíveis mudanças nas características do mercado de trabalho, resultantes, em especial, dos processos de globalização.

Na área de gestão, o termo competência foi desenvolvido por McClelland (1973) com o artigo “Testing for competence rather than intelligence”, tendo mais tarde a contribuição de Boyatzis (1982), com o livro “The competent manager”, no qual o autor procura investigar quais as características que deveriam possuir os gerentes para uma *performance* eficaz nas mais variadas empresas.

Para Boyatzis (1982), as ações específicas ou comportamentos gerenciais são resultados da união de três componentes críticos: as funções e demandas do cargo, o ambiente organizacional e as competências da pessoa.

Desse modo, o autor começa a colocar em discussão as questões relacionadas com a percepção do contexto no qual a pessoa está inserida, como meio fundamental para o esboço de comportamentos aceitáveis.

Os testes de McClelland (1973) apoiaram-se na preocupação em prever comportamentos que gerem resultados práticos e socialmente úteis, a que o autor denomina competência. Entende-se como resultados práticos a atuação no trabalho e o sucesso profissional, fazendo, deste modo, um contraponto aos testes tradicionais de inteligência e de aptidões.

No texto original, McClelland (1973) exemplifica estes conceitos como discutidos a seguir:

- 1) Paciência: é uma característica humana que parece ser essencial para muitos resultados práticos da vida. Como exemplo, temos a desejável característica

em ocupações de serviços, em que as necessidades e pedidos dos clientes podem ser irritantes;

- 2) Habilidade de comunicação: deve-se em muitas atividades profissionais, requer relacionamento interpessoais, o que exige da pessoa capacidade em se comunicar por palavras, aparência e gestos;
- 3) Estabelecer metas razoáveis: em muitas situações da vida é claramente preferível a estabelecer metas elevadas demais ou baixas demais, que frequentemente levam ao fracasso.

Com base neste entendimento, começam a surgir novas pesquisas com tal abordagem, procurando aperfeiçoar os métodos tradicionais de seleção de pessoal e desenvolver novos parâmetros de predição de desempenho de pessoal em relação ao de valor criado para as organizações.

Duas definições após os estudos de McClelland podem sintetizar o conceito de competência a ser utilizado neste trabalho. São elas:

Competência uma característica subjacente a uma pessoa que está casualmente relacionada com um desempenho superior em um posto de trabalho. Boyatzis (1982).

Competência um conjunto de conhecimentos, habilidades, atitudes que influenciam a maioria dos trabalhos (papéis ou responsabilidades) de uma pessoa e se correlaciona com o desempenho em um trabalho. Parry (1996).

Identificando uma competência, podem-se predizer comportamentos em uma grande parte de situações e de trabalho. Segundo a visão de Boyatzis (1982) e Spencer & Spencer (1993), essa questão subjacente em uma competência torna-se a parte importante da personalidade.

Mais tarde, autores como Zarifian (2001) e Le Boterf (1994 e 2001) discutem o conceito de competência associado ao ideal de agregação de valor e entrega a determinado contexto de forma independente do cargo em questão, no caso avaliado.

1.2. As Escolas Americanas e Européias de Competências

A percepção do termo competência é bastante diferenciada e recebe diversas abordagens. Existem duas linhas teóricas: a americana, em que o termo tem a forma “*competency*”, e a européia a que os ingleses denominam “*competence*”, o que demonstra toda uma construção teórica diferenciada.

Na literatura, constata-se essas diferenças em relação à percepção do termo competência seguindo estes dois sentidos: (1) o termo pode ser usado para se referir às áreas de trabalho em que cada pessoa é competente, como, por exemplo, planejar campanhas publicitárias, e (2) é usado para se referir a dimensões do comportamento que estão por trás de um desempenho competente.

Alguns autores, como Woodruffe (1991) e depois Sparrow e Bognanno (1994), apresentam, de forma detalhada, toda a diferenciação entre as duas abordagens. Apresenta-se a seguir o quadro comparativo entre as duas abordagens, segundo adaptação de Sparrow e Bognanno (1994):

Definição	O que são <i>competences</i>? Europa	O que são <i>competencies</i>? EUA
Descrição	Conhecimentos, habilidades e atitudes com a inclusão de alguns comportamentos pessoais.	Repertórios comportamentais que as pessoas trazem para um trabalho, papel ou contexto organizacional.
Identifica-se mediante	Análise funcional dos trabalhos desempenhados e responsabilidades	Técnicas de investigação baseadas em eventos comportamentais
Centrado em	Técnicas de análise focadas na tarefa que refletem expectativas no desempenho no local de trabalho	Técnicas de análise centradas na pessoa, que refletem a eficácia.
Significa	Áreas ou campos de conhecimentos que uma pessoa deve realizar efetivamente	O que pessoas precisam trazer para realizar a função com determinado nível

Critério de desempenho	Enuncia um padrão	Características de uma <i>performance</i> individual superior (excelente).
Aplicação	Padrões genéricos por meio das organizações e ocupações	Excelente comportamento sob medida para a organização.
Níveis de análise	Ocupação ou setor baseado em uma amostra de postos-chave	Níveis de trabalho ou hierarquia gerencial
Domínio	Competência dominada por instituições ou organizações e concedidas para o indivíduo	Competência contida em um indivíduo e trazida para a organização
Ônus da avaliação	Seleção a fim de conceder prestígio profissional	Identificação de potencial a fim de assegurar o desenvolvimento profissional
Motivação individual	Realização que se pode transferir	Realização que se pode estimular

Quadro 1.1: Comparativos dos Conceitos de Competências

Adaptado de Sparrow e Bognanno (1994: 59)

Na prática, o que se encontra em muitas organizações, segundo Sparrow e Bognanno (1994: 59), é uma mistura das duas abordagens, aplicando as abordagens em diferentes níveis da organização.

Na tentativa de facilitar o processo de reflexão sobre essa questão, Conde (2001) sintetiza, conforme quadro apresentado abaixo, as principais diferenças das abordagens americanas e européias, considerando uma série de autores com destaque para Woodruffe (1991) e Fleury e Fleury (2001):

<i>Competence (areas of competence)</i>	<i>Competency</i>
É usado no sentido relacionado com o cargo	É usado no sentido relacionado com a pessoa
Linha de pensamento predominante na Europa	Mais usado nos Estados Unidos
Características do indivíduo	Desempenho do cargo
Agregação de valor	Conhecimento, habilidades e atitudes

Output (resultados e produtos)	Input
Exemplo: planejamento de campanhas publicitárias	Exemplo: bom relacionamento. Ser capaz de falar com pessoas de todos os níveis; receber outros para falar; formar bons relacionamentos no trabalho; ver as situações na visão dos outros.

Quadro 1.2: Diferenças de Abordagens

Fonte: Adaptado de Conde (2001)

1.2.1. Competência: Inputs e Outputs

Com base nesse quadro, percebe-se que a principal diferença referente ao conceito de competência na visão destes autores é a de que, em uma visão, a competência é vista como *inputs* e, na outra, como *outputs* do comportamento humano. Como apresentado na figura a seguir:

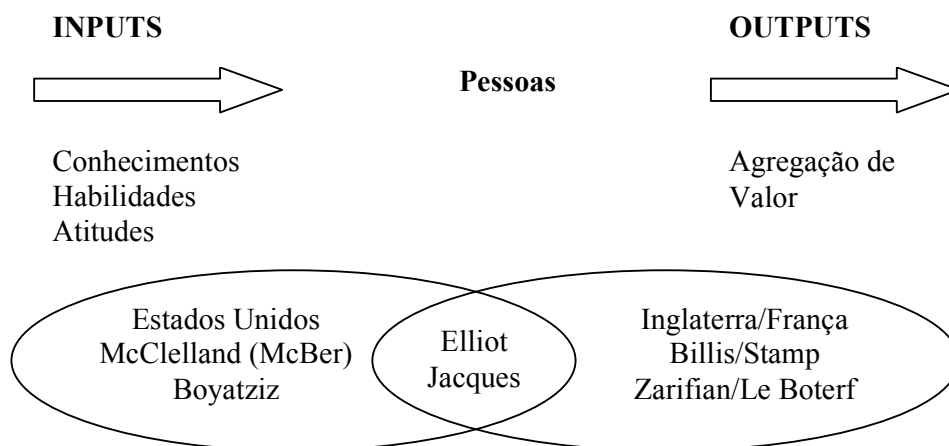


Figura 1.1 – Conceitos sobre Competência

Fonte: Adaptado de Dutra (2004;30)

Parry (1996) expressa o fato de que na visão americana as competências são *inputs* consistindo em conjuntos específicos de conhecimentos, atitudes e habilidades que afetam a capacidade de realização do indivíduo. Em razão deste conceito, o autor fala em competências (plural), pois refere-se a esse conjunto de capacidades próprio de cada indivíduo e que será posto em xeque no dia-a-dia.

Para o mesmo autor, na Europa, os empregados dispõem de competências em graus, conforme as metas de seus trabalhos ou quando estes superam os padrões de metas prescritos. Assim, a competência refere-se ao nível de agregação de valor do funcionário ao serviço que desenvolve e, conseqüentemente, à empresa que o contrata.

Como agregação de valor entende Dutra (1999) como algo que a pessoa entrega para a organização de forma efetiva, ou seja, este algo fica, mesmo quando a pessoa sai da organização.

Cabe também destacar que nos anos 70 e 80, nas escolas de origem preponderantemente americanas, competência significava o conjunto de qualificações que a pessoa deveria ter para executar certo trabalho com nível superior de desempenho. Destacam-se as produções dos autores McClelland (1973), Boyatzis (1982) e, mais tarde, Spencer e Spencer (1993).

Para esses autores, a competência pode ser prevista ou estruturada, de modo que se estabeleça um conjunto qualificador ideal para que a pessoa apresente um desempenho superior no seu trabalho.

Segundo Dutra, Hipólito e Silva (2000), nos anos 80 e 90, muitos autores contestaram tal definição de competência, associando-a às realizações das pessoas, àquilo que elas provêm, produzem ou entregam. De conformidade com esses autores, o fato de a pessoa deter as qualificações necessárias para certo trabalho não assegura que ela irá entregar o que dela é demandado. Essa linha é defendida por autores como Jacques (1990), LeBortef (1994) e Zarifian (1996), em sua maioria, europeus.

Contrário à visão da linha americana, LeBortef (1994) diz que a competência não é estado que se tem, nem é resultado de treinamento. Competência é, na verdade, colocar em prática o que se sabe em um determinado contexto, marcado geralmente pelas relações de trabalho, cultura da empresa, imprevistos, limitações de tempo e recursos. Pode-se, portanto, falar-se de competência apenas quando há competência em ação, isto é, saber ser e saber mobilizar conhecimentos em diferentes contextos.

Com o passar dos tempos, percebe-se que um conjunto de autores começou a avaliar estes dois posicionamentos em conjunto: a entrega e as características da pessoa, que podem ajudá-la com maior facilidade. (Parry, 1996).

Pode-se considerar que a questão da entrega relatada pelos autores nacionais e os ingleses e franceses é fundamental dentro do processo de análise das competências dos indivíduos onde o que na realidade conta, mesmo que de forma intuitiva, é a valorização com base em seus atos e realizações e não na descrição formal de suas funções ou atividades.

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.

Uma variável importante que está diretamente relacionada com os aspectos de entrega e agregação de valor refere-se às demandas do cargo, isso é, quais serão os atributos requisitados aos profissionais que deverão desenvolver aquela função.

Com estas explicações, procurou-se sintetizar os principais conceitos das duas abordagens de competências e os seus entendimentos. No próximo tópico será detalhado o conceito de competência, a fim de embasar o instrumento a ser utilizado nesta pesquisa.

1.3. Detalhamento do Conceito de Competência

Baseando-se nestas primeiras exposições do estudo percebe-se que o trabalho não é um conjunto de simples tarefas associadas a um cargo, mas um prolongamento direto da competência que a pessoa mobiliza em resposta a um mercado de trabalho cada vez mais dinâmico e agressivo.

Assim, a competência é a capacidade para enfrentar e resolver problemas com sucesso em situações de incerteza, novas ou irregulares, na vida do trabalho. É essa imprevisibilidade que diferencia a competência do conceito tradicional de qualificação. (Ducci, 1996)

Zarifian (2001) difere o modelo baseado em competências do modelo de qualificação, apesar de considerar que as definições atuais deste novo modelo possuem grande influência dos conceitos relacionados à qualificação. O modelo de competência não tem mais o posto de trabalho como fundamento e referência, conforme o modelo de qualificação.

Como diferença marcante, o autor referido ressalta a importância crescente das informações tácitas em oposição às qualificações formais, indicando que o modelo tem como suporte o indivíduo, sua cognitividade social e pessoal. A ênfase é dada à competência do trabalhador manifestada e avaliada em uma situação profissional específica, e não na qualificação de um emprego.

Para McLagan (1997), as definições de competências podem assumir muitas formas, incluindo explicações, descrições, analogias e exemplos. Selecionar uma competência é simples, se considerarmos que uma competência é invisível, exceto quando expressa por comportamentos que a reflitam. Podemos conhecer uma competência por meio de explicações, testes, em crises, no trabalho e assim por diante.

O mesmo autor elabora um quadro, o qual vai apresentado a seguir, demonstrando a taxonomia de competência, bastante útil para o entendimento deste conceito:

Tipo de definição do termo	Descrição
Competência de tarefa (<i>task competencies</i>)	Tarefas do trabalho e atividades. Ex.: Analisar demonstrativos financeiros
Competência de resultados (<i>result competencies</i>)	Descreve-se a competência adicionando-se a palavra “habilidade de” a um resultado. Ex. Habilidade de gerar lucros.
Competências de produtos (<i>output competencies</i>)	A palavra “habilidade de” precede um produto, isto é, algo que uma equipe produz, provê ou entrega. Ex.: Habilidade de produzir análises de projetos.
Competências de habilidades, conhecimentos e atitudes (<i>knowledge, skills and attitude – KSA – competencies</i>)	Neste caso, unem-se um nível cognitivo (ex.: conhecimentos de engenharia eletrônica), um nível processual (ex.: habilidade de ouvir) e um nível afetivo, composto por atitudes, valores, orientações e comprometimentos (ex.: integridade e realização).

Diferencial de performance superior (<i>superior-performance differentiator</i>)	Lista de competências que pessoas de performance superior possuem, que as outras pessoas não possuem. Habitualmente, este tipo de busca encontra aptidões apoiadas em inteligência e personalidade. Estas são discernidas em candidatos por meio de testes. É este o problema que McClelland quer resolver com sua metodologia.
Feixes de atributos	Atribuições complexas que envolvem em seu interior tarefas, resultados, produtos, conhecimentos, atitudes, de uma forma híbrida. Ex. liderança, resolução de problemas ou tomada de decisões.

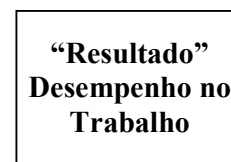
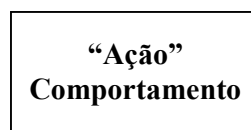
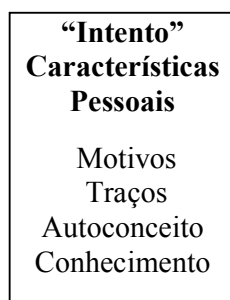
Quadro 1.3: Taxionomia de Competências

Fonte: Adaptado de McLagan (1997)

O autor Miguel (2002) refere que a subjacência de uma competência torna-a elemento importante da personalidade. Quando se identifica uma competência, pode-se predizer comportamentos em uma grande variedade de situações e de trabalho (Boyatzis, 1982; Dalton, 1997; Spencer e Spencer, 1993).

Spencer e Spencer (1993), influenciados pelos estudos realizados por D. C. McClelland (1973) sobre o caráter profundo incluindo fatores ligados à personalidade, como os motivos os traços e o autoconceito do indivíduo e sobre o caráter superficial das competências como as habilidade e os conhecimentos igualmente as definem como aquelas características subjacentes no indivíduo, relacionadas a um critério de eficácia e desempenho superior na execução de um dado trabalho.

Levando em consideração estes aspectos subjacentes da competência, começam a surgir modelos que relacionam a competência com o desempenho no trabalho, efetuando uma análise de causa e efeito como segue:



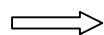
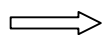


Figura 1.2 – Modelo de Fluxo Causal de Competência

Fonte: Adaptado de Spencer & Spencer (1993;13)

Dada a importância da questão da competência como característica subjacente em um indivíduo, causadora de desempenho superior, Amatucci (2000) montou um quadro comparativo das características subjacentes referidas por Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993), o qual vai apresentado a seguir:

Característica Subjacente	Boyatzis (1982)	Spencer e Spencer (1993)	Descrição
Motivos	X	X	As coisas que a pessoa consistentemente pensa a respeito, ou quer, causadora da ação. Dirigem, direcionam e selecionam comportamentos.
Traços pessoais	X	X	Características físicas e respostas consistentes a situação ou informações.
Autoconceito	X	X	Atitudes, valores ou auto-imagem. (Em Boyatzis auto-imagem inclui autopercepção, auto-estima e autoconceito. Para o autor é a comparação que a pessoa faz entre si

			própria e os outros). Também inclui valores e crenças.
Conhecimento	-	X	Informação que a pessoa possui em áreas de conteúdo específico
Papel social	X	-	Percepção das normas sociais de comportamento apropriadas aos grupos sociais e organizações.
Habilidade	X	X	Aptidão para a realização de determinada atividade física ou mental.

Quadro 1.4: Características Subjacentes que Compõem as Competências

Fonte: Adaptado de Amatucci (2000), Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993)

Reforçando a ênfase da competência no desempenho, Gonczi (1992) informa que é comum descrever a pessoa competente baseando-se nos conhecimentos, habilidades e atitudes requeridas para desenvolver determinada função em nível de aceitação mínima. Especificamente, todavia, competência é algo que pode ser atribuído ao indivíduo tendo como base as inferências desenhadas com base em seu desempenho no trabalho. O conceito de competência organizacional é global e genericamente construído ao passo que deveria ser específico e construído baseando-se em cada situação individual.

Boyatzis (1982) expõe na discussão sobre competências em um questionamento a respeito de atuação efetiva, aquilo que é importante para entender as relações de causalidade que se estabelece entre as competências e a *performance* efetiva. Para este autor, a ação ou o comportamento específico consiste na intersecção ou encontro de três grupos de variáveis, a saber: as competências individuais, as demandas da tarefa e o ambiente organizacional, conforme descrito a seguir:

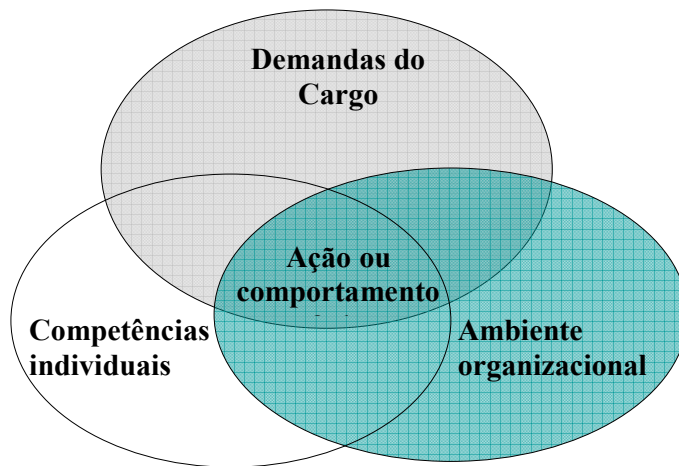


Figura 1.3 – Modelo de *Performance* Efetiva

Fonte: Adaptado de Boyatzis (1982;16)

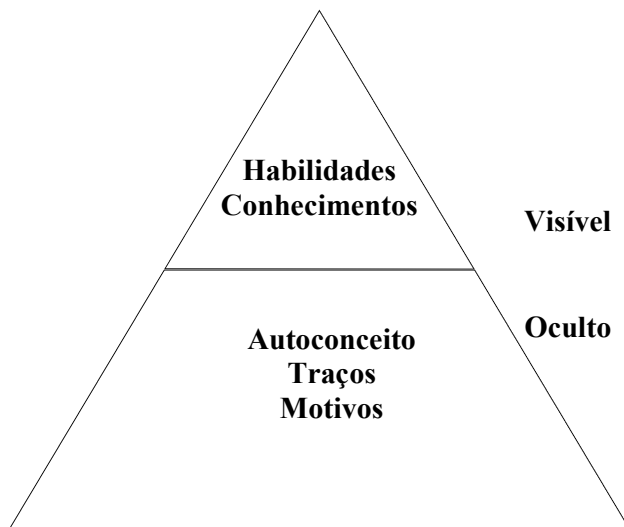
É importante colocar que, na visão de Boyatzis, a competência individual tem uma relação de causalidade com a atuação efetiva, mas a competência não é a única causa, podendo ser desperdiçada pela falta das demais condições.

Procurando descrever o momento da discussão atual sobre competência e sua relação com o desempenho, Amatucci (2000) diz que a descrição de competências, seja pelo seu caráter incipiente na teoria administrativa, seja pelo caráter pragmático de sua aplicação por profissionais que necessitam resolver problemas práticos, mas, particularmente pela complexidade da realidade que o termo tem que representar, acaba assumindo frequentemente a forma de feixe de atributos de características distintas, arrolado de maneira a descrever o que se espera que alguém seja capaz de fazer ou faça efetivamente.

Neste ponto, deve-se refletir para uma questão importante que se refere à inclusão da variável *performance*, colocada junto ao conceito de competência, aumentando ainda mais a complexidade da discussão.

Spencer e Spencer (1993) resumizam, em sua obra, centenas de estudos pesquisados por mais de 20 anos em 24 países. Os autores apresentam um dicionário com 21 competências genéricas encontradas em 286 estudos em áreas como: empreendedorismo, técnicos e profissionais de vendas, serviços humanos e cargos gerenciais na indústria, governo, área militar, organizações de saúde, educação e organizações religiosas. Além de descreverem como se devem conduzir as entrevistas de evento comportamental, instrumento para o processo de avaliação das competências do cargo, propõem uma metodologia para o desenvolvimento de modelos genéricos.

Os autores também classificam, segundo dois níveis, as competências em: competências ocultas e competências visíveis.



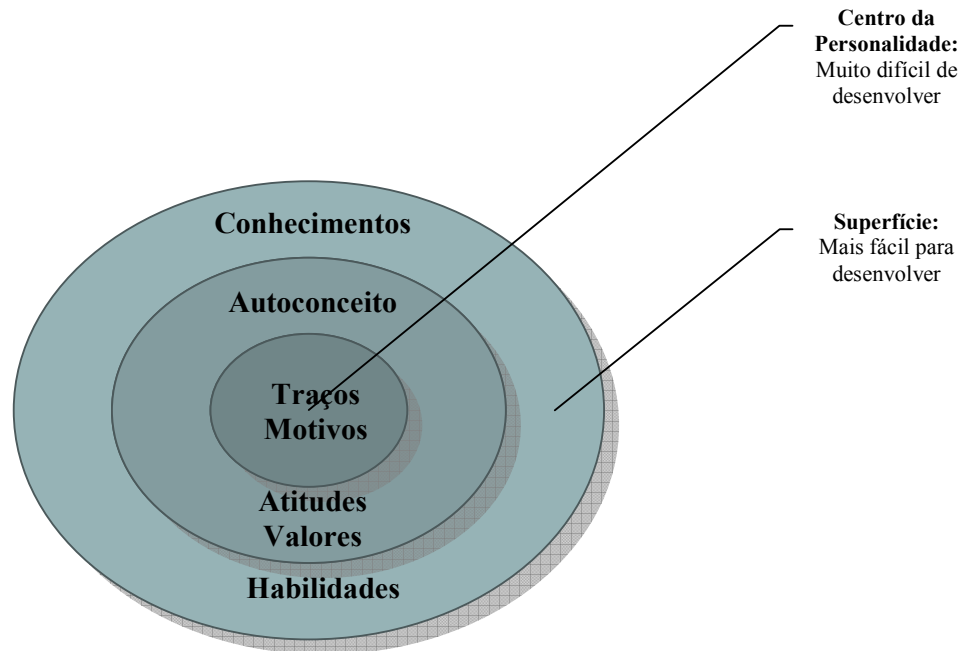


Figura 1.4: O Modelo de Iceberg

Fonte: Spencer e Spencer (1993: 11)

Na visão de Spencer e Spencer (1993) as competências conhecimento e habilidades, tendem a ser mais visíveis e fáceis de serem identificadas e mapeadas, bem como mais fáceis de serem desenvolvidas.

Em relação às competências marcadas como traços e motivos, estas são características mais profundas e centrais no que toca à personalidade da pessoa, o que as torna mais difíceis de serem avaliadas e desenvolvidas, ao passo que autoconceito, atitudes e valores são características que podem ser modificadas por treinamentos, dinâmicas de grupos, etc. Os autores expressam que, apesar de passíveis de mudanças, o processo para essa mudança tende a ser custoso e demorado.

Outro fundamento importante nesta discussão está relacionado com aqueles que compartilham da chamada escola McBer com McClelland (1973), Boyatzis (1982) e Spencer & Spencer (1993) em que a chamada abordagem pura leva em consideração a

capacidade cognitiva na sua definição de competência. Outros autores, como Green (1999), em seu modelo KSAO – Knowledge, Skill, Ability and Other, rejeitam essa hipótese ao traduzirem o alinhamento da abordagem comportamental com a abordagem psicométrica.

Esses desencontros quanto à abordagem da competência podem ser vistos de igual modo em alguns autores europeus, como Boterf (1999), que trabalha a idéia de competência como algo que seriam os conhecimentos e as capacidades aplicadas e mobilizadas em uma situação específica, classificando-se em: conhecimentos, habilidades, atitudes, recursos fisiológicos e recursos do ambiente.

Para Zarifian (2001), as definições atuais que fundamentam o chamado modelo de competências, muito embora tenham emergido na literatura em meados dos anos oitenta, valendo-se de pesquisas realizadas na França pelo Centre d'Études et de Recherches sur les Qualifications – CEREQ e Conseil National du Patronat Français – CNPF atual Mouvement des Entreprises de France – MEDEF, caracterizam-se, ainda hoje, pela influência marcante das abordagens típicas dos anos setenta em torno do conceito de qualificação do emprego. Para o CNPF (1998) apud Zarifian (2001) assim entende-se competência:

“Uma combinação de conhecimentos, de saber fazer, de experiências e comportamentos que se exerce em um contexto preciso. Ela é constatada quando de sua utilização em situação profissional, a partir da qual é passível de validação”.

Durand (1998) construiu um conceito de competência baseado em três dimensões: conhecimentos, habilidades e atitudes. Para o autor, essas dimensões são interdependentes na medida em que, para a exposição de uma habilidade, se presume que o indivíduo conheça princípios e técnicas específicas.

Segundo este mesmo autor, essas três variáveis podem ser explicadas como vão descritas a seguir:

Conhecimento: corresponde a uma série de informações assimiladas e estruturadas pelo indivíduo e que lhe permitem entender o mundo.

Capacidade: é a capacidade de receber informações integrá-las dentro de um esquema pré-existente, o pensamento e a visão estratégicos, o saber, o que e o porquê; habilidade, que se refere ao saber fazer, envolvendo técnica e aptidão e uma proficiência prática – física e mental – sendo adquirida, regra geral, por meio de processos de treinamentos e experiência;

Atitude: diz respeito a aspectos afetivos e sociais relacionados ao trabalho. Também se inclui nesta concepção a identidade do indivíduo com os valores da organização e, por consequência, seu comprometimento e motivação para atender aos padrões de comportamento esperados para atingir resultados com alto desempenho no trabalho.

Para Brandão e Guimarães (2001), abordagens como a de Durand (1998) possuem uma aceitação mais ampla, tanto no ambiente empresarial, como no meio acadêmico, visto que procuram integrar diversos aspectos relacionados ao trabalho. A seguir, são apresentadas as três dimensões do autor:

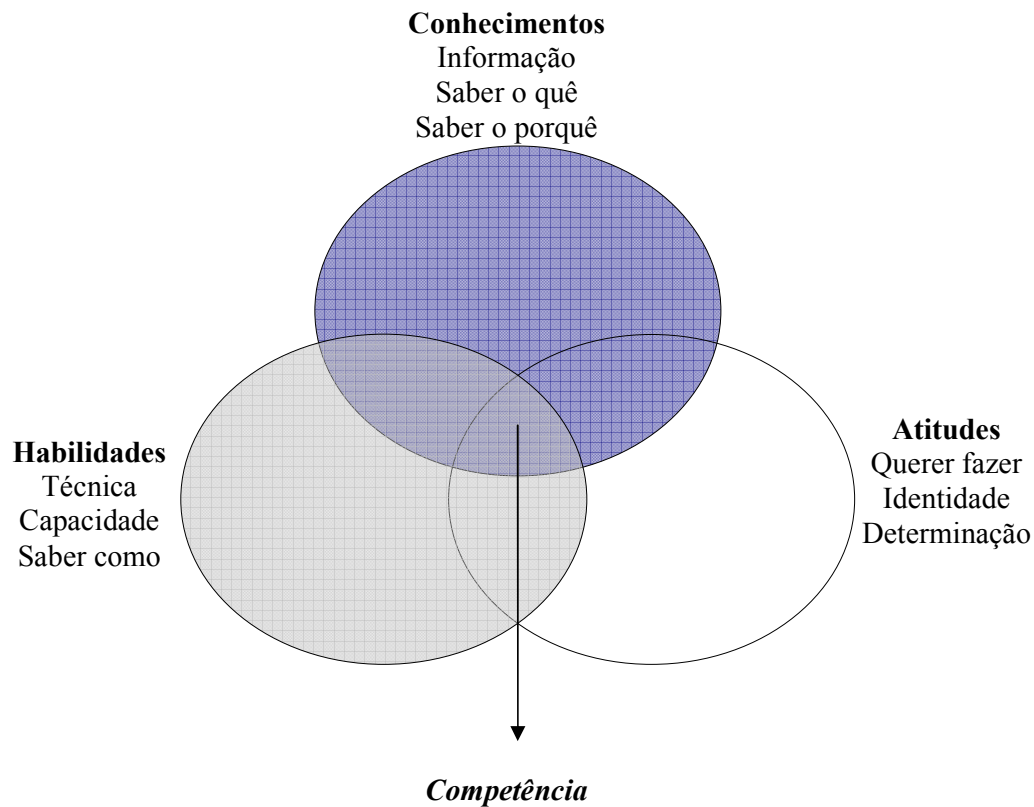


Figura 1.5: As Três dimensões da Competência

Fonte: Adaptado de Durand (2000)

Com base nestas colocações serão apresentadas algumas definições de autores que entendem a competência como resultante de uma ação, utilizando para isso os termos “saber” fazer, “saber” agir e “saber” ser.

Pode-se considerar que um dos mais fortes defensores desta visão é Le Boterf (1994), o qual refere que a competência não reside nos recursos, vale dizer, nos saberes, conhecimentos, capacidades e habilidades a serem mobilizados, mas na própria mobilização desses recursos. Este autor apóia-se, portanto na tríade de saberes: saber fazer, saber agir e saber ser.

Na visão de Le Boterf (1999), esses recursos de competências são descritos da seguinte forma:

- Conhecimentos: gerais e teóricos, operacionais e acerca do ambiente;
- Habilidades: operacional, experiência, relacional e cognitivo;
- Atitudes: atributos pessoais e relacionais;
- Recursos fisiológicos: energia e disposição;
- Recursos do ambiente: sistema de informação e banco de dados.

Detalhando ainda mais o conceito de Le Boterf (1999), temos a figura apresentada a seguir:

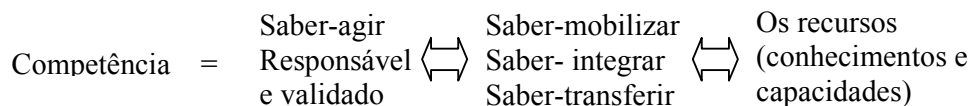


Figura 1.6: Competência é um Saber-agir
 Fonte: Adaptado de Le Boterf (1999)

Seguindo a visão de Le Boterf (1994), de Durand (1998) e de Zarifian (2001), os autores Kilimnik, Sant'anna e Luz (2003) esclarecem que se compreende a competência como resultante de múltiplos saberes, obtidos pelas mais variadas formas: por via de transferência, de aprendizagem, de adaptação, saberes esses que possibilitam ao indivíduo criar uma base de conhecimentos e habilidades capazes de resolução de problemas em situações concretas. Nesse sentido, como um misto de múltiplos ingredientes, a competência revela-se mais do que simplesmente numa adição de saberes parciais ou de qualificações: ela é uma síntese de saberes.

Seguindo o mesmo entendimento, Stroobants (1993) compreende competência como resultante de três componentes principais:

Saberes ou conhecimentos formais: que podem ser traduzidos por fatos e regras;

Saber-fazer: que pertence à esfera dos procedimentos empíricos, como as receitas e conhecimentos tácitos do ofício que se desenvolvem na prática cotidiana de uma profissão ou ocupação;

Saber-ser: compreendido como o saber social ou do senso comum, que mobiliza estratégias e raciocínios complexos, interpretações e visões do mundo.

Sintetizando todo este pensamento e agregando alguns conceitos importantes das competências do indivíduo, Fleury e Fleury (2001) montam o quadro apresentado a seguir:

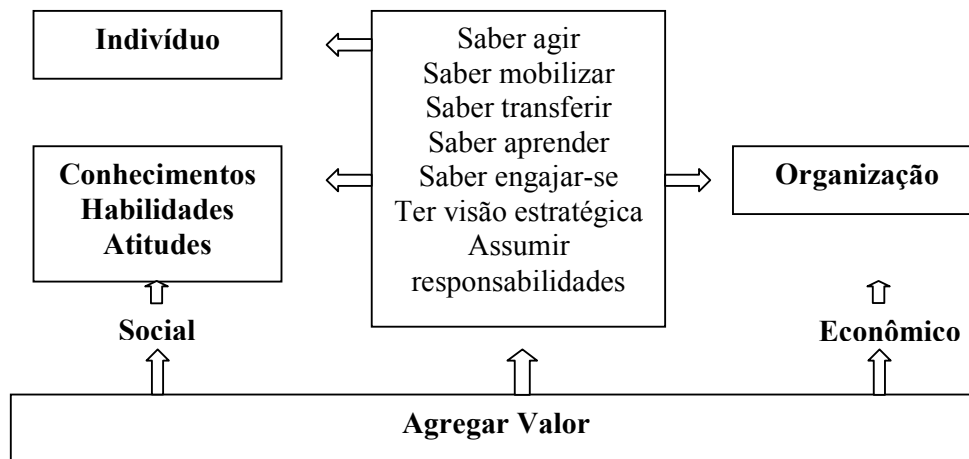


Figura 1.7: Competência como Fonte de Valor para o Indivíduo e a Organização

Fonte: Adaptado de Fleury e Fleury (2001)

Fleury e Fleury (2001) definem competência com um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidade, que agregam valor econômico à organização e valor social ao indivíduo. Percebe-se que estas competências do indivíduo estão limitadas pela contextualização em que são utilizadas, incluindo a época.

Os autores Fleury e Fleury (2001) descrevem, inspirados em Le Boterf, uma lista apresentada a seguir do significado de cada um dos verbos registrados na figura anterior:

Verbo	Descrição
Saber agir	Saber o que e por que faz Saber julgar, escolher e decidir.
Saber mobilizar	Saber mobilizar recursos de pessoas. Financeiros, materiais, criando sinergia entre eles.
Saber comunicar	Compreender, processar, transmitir informações e conhecimentos, assegurando o entendimento da mensagem pelos outros.
Saber aprender	Trabalha o conhecimento e as experiências. Rever modelos mentais. Saber desenvolver-se e propiciar o desenvolvimento dos outros.
Saber comprometer-se	Saber engajar-se e comprometer-se com os objetivos da organização
Saber assumir responsabilidades	Ser responsável, assumindo os riscos e as conseqüências de suas ações, e ser, por isso, reconhecido.
Ter visão estratégica	Conhecer e entender o negócio da organização, seu ambiente, identificando oportunidades alternativas.

Quadro 1.5: Competências para o profissional

Fonte: Adaptado de Fleury e Fleury (2001)

Esse conceito de competência é questionado por Parry (1996) para quem as competências devem ou não incluir traços de personalidade, valores e estilos. O autor

sublinha que alguns estudos fazem distinção entre competências flexíveis (*soft competencies*), que envolveriam traços de personalidade, e competências rígidas (*hard competencies*), que se limitaram a assinalar as habilidades exigidas para tal ou qual trabalho específico.

Algumas críticas são feitas à forma e à ênfase dada a estes conceitos de competência e da própria ênfase dada aos estudos de competências, com destaque para Sandberg (2000) para quem não se deve centralizar somente na definição dos atributos de competência, como o faz a maior parte das abordagens desenvolvidas sobre o tema, mas centrar-se na sua aplicação prática. O trabalho de Sandberg critica o conceito tradicional de competências como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes, ou seja, como aquisição de atributos, o que o autor chama de abordagem racionalista.

Sandberg (2000) diz que “mediante análise de competências, eu estou cada vez mais convencido que os aspectos essenciais da competência humana não podem ser reduzidos a uma lista externa de atributos relacionados ao trabalho”.

Para o autor, o desenvolvimento de competências deve ser compreendido com base nas práticas organizacionais, focalizando sua análise no enriquecimento de experiências e vivências, o que ele chama de abordagem interpretativa.

Para o mesmo autor, o desenvolvimento da competência envolve a mudança na estrutura e no significado das práticas de trabalho. Deste modo, a questão refere-se não apenas ao que constitui competências (*what*), mas também ao como as competências são desenvolvidas (*how*).

Procurando fechar a discussão, alguns autores, como Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002) e McClelland (1998) defendem que as competências, no mundo do trabalho, dizem respeito a comportamentos que resultem em *performance* superior, podendo-se considerar como competências: conhecimentos aplicados, manifestação das habilidades, capacidade empregada e comportamentos manifestados pelas características pessoais com busca de realização. Está é a linha a ser usada neste trabalho de pesquisa.

Apesar das discussões e da falta de consenso na literatura sobre o que sejam competências, neste trabalho vale-se do conceito de competência como: habilidades, capacidades, conhecimentos, atitudes, traços e motivos.

1.4. Competência e suas Relações com a Estratégia e a Aprendizagem

As competências individuais são importantes para o desenvolvimento do profissional e para a própria organização e deve ter relação com outros aspectos como estratégia e aprendizagem organizacional, para que se possa potencializar o seu uso e sua utilidade.

Quanto à estratégia, o que se espera é uma vinculação entre a estratégia adotada pela organização e uma relação direta com as competências requeridas pela organização e por seu pessoal, bem como uma vinculação com os aspectos da aprendizagem organizacional.

Sobre a estratégia, segue-se o pensamento de Porter (1990), o qual aponta para a origem da vantagem competitiva, a capacidade de organização, inovação e evolução, a qual se desenvolve em razão de pressões e desafios por ela enfrentados em sua relação com o ambiente. Analisando a visão de Porter, nota-se a preocupação com influências de aspectos externos, com a organização e a necessidade de definir como enfrentar esses desafios.

Outra visão que se tem neste campo são os estudos de Prahalad e Hamel (1990) que lembram a necessidade de se desenharem as estratégias da organização olhando para dentro, isto é, para os recursos internos e as capacidades. Deste modo, os autores discutem o conceito teoria dos recursos da firma e apresentam a questão das competências das organizações, o que para eles é algo fundamental.

Prahalad e Hamel (1990) só consideram uma competência como fator chave quando é possível atender a três critérios: oferecer reais benefícios aos consumidores, ser difícil de imitar e prover acesso a diferentes mercados. Deste modo, competência seria a capacidade de combinar e transformar recursos em produtos e serviços.

Agregando estratégia à capacidade de combinar e integrar recursos, obtêm-se lições de Fleury e Fleury (2001) para os quais a organização, situada em um ambiente institucional, define a sua estratégia e as competências necessárias para implementá-las, num processo de aprendizagem permanente. Não existe uma ordem neste processo, mas, antes, um círculo virtuoso, em que cada face alimenta outra mediante o processo de aprendizagem. Para ilustrar esse conceito, observa-se a figura destacada abaixo:

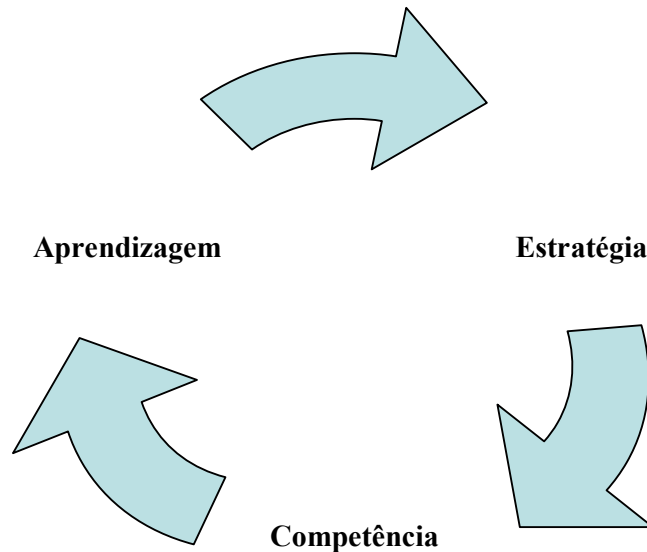


Figura 1.8: Esquema de Ligação

Fonte: Adaptado de Fleury e Fleury (2001)

Refletindo sobre a necessidade de integração e a relação entre estratégia e competências das pessoas, Dutra (2004) expõe que, ao colocarmos organização e pessoas lado a lado, podemos verificar um processo contínuo de troca de competências. A organização transfere seu patrimônio para as pessoas, enriquecendo-as e preparando-as para enfrentar novas situações profissionais e pessoais, na organização ou fora dela. As pessoas, ao desenvolverem sua capacidade individual, transferem para a organização seu aprendizado, capacitando-a a enfrentar novos desafios.

Objetivando a exemplificação desta relação, Dutra (2004) sistematizou as reflexões de Fleury e Fleury (2001), os quais, por sua vez, valem-se da inspiração de Porter (1996) e Treacy e Wiersema (1995), demonstrando as relações fortes que há entre a estratégia adotada e os tipos de competências individuais requeridos pelas organizações:

Estratégia	Competências Organizacionais	Competências Individuais
Volume de vendas Excelência operacional (bens de consumo e commodities)	<ul style="list-style-type: none"> • Custo • Qualidade • Processo produtivo • Distribuição • Monitoramento de mercado • Comercialização • Parcerias estratégicas 	<ul style="list-style-type: none"> • Orientação a custos e qualidade • Gestão de recursos e prazos • Trabalho em equipe • Planejamento • Interação com sistemas • Multifuncionalidade • Relacionamento interpessoal
Foco na customização Inovação em Produtos (produtos para clientes ou segmentos específicos)	<ul style="list-style-type: none"> • Inovação de produtos e processos • Qualidade • Monitoramento tecnológico • Imagem • Parcerias tecnológicas estratégicas 	<ul style="list-style-type: none"> • Capacidade de inovação • Comunicação eficaz • Articulação interna e externa • Absorção e transferência de conhecimentos • Liderança e trabalho em equipe • Resolução de problemas • Utilização de dados e informações técnicas • Aprimoramento de processos / produtos e participação em projetos

Quadro 1.6: Relação entre intento estratégico, competências organizacionais e competências individuais

Fonte: Adaptado de Dutra (2004) e Fleury e Fleury (2001)

Convém lembrar que, para desenvolver as formas de competências referidas deve-se refletir sobre as questões de aprendizagem individual, em grupo e organizacional, passando-se, seja, pela visão dos educadores, seja pela visão dos psicólogos, mediante uma visão behaviorista ou cognitiva do aprendizado, até chegar à visão de autores mais próximos das organizações, como são os estudos de Senge (1990).

Apesar de ser relevante a discussão sobre essas relações, não se pretende neste tópico aprofundar ainda mais a discussão sobre este assunto, e, para poder clarificar a profundidade do que estamos discutindo, trazemos as palavras de Fleury e Fleury (2001) que ajudam a fechar a discussão inicial.

“Trabalhar o conceito de competência associado à estratégia e à aprendizagem organizacional, com todo o seu potencial heurístico, implica em uma viagem pelo Atlântico, procurando o diálogo entre a literatura americana e européia”.

1.5. Estrutura de Competências

Este estudo, cujos pilares assentam-se sobre o entendimento de competência, procura relatar e demonstrar as competências relacionadas aos contadores do modo como estas são vistas por eles próprios.

Após o entendimento sobre o conceito de competências e sua relação com as diversas abordagens e escolas de pensamentos, deve-se explicar o conceito de modelos de competências. A abordagem mais tradicional é a de que os modelos de competências 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).

Para Dalton (1997), um modelo de competência descreve certos motivos, traços, habilidades, capacidades, conhecimentos e um conjunto de comportamentos desejados para determinado cargo ou nível de desempenho.

Lucia & Lepsinger (1999) referem, ainda, que os modelos de competências, de uma forma geral, inclusive os mais conhecidos, como os de Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993), seguem geralmente metodologias que, na essência, produzem o mesmo resultado: identificação dos comportamentos requeridos para desempenhar com sucesso determinado papel. As diferenças dão-se do modo como os modelos são obtidos.

Hughes e Billson (1995) lembram que as empresas líderes estão desenvolvendo seus próprios modelos de competência sem compartilhar-los com seus concorrentes, uma vez que os consideram um ponto de vantagem competitiva.

Um dos modelos genéricos de competências mais desenvolvidos foi o de Boyatzis (1982), para quem o organismo humano é um sistema completo, como o são também as organizações. Estes sistemas não podem, portanto, ser observados de maneira isolada. Devem-se entender, então, as competências de uma pessoa avaliando todo o contexto que a cerca.

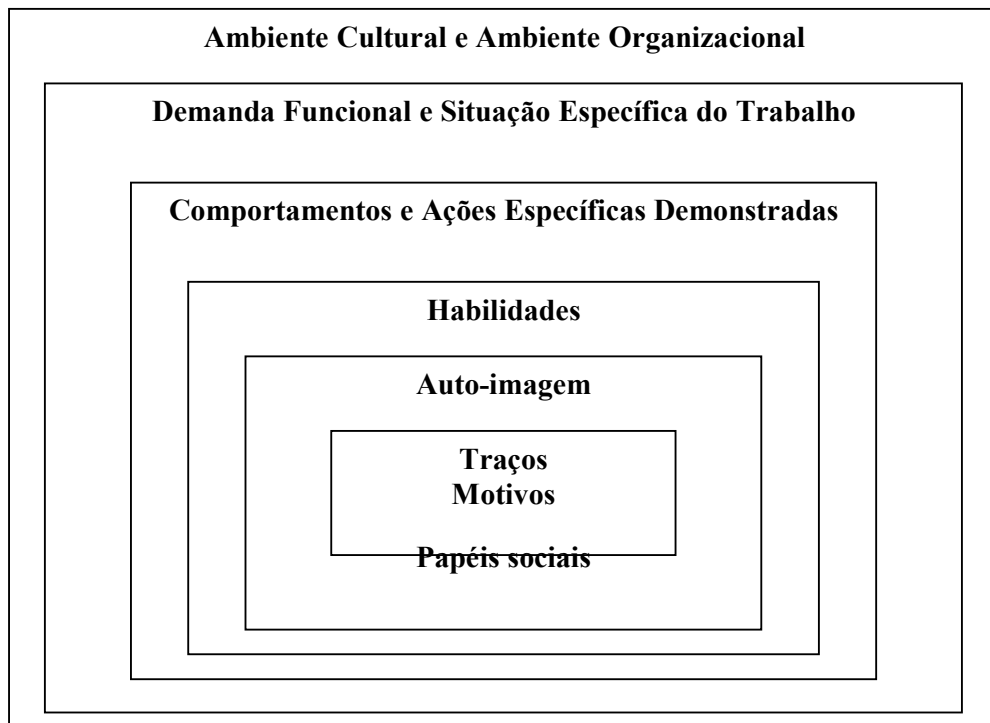


Figura 1.9: Interações dos Componentes da Performance do Trabalho e Níveis de Competências

Fonte: Adaptado de Boyatzis (1982:35)

Para Boyatzis (1982), as competências provocam efeitos diretos sobre os comportamentos manifestos e, ao mesmo tempo, causam algum efeito sobre as próprias competências. O resultado da ação também pode ocorrer nas demandas funcionais e situacionais do cargo limitado pela cultura organizacional e ambiente organizacional.

Para o autor, existe uma causalidade entre competência da pessoa e seu comportamento, mas não se deve entender que a competência valha sozinha para o comportamento eficaz.

Para Miguel (2002), essa visão de Boyatzis explica o uso de modelos de competências que examinam seu relacionamento com o desempenho no trabalho.

A construção de modelos de competências para os cargos é discutida de várias formas, mas podem ser sintetizadas pela visão de Spencer e Spencer (1993) que trabalham com três métodos básicos:

- método clássico que utiliza funcionários com desempenho superior;
- painel de especialistas com a reunião e discussão sobre o cargo a ser modelado;
- estudos de cargos singulares ou futuros. Este último é o mais complicado, uma vez que faltam parâmetros para a elaboração do modelo.

Os passos do método clássico são:

Passo	Descrição
1°	Definição de critérios para um desempenho eficaz utilizando-se dados como lucratividade, métricas de desempenho, avaliações de superiores e de clientes, entre outros aspectos.
2°	Basear-se em exemplos de funcionários com desempenho superior ou outro tipo de avaliação
3°	Coleta de dados por meio de entrevistas sobre aspectos comportamentais, observação de pessoal, pesquisa de desempenho, etc.
4°	Análise dos dados e desenvolvimento de um modelo de competência contemplando elementos de trabalho a ser desempenhado e características da pessoa que tem desempenho superior: modelo de competência.
5°	Validação do modelo de competência usando entrevistas e testes de validações.
6°	Aplicações do modelo: seleção, treinamento, desenvolvimento, avaliação de desempenho, etc.

Quadro 1.7: Passos para o Modelo Clássico

Fonte: Adaptado de Spencer e Spencer (1993)

Passos para o painel de especialistas:

Passo	Descrição
1°	Convocação de especialistas que devem identificar competências fundamentais e necessárias para um desempenho superior do cargo em questão.
2°	Condução de entrevistas sobre eventos comportamentais eventualmente para verificação de detalhes.
3°	Análise dos dados e desenvolvimento do modelo de competência
4°	Validação do modelo de competência

Quadro 1.8: Passos para o Modelo usando Painel de Especialistas

Fonte: Adaptado de Spencer e Spencer (1993)

Para executar o estudo de cargos singulares ou futuros tem-se, segundo Spencer e Spencer (1993), mais dificuldades, dada a inexistência de funcionários com desempenho superior, para as comparações. Deste modo, o autor deixa três possibilidades a serem utilizadas, em separado, ou conjuntamente.

Possibilidades	Descrição
A	Painel de especialistas
B	Extrapolação de cargos similares
C	Exemplos de funcionários que estejam realizando trabalhos correlacionados

Quadro 1.9: Possibilidades para Estudo de Cargos Singulares ou Futuros

Fonte: Adaptado de Spencer e Spencer (1993)

Analisando outros autores que procuraram desenvolver modelos de competências de determinadas profissões, percebe-se uma ligação muito forte com os conceitos colocados por Spencer e Spencer (1993), segundo Boak e Coolican (2001).

Os próprios autores, Boak e Coolican (2001), ao desenvolverem estudo sobre a identificação de competência de liderança em empresas do Reino Unido de grande porte desenvolvem alguns passos que estão inspirados no passos colocados por Spencer e Spencer (1993), como segue abaixo:

- entrevistas com um pequeno número de gerentes executivos;
- dinâmica entre o grupo com os entrevistados para mapear as competências de consenso;
- validação da competência, utilizando-se de pesquisa exploratória com outros gerentes executivos.

Outros autores, como Horton (2000) e recentemente Zhong e Kan (2004), utilizam-se dos passos de Spencer e Spencer (1993) para poderem estudar as competências na área de gestão ou mesmo na área da administração pública.

Percebe-se, desta forma, que a escola McBeer gera grande influência na construção de modelos de competência.

Analisando-se, assim, as características de cada um dos métodos de construção de modelos genéricos e a característica deste estudo, é que foi escolhido, para a construção do modelo de competências do contador, o método do painel de especialista, mediante pesquisa exploratória.

Esta escolha justifica-se em razão do objetivo de buscar um modelo genérico que possa explicar as competências do contador de uma forma ampla e não singularmente o contador de determinada empresa. O alvo é o profissional de contabilidade visto institucionalmente.

1.5.1. Considerações sobre Uso dos Modelos de Competências

O uso de modelos de competências é considerado por autores, como Boyatzis (1982), Spencer e Spencer (1993), Horton (2000) e Zhong e Kan (2004), importante, tanto para as empresas que contratam profissionais, como para a própria profissão na medida em que podem indicar competências que devem ser trabalhadas tanto pela educação formal nos currículos escolares, como também mediante programas de treinamentos por conta de entidades profissionais.

Valendo-se desse pensamento preponderante entre os autores, dimensiona-se a importância de se poder trabalhar um modelo de competência para os contadores, modelo esse estruturado em conceitos e pesquisas científicas de modo a poder contribuir para a própria profissão contábil ao longo dos tempos.

Para que os modelos de competências tenham, porém, a devida utilidade, devem-se ter alguns cuidados expressos por alguns autores que devem ser levados em consideração no momento da aplicação desses modelos nas organizações e nas próprias estruturas das profissões.

Blackmore (1999), citado por Miguel (2002), refere que há objeções aos modelos genéricos. Uma dessas objeções é o pressuposto de que há apenas um tipo de profissional competente ou eficaz: o modelo genérico. Outro cuidado diz respeito à dependência da cultura organizacional em que o modelo poderá ser refutado ou poderá haver interpretações diferentes da competência diante de situações diferentes.

Deve-se também estar atento à questão expressa por Erondu e Sharland (2002) sobre a necessidade de estimular a participação dos gerentes de área envolvidos diretamente no processo de implementação dos modelos genéricos, bem como o suporte da direção na implementação dessas metodologias.

Quando se pensa no uso de modelos genéricos aplicados a empresas, devem-se ponderar todos os aspectos sistêmicos colocados por Boyatzis (1982) como alinhamentos do modelo com os objetivos da organização, cultura e valores.

1.5.2. Dimensões das Competências

O modelo de competência, desde sua concepção até a sua aplicação, irá refletir algumas dimensões, que, neste trabalho, apontamos como as que apareceram com mais ênfase em torno das discussões sobre competências feitas na primeira parte deste capítulo. São elas: conhecimento, habilidades e capacidades.

Para exemplificar e dar uma visão mais ampla de cada um dos conceitos a serem utilizados no entorno do modelo de competência tem-se como referência os estudos de Green (1999: 34) com o seu modelo *KSAO – Knowledge, Skill, Ability, Other*:

Conhecimento (Knowledge): A informação específica necessária para desempenhar as tarefas de um trabalho. Este conhecimento é adquirido tipicamente por meio da educação formal, treinamento e experiência no trabalho.

Habilidade (Skill): Proficiência em usar ferramentas e equipamentos no trabalho. Esta habilidade pode ser adquirida em um ambiente educacional ou ser aprendida no trabalho em ambiente informal. Exemplos: dirigir equipamentos pesados e utilizar um processador de textos.

Capacidade (Ability): Conceitos como inteligência, orientação espacial, tempo de reação e resistência. Capacidades são sempre medidas por testes que fornecem estimativas, pelas quais o indivíduo tem uma capacidade específica necessária para desempenhar uma tarefa do trabalho.

Outras (Other): Características adicionais necessárias para fazer bem um trabalho. Esta categoria inclui *performance* da habilidade, atitudes, personalidade e outras características pessoais requeridas pelo funcionário. Exemplo: criatividade e capacidade em enfrentar problemas.

Apesar da rejeição, por parte de Green (1999), da escola McBer, em razão da exclusão da capacidade cognitiva na sua definição, o detalhamento dessa capacidade traz clareza, em razão de certos conceitos a serem trabalhados neste estudo.

Conhecimentos

Entende-se como conhecimento o conjunto de fatos, informações, princípios e conceitos importantes para resolver pontos, questões e problemas relacionados ao trabalho.

Tem-se, portanto, como conhecimento aquilo que é apreendido mediante a educação formal, treinamento ou experiência que pode ser aplicado ao trabalho. Deve-se, pois, separar bem o que é conhecimento especializado do conhecimento comum, o que é discutido em detalhes por Boyatzis (1982).

Não se deve esquecer que, tendo a competência de conhecimento, potencializam-se competências como pensamento crítico, lembrando-se sempre que essa competência diz apenas o que a pessoa pode fazer e não o que ela fará.

Habilidades

Apesar das grandes discussões e a falta de consenso sobre o estudo do termo habilidade, iremos focar neste trabalho as explanações dos autores relacionados à área da psicologia e dos recursos humanos.

Para Spencer e Spencer (1993), habilidade é capacidade de desempenhar uma tarefa física ou mental. Esta definição alinha-se à visão expressa por Green (1999).

A habilidade para Spencer e Spencer (1993) revela, por exemplo, a capacidade de operar determinado maquinário (habilidade física); reconhecer os dados de um relatório e avaliar possíveis falhas (pensamento analítico); elaborar um plano de investimento baseado em dados complexos (pensamento conceitual).

Outra questão importante é a necessidade de se distinguirem habilidades de tarefas que são lembradas por Boyatzis (1982). Para o autor há determinadas funções que requerem múltiplas tarefas a fim de se realizar um trabalho eficaz, e a estruturação destas tarefas é uma habilidade mental do profissional.

Para Miguel (2002), as informações sobre habilidades são de extrema importância, pois esta capacidade determina as similaridades e diferenças entre cargos, estabelece agrupamentos de cargos, identifica capacidades transferíveis, entre outras.

Capacidades

A tradução do termo *ability* está mais relacionada com os termos aptidão, capacidade e talento. Apesar de algumas discussões sobre as diferenças entre aptidão e capacidade, entende-se que capacidades sejam atributos duradouros de uma pessoa as quais influenciam o desempenho no trabalho e são classificados como cognitivos, psicomotores, físicos e sensoriais na visão do O'Net (2001).

Furnham (1992) classifica algumas capacidades em cognitivas e não cognitivas como seguem:

Cognitivas: leitura; numérica; uso da linguagem; espacial; mecânica; científica; etc.

Não Cognitivas: Destreza manual; liderança, organização, etc.

Boyatzis (1982) nomeia as capacidades como físicas ou mentais, lembrando que estas estão correlacionadas com o desempenho no trabalho.

Outras

As demais características estão relacionadas a atitudes, traços e personalidades do profissional que se relacionam com o seu desempenho.

Para Brunner e Zeltner (2000), traço é uma característica da personalidade, atributo ou tendência comportamental que pode variar ao longo de uma dimensão. Personalidade para os autores é a totalidade peculiar de características de uma pessoa, expressas em seu comportamento e vivência.

Já crenças, atitudes e valores são, segundo Miguel (2002), conceitos distintos e representam um sistema cognitivo funcionalmente integrado, de maneira que qualquer mudança em uma destas partes implica mudanças nas outras, alterando o comportamento do indivíduo.

1.6. Considerações sobre o Capítulo

Este capítulo tratou da revisão bibliográfica sobre competências. Foram cobertos os principais pontos sobre conceitos e metodologias para elaboração de estruturas de competências para cargos.

Na parte conceitual percebeu-se que a matéria ainda está em desenvolvimento, bem como existem diferentes escolas com diferentes abordagens sobre o assunto. Cada um busca próprio rumo com poucos avanços nos estudos interdisciplinares, o que deve estar mudando a partir dessa última década.

A bibliografia revisada sobre competências e também a questão das estruturas ou modelos de competências para cargos ou profissões demonstra que se deve contemplar nessa estrutura pelo menos as seguintes dimensões: conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características, como atitudes, traços e personalidades do profissional, as quais se relacionam com o seu desempenho.

Para definição dessas competências no âmbito de uma profissão não se podem desconsiderar as questões de demanda, pelas quais procura-se entender quais as principais tensões pelas quais uma determinada profissão ou cargo passa nos dias atuais, e que atributos devem ser requeridos ao profissional daquela área, além do entendimento de competência como uma entrega da pessoa para a organização.

Não se deve entender, portanto, a estrutura para um determinado cargo ou profissão como algo único, mas, sim, como algo vivo que deve ser modificado e adaptado a cada realidade de forma consciente. Também é importante referir que as organizações inseridas em ambientes altamente competitivos procurarão desenvolver seus próprios modelos para cargos de direção como um diferencial.

Dadas as características do assunto, é importante expressar que o desenvolvimento de estruturas ou modelos para cargos e profissões não deixe de lado o foco multidisciplinar que envolve o assunto competências, mas, sim, ajude a ampliar o conhecimento.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: COMPETÊNCIA DO CONTADOR

O objetivo deste capítulo é identificar as competências julgadas essenciais ao desempenho do contador. Para atingir este objetivo foi realizada uma apresentação da evolução da profissão de contador no mundo e no Brasil, bem como, foi feita a análise e apresentação dos estudos existentes sobre competências do contador.

Ao final do capítulo, é desenvolvido o dicionário de competências do contador aplicável ao cargo e às hipóteses desta pesquisa considerando-se os preceitos de Spencer e Spencer (1993).

2. AS COMPETÊNCIAS DO CONTADOR

2.1.O Desenvolvimento da Profissão

A evolução da profissão de contador nas organizações está relacionada com o próprio desenvolvimento dos negócios saindo de uma visão operacional e de controle, segundo Kester (1928) e indo, em um primeiro estágio, para uma visão mais gerencial e pró-ativa, exigindo outras habilidades do profissional relatadas por Bower (1957), Heckert e Willson (1963) e, mais tarde, Henning e Moseley (1970).

O desenvolvimento da profissão contábil passa por várias fases de desenvolvimento próprios da profissão, indo desde a sua formação até o início da organização formal da profissão com os primeiros órgãos de classe representantes dos contadores. Passa-se do termo prático para o de contador.

A partir do uso do termo contador, os profissionais que militavam na área, segundo Edward (1968), começam a interessar-se por organizar a profissão tendo como desbravadores os contadores da Escócia que, ao se juntarem, conseguem da Rainha, em 1854, a aprovação da associação que iria regular a profissão naquele país, a chamada *Society of Accountants*.

Os ingleses discutiam, desde 1970, a necessidade de fundar uma associação, o que conseguiram em 1880, criando o *Institute of Chartered Accountants*. Os americanos procuram regular a profissão um pouco mais tarde, em 1887, com a *American of Public Accountants*, que depois, em 1916, foi chamado pelo nome como o conhecemos hoje *American Institute of Certified Public Accountants*.

No Brasil, mesmo antes de serem organizadas as primeiras escolas técnicas, já se praticava a contabilidade por meio da figura do então guarda-livros, profissional este

definido no Código Comercial de 1850 e que, segundo D'Áuria (1949), era o elemento que cuidava de registrar as transações dos estabelecimentos comerciais da época.

No Brasil somente em 1946, mediante o decreto 9.295/46, é criado o Conselho Federal de Contabilidade no Brasil que também define as atribuições dos contadores, dos técnicos e guarda-livros, o que provoca, a partir deste momento, um razoável desenvolvimento da profissão no Brasil.

Uma característica importante no contexto nacional é o contador aqui não recebeu pela sociedade a diferenciação de uma especialidade como acontece com outras profissões como médico, advogado, entre outros. Portanto, neste trabalho trabalha com o contexto de contador no seu todo sem considerar na formatação do trabalho as suas especialidades.

Também é importante frisar que no Brasil o auditor não é uma profissão segregada como acontece em alguns países. O que também reforça as colocações do parágrafo anterior sobre especialidades do contador.

Com a chegada do século XX, temos mudança nas finalidades da informação contábil, dando maior ênfase para a contabilidade financeira, buscando o atendimento aos usuários externos impulsionados fortemente por turbulências ocorridas na Bolsa de Nova York.

Kaplan e Johnson (1993) referem que nesse momento a contabilidade tida como gerencial vinha desempenhando um papel importante no processo de acompanhamento dos negócios empresariais da época, seja para atender o empresário antes do início do XIX, ou depois da Revolução Industrial, com o advento da economia de escala para os grandes conglomerados da época, começando a perder espaço com o início dos anos 1900, onde o enfoque a ser dado refere-se ao reporte de informações externas, dada a maior regulação das práticas contábeis.

Este fato começa a surtir efeito na profissão com a criação do *Institute of Management Accountants*, em 1919, fruto de discórdia de alguns contadores sobre os pronunciamentos emitidos pelo *American Institute of Accountants* sobre a não alocação no custo indireto de despesas de vendas e administrativas.

2.2.Uma Breve Apresentação da Evolução da Contabilidade

Antes de realizar uma discussão sobre as competências do contador será apresentada uma breve descrição da evolução da contabilidade ao longo dos tempos. A importância de conhecer o passado para melhor compreender os fatos atuais é evidenciada nesta fala de McKinsey (1925): “Para compreender claramente as atuais tendências das práticas contábeis é necessário entender como a contabilidade desenvolveu-se no passado para enxergar como a profissão alcançou seu estágio atual. As tendências presentes são influenciadas por circunstâncias que tiveram origem há muitos anos”.

As origens do uso da informação contábil gerencial parecem remontar à segunda metade do século XIX na visão de Johnson e Kaplan (1996), com evolução significativa no início do século XX, externando-se durante o decorrer do século que recentemente findou. Essa evolução foi decorrente da necessidade de os sistemas de informações acompanharem e se adaptarem às transformações sucessivas ocorridas na competição empresarial.

A primeira especialização do contador em contador de custos e daí em contador administrativo ocorreu na metade do século XIX, quando foi necessário acompanhar os custos de estoques, da alocação de mão-de-obra e da utilização de máquinas e equipamentos industriais na formação do produto. A ênfase desta etapa era dada aos componentes dos custos de produção e, conseqüentemente, à formação de preços de vendas.

Em decorrência desta conduta, alguns mecanismos de aferição do desempenho de sucesso das empresas foram desenvolvidos em grandes organizações que, ultrapassando o limiar do século XX, vieram a se transformar em grandes conglomerados industriais. Os sistemas de controle eram desenvolvidos para aferir a alocação eficiente do capital financeiro e físico. O período que se seguiu à segunda guerra mundial representou grande desenvolvimento nos países vitoriosos e ensejou pesquisas a fim de maximizar a produção e minimizar os custos.

O grande impacto no uso da informação contábil para fins externos acontece com a crise de 1929, quando, após a grande guerra, ocorre um crescimento forte dos negócios com necessidade de capital muito forte. Esse fato reflete-se na Bolsa de Valores de Nova York com as determinações feitas por várias autoridades, objetivando maior rigor e padronização da informação contábil divulgada ao mercado e em 1934 com a criação da *SEC – Securities and Exchange Commission*.

O fato referido é, sem dúvida, um grande marco no desenvolvimento da contabilidade, uma vez que os enfoques gerenciais e de reporte externo começam a ser separados com maior clareza para fins de estudos e prática profissional influenciando também a formação do próprio contador.

O grande impulso dado, provavelmente, às finanças empresariais e, por decorrência, à contabilidade administrativa, foi proporcionado pela aceitação de conceitos macroeconômicos agregados de taxa de retorno adicional e de custo adicional de capital.

O processo de comparação entre taxas previstas e aquelas obtidas parece ter dado início à atividade de planejamento operacional cujo desenvolvimento importante deu-se a partir da década de 1950. Esse processo incipiente deve ter determinado outro, bem

mais desenvolvido, em que se tornavam necessárias definições estratégicas amplas que permitiam a obtenção de resultados operacionais desejados.

O advento da era da informação, no último quarto de século XX modificou a visão gerencial forçando a revisão de premissas fundamentais até então usadas e que atendiam, com mais relevância, as atividades industriais sustentando suas vantagens competitivas baseadas na maior ou menor rapidez com que as alocações de novas tecnologias eram incorporadas aos ativos físicos.

O impacto da era da informação parece ter sido muito mais significativo para as empresas de serviços. A prestação de serviços, durante muito tempo, ocorreu em ambiente pouco competitivo. A capacidade, entretanto, de melhor explorar os ativos intangíveis ou invisíveis tornou-se muito mais decisiva para melhor mobilizar as habilidades e a motivação dos funcionários, para melhor aproveitar o conhecimento acumulado, propiciando melhoria contínua de processos, de qualidade e dos tempos de resposta.

2.3.A Função do Contador nas Empresas

Valendo-se do interesse de se entender os impactos da evolução da contabilidade na profissão de contador, alguns pesquisadores passaram a estudar a questão da função do contador e a evolução dessa função.

No caso da área de contabilidade, os estudos sobre competências confundem-se um pouco com as funções e atividades do profissional. Deste modo, iremos destacar inicialmente as funções dos contadores para depois discutir, em tópico específico, os estudos sobre competências.

2.3.1. A Função do Contador: Estudos Internacionais

Um dos estudos iniciais, após os anos 1900, que fornece uma visão geral sobre a posição do contador, é feito pelo professor R. Kester (1928) da *Columbia University* publicado na *The Accounting Review*, no qual é destacada a função do contador.

As explicações de Kester (1928) esclarecem que as funções básicas do contador se resumem à escrituração contábil e à apuração de custos. Ao longo do texto, o autor apresenta uma lista de atribuições do contador da época, o qual iremos destacar a seguir:

- controle dos livros contábeis
- apuração de impostos
- apuração dos custos de produção
- inventários
- posição de tesouraria
- previsões de custos
- apuração dos orçamentos e projeções
- checagem dos pagamentos e recebimentos da contas
- reportar relatórios externos

Pelo detalhamento das atribuições citadas, percebe-se que a função de contador até aquele momento, 1920, estava focada em aspectos operacionais como a escrituração contábil, mas também, como relatado por Kaplan e Johnson (1993), em questões gerenciais internas como orçamento, custo de produtos e projeções contábeis.

Um pouco mais tarde, os professores Wixon, Kell e Bedford (1943) escrevem o *Accountants' Handbook* e englobam uma série de funções dos contadores da época, conforme vai descrito a seguir:

- reportes financeiros
- controle da contabilidade financeira
- planejamento e apuração de impostos
- apuração de auditoria interna e externa
- gerenciamento no sistema de informação
- custos e controles gerenciais

- montagem e controle orçamentário.

O levantamento de Husband (1947) engloba nas funções do contador o domínio da legislação comercial e aspectos relacionados com publicações de informações para investidores externos. Este fato vai ao encontro das informações de muitos autores sobre os impactos da crise de 1929, na profissão do contador.

Juntamente com essa consideração sobre o domínio da legislação comercial e o relacionamento com relatórios externos e a gestão dos impostos, tem-se o estudo de Carey (1951). A questão dos relatórios externos também é constatada com grande ênfase nos estudos de Bower (1957).

Outra constatação interessante é feita por Murphy (1958) ao comparar a função do contador em diversos países, resultando diversas semelhanças com destaque para o reporte de relatórios financeiros, custos e planejamento e apuração de impostos.

Campfield (1963), ao comparar as funções dos contadores nos anos 60, detecta a forte influência dos efeitos pós-guerra e da queda da Bolsa de Valores, dando ênfase excessiva às funções dos contadores em gerar relatórios externos de acordo com os princípios contábeis da época, e à ampliação da função de auditoria.

Para fechar o desenvolvimento da função do contador dos anos 20 até 60, cite-se o estudo de Melcher (1965) em que se discute a existência de uma defasagem entre o desenvolvimento das funções práticas do contador e os aspectos debatidos por muitos teóricos sobre aquilo que o contador deveria fazer.

A questão da defasagem entre a visão teórica da função de contador e os resultados dos estudos feitos por Melcher (1965) é o grande motivador para o autor enumerar entre as funções do contador o auxílio ao processo decisório. Esta situação não aparece até aquele momento de forma incisiva nos textos científicos.

A partir deste ponto, será abordada a função do contador, considerando-se os relatos encontrados nos estudos internacionais dos anos 70 a 90.

Como fonte inicial, aponta-se o estudo empírico com 25 empresas americanas feito por Henning e Moseley (1970) os quais procuraram investigar as funções e habilidades requeridas para o profissional contador, conforme enumeradas a seguir:

- relatórios para o governo
- auditoria interna
- sistemas contábeis
- avaliação econômica
- adequação dos seguros
- controle interno
- orçamento de longo prazo
- orçamento de curto prazo
- reportes contábeis externos.

No texto de Henning e Moseley (1970) é possível captar a ênfase dada à geração de informação para o processo decisório, incluindo-se a discussão sobre sistemas contábeis, fruto, segundo os autores citados, do início do processamento de dados.

Nas décadas de 80 e 90, ocorre uma discussão sobre a necessidade estratégica da contabilidade e o papel mais proativo do profissional, aliado às mudanças estruturais na forma de trabalho, dando ênfase ao trabalho em equipes e à visão sistêmica. Surgem estudos como os de Hardern (1995) e Laurie (1995) que destacam como função do contador um reporte mais qualitativo das informações contábeis indo além na mensuração numérica e da percepção em relatórios financeiros.

Com uma abordagem mais ampla, há o estudo do *IFAC – International Federation of Accountants* que lista as habilidades e funções do contador publicado por Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001), segregando as funções básicas do contador nestes grandes grupos:

- reportes financeiros
- reportes gerenciais
- apuração e planejamento de impostos

- legislação comercial e de negócios
- finanças e gerenciamento financeiro
- gestão de negócios.

As mudanças em relação às funções de contador ocorrem com a incorporação de fortes conhecimentos de finanças e a preocupação com a ética notada claramente no estudo da *IFAC*, mas também no artigo de Sakagami, Yoshimi e Okano (1999) no qual é relatado o estágio atual de desenvolvimento do contador japonês.

Mais recentemente tem-se os estudos de Moramed e Lashine (2003) que expressam, na essência, os mesmos aspectos discutidos pela IFAC, dando ênfase, todavia, aos aspectos éticos no dia-a-dia do contador.

Holtzman (2004), em seu estudo específico sobre as mudanças possíveis da função de contador nos Estados Unidos, após os escândalos contábeis recentes, discute a necessidade de retomar a função de controle interno e relacionamentos com investidores.

Pode-se concluir que a evolução da função de contador nas organizações está relacionada com o próprio desenvolvimento dos negócios saindo de uma visão operacional e fiscalizadora conforme Kester (1928) indo, em um primeiro estágio, para uma preocupação maior com os relatórios externos e o uso dos princípios e padrões contábeis referido por Carey (1951), Bower (1957) e por Murphy (1958). Nos anos 80 e 90 há preocupação com a função de reportes gerenciais qualitativos, atrelado à mudança no próprio perfil da forma de trabalho do contador descrito por Hardern (1995) e Laurie (1995).

A consolidação desses conceitos e suas implicações na profissão podem ser percebidas nos estudos de Sakagami, Yoshimi e Okano (1999), no caso japonês, e depois no estudo do *IFAC*, citado em vários trabalhos como os de Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001).

Por final, tem-se, após os escândalos contábeis, previsões de mudança na profissão do contador quanto à ênfase nos controles internos, governança e questões de integridade e confiança apontados por Moramed e Lashine (2003) e Holtzman (2004).

2.3.2. A Função do Contador: Estudos Nacionais

Ao estudar a evolução da função do contador no Brasil, percebe-se a forte influência da questão tributária na formação deste profissional. Em muitos casos a os próprios usuários confundem o papel deste profissional.

Para Gomes (1979), a função do contador não deve se resumir à escrituração contábil e ao levantamento de balancetes como havia acontecido até aquele momento. A profissão que era lembrada no Código Comercial de 1850, como guarda livros, e, em 1946, como contador com o Decreto 9.295 criando o CFC e definindo atribuições do contador, técnico e do guarda livro.

Apesar do forte impacto na profissão deste decreto, por ser a primeira regulação específica para os contadores, também gera alguns problemas destacados por Gomes (1979) como a perda de muito jovens talentosos, por existir a equiparação do prático ao profissional formado.

A inserção na década de 60 de um grande número de acontecimentos regulatórios, como a Lei orçamentária (Lei 4.320), a Lei da reforma bancária (Lei 4.595/64), a Lei do mercado de capitais (Lei 4.728/65) e a Reforma administrativa (Decreto-lei 200/67) determinou um maior controle e a necessidade de mudanças contábeis, gerando em consequência, maiores exigências para os contadores.

O estabelecimento da auditoria como prerrogativa exclusiva do contador ocorre nesta época, e, somente a partir 1972, com as circulares 178 e 179 do Banco Central do Brasil, dá-se a padronização de normas e princípios de contabilidade para os

demonstrativos financeiros das empresas de capital aberto, com a exigência de certificação por auditores independentes.

Em dezembro de 1976, registra-se o marco do processo de consolidação da profissão contábil no Brasil, segundo Gomes (1979), mediante a criação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, substituindo o Banco Central em questões contábeis e de mercado de capitais, e aprovação da Lei 6.404/76.

A apresentação de todos estes marcos legais que ocorrem no Brasil pretende ajudar a entender um pouco mais a evolução da função do contador que vai expressa nos estudos apresentados a seguir.

Relatando a preocupação com as funções exercidas pelo contador nas empresas, Franco (1980) explica que o contador não tem como única função o atendimento a obrigações fiscais, mas cabe-lhe informar a administração sobre o andamento dos negócios. O autor coloca que a visão de que o contador como principal função atender as obrigações tributárias tem sua origem tanto na formação inadequada dos contadores, como na grande exigência do fisco e da contabilidade societária, bem como, o fato ocorre pela falta de cultura do uso da informação contábil pelos usuários.

Um pouco mais à frente e analisando a função do contador por um outro enfoque, Luz (1989) faz uma análise do impacto da microeletrônica na profissão do contador, demonstrando que as funções de escrituração contábil e arquivo começam a ser reduzidas para dar lugar, com maior ênfase, à análise contábil e à melhoria de controles contábeis e financeiros.

Um pouco mais tarde, a discussão sobre a função do contador no trato da informação contábil começa a tomar corpo com alguns relatos, como os de Martins (1993), ao expor que a função do contador não é somente escriturar contabilidade e, sim, informar. Neste momento, começa a aparecer com maior ênfase aquilo que conceitualmente era muito discutido, mas que, no Brasil, ainda não era a prática entre os contadores: a informação para tomada de decisão.

Este aspecto da informação para tomada de decisão começa a resgatar a função de análise orçamentária, custos, preços, entre outros pontos que, pelos relatos da bibliografia consultada estavam esquecidos ou eram pouco utilizados no dia-a-dia dos contadores brasileiros.

Nakagawa (1997) elege como função fundamental do contador e da própria contabilidade a prestação de contas.

Um estudo empírico de Geruza Cei e Bosco Filho (1997), mediante uma amostra de contadores, demonstra as principais funções:

- elaborar demonstrações contábeis
- fazer auditoria
- escrituração contábil
- escrituração fiscal
- controle e execução de planejamento
- auxílio no sistema de informações e controles.

Segundo dados da pesquisa dos autores referidos, a ênfase encontrada ainda está na escrituração contábil, fiscal e na elaboração das demonstrações contábeis. Este fato condiz com o que outros autores expressam sobre o forte dom do contador brasileiro para executar tarefas. A novidade neste estudo é o aparecimento da função de análise dos sistemas de informações, fruto provável do desenvolvimento desta área nas organizações.

Outra pesquisa utilizando dados de anúncios de jornais feita por Siqueira e Soltelinho (2001) põe em destaque as solicitações da função:

- execução de planejamento e controle
- elaboração de relatórios econômicos e financeiros e a respectiva interpretação
- administração tributária
- elaboração de relatórios para o governo
- proteção de ativos

- avaliação econômica.

Seguindo o mesmo formato do estudo de Siqueira e Soltelinho (2001), o artigo Calijuri (2004) realiza um levantamento sobre o perfil requerido da função controller/contador:

- controle de custos
- elaboração de relatórios contábeis
- elaboração de relatórios gerenciais
- planejamento tributário
- sistemas gerenciais
- elaboração de orçamentos
- estudos de viabilidade de investimentos
- participação em reestruturação societária
- atendimentos de órgãos governamentais, bancos, fornecedores e clientes
- auditoria interna.

Para outros autores, todavia, como Marion e Muller (2002), a função do contador no processo decisório é muito tímida e ainda carece de muita evolução, pois fica centrada nas questões fiscais.

Tal posição sobre a função do contador feita por Marion e Muller (2002) é compartilhada com Cano (2002) o qual afirma que mais de 80% dos contadores no Brasil se dedicam tão somente à contabilidade financeira ou externa. Segundo o autor, é até natural que uma grande parte dos administradores acabe por vê-los quase como agentes do fisco.

Iudícibus e Lopes (2002) expõem que a influência da legislação tributária é perniciososa para o uso da informação contábil e para contadores.

Percebe-se, ao longo do processo de revisão dos textos nacionais, que, no caso da função do contador brasileiro, a questão central é a ênfase dada à execução da contabilidade financeira e à apuração de impostos, o que não ocorre com tanta constância nos textos internacionais. Uma possível explicação para essa diferença pode

passar por questões culturais, estrutura tributária e a pela própria formação do profissional no Brasil.

2.4.Os Estudos sobre Competência do Contador

2.4.1. A Visão de Autores Internacionais e Nacionais

As alterações recentes no mundo dos negócios têm, sem dúvida, atingindo o contador modificando-o e dele exigindo, cada vez mais, determinadas competências.

As chamadas competências de um profissional são estudadas, como foi visto no primeiro capítulo, inicialmente na área da psicologia, com os artigos de McClelland (1973) e, mais tarde, com Boyatzis (1982) e depois com Spencer & Spencer (1993). Este último elaborou o chamado dicionário de competências de diversas profissões.

Baseando-se nesses estudos, pesquisadores de campos específicos do conhecimento, passaram a valer-se 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) e compradores, com Giunipero e Percy (2000).

No caso da área de contabilidade, os estudos sobre competências confundem-se um pouco com as funções e as atividades do profissional e, até o início do ano 2000, não identificamos estudos que realizam testes de dados empíricos vinculados a conceitos teóricos sobre competências.

No âmbito internacional, um dos estudos iniciais é de Kester (1928) que ressalta a necessidade de habilidades técnicas sobre contabilidade financeira, particularmente os aspectos dos princípios contábeis que estavam em início de discussão, além das ferramentas de controle como custos e acompanhamento de gastos.

Além dos pontos levantados no parágrafo anterior, Kester (1928) refere que o contador deve desempenhar certa liderança e ter bastante habilidade na parte de impostos e de direito comercial para o trato com os acionistas.

É importante notar que, apesar da época em que o estudo de Kester foi desenvolvido, percebe-se uma preocupação inicial do autor em discutir questões comportamentais como a liderança do contador.

Wixon, Kell e Bedford (1943) destacam estas questões técnicas: planejamento, controle orçamentário, contabilidade financeira e mensuração que consideram vitais para o contador. Destacam, ainda, aspectos do comportamento do contador como capacidade de comunicação e negociação, bem como o autocontrole, a integridade ética e o raciocínio analítico.

No estudo que Bower (1957) desenvolve sobre a profissão contábil, discute o fato de que o contador deve reunir, além de conhecimentos técnicos, habilidades e conhecimentos sobre a capacidade de comunicação, relacionamento e integridade profissional. O estudo de Murphy (1958), na mesma época, ressalta questões técnicas e a habilidade de comunicação ao comparar a profissão do contador com a dos advogados.

Para Campfield (1963), em seu estudo sobre o comportamento do contador, face das mudanças da contabilidade gerencial, fica clara a necessidade de trabalhar as competências do contador sobre visão de longo prazo, controle orçamentário, custos, bem como a necessidade de uma visão estratégica.

Nesta época, o debate sobre os conhecimentos e habilidades requeridos pelo contador estava no auge nos Estados Unidos, com o artigo Kublin (1965) que escreve um artigo na *The Accounting Review*, levantando a questão da necessidade de uma formação específica em contabilidade no nível superior para poder acompanhar os anseios da sociedade sobre a formação de um contador. Seguindo na mesma linha de crítica à formação do contador, tem-se o estudo de Green e Steadman (1995).

Na seqüência desta discussão, tem-se o primeiro estudo empírico identificado nesta revisão bibliográfica sobre as habilidades técnicas requeridas ao contador, feito com 25 empresas americanas por Henning e Moseley (1970), cujos resultados foram: entendimento dos aspectos legais, planejamento e controle, custos, reporte de relatórios contábeis e atendimento a usuários externos.

Mais recentemente, os estudos sobre competências na área contábil enfocam a relação das mudanças nos negócios e os impactos na profissão com destaque para os estudos de Harden (1995) que verifica as dificuldades da definição de competência para a profissão contábil da Inglaterra. Este estudo também foi o primeiro a trabalhar, com embasamento teórico, da área da psicologia utilizando-se o texto de Boyatzis (1982) como referência.

Para este autor, dada a forte mudança na forma de trabalho das pessoas ocorrida nos anos 90, e o impacto da informatização das organizações, a profissão de contador requer formação completa e não pode restringir-se à área técnica, mas deve trabalhar a área comportamental e ética.

Harden (1995) não define diretamente quais as competências requeridas para o contador, mas fornece indicativos de competências, com destaque para a capacidade de comunicação, atendimento, negociação e iniciativa, além das competências técnicas.

Alguns outros estudos como os de Laurie (1995) e Medley (1996) já começam a relatar a necessidade de conhecimentos em sistemas de informações e processamento de dados com maior ênfase.

Morgan (1997) pesquisou, entre educadores e profissionais da área contábil na Inglaterra a importância da habilidade de comunicação na profissão e na educação do contador encontrando relatos especialmente sobre aspectos como: capacidade em escrever memorandos, relatórios internos e externos, realizar apresentações, capacidade de se comunicar com várias pessoas e capacidade de ouvir e de se fazer entender.

É interessante trazer que, ao longo das discussões semi-estruturadas sobre quais as competências requeridas aos contadores internacionalmente, tem-se momentos de grande apelo para as questões da formação deste contador e até mesmo discussões sobre como os órgãos de classe estão reagindo a essas demandas em seus exames de certificação como o americano *CPA – Certified Public Accountants*. Os estudos de Rigsby e Siegel (1998) e Liao, Shafer e Park (2001) relatam a questão dos efeitos da evolução da profissão nos exames de certificação dos órgãos da classe contábil nos Estados Unidos, e Doost (1999) discute os impactos dessa evolução na educação.

A mudança em relação às competências do contador, com o passar dos tempos, pode ser notada nos estudos de Sakagami, Yoshimi e Okano (1999), relatando o estágio de desenvolvimento do contador japonês com destaque para as competências sobre técnicas de gestão e gestão da informação.

Outras discussões semi-estruturadas de competências podem ser analisadas em Esselstein (2001) nos quais são elencadas algumas competências técnicas, de organização, de comunicação e de tecnologia, como: visão global, técnicas de gestão, gestão da informação, saber ouvir e saber se comunicar, liderança, visão do cliente e aspectos éticos.

O estudo de Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001), baseado em diretrizes do *IFAC – International Federation of Accountants* lista as habilidades profissionais requeridas para o contador, segregando as competências em 04 (quatro) grandes grupos: conhecimentos, habilidades, valores profissionais e flexibilidade.

O referido estudo preocupa-se em clarificar como as diretrizes do *IFAC* poderiam ser agregadas em competências para contadores. Apesar de o artigo não efetuar nenhum tipo de avaliação empírica, ou mesmo utilizar conceitos teóricos mais sólidos trazidos da psicologia, pode-se concluir que este estudo contribui efetivamente para a discussão estruturada sobre competências do contador.

Procurando discutir as competências para um profissional internacionalizado na área contábil, Moramed e Lashine (2003) estabelecem, como prioridade a ser trabalhada, estas capacidades: habilidade de comunicação, domínio da computação, raciocínio analítico, visão global, liderança e pensamento crítico, além de habilidades técnicas como: contabilidade, custos, orçamento e técnicas de controle.

Preocupado com os atributos e não somente com as competências do profissional de auditoria Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004) apresentam uma grande lista de pré-requisitos para ser auditor, como ter experiência profissional no setor a ser auditado entre outras capacitações. Os autores também apresentam algumas competências para esse profissional com destaque para a capacidade de comunicação, atendimento, conhecimento quantitativo, integridade e confiança, e também conhecimentos técnicos.

As competências requeridas aos contadores é algo dinâmico e sofre forte influência de mudanças nos negócios, como aconteceu em relação à competência em processamento de dados posta de forma incisiva nos últimos estudos após o ano 1995. Tal situação ocorre igualmente em outros tempos relativamente às competências em visão estratégica e liderança.

Nos últimos estudos é possível perceber uma preocupação em tentar entender o impacto efetivo dos escândalos contábeis a respeito das competências dos contadores com destaque para os estudos de Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004) e, em especial, o estudo de Hotltzman (2004), cujo foco é a integridade e a confiança nos contadores.

No Brasil, segundo o levantamento bibliográfico feito neste estudo constata-se uma maior carência de pesquisas sobre competências do contador, seja de forma estruturada ou semi-estruturada, comparativamente aos estudos internacionais.

Tem-se os estudos feitos por Franco (1980) nos quais se pode notar o primeiro alerta para a necessidade de o contador melhorar sua capacidade de comunicação e a visão dos negócios. Já Luz (1989) alerta para a questão das habilidades com a informática.

Nos anos 90, cita-se o estudo de Riccio e Peters (1993) sobre os novos paradigmas da controladoria e do *controller* alertando para a necessidade comunicação, liderança, visão estratégica, gestão da informação e técnicas de gerenciamento.

Martins (1993) alerta sobre a capacidade de comunicação, integridade e a formação técnica do futuro profissional contador. Em grande parte, estes aspectos são confirmados por Nakagawa (1997).

Mais tarde, Holland (2000) aponta os principais enfoques dados órgãos internacionais sobre necessidades do profissional de contabilidade, sendo sua síntese importante para disseminar tais questionamento no Brasil.

Brundo, Macke e Ghedine (2004) realizam um estudo exploratório sobre quais as funções e algumas competências próprias dos profissionais que trabalham em empresas de serviços contábeis de Porto Alegre. Este estudo identifica como questões preponderantes: liderança, foco no cliente, habilidade com informática, conhecimento de contabilidade, legislação e comunicação.

Analisando questões sobre o perfil do contador, Calijuri (2004) levanta aspectos como liderança, iniciativa, comunicação, raciocínio quantitativo, finanças e relacionamento externo. Além disso, fala em competências técnicas como a contabilidade, planejamento tributário, custos, planejamento e preços.

Por final, tem-se os estudos de Cornachione e Trombetta (2005) que enfocam a percepção dos alunos de contabilidade sobre a habilidade de comunicação e o estudo de Cheibub e Miranda (2005) sobre a formação do contador mediante análise curricular fazendo referência a estudos sobre competências.

Com base nestes relatos, compreende-se que no Brasil, dada a carência deste tipo de estudo, não é possível identificar com acerto os eventos que provocaram as mudanças nas competências requeridas para o contador.

2.4.2. A Visão dos Órgãos Reguladores e Institucionais

Um dos primeiros estudos referendados por órgãos reguladores, os quais apresentam a visão dos requisitos necessários para o exercício com sucesso da profissão de contador, foi feito por Roy e MacNeil (1967) aceito em 1969 pelo AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*. O estudo, que não trata especificamente de competências dos contadores, fornece, entretanto, diretrizes para um profissional de sucesso.

Após este feito do regulador da profissão de contador, os sócios das 8 (oito) maiores firmas de auditoria do mundo se reúnem e emitem por meio de Kullberg e Gladstone (1989) o relatório com o título “*Perspective on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession*”. Neste relatório, já é possível perceber a preocupação em entender quais seriam os conhecimentos e as habilidades necessárias para a formação do contador.

A ênfase maior neste estudo está no relacionamento entre o forte conhecimento técnico de auditoria, contabilidade, organização e a habilidade de comunicação.

Após este comunicado, Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) referem que a AAA – *American Accounting Association* emite os primeiros sinais de preocupação efetiva com as competências necessárias do contador mediante relatório em 1989 da AECC – *Accounting Education Change Commission*, comissão essa criada e que funcionou durante 07 (sete) anos com objetivo específico de propor mudanças na educação dos contadores. Este estudo foi complementado por estudos de Francis, Mulder e Stark (1995) gerando o relatório da AECC de 1996 que mantém basicamente as mesmas competências do documento anterior, apenas suplementando a questão da gestão da informação e informática.

O IMA – *Institute of Management Accountants* junto com o FEI – *Financial Executives Institute* realizaram um estudo sobre as habilidades, conhecimentos e capacidades necessárias para os contadores gerenciais. O estudo do IMA foi desenvolvido por Siegel e Sorensen (1999) durante alguns anos, fechando em 1999, com base em uma lista de 162 itens que depois são agrupados por áreas como comunicação, contabilidade, técnicas de gestão, entre outros aspectos.

Como se trata de um estudo desenvolvido pelo IMA, o enfoque dado ao estudo é mais relacionado aos aspectos gerenciais.

Também, em 1999, o AICPA - American Institute of Certified Public Accountants desenvolvem um estudo chamado *Core competency framework for entry into the accounting professions*. As competências neste estudo são divididas em competências funcionais, competências pessoais e competências de negócios.

Ao final, tem-se a posição da IFAC – International Federation of Accountants, que, por meio do seu comitê de educação, posiciona-se em 2003, sobre a questão com o estudo *Towards Competent Professional Accountants*.

O relatório da IFAC foi elaborado utilizando-se do International Management Accounting Practice Statements (IMAPS) e da opinião de *experts* na área gerencial a fim de identificar base conceitual do estudo objeto do relatório.

Neste relatório, é dado destaque à questão da gestão da informação como competência requerida para o contador nos tempos atuais e a competência de liderar pessoas como ponto central. Neste estudo da IFAC, é feito um alerta, sobre a necessidade de mais estudos acadêmicos sobre as competências dos contadores, baseados em dados empíricos e situações diferenciadas de cada país.

Valendo-se da literatura revisada sobre a competência do contador, foram identificados na grande maioria dos casos os seguintes aspectos:

- A maior parte dos estudos sobre competência do contador trata da função do profissional e não de competências;
- A quase totalidade dos estudos não realiza testes empíricos e sequer, trata do aspecto da competência pelo enfoque da psicologia e recursos humanos;
- Os estudos das entidades reguladoras demonstram uma maior estruturação conceitual e a preocupação em evoluir a discussão que propõe.

A seguir, serão apresentados alguns quadros desenvolvidos com base nos estudos citados ao longo deste capítulo, procurando dar uma melhor visualização das competências citadas do contador e tão somente, uma vez que no Brasil o auditor não é uma profissão como ocorre em outros países.

Buscam-se enquadrar cada característica dentro dos conceitos de capacidade, conhecimento, habilidades e outras características, para melhor identificação e definição das competências necessárias ao dicionário de competências do contador a ser elaborado no final deste capítulo.

Referência	Atendimento	Comunicação Interpessoal	Análítica	Negociação	Habilidades com Informática	Liderança	Ouvir Eficazmente	Visão Geral / Estratégica	Legal	Iniciativa / Empreendedora	Quantitativa	Autocontrole	Foco no cliente	Ferramentas de Controle	Integridade e Confiança	Mensuração	Técnicas de Gestão	Custos & Preços	Planejamento	Relacionamento Externo	Contabilidade e Finanças	Gestão da Informação	
	Kester (1928)						x			x		x			x		x		x				x
Wixon, Kell e Bedford (1943)		x	x	x		x		x		x		x		x	x	x			x			x	
Bower (1957)		x				x		x	x					x	x	x			x			x	
Murphy (1958)		x							x		x								x			x	
Campfield (1963)								x						x					x	x		x	
Henning e Moseley (1970)									x					x					x	x	x	x	
Riccio e Peters (1993)		x				x		x							x		x						x
Hardern (1995)	x	x		x			x	x	x	x				x		x				x		x	
Laurie (1995)		x			x					x		x					x						x
Medley (1996)					x				x													x	x

Tabela 2.1: Sumário da Literatura sobre Competências do Contador

Fonte: Desenvolvido pelo Autor

Referência	Atendimento	Comunicação Interpessoal	Análítica	Negociação	Habilidades com Informática	Liderança	Ouvir Eficazmente	Visão Geral / Estratégica	Legal	Iniciativa / Empreendedora	Quantitativa	Autocontrole	Foco no cliente	Ferramentas de Controle	Integridade e Confiança	Mensuração	Técnicas de Gestão	Custos & Preços	Planejamento	Relacionamento Externo	Contabilidade e Finanças	Gestão da Informação
Morgan (1997)	x	x		x			x													x		
Sakagami, Yoshimi e Okano (1999)					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
Moramed e Lashine (2003)		x	x		x	x		x						x			x	x			x	x
Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004)	x	x			x		x				x				x	x				x	x	x
Brundo, Macke e Ghedine (2004)	x	x			x	x			x				x									x
Calijuri (2004)		x				x	x		x		x			x				x	x	x	x	x

Tabela 2.2: Sumário da Literatura sobre Competências do Contador

Fonte: Desenvolvido pelo Autor

Referência	Atendimento	Comunicação Interpessoal	Análítica	Negociação	Habilidades com Informática	Liderança	Ouvir Eficazmente	Visão Geral / Estratégica	Legal	Iniciativa / Empreendedora	Quantitativa	Autocontrole	Foco no cliente	Ferramentas de Controle	Integridade e Confiança	Mensuração	Técnicas de Gestão	Custos & Preços	Planejamento	Relacionamento Externo	Contabilidade e Finanças	Gestão da Informação	
White Paper – Big Eight Kullberg e Gladstone (1989) <i>AAA</i>	x	x			x	x			x		x	x			x						x	x	x
Francis, Mulder e Stark (1995) IMA		x			x		x	x	x		x	x		x	x			x			x	x	x
Siegel e Sorensen (1999) AICPA (1999)		x	x	x		x	x	x	x		x	x		x		x	x	x	x			x	x
IFAC (2003)		x			x	x	x	x	x		x	x			x					x		x	x

Tabela 2.3: Sumário da Literatura sobre Competências do Contador

Fonte: Desenvolvido pelo Autor

Ao analisarmos os dados da Tabela 2.3 pode-se perceber que existe dentro da evolução dos textos encontrados sobre competências do contador algumas considerações interessantes.

A primeira delas refere-se a questão da comunicação pessoal que já aparecia como uma característica importante para o contador desde os artigos da década de 40 e 50 até os dias atuais. Neste período da década de 40, 50 e 60 além dos conhecimentos técnicos de contabilidade e da parte legal é interessante perceber que aspectos técnicos de custos e preços, planejamento e ferramentas de controle já eram bastante requeridos neste período.

Na década de 70 e 80 poucos estudos foram localizados sobre as características requeridas dos contadores sendo que o de maior destaque trata-se do estudo patrocinado pelas então Big Eight nomeado White Paper (1989) que tem como fato marcante a questão da ênfase na habilidade com informática e gestão de informação fato muito raro de ser encontrado nos estudos anteriores.

Ficando para os anos 90 uma grande parte dos estudos destacando a questão comportamental do auto controle, comunicação interpessoal,

2.5.Dicionário de Competências do Contador

O dicionário de competência tem como finalidade disponibilizar um conjunto de competências requeridas para o contador. Valendo-se das competências descritas no dicionário de competências e de sua validação inicial, o pesquisador pode procurar construir os modelos de competências.

A constituição do dicionário de competências ocorreu neste trabalho mediante a identificação junto à literatura das principais competências citadas sobre o contador. O dicionário segundo Spencer e Spencer (1993) para ter eficácia deve conter três aspectos básicos na sua formação e utilização: validação, esclarecimento e contextualização do ambiente.

Deve-se, antes de utilizar o dicionário, efetuar a sua validação, com o objetivo de referendar os achados encontrados na literatura, com os profissionais da área ou mesmo trabalhando-o em determinadas empresas para poder verificar a sua eficácia.

A validação por completo só deve ocorrer a partir do momento em que for possível efetuar estudos longitudinais para poder acompanhar o desempenho do cargo em questão.

O objetivo do uso de um dicionário validado é, segundo Spencer e Spencer (1993), poder prever um desempenho superior mediante atendimento de certas competências requeridas e até mesmo estimular a mudança no processo de formação educacional de determinados profissionais.

O segundo aspecto refere-se aos esclarecimentos das competências, o que, segundo ainda, Spencer e Spencer (1993), consiste em determinar um número limitado de competências de um cargo entre 15 a 30 competências de forma a não repetir conceitos na fase inicial do estudo.

Lucia e Lepsinger (1999) expressam que as competências constantes no dicionário devem ser redigidas para evitar eventuais erros de interpretação no processo de validação, o que deve complementar a rotina de esclarecimentos.

O terceiro aspecto trata da análise do contexto em que será utilizado o dicionário de competências para determinação do perfil para o cargo ou até mesmo para treinamento de pessoal. Como cada contexto de empresa pode alterar o perfil ou até mesmo as competências requeridas para o profissional, ao analisar estes pontos, pode-se evitar o que Lucia e Lepsinger (1999) chama de falta de aderência do conjunto de competências a cultura e aspectos particulares do local de trabalho do profissional em questão.

Com base nestas características e nas recomendações de Spencer e Spencer (1993), o dicionário de competência para o contador foi montado seguindo as seguintes etapas:

- Análise das principais competências do contador citadas na literatura;

- Análise da possibilidade de agregação de competências conforme o seu significado para o cargo.
- Utilização do pressuposto de que competências básicas listadas por Lucia e Lepsinger (1999) como ler, escrever, calcular, etc que não requerem nenhuma aptidão exclusiva para o cargo em questão e portanto, são desnecessárias para o dicionário.
- Montagem de quadro-resumo das principais competências citadas na literatura;
- Montagem da descrição de cada uma das competências mantendo coerência com aquelas registradas na literatura;

Deste modo, o dicionário do contador ficou composto com as seguintes competências:

- Capacidades: analítica e de comunicação
- Habilidades: estratégica, informática, negociação, ouvir eficazmente, atendimento e relacionamento externo.
- Conhecimentos: ferramentas de controle, legal, contabilidade e finanças, planejamento, técnicas de gestão e gestão da informação.
- Outras características pessoais: autocontrole, empreendedor; integridades e confiança e trabalho em equipe.

O quadro 2.1 apresenta o respectivo dicionário de competências do contador. Logo abaixo de cada competência está a fundamentação preponderante utilizada para alocação de cada uma das competências.

Quadro 2.1: Dicionário de Competências do Contador

Competência	
Analítica	Sabe analisar as partes de um problema ou situação estabelecendo suas relações para formular diversas soluções e o valor de cada uma. Moramed e Lashine (2003) e AICPA (1999)

Autocontrole	Mantém o desempenho sob condições estressantes e hostis. Respondendo positivamente aos problemas sem impulsividade e permanece calmo. Spencer & Spencer (1993) e Laurie (1995)
Comunicação	Estabelece sintonia nas comunicações com pessoas ou grupos, entendendo mensagens e é entendido. Demonstra boa articulação ao comunicar idéias por escrito e verbalmente. Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002), IFAC (2003) e Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004)
Empreendedor	Desenvolve soluções criativas aos problemas da empresa e dos clientes; procura inovar diante das restrições da empresa. Assume riscos calculados. Spencer & Spencer (1993), Hardern (1995) e Laurie (1995)
Visão Estratégica	Compreende o que está acontecendo no mercado e na sua empresa. Entende, antecipa e procura responder além das necessidades dos consumidores no longo prazo. Bower (1957) e Hardern (1995)

Competência	
Ferramentas de Controle	Conhece e utiliza as ferramentas de controle e gestão como: orçamento, controle interno, custos, fluxo de caixa, entre outros. Henning and Moseley (1970) e IMA - Siegel e Sorensen (1999)
Legal	Conhece e acompanha as tarefas obrigatórias como: planejamento tributário e atendimento às exigências fiscais. Kester (1928) e Henning and Moseley (1970)
Informática	Conhece e utiliza a informática como ferramenta na identificação, seleção e formatação de informações gerenciais para o processo decisório. Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001) e Moramed e Lashine (2003)
Integridade e Confiança	Tem integridade e exprime positivamente seus valores e crenças pessoais de maneira consistente com os padrões éticos de sua empresa. Inspira confiança pelo cumprimento dos compromissos assumidos.

	Bower (1957) e White Paper – Big Eight - Kullberg e Gladstone (1989)
Contabilidade e Finanças	Domina e interpreta os conceitos relacionados à área de contabilidade e finanças empresariais atendendo os interesses dos usuários internos e externos desta informação e das normas vigentes no ambiente nacional como internacional. Bower (1957) e Henning e Moseley (1970)
Negociação	Realiza acordos com as várias áreas envolvidas com o sistema de informação e mensuração de desempenho, adicionando valor e vantagens competitivas às negociações. Busca opções para atender os interesses dos envolvidos e da empresa. Boterf (1999) e Esselstein (2001)
Ouvir Eficazmente	Desenvolve diálogos interativos com as pessoas, pergunta por mais detalhes sobre os assuntos, avalia as mensagens e fornece feedback. Morgan (1997) e AAA - Francis, Mulder e Stark (1995)
Atendimento	Sabe atender e dialogar demonstrando corretamente os conceitos e critérios utilizados no sistema de informação, tanto para usuários internos à empresa, como para auditores externos, fornecedores, mercado de capital e instituições financeiras. Morgan (1997) e Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002)
Competência	
Planejamento	Estuda e aplica conceitos de planejamento e acompanhamentos estratégico, operacional e financeiro auxiliando a alta administração no alcance dos seus objetivos. Hardern (1995) e Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001)
Técnicas de Gestão	Demonstra estar atualizado com as técnicas, dados e novos conhecimentos por meio de leitura, cursos, viagens, congressos, etc. Laurie (1995) e IMA - Siegel e Sorensen (1999)
Trabalho em Equipe	Coopera com os demais membros da equipe e é comprometido com as metas e objetivos da equipe. Compreende e se esforça para o bem da equipe, ao invés de servir a seus próprios interesses. Boyatzis, Stubbs and Taylor (2002) e IMA - Siegel e Sorensen (1999)
Gestão da Informação	Capacidade de gerenciar todas as informações necessárias para o bom andamento dos negócios, efetuando melhorias e supervisão no sistema de processamento de dados interagindo com áreas correlatas como: TI – Tecnologia da informação. Esselstein (2001) e Laurie (1995)

Relacionamento Externo	Realiza acordos e negociação com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados buscando atender os interesses da empresa. Henning and Moseley (1970) e Morgan (1997)
------------------------	--

CAPÍTULO III

METODOLOGIA

O objetivo deste capítulo é descrever as características da pesquisa, da amostra investigada, das técnicas e estratégias para coleta de dados, assim como os procedimentos utilizados para o tratamento estatístico. São apresentadas também as hipóteses do estudo e as respectivas justificativas para o processo.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Característica da Pesquisa

Antes de caracterizar a pesquisa, é mister entender o papel da metodologia no processo da investigação científica, para o que utiliza-se a exposição de Demo (1995) para quem a metodologia não aparece como solução propriamente, mas como expediente de questionamento criativo que permite opções mais seguras quanto mais consciência se tiver de sua marca aproximativa.

Deste modo, a metodologia utilizada em uma pesquisa depende preponderantemente do objetivo proposto e da natureza da pesquisa. É igualmente relevante entender que a intenção do pesquisador em ciências sociais normalmente não se restringe a descrever, mas a compreender os fatos sociais.

O presente estudo tem natureza exploratória, buscando o desenvolvimento de uma estrutura de competências do contador, para o que disponibiliza de um conjunto de características requeridas para o desenvolvimento deste profissional, atendendo aos preceitos apontados por Spencer & Spencer (1993), Lucia & Lepsonger (1999), Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002) e Miguel (2002).

O estudo exploratório procura obter dados para levar a um melhor conhecimento do assunto em questão, esclarecer uma situação percebida numa realidade específica e propor estabelecimento de prioridades para futuras pesquisas.

Para Selltitz (1974), os estudos exploratórios provêm informações sobre aspectos específicos dos fenômenos sociais, dos quais temos poucos conhecimentos. As informações são usadas quando pouco se sabe sobre as organizações ou indivíduos a serem estudados. A pesquisa exploratória tem por finalidade aumentar a familiarização do pesquisador com a situação ou situações que devem ser investigadas. O estudo terá, portanto, natureza exploratória e descritivo quantitativa.

Devem-se considerar as características intrínsecas do método descritivo, razão por que, nesta pesquisa, procurou-se excluir inferências sobre relações de causa e efeito. Mesmo assim, apesar do estágio inicial de discussão do assunto desta pesquisa, espera-se que, com o passar do tempo e a realização de estudos rigorosos longitudinais com foco na causalidade, seja possível identificar outros aspectos das competências dos contadores.

A pesquisa é igualmente considerada aplicada pela utilidade dos resultados para os profissionais de contabilidade, como complementação aos estudos sobre educação contábil e currículo, para o exercício das competências dos contadores e também como potencial para uso na seleção e avaliação dos colaboradores das empresas de contabilidade e auditoria, bem como de outras empresas que se valem do contador para desenvolver suas atividades.

3.2 Fases do Desenvolvimento da Pesquisa

Para desenvolvimento deste trabalho foram seguidos os passos descritos e apresentados a seguir:

Primeira Fase: Planejamento

1º Passo	Diagnóstico problemático com delineamento do tema e a formulação da questão básica.
2º Passo	Revisão inicial da literatura sobre competências, modelos de competências e estudos relacionados com o contador.
3º Passo	Obtenção do consentimento do IBEF – Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças – Seccional Campinas para realização da discussão inicial e autorização para realizar o pré-teste com contadores associados no 1º sem/04.
4º Passo	Revisão final da literatura enfocando os estudos sobre competências dos contadores e aprofundamento sobre os estrutura e modelos de competências.
5º Passo	Desenvolvimento final do dicionário de competências para contadores e formulação das hipóteses da pesquisa.
6º Passo	Apresentação do projeto de pesquisa no Consórcio Doutoral da ANPAD, em setembro de 2004, objetivando obtenção de críticas e sugestões sobre o projeto.
7º Passo	Elaboração da primeira versão do questionário com as competências julgadas mais relevantes para o contador.
8º Passo	Obtenção do consentimento da coordenação do MBA Controller da FEA-USP e pós-graduação <i>lato sensu</i> em contabilidade e controladoria da PUC-Campinas para aplicação do questionário definitivo.

Segunda Fase: Execução

9º Passo	Análise qualitativa da confiabilidade do questionário e envio para pré-teste com os contadores associados do IBEF.
-----------------	--

10º Passo	Ajustes no questionário final e envio para os alunos dos programas de pós-graduação USP e PUC-Campinas.
------------------	---

11º Passo	Processamento e análise dos dados usando alfa cronbach e análise fatorial no SPSS.
------------------	--

12º Passo	Análise dos resultados da pesquisa e comparação com estudos existentes.
------------------	---

13º Passo	Apresentação da pesquisa em forma de resumo com dados preliminares em maio de 2005 no 28th EAA - 2005 – Annual Congress European Accounting temática OBA – Organizational and Behavioural Aspects of Accounting.
------------------	--

3.2.1 Amostra

A amostra utilizada nesta pesquisa foi intencional e não probabilística. A pesquisa foi realizada durante os meses de junho a outubro de 2004, num total de 175 questionários respondidos por alunos de pós-graduação. Do total de questionários, foram excluídos 16 exemplares por erros de preenchimentos, dados ausentes e dados extremos, totalizando 159 questionários válidos. Do total de alunos, 73, ou seja, 45,9% do total têm o nível de especialização em contabilidade e controladoria da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, e 86 alunos, ou seja, 54,1% do total têm o nível de MBA – Controller da Universidade de São Paulo.

O processo de amostragem ocorreu com autorização das duas escolas das quais recebemos amplo apoio para aplicação dos questionários em sala de aula, esperando as

respostas no mesmo momento, o que aumentou, em muito, a taxa de resposta que foi de 58%. Em alguns casos, recebemos as respostas por meio eletrônico.

Para participação neste processo de pesquisa, os alunos deveriam ser obrigatoriamente formados em Ciências Contábeis, o que limitou o número de alunos participantes do processo. É importante também frisar que os alunos que cursam esses dois programas são selecionados para ingresso no curso de pós-graduação, considerando-se sua formação acadêmica anterior e a experiência profissional na área de concentração do curso.

Vale destacar que a decisão pela realização da pesquisa com esse público justifica-se na medida em que permite, em conformidade com os objetivos deste estudo, investigar a existência de um modelo genérico de competência mediante o uso de painel de especialista, com profissionais que retornam à academia, presumivelmente, com o objetivo de ampliar o leque de suas competências, em decorrência das pressões e motivações da vida profissional atual.

Além disso, cabe salientar as potencialidades desse grupo de respondentes quanto à experiência profissional, aos cargos que ocupam e ao tipo de organização em que trabalham. Este grupo é correspondente em perfil e número aos respondentes de outros estudos que procuraram desenvolver modelo genérico de competências para outras profissões baseados no método de painel de especialistas como Horton (2000), que usou 186 respondentes, e Zhong e Kan (2004) com 149 respondentes.

Além das características qualitativas da amostra, também há para uso da análise fatorial, necessidade de um número mínimo de respondentes. Hair, Anderson, Tatham e Black (1998) referem que preferencialmente o número de observações deva ser maior que 100 e, como regra geral, o mínimo é ter, pelo menos, cinco vezes mais observações, e o tamanho aceitável seriam 10 casos por variável. Como neste caso serão analisados 18 variáveis (competências) e 159 respondentes válidos, haverá, certamente, um número bem confortável para executar a técnica estatística.

3.2.2 Composição do Instrumento de Coleta de Dados

Para fins de realização deste estudo, foi utilizado, como instrumento básico de coleta de dados, o questionário composto basicamente por questões medidas por meio de escalas do tipo *Likert*.

O uso do questionário ocorreu em razão das características e do objetivo desta pesquisa, visto que pode ser aplicado a um grande número de pessoas, gerar respostas mais fáceis de serem comparadas e assegurar certa uniformidade de uma situação de mensuração para outra. (Sellitz, Jahoda, Deustsch e Cook., 1972).

A construção do instrumento seguiu 02 estágios, o primeiro dos quais foi dividido nos seguintes passos:

- a) análise da fundamentação teórica das 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;
- c) agregação das competências identificadas de acordo com o cargo em questão;
- d) construção do dicionário de competência detalhando o significado de cada competência objetivando a redução dos erros de interpretação por parte dos respondentes;
- e) realização de 02 rodadas de discussão com 03 profissionais, membros do IBEF, com larga experiência na área de contabilidade e auditoria para verificar aderência da proposta e levantar outras variáveis.

O segundo estágio consistiu na aplicação do questionário a 14 contadores associados do IBEF para fins de pré-teste. Para Easterby-Smith, Thorpe e Lowe (1991) tal artifício revela-se indispensável na medida em que permite verificar, anteriormente, se as questões elaboradas são compreensíveis, se a duração prevista para a resposta do questionário é adequada, se a seqüência das questões está bem delineada e se há questões sensíveis.

Após a aplicação, colheram-se os comentários e as observações sobre o instrumento, os quais foram avaliados e incorporados, na medida do necessário, concluindo-se, assim, a fase da validação de conteúdo e operacionalidade. Em seguida, também foi realizado, com base nos dados dos respondentes, por via SPSS, a confiabilidade satisfatória do instrumento utilizando o alfa de Cronbach de 0,88, o que é satisfatório, segundo Nunnally (1978) e coerente com pesquisas como a de Giunipero e Pearcy (2000). Ao final, foi gerada a versão final do instrumento que consta como anexo desse relatório de pesquisa.

3.2.3 O Questionário

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. A escala de 10 pontos neste tipo de estudo é também aplicada nos estudos de Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004) e evidenciado por Nunnally (1978) como adequado a esse tipo de pesquisa.

O questionário foi dividido em dois grandes blocos: Bloco I - Dados pessoais dos respondentes e Bloco II – Competências dos contadores com respectiva descrição e escala de importância.

3.2.4 Variáveis em Estudo

As variáveis incorporadas ao questionário são apresentadas na tabela 3.1, considerando-se como suporte de pesquisa os autores que descrevem com maior riqueza de detalhes a competência, tanto no âmbito dos autores ligados à área comportamental quanto à área de contabilidade. Pode-se verificar que esse quadro refere-se a um resumo do dicionário de competência, apresentado no capítulo 2 deste estudo.

Os critérios para seleção das competências, portanto, foram apresentados juntamente com a montagem do dicionário.

Nº	Competência	<i>Fundamentação de Pesquisa</i>
V1	Analítica	Moramed e Lashine (2003) e AICPA (1999)
V2	Autocontrole	Spencer & Spencer (1993) e Laurie (1995)
V3	Comunicação	Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002), IFAC (2003) e Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004)
V4	Empreendedor	Spencer & Spencer (1993), Hardern (1995) e Laurie (1995)
V5	Estratégica	Bower (1957) e Hardern (1995)
V6	Ferramentas de Controle	Henning and Moseley (1970) e IMA - Siegel e Sorensen (1999)
V7	Legal	Kester (1928) e Henning and Moseley (1970)
V8	Informática	Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001) e Moramed e Lashine (2003)
V9	Integridade e Confiança	Bower (1957) e White Paper – Big Eight - Kullberg e Gladstone (1989)
V10	Contabilidade e Finanças	Bower (1957) e Henning e Moseley (1970)
V11	Negociação	Boterf (1999) e Esselstein (2001)
V12	Ouvir Eficazmente	Morgan (1997) e AAA - Francis, Mulder e Stark (1995)
V13	Atendimento	Morgan (1997) e Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002)
V14	Planejamento	Hardern (1995) e Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001)
V15	Técnicas de Gestão	Laurie (1995) e IMA – Siegel e Sorensen (1999)
V16	Trabalho em Equipe	Boyatzis, Stubbs and Taylor (2002) e IMA - Siegel e Sorensen (1999)
V17	Gestão da Informação	Esselstein (2001) e Laurie (1995)
V18	Relacionamento Externo	Henning and Moseley (1970) e Morgan (1997)

Tabela 3.1: Variáveis Consideradas no Estudo

3.3 Questões e Hipóteses do Estudo

Para fins de pesquisa, o estudo busca resposta para o questionamento das inter-relações das competências. O grande questionamento refere-se, portanto, à existência de estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor.

Esse fato está relacionado com o desenvolvimento de um modelo genérico de competências do contador, com base nas competências pontuadas pelos respondentes, utilizando-se, para isso, a análise fatorial, mais especificamente a sua variância explicada e a análise de correlações entre a escala global e suas subescalas na busca do construto comum, que é o modelo.

Essa questão leva em consideração a necessidade de estudar com base em fundamentos da psicologia e de recursos humanos a questão das competências do contador potencializando o uso de treinamentos empresariais e institucionais, objetivando a educação continuada, formação de currículos de cursos de graduação e auxílio na melhor seleção e capacitação de contadores a fim de obter um desempenho superior destes profissionais.

Como justificativa teórica para este estudo apresentam-se os tópicos discutidos no capítulo II em que é feita a revisão bibliográfica dos estudos sobre o contador com destaque para os seguintes aspectos:

- carência de estudos sobre a competência do contador, 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 com a abordagem da psicologia e de recursos humanos.

Esta necessidade de estudos das competências dos contadores, baseando-se em fundamentos teóricos mais sólidos e metodologia apropriada, é relatada nos estudos de Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004), IFAC (2003) e no inventário sobre estudos ligados à contabilidade comportamental de Meyer e Rigsby (2001).

É importante 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 um modelo genérico de competências do contador.

É importante lembrar que a estrutura de competência do contador não procura reproduzir toda a complexidade da realidade, mas apenas expressar uma condensação do que é nele percebido para compressão, previsão e controle.

Segundo Kaplan (1975), é de esperar-se que as variáveis não sejam medidas com exatidão. Além disso, supõe-se que algumas variáveis importantes tenham sido omitidas quando se estudam aspectos da ciência do comportamento.

Miguel (2002) conclui que, como consequência, na melhor das hipóteses, uma estrutura ou modelo de competências pode ser considerado uma representação da realidade de modo a ser muito útil, sem ser a realidade em si.

Os seguintes pressupostos para este estudo são levantados com base nos estudos conceituais de Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993):

- a) É possível elaborar uma estrutura de competências essenciais para os contadores. Essas novas competências serão importantes para os contadores por fornecer-lhes um mapeamento das competências essenciais que podem resultar em desempenho superior.

- b) Em razão de recursos e diversidades culturais entre as organizações 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.

Como questão subjacente, discute-se a existência de competência ou competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador. Para esse questionamento são apresentadas as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: Há diferença significativa na importância atribuída à competência comunicação em relação às demais.

Hipótese 2: Há diferença significativa na importância atribuída à competência gestão da informação em relação às demais.

Hipótese 3: Há diferença significativa na importância atribuída à competência estratégica em relação às demais.

Estas hipóteses subjacentes foram escolhidas em razão das características específicas destacadas por grupos de autores que podem ser distintas para alguns casos. A primeira refere-se à competência comunicação, citada em quase todos os estudos sobre aspectos das competências do contador. Os autores que dão maior ênfase à necessidade de priorizar essa competência são Morgan (1997) e Moramed e Lashine (2003). Apesar disto, os autores não realizam um teste efetivo desta variável em relação às demais competências em seus estudos; apenas efetuam correlações conceituais.

A questão da competência da gestão da informação aparece com maior destaque a partir dos anos 90, especialmente nos estudos feitos pelos órgãos reguladores da profissão IFAC (2003) e IMA - Siegel e Sorensen (1999). Neste caso, não foram identificados estudos empíricos sobre essa questão na profissão contábil.

A competência estratégica é citada ao longo de quase todo o período do levantamento bibliográfico, o que, por si, demonstra sua importância para o contador. A maior ênfase neste quesito é dada por Bower (1957) e Hardern (1995), apesar de os autores não realizarem testes empíricos sobre a questão.

Para testar essas hipóteses, utilizou-se o teste de médias, buscando-se identificar uma distância dos dados que pudessem estar em correspondência com uma curva normal em termos populacionais. As diferenças entre as médias das avaliações para as competências foram testadas pela técnica estatística não paramétrica Kruskal-Wallis, cuja aderência à amostra e aos dados da ciência do comportamento é considerada adequada (Kerlinger, 1975).

Neste teste de médias também é avaliado o efeito do subgrupo homem e mulher sobre a amostra. A escolha da análise deste subgrupo para avaliar as competências a serem priorizadas fundamenta-se no estudo de Loft (1992) sobre a possível visão diferenciada da mulher em relação a atributos da profissão de contador.

3.4 Tratamento Estatístico dos Dados

Os dados obtidos, mediante aplicação do questionário, foram inicialmente codificados e tabulados para receberem tratamento estatístico no *SPSS – Statistical Package for the Social Sciences*.

O pesquisador muitas vezes necessita de outras técnicas estatísticas, além da descritiva, para poder realizar o seu trabalho de pesquisa, objetivando efetuar inferências e chegar a conclusões mais seguras sobre o estudo. Para desenvolver este procedimento, pode-se recorrer muitas vezes às técnicas multivariadas, aplicadas a inúmeras situações práticas em que se queiram mensurar os efeitos ou relacionamentos entre múltiplas variáveis.

As técnicas estatísticas básicas analisam variáveis quantitativas e qualitativas de forma unidimensional, ao passo que a análise multivariada as analisa de forma multidimensional.

Para Hair *et al.* (1998), a análise multivariada refere-se a todos os métodos estatísticos que simultaneamente analisam múltiplas medidas sobre cada indivíduo ou objeto de investigação. Qualquer análise simultânea de mais de duas variáveis, de certo modo, pode ser considerada análise multivariada.

Sheth (1977) informa que a análise multivariada são aquelas técnicas estatísticas que focalizam e apresentam com destaque a estrutura de relações simultâneas entre três ou mais fenômenos.

3.4.1 Estágios do Processo Estatístico

Hair *et al.* (1998) apresentam seis estágios importantes para dar-se um tratamento estruturado aos modelos multivariados.

O primeiro estágio refere-se à definição do problema da pesquisa, dos objetivos e da técnica multivariada a ser usada. Nesse estágio, a maior preocupação dos autores é que exista um modelo conceitual, uma vinculação com aspectos teóricos, e somente após essa vinculação deve-se definir a técnica a ser utilizada de modo que a técnica não se sobreponha às questões conceituais preliminares.

No caso desta pesquisa, a questão da definição do problema e dos objetivos deu-se com base primeiramente na inquietação do autor em estudar o tema e, depois, na necessidade teórica de estudos estruturados em conceitos comportamentais para a definição de competências dos contadores.

A escolha da técnica, isto é, a análise fatorial, ocorreu a partir do momento em que os estudos sobre estruturação de competências para cargos e profissões passam por essa técnica com destaque para os precursores Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993) que relatam o uso desta técnica como própria neste tipo de estudo, bem como nos

estudos aplicados a militares americanos, com Giunipero e Pearcy (2000) e Horton (2000).

O segundo estágio refere-se ao desenvolvimento do plano de análise que deve estar relacionado com a implementação da pesquisa levando em consideração o tamanho mínimo ou desejado da amostra, tipos permitidos de variáveis, entre outros aspectos.

Nesta pesquisa, o plano de análise considerou o número de respondentes que chegou a 159 alunos de pós-graduação e 18 variáveis a serem observadas (competências), o que demonstra adequação aos preceitos colocados por Hair *et al.* (1998) e Johnson e Wichern (1993).

O terceiro estágio está relacionado com a avaliação das suposições inerentes à técnica multivariada em que o pesquisador deve antes de estimar o modelo multivariado, avaliar se todas as suposições estabelecidas para aquela técnica foram respeitadas. Essas suposições ocorrem tanto no âmbito estatístico como conceitual.

Segundo o próprio Hair *et al.* (1998) e também Tabachnick e Fidell (2001), as suposições da análise fatorial são mais conceituais do que estatísticas. A normalidade, homoscedasticidade e linearidade, portanto, aplicam-se apenas quando elas diminuem as correlações e, como o objetivo é identificar se o conjunto de variáveis é inter-relacionado, a multicolinearidade é desejável.

Nesta pesquisa, as suposições conceituais são objetivas, uma vez que se espera encontrar uma estrutura latente que explique melhor as relações entre as variáveis (competências) estudadas do contador, que é a estrutura genérica de competências. Sobre os aspectos estatísticos são feitos testes dentro da própria fatorial particularmente sobre a necessidade de correlação mediante uso da matriz de correlação.

O quarto estágio trata da estimação do modelo multivariado e avaliação do ajuste geral do modelo, Neste momento é que se deve efetivamente operacionalizar a estimativa do modelo avaliando a necessidade de ajustes e a significância estatística e prática dos resultados.

Nesta pesquisa, que se vale da análise fatorial, a estimação do modelo ocorre logo após a avaliação da matriz de correlação com análise de todos os testes necessários. Os ajustes, por outro lado, referem-se à decisão sobre método de extração dos fatores e ao número de fatores selecionados.

O quinto estágio deve tratar da interpretação da variável estatística que procura revelar a natureza da relação multivariada.

Na análise fatorial utilizada nesta pesquisa o processo de interpretação resume-se à análise dos fatores mediante análise da matriz fatorial não rotacionada e que depois, caso seja necessário, será rotacionada em razão da necessidade de obter uma interpretação mais adequada das variáveis em exame. Neste momento, pode-se avaliar a necessidade em retirar alguma variável.

Ao final deste estágio, deve-se avaliar e efetuar a interpretação da matriz fatorial, avaliando a matriz de cargas e a comunalidade das variáveis (competências) que resultam nos fatores a serem nomeados.

O sexto estágio refere-se à validação do modelo multivariado. O pesquisador, antes de aceitar os resultados, submete-o a um conjunto final de análises diagnósticas a fim de que avaliem o grau de generalidade dos resultados pelos métodos de validação disponíveis. Os autores ressaltam que esse diagnóstico acrescenta pouco à interpretação dos resultados, mas pode ser visto como uma garantia de que os resultados são os melhores descritores dos dados.

O processo de validação é importante, mas apresenta complexidades em sua execução em muitos tipos de pesquisas. No caso desta pesquisa, que detém características comportamentais valer de embasamento teórico da psicologia, o processo de validação foi realizado objetivando dar mais segurança ao pesquisador sobre os resultados da pesquisa. Para isso, são realizadas duas tentativas: a primeira é referente à divisão da

amostra aleatória em dois grupos para avaliar eventuais divergências, segundo Tabachnick e Fidell (2001) e outra tentativa consiste no uso da alfa de cronbach desenvolvido por Cronbach (1951) e discutido por Chong Ho Yu (2003) como validador de constructo comuns, o que é o caso da estrutura genérica.

Este tipo de validação utilizando os próprios dados da pesquisa é considerado importante para a pesquisa, mas não é o único e tampouco o suficiente, pois a aplicação em outras amostras pode demonstrar com maior clareza para o pesquisador outras variáveis que podem influenciar os resultados da pesquisa (Cone e Foster, 1997). Neste caso, os de estudos longitudinais e até mesmo a aplicação em outras amostras fazem parte da limitação deste estudo em razão da exigüidade do tempo e dos recursos financeiros.

3.4.2 O Alfa de Cronbach e Análise Fatorial

Nesta pesquisa são utilizadas com maior grau de importância duas técnicas estatísticas para análise dos resultados da pesquisa.

A primeira técnica refere-se ao alfa de cronbach, criado por Cronbach (1951) e que é utilizado nesta pesquisa em dois momentos: no primeiro refere-se à validação da fidedignidade do instrumento utilizado para avaliar as competências e, no segundo momento, procura-se validar os dados da pesquisa segundo os preceitos de Chong Ho Yu (2003).

A análise fatorial refere-se à segunda técnica que será utilizada para reduzir as variáveis analisadas, buscando a construção do modelo genérico de competências do contador. Para isso, seguem-se fundamentalmente as colocações de Hair *et al.* (1998), Tabachnick e Fidell (2001) e Pereira (2001).

Alfa de Cronbach

Para entender-se a primeira função do alfa de cronbach nesta pesquisa deve-se entender antes o conceito de fidedignidade, ou seja, o grau em que uma escala produz resultados

consistentes entre medidas repetidas ou equivalentes de um mesmo objeto ou pessoa, revelando a ausência de erro aleatório (Pereira, 2001).

O alfa corresponde a uma medida da consistência interna da escala Spector (1992). O Alfa procura, portanto, medir a fidedignidade do instrumento, isto é, saber se a mesma pessoa responde a dois itens de um mesmo modo.

Para Pereira (2001), um indicador é considerado bom quando todas as suas medidas integrantes têm uma relação coerente entre si no esforço de medir o fenômeno considerado.

Para Pasquali (1977), citado por Oliveira Neto (2000), existem diversos coeficientes de precisão, como Rulon, Guttman-Flamagan, entre outros, mas o mais utilizado é o coeficiente de consistência interna Alfa de Cronbach (1951) – covariância;

A formulação do Alfa pode ser representada por:

$$\alpha = \frac{k \text{ cov} / \text{var}}{1 + (k-1) \text{ cov} / \text{var}}.$$

k = número de variáveis consideradas

Cov = média das covariâncias

Var = Média das variâncias

O alfa é analisado observando-se uma variação de 0 até 1 e, quanto mais próximo de 1 estiver seu valor, maior a fidedignidade das dimensões do construto. Segundo Nunnaly (1978), o valor mínimo para o alfa de cronbach deve ser 0,7 para pesquisa preliminar, 0,8 para pesquisa básica e de 0,9 para pesquisa aplicada. Hair (1998) trata 0,7 como mínimo ideal, mas também pode se aceitar 0,6 para pesquisas exploratórias.

Pereira (2001) afirma que se pode entender o alfa como R^2 como uma suposta medida real do fenômeno. Para o Alfa de Cronbach (1951), existem, segundo Pereira (2001), duas perspectivas de análise do α : análise de confiabilidade e generalização.

Como exemplo tem-se a seguinte questão: Qual a confiabilidade e a generalização possível para os indicadores (x, y e z) de impacto P&D?

- O α de 0,75 sugere que estaria medindo 75% do impacto real. – análise de confiabilidade;
- O indicador representa 75% do universo de possíveis indicadores de impactos constituídos pelo mesmo número de itens, ou suas medidas concordariam em 75% das vezes. – generalização;

Como premissa para se realizar o alfa, as correlações entre os itens devem ser positivas. Uma correlação negativa viola o modelo e, para manter-se uma variável nessa situação, seu sentido de direção deve ser mudado, multiplicando seus valores por -1 conforme Pereira (2001).

Deve-se também examinar a matriz de correlações das variáveis consideradas e saber que, quanto maior o tamanho da amostra e sua variabilidade, melhor será o índice de fidedignidade. Quanto maior o número de variáveis compondo o indicador, melhor ele será.

É importante lembrar que a alta fidedignidade não garante bons resultados, mas não existem bons resultados sem confiabilidade. Um instrumento de alta fidedignidade deve medir consistentemente e sem erros.

O segundo aspecto a ser analisado pelo alfa de cronbach refere-se à questão da validação da pesquisa mediante o uso do alfa que tem por premissa o entendimento de que a característica a ser medida por uma escala de múltiplos itens chama construto (*construct*) e sua elaboração começa com uma teoria subjacente (Malhotra, 2001). Neste caso, o estudo realizado tem como fundamento teórico subjacente o modelo genérico de competência.

A questão da validação usando o alfa de cronbach pode ocorrer a partir do momento que é possível identificar a existência de uma única dimensão que seria o modelo genérico de competências. Segundo Chong Ho Yu (2003) deve-se avaliar a consistência

(variância comum) e unidimensional (único fator) com bastante cuidado para poder identificar a existência de um construto comum ou não (multidimensional).

Análise Fatorial

A análise fatorial foi criada por Charles Spearman (psicólogo) e após a criação desta técnica, o estatístico Karl Pearson desenvolveu uma técnica semelhante, mas que utiliza preceitos diferentes, chamada componentes principais.

Análise fatorial é uma técnica multivariada de interdependência em que todas as variáveis são simultaneamente consideradas, cada uma relacionada com as demais, a fim de estudar as inter-relações existentes entre elas, tendo em vista a redução ou a sumarização dos dados.

O objetivo básico da análise fatorial é portanto, sumarizar os dados por meio da combinação linear (fatores) entre as variáveis e explicar a relação entre elas.

Segundo Johnson e Wichern (1999) o objetivo da análise fatorial é explicar, se possível, os relacionamentos de covariância entre muitas variáveis como poucas quantidades aleatórias, latentes, não observadas normalmente chamadas de fatores (construtos).

Para Tabachnick e Fidell (2001), a análise fatorial é uma técnica estatística aplicada em um conjunto de variáveis, quando o pesquisador está interessado em descobrir quais das variáveis formam subconjuntos coerentes e relativamente independentes uns dos outros.

A hipótese básica da análise fatorial são as correlações entre as variáveis, as quais são devidas aos fatores que elas compartilham. Exemplo: Correlações entre notas dos alunos e disciplinas cursadas podem ser resultado de fatores como: nível de inteligência, habilidade de raciocínio abstrato e capacidade analítica. A técnica permite identificar os fatores que são não diretamente observáveis, mas com base nas variáveis conhecidas, o que, neste exemplo, seriam as notas dos alunos.

A análise fatorial transforma as variáveis originais da pesquisa em variáveis novas denominadas fatores. Cada fator é uma combinação linear das variáveis originais da

pesquisa, tendo como medida as suas variâncias. O novo arranjo dá-se em razão dos maiores valores informativos para cada fator. Disso resulta ser o fator mais informativo o primeiro e, menos informativo, o último.

Abaixo é apresentado o esquema de apuração da análise fatorial colocado por Malhotra (2001):

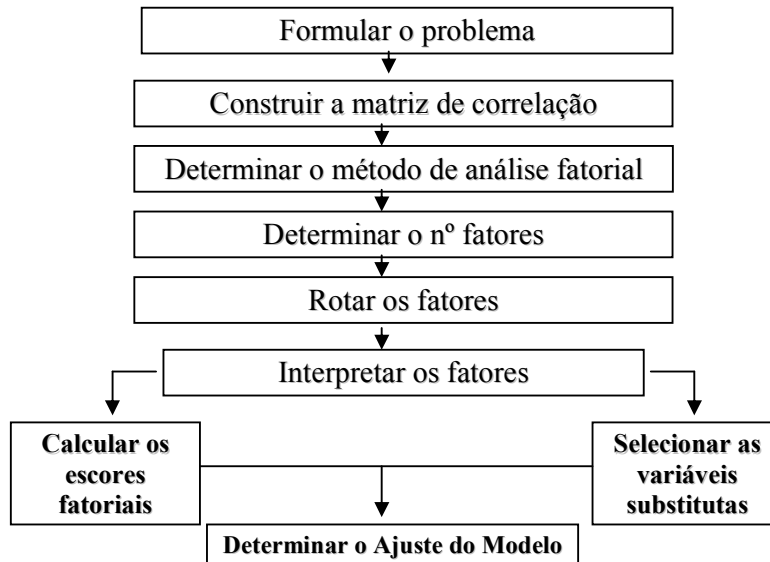


Figura 3.2 – Processo Estatístico da Análise Fatorial

Abaixo será realizado um comentário sobre cada item, baseado nos relatos de Hair *et al.* (1998), Tabachnick e Fidell (2001) e Pereira (2001).

Fase 1: Realizar a formulação do problema a ser discutido na pesquisa. Essa fase está relacionada à construção da pesquisa propriamente dita e, neste caso, esta foi realizada e apresentada.

Fase 2: Avaliar qual a correlação entre variáveis, sendo necessário verificar a existência de correlações (2 a 2) entre as variáveis. Por serem as correlações entre as variáveis pequenas, a análise fatorial pode ser inadequada para tratamento dos dados. Basicamente nesta fase tem-se como hipótese:

H0 – as variáveis da matriz de correlações não são suficientemente correlacionadas;

H1 – as variáveis da matriz de correlações são suficientemente correlacionadas.

Fase 3: Efetuar os testes para verificar a significância dos fatores obtidos: Para Pereira (2003), temos:

- Esfericidade de Bartlett: saber se a correlação existente entre as variáveis é significativa a ponto de apenas alguns fatores poderem representar grande parte da variabilidade dos dados. Tem-se como base a significância ($0,05 < \text{Sig}$).
- Medida de adequacidade da amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO): procura saber se a correlação entre cada par de variáveis pode ser explicada pelas demais variáveis incluídas no estudo. Segue-se a seguinte regra $< 0,50$ – inaceitável, $0,7$ boa e acima $0,80$ muito boa;

Para Hair (1998), um recurso possível para adequação da amostra é eliminar da análise variáveis que apresentem baixos índices de correlação parciais com as demais, adotando 50% como limite inferior - MSA – Measure of Sampling Adequacy, em que há correlação de uma variável contra outra, controlados os efeitos de todas as outras consideradas no modelo.

Deve-se analisar, ainda, nesta fase a comunalidade, ou seja, a porcentagem da variância da variável que contribui para a correlação com as demais variáveis, ou é comum às outras variáveis Aaker, Kumar e Day (2001).

O pesquisador deve considerar apenas as variáveis que tenham pelo menos metade da variância explicada e a grande maioria acima de 60%. Assim, todas as variáveis da matriz (abaixo) atendem ao critério de explicação suficiente da variância e foram consideradas na carga fatorial.

Fase 4: Obter a interpretação dos fatores gerados que irão representar as novas variáveis, podendo ser selecionados por um ou mais critérios:

- Autovalores: os fatores que tiverem *eigenvalue* acima de 1 devem ser selecionados (ideal para casos entre 20 e 50), mas, na prática, é usado para todos os casos – sendo esse método o mais conservador;

O autovalor de um fator indica a variância total atribuída aquele fator. A variação total atribuída é igual ao número de fatores, portanto, $(\text{autovalor} / \text{número total de variáveis}) \times 100 = \% \text{ da variância total}$.

- Variância explicada: exame dos percentuais de variâncias explicadas por cada um dos fatores. Para as ciências sociais, Hair (1998) refere que 60% é razoável e, em alguns casos, até menos;
- Diagrama: diagrama dos autovalores obedece à regra de se definir a quantidade de fatores antes do total da variância acumulada dominar a estrutura, ou seja, formar quase uma reta pela gradual redução dos valores da variância explicada para cada fator.

Pode o pesquisador defrontar-se com situações em que o número de fatores pode variar um pouco e a sua definição deve levar em consideração um dos objetivos da análise fatorial que é a parcimônia. Se o pesquisador trabalhar com poucos fatores, pode haver prejuízo na estrutura latente e, com muitos fatores, a interpretação torna-se um tanto difícil.

Como recomenda Hair (1998), o pesquisador deve procurar extrair um conjunto de fatores que seja representativo e parcimonioso.

Ao escolher o número de fatores, é necessário analisar a matriz de cargas para identificar em quais fatores estão alocadas as variáveis, isto é, o processo deve ser realizado mediante as chamadas cargas fatoriais que são as correlações entre os fatores e as variáveis originais. A carga fatorial oferece, assim, uma indicação de como variáveis originais estão correlacionadas com cada fator, bem como a extensão desta correlação. Existindo dificuldade em interpretar tais fatos, deve-se realizar a chamada rotação dos fatores.

Fase 5: Rotação dos fatores: significa transformar a matriz inicial das cargas fatoriais em outra mais fácil de interpretar – rotacionando os eixos coordenados, de tal forma, que os eixos passem pelas maiores nuvens de pontos. Cada fator deverá ter cargas expressivas somente com algumas variáveis.

A rotação dos fatores é feita segundo dois tipos: ortogonal e oblíquo. Na rotação ortogonal: os fatores assumem total independência dos componentes (não têm relação) e os ângulos são mantidos retos. Exemplos:

- Varimax: pretende-se que, para cada componente principal, existam apenas alguns pesos significativos e todos os outros sejam próximos de zero. Este, segundo Hair (1998), é o método mais utilizado;
- Quartimax: pretende-se tornar os pesos de cada variável elevados para um número reduzido de componentes e próximos de zero para os componentes restantes;
- Equamax: é combinação modelos anteriores.

Para este tipo de rotação, aplicam-se os casos como os dos modelos genéricos de competências, conforme estudos de Horton (2000) e Zhong e Kan (2004) em que a independência ocorre conceitualmente.

Rotação Oblíquo: os fatores não assumem total independência dos componentes (têm correlação) e os ângulos não são mantidos retos. O principal tipo é o direct oblimum – métodos oblíquos (não ortogonais).

Para este tipo de rotação, aplicam-se casos com forte presença de dependência das variáveis em estudo. Exemplo: as dimensões dos indicadores contábeis: liquidez, retorno, estrutura, risco, fluxo de caixa e crescimento de Abrantes (2001).

Após a rotação, é importante saber que cada variável deverá ter cargas não nulas somente com alguns fatores; a rotação não afeta a qualidade do ajuste do modelo

fatorial; as comunalidades e o total da variância explicada pelos fatores não mudam com a rotação, e o percentual de variância explicada em cada fator muda após a rotação.

Fase 6: Interpretação dos fatores: neste momento o pesquisador deve procurar intuitivamente, com base na análise das variáveis que compõem cada um dos fatores, e rotular o fator. Para Hair (1998), este processo deve ocorrer de forma intuitiva com base em sua adequação para representar as dimensões latentes de um fator particular.

Por final, espera-se que, mediante a execução destas rotinas, seja possível efetuar a análise dos dados coletados na pesquisa de campo, buscando-se resposta para os questionamentos postos pela pesquisa:

Haveria uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor?

Qual a competência ou competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador?

CAPÍTULO IV

ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O objetivo deste capítulo é apresentar os resultados da pesquisa empírica buscando compor as respostas para as questões postas por esta pesquisa. Os dados serão apresentados primeiramente de forma descritiva e depois apresentam-se os resultados da análise fatorial e conclui-se com a apresentação do modelo genérico de competência devidamente validado.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

4.1.Os Dados da Pesquisa

Na pesquisa de campo foram recebidos 175 questionários respondidos durante os meses de junho a outubro de 2004. Analisando-se os dados recebidos, foram excluídos 8 questionários em razão de erros de preenchimento (3) e por dados extremos (5) atribuição de grau máximo de importância a todas as variáveis, ou seja, trata-se de respostas estereotipadas, segundo Nunnally (1978).

Também foram excluídos 8 casos de dados ausentes seguindo os preceitos de Tabachnick e Fidell (2001). O total foi de 159 casos a serem analisados estatisticamente.

Seguindo as recomendações de autores como Tabachnick e Fidell (2001) e Hair *et al.* (1998) quanto à relevância inicial para a adoção de técnicas multivariadas, para a verificação dos dados coletados, apresentam-se, a seguir, os procedimentos e os resultados das análises realizadas tendo em vista a identificação de dados ausentes e extremos.

4.1.1. Análise dos Dados Ausentes

Segundo Hair *et al.* (1998), os dados ausentes podem ser definidos como uma informação não disponível a respeito de uma pessoa (ou caso) sobre o qual outras informações estão disponíveis.

Identificados casos nessa situação, o pesquisador dispõe de três opções: a) proceder à imputação de dados ausentes pela média (substituição pela média); b) não utilizar casos com dados ausentes em um ou dois indicadores, quando os mesmos são tomados em pares; c) considerar apenas os casos que contêm dados válidos para todos os indicadores.

Cabe salientar, no entanto, que a grande dificuldade gerada pela presença de um dado ausente refere-se aos vieses em que sua exclusão pode alterar resultados, quando não precedida uma análise de sua aleatoriedade. Autores como Tabachnick e Fidell (2001) destacam, todavia, que tal análise pode ser dispensada quando o percentual de dados ausentes, por variável, revelar-se inferior a 5% do total de casos.

Assim sendo, a fim de proceder-se à análise de dados ausentes, foi calculada a distribuição de frequência dos indicadores pesquisados. Na tabela 1, apresenta-se a distribuição de frequência absoluta e relativa dos casos ausentes obtidos para cada variável. É importante lembrar que a ordem de apresentação das variáveis segue a ordem utilizada no questionário.

Número	Variáveis	Dados Ausentes	%
V1	Analítica	1	0,60
V2	Autocontrole	0	0,00

V3	Comunicação	0	0,00
V4	Empreendedor	1	0,60
V5	Estratégia	0	0,00
V6	Ferramentas de Controle	0	0,00
V7	Legal	1	0,60
V8	Informática	1	0,60
V9	Integridade e Confiança	0	0,00
V10	Contabilidade e Finanças	0	0,00
V11	Negociação	0	0,00
V12	Ouvir Eficazmente	1	0,60
V13	Atendimento	0	0,00
V14	Planejamento	1	0,60
V15	Técnicas de Gestão	0	0,00
V16	Trabalho em Equipe	2	1,20
V17	Gestão de Informação	0	0,00
V18	Relacionamento Externo	0	0,00

Tabela 4.1: Identificação dos Dados Ausentes

Pela tabela 4.1 verifica-se que, comparativamente ao total de casos, todas as variáveis pesquisadas apresentaram percentuais de dados ausentes inferiores a 5%. Diante disso, os 8 casos em que os mesmos foram observados puderam ser excluídos, sem riscos de um viés considerável na análise.

4.1.2. Análise dos Dados Extremos

Com o objetivo de retirar as observações cujas características revelaram-se destoantes daquelas apresentadas no conjunto dos dados obtidos, foram retirados os casos que sistematicamente colocam o mesmo grau de importância em todas as variáveis.

Este processo de exclusão segue os critérios adotados em estudos similares de modelo genérico feito por Horton (2000) e Zhong e Kan (2004), baseados em Nunnally (1978) e Cone e Foster (1997).

Após análise exploratória dos dados, foram identificados 5 casos nos questionários que, sistematicamente, fizeram anotações de grau máximo e, portanto, foram considerados dados extremos e excluídos da amostra.

Com a exclusão dos dados ausentes e extremos, teve início a segunda etapa da pesquisa que se refere à análise dos resultados da pesquisa.

4.2. Os Resultados da Pesquisa

Os resultados da pesquisa serão apresentada em dois grandes grupos dos quais o primeiro refere-se à análise exploratória dos dados e a segunda refere-se à análise fatorial.

4.2.1. Análise Exploratória Descritiva

Baseando-se nos dados coletados pela pesquisa de campo têm-se, como características dos respondentes, as seguintes informações:

Instituições	Sexo		Total
	Masculino	Feminino	
PUC – Campinas	42	31	73
USP	45	41	86
Total	87	72	159
	54,7%	45,3%	100,0%

Tabela 4.2: Distribuição de Frequência dos Respondentes por Sexo

Na amostra selecionada, é possível perceber que a maioria dos respondentes válidos é do sexo masculino com 54,7% do total. Os dados apresentam certo equilíbrio quanto ao gênero dos respondentes na composição da amostra.

Cargo	Faixa Etária				Total	%
	De 21 a 30	De 31 a 40	De 41 a 50	Acima de 51		
Administrativo	24	15	3	0	42	27,1%
Profissional Senior	17	16	7	0	40	25,8%
Gerencial	20	25	12	0	57	36,8%
Diretoria	8	5	1	2	16	10,3%
Total	69	61	23	2	155	100,0%
	44,5%	39,4%	14,8%	1,3%	100,0%	

Tabela 4.3: Distribuição de Frequência dos Cargos dos Respondentes

Pode-se perceber que a amostra é constituída, em sua maioria, por profissionais de nível sênior, gerencial e diretoria, prevalecendo, desta forma, a própria característica das funções que os contadores ocupam nas organizações. Outra característica interessante é que 44,5% dos respondentes desta questão são contadores com idade entre 21 a 30 anos. Deve-se também considerar que alguns respondentes não preencheram este campo e, portanto, o total nesta tabela e em outras que serão listadas abaixo não totalizam os 159 respondentes.

Experiência Profissional	Grau de Escolaridade			Total	
	Superior Completo	Pós-Graduação MBA	Mestrado Doutorado Completo		%
Menos de 2 anos	11	3		14	9,1%
Mais de 2 até 5 anos	34	12		46	29,9%
Mais de 5 até 8 anos	19	20		39	25,3%
Mais de 8 anos	33	19	3	55	35,7%
Total	97	54	3	154	100,0%
	63,0%	35,1%	1,9%	100,0%	

Tabela 4.4: Distribuição de Frequência do Grau de Experiência Profissional e Escolaridade

Do total de respondentes, 35,7% têm mais de 8 anos de experiência em contabilidade e controladoria, o que demonstra um grau de amadurecimento importante na profissão. Sobre a formação, 63% têm curso superior completo e 35,1% têm outros cursos de pós-graduação ou MBA já realizados.

Setor	Instituição		Total
	PUC – Campinas	USP	
Indústria	31	37	68
	19,9%	23,7%	43,6%
Comércio	14	19	33
	9,0%	12,2%	21,2%
Serviços	26	29	55
	16,7%	18,6%	35,3%
Total	71	85	156
	45,5%	54,5%	100,0%

Tabela 4.5: Distribuição de Frequência do Setor das Empresas dos Respondentes

A indústria é a empregadora responsável por 43,6% do total de respondentes, ficando o setor de serviços em segundo lugar com 35,3%.

A tabela 4.6, apresentada abaixo, demonstra aspectos de variabilidade, podendo demonstrar ainda diferenças oriundas da própria origem dos entrevistados. Este fato reforça a decisão de não se excluir por outras metodologias, além da adotada no início deste capítulo, os dados extremos.

Competências	Desvio						
	Casos	Mínimo	Máximo	Média	Padrão	Assimetria	Curtose
Analítica	159	5	10	8,29	1,19	-0,487	0,14
Autocontrole	159	4	10	8,08	1,21	-0,44	-0,24
Comunicação	159	5	10	8,81	1,15	-1,001	1,249
Empreendedor	159	4	10	7,83	1,42	-0,848	1,033
Estratégia	159	1	10	7,99	1,6	-1,729	5,129
Ferramentas de Controle	159	2	10	8,79	1,38	-2,335	4,976
Legal	159	2	10	8,29	1,43	-1,461	3,803
Informática	159	4	10	8,04	1,27	-0,52	0,472
Integridade e Confiança	159	5	10	8,59	1,44	-0,872	-0,105
Contabilidade e Finanças	159	2	10	8,7	1,5	-1,902	5,694
Negociação	159	1	10	7,92	1,89	-2,059	4,684
Ouvir Eficazmente	159	5	10	8,36	1,19	-0,726	0,406
Atendimento	159	5	10	8,43	1,29	-0,68	-0,057
Planejamento	159	6	10	8,69	1,12	-0,394	-0,726
Técnicas de Gestão	159	2	10	8,01	1,61	-1,528	2,924
Trabalho em Equipe	159	5	10	8,82	1,04	-0,56	0,008
Gestão de Informação	159	5	10	8,41	1,2	-0,524	-0,146
Relacionamento Externo	159	2	10	8,09	1,56	-1,104	2,616

Tabela 4.6: Dados Descritivos das Variáveis Observadas

Os dados apresentados acima revelam que a média está entre 7,83 (variável empreendedor) e 8,81 (variável comunicação). O desvio padrão está na maioria acima de 1, o que demonstra variabilidade particularmente nas variáveis negociação e técnica de gestão. Há, assim, uma distribuição assimétrica negativa em todas as variáveis.

Competências	Grau de Importância (%)										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	%
Analítica					3,1	1,3	20,8	29,6	28,8	16,4	100
Autocontrole				0,6	0,6	8,8	23,3	22,6	34,7	9,4	100
Comunicação					2,5	0,6	6,9	27,7	28,3	34	100
Empreendedor				5	2,5	3,8	22	37,1	18,9	10,7	100
Estratégia	1,9				3,8	8,8	14,5	27	32,1	11,9	100
Ferramentas de Controle		1,9				0,6	10,1	21,4	30,8	35,2	100
Legal		1,3		0,6	2,5	3,1	16,4	25,2	32,7	18,2	100
Informática				1,3	2,5	5,7	20,8	34,6	21,9	13,2	100
Integridade e Confiança					4,4	5,7	11,9	17,6	25,2	35,2	100
Contabilidade e Finanças		1,9			0,6	3,1	10,7	22	23,3	38,4	100
Negociação	1,9	3,8			2,5	3,1	14,5	28,9	34,6	10,7	100
Ouvir Eficazmente					2,5	6,3	8,8	34	31,9	16,5	100
Atendimento					3,1	4,4	15,7	22,6	31,4	22,8	100
Planejamento						3,1	11,3	30,2	23,9	31,5	100
Técnicas de Gestão		1,9		3,8	1,9	3,8	17,6	23,9	35,8	11,3	100
Trabalho em Equipe					0,6	0,6	8,2	29,6	28,9	32,1	100
Gestão de Informação					1,9	3,8	17	26,4	30,8	20,1	100
Relacionamento Externo		1,9			1,3	8,2	23,9	20,8	23,3	20,6	100

Tabela 4.7 – Frequência em Percentual Atribuído pelos Respondentes para cada Competência

A tabela 4.7 revela que a variável mais citada como a mais importante (grau de importância = 10) é a competência em contabilidade e finanças com 38,4%, ficando em segundo lugar as variáveis ferramentas de controle e integridade e confiança, empatadas com 35,2%. Constata-se que, com relação às competências, nenhuma delas apresenta alto percentual de respostas com alto grau de importância.

4.2.2. Análise Multivariada

Dentro do processo de análise dos dados desta pesquisa Malhotra (2001), informa que a característica a ser medida por uma escala de múltiplos itens chama-se construtor e sua elaboração começa com uma teoria subjacente.

No caso desta pesquisa, o construtor que está sendo procurado é a estrutura genérica de competência, cuja teoria subjacente está fundamentada especialmente nas referências de Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993).

4.2.2.1. Alfa de Cronbach

Como descrito em detalhes no capítulo 3 deste trabalho, foi utilizado, como medida de fidedignidade do instrumento, o alfa de cronbach (1951), procurando-se avaliar o grau em que as escalas das variáveis competências geram resultados equivalentes, revelando-se ausência de erros aleatórios, conforme Nunnally (1978).

Após ajuste da correlação negativa entre variável trabalho em equipe e relacionamento externo, seguindo-se o pressuposto de Pereira (2001), o alfa de cronbach apurado foi de 0,8774 e o alfa padronizado foi de 0,8772, o que, segundo Nunnally (1978), está de acordo com o tipo de pesquisa exploratória na área comportamental onde o mínimo aceitável é de 0,70. A seguir segue-se a tabela detalhada dos cálculos do alfa retirado do SPSS:

Competências	Média Escala se o Item é Retirado	Variância se o Item é Retirado	Correlação Total do Item	Alfa se o Item é Retirado
Análítica	141,8428	183,1713	0,4629	0,8725
Autocontrole	142,0503	185,5797	0,3759	0,8753
Comunicação	141,327	184,6898	0,4301	0,8735
Empreendedor	142,3019	177,1235	0,5397	0,8695
Estratégia	142,1384	175,1326	0,512	0,8708
Ferramentas de Controle	141,3459	177,8986	0,532	0,8699
Legal	141,8428	177,4498	0,5224	0,8702
Informática	142,0943	183,0986	0,4281	0,8736
Integridade e Confiança	141,5409	179,0094	0,4779	0,8719
Contabilidade e Finanças	141,434	175,3738	0,5477	0,8692
Negociação	142,2138	168,2198	0,5646	0,8692
Ouvir Eficazmente	141,7736	185,8851	0,3738	0,8753
Atendimento	141,7044	179,6909	0,5234	0,8703
Planejamento	141,4403	178,2353	0,6645	0,8663
Técnicas de Gestão	142,1195	171,7008	0,5943	0,8672
Trabalho em Equipe	141,3145	190,9385	0,2599	0,8783
Gestão de Informação	141,7233	180,7837	0,5328	0,8702
Relacionamento Externo	142,0377	171,5049	0,6254	0,8658

Tabela 4.8 – Alfa de Cronbach das Variáveis Observadas

Tem-se na primeira coluna da tabela 4.8 a escala média. Se o item é retirado, o que se pode observar é que há um grande equilíbrio entre os indicadores, não sendo demonstrada nenhuma dependência de peso entre os indicadores.

A segunda coluna demonstra a variância corrigida, se o item é retirado, e as variáveis que apresentam a maior variabilidade de medida são: negociação, relacionamento externo e técnicas de gestão.

A terceira coluna trata da correlação corrigida entre o item e o total depurado de sua própria contribuição. Este dado é usado, segundo Pereira (2001), para as situações em que se quer saber se a contribuição de cada item é efetiva, suficiente para valer o esforço de sua mensuração no futuro. Para o autor, há casos de, pelo menos, 0,4 em pesquisas da área de saúde e algo em torno de, no mínimo, 0,25 para valer a pena mensurar em outras áreas do conhecimento. Percebe-se que todas as variáveis ficaram dentro deste critério, e as que apresentaram menor correlação com o conjunto foram: trabalho em equipe, ouvir eficazmente e autocontrole.

A quarta coluna demonstra como fica o alfa, se o item é retirado, sendo este o indicador mais importante neste caso da pesquisa. Esta análise deve ser feita para verificar se existe consistência interna uniforme entre as variáveis ou se algumas determinam o valor do alfa de cronbach sozinhas, o que pode ser perigoso, segundo Numally (1978). No caso desta pesquisa, não identificamos nenhuma variável que tenha grande peso sobre o indicador, o que é bom quanto à consistência interna.

4.2.2.2. Análise Fatorial Exploratória

A análise fatorial exploratória será a técnica multivariada utilizada para poder avaliar a existência da estrutura genérica de competência para contadores, conforme detalhado no capítulo 3. As fases para realização da fatorial são descritas logo abaixo:

Fase 1: Deve-se, antes de realizar a análise fatorial, avaliar se existe correlação entre variáveis para poder saber se a análise fatorial é indicada para avaliar a existência do construto comum. Esta análise de correlação é feita (2 a 2) entre as variáveis. Por serem as correlações entre as variáveis pequenas, a análise fatorial pode ser inadequada para tratamento dos dados.

Hair *et al.* (1998) informa que essa fase é visual e procura identificar as correlações relevantes, identificando as que são estatisticamente significantes no nível 0,01. Este processo é, segundo Pereira (2001), inicial e exploratório, servindo para que o pesquisador tome contato com os dados e comece a perceber se alguma variável não apresenta correlação significativa com nenhuma outra variável. O importante é se tenha um bom número de variáveis correlacionadas acima de 0,30, segundo Maroco (2003).

As hipóteses colocadas nesta fase são:

- H0 – as variáveis da matriz de correlações não são suficientemente correlacionadas;
- H1 – as variáveis da matriz de correlações são suficientemente correlacionadas.

A tabela 4.9 apresenta a matriz de correlação entre as variáveis construídas com base nas respostas referentes ao grau de importância atribuída a cada competência. É possível perceber que existem casos de variáveis altamente correlacionadas como: V10 (contabilidade e finanças) com V6 (ferramentas de controle) e V7 (legal) com alta correlação: 0,698 e 0,669, respectivamente. Entre V6 e V7 tem-se 0,628 de correlação, esperando, deste modo, que possam estar no mesmo fator. Outras duas variáveis altamente correlacionadas referem-se a V5 (estratégica) com V11 (negociação) com 0,586. Pelo exame visual das variáveis feito na tabela 4.9, percebe-se que as variáveis apresentam correlações suficientes.

	Variáveis	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8	V9	V10	V11	V12	V13	V14	V15	V16	V17	V18
V1	Analítica	1																	
V2	Autocontrole	0,309	1																
V3	Comunicação	0,306	0,32	1															
V4	Empreendedor	0,286	0,285	0,555	1														
V5	Estratégia	0,323	0,03	0,394	0,551	1													
V6	Ferramentas de Controle	0,277	0,252	0,121	0,114	0,207	1												
V7	Legal	0,151	0,3	0,15	0,162	0,111	0,628	1											
V8	Informática	0,039	0,199	0,035	0,218	0,167	0,314	0,362	1										
V9	Integridade e Confiança	0,366	0,237	0,422	0,526	0,416	0,077	0,119	0,244	1									
V10	Contabilidade e Finanças	0,173	0,173	0,086	0,157	0,238	0,698	0,669	0,314	0,071	1								
V11	Negociação	0,352	0,064	0,226	0,452	0,586	0,272	0,221	0,215	0,386	0,339	1							
V12	Ouvir Eficazmente	0,186	0,356	0,379	0,186	0,077	0,281	0,272	0,204	0,208	0,202	0,024	1						
V13	Atendimento	0,32	0,338	0,385	0,234	0,182	0,31	0,35	0,337	0,402	0,246	0,059	0,554	1					
V14	Planejamento	0,465	0,293	0,33	0,384	0,385	0,344	0,44	0,212	0,293	0,438	0,31	0,38	0,532	1				
V15	Técnicas de Gestão	0,312	0,139	0,066	0,278	0,335	0,429	0,365	0,317	0,193	0,536	0,668	0,077	0,146	0,462	1			
V16	Trabalho em Equipe	0,115	0,314	0,177	0,140	0,007	0,206	0,168	0,25	0,243	0,074	-0,034	0,279	0,466	0,228	0,111	1		
V17	Gestão de Informação	0,209	0,09	0,168	0,339	0,339	0,121	0,254	0,47	0,284	0,331	0,533	0,016	0,197	0,365	0,571	0,253	1	
V18	Relacionamento Externo	0,31	0,214	0,176	0,418	0,441	0,438	0,367	0,292	0,224	0,433	0,525	0,23	0,339	0,526	0,498	-0,036	0,435	1

Tabela 4.9 – Matriz de Correlação das Variáveis Observadas

Fase 2: Esta fase procura avaliar a significância dos dados obtidos com os testes de Bartlett, KMO e a análise da Matriz de Anti Imagem.

O teste de esfericidade de Bartlett informa se a correlação existente entre as variáveis é significativa, a ponto de apenas alguns fatores poderem representar grande parte da variabilidade dos dados. Tem-se como base a significância ($0,05 < \text{Sig}$).

Medida	Estatística	
Medida de adequação da amostra (KMO)		0,790
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-Quadrado aproximado	1363,53
	Graus de liberdade	153
	Significância	0,000

Tabela 4.10 – Adequação Global da Amostra e Esfericidade

Em relação à esfericidade, a Tabela 4.10 indica que a significância encontrada no teste de Bartlett rejeitou a hipótese nula de que existiriam na amostra correlações iguais a 0 (zero).

A medida de adequação da amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) procura testar se a correlação entre cada par de variáveis pode ser explicada pelas demais variáveis incluídas no estudo. A medida contida no intervalo $[0,1]$, quanto mais próximo de 1 for o valor obtido, melhor a adequação da amostra. Hair *et al.* (1998) apresentam as seguintes faixas de aceitação, baseados no valor do KMO:

Intervalo	Adequação
0,80 a 1,00	Excelente
0,70 a 0,80	Média
0,60 a 0,70	Medíocre
0,50 a 0,60	Muito Ruim
0,00 a 0,50	Inaceitável

Tabela 4.11 – Mensuração da Adequação da Amostra – Faixas de Aceitação

Fonte: Hair *et al.* (1998)

No que tange à medida de adequação da amostra – KMO, as variáveis em estudo apresentaram medidas de adequação da amostra acima de 0,79, superiores, portanto, a 0,70 e bem próximas de 0,80, o que é considerado um resultado dentro da média.

Segundo Hair *et al.* (1998), um recurso possível para adequação da amostra é eliminar da análise variáveis que apresentem baixos índices de correlação parcial com as demais, adotando 50% como limite inferior - MSA – Measure of Sampling Adequacy. Tem-se, então, a correlação de uma variável contra outra, controlados os efeitos de todas as outras consideradas no modelo.

Na tabela 4.12, demonstrada abaixo, pode-se perceber que todas as variáveis em estudo apresentaram valores superiores a 0,50, o que demonstra, mais uma vez, que a amostra pode ser considerada adequada (Hair *et al.*, 1998).

Var	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8	V9	V10	V11	V12	V13	V14	V15	V16	V17	V18
V1	0,778																	
V2		0,775																
V3			0,777															
V4				0,826														
V5					0,831													
V6						0,708												
V7							0,846											
V8								0,75										
V9									0,839									
V10										0,815								
V11											0,793							
V12												0,838						
V13													0,804					
V14														0,832				
V15															0,829			
V16																0,549		
V17																	0,718	
V18																		0,816

Tabela 4.12 – Matriz de Anti Imagem

Como foi discutido no capítulo 3, a análise fatorial tem como pressuposto principal aspectos teóricos do modelo a ser pesquisado, já os aspectos estatísticos expressos por Hair *et al.* (1998) são as premissas da análise multivariada, ou seja, normalidade, homocedasticidade e linearidade.

Na técnica fatorial, o efeito básico dos desvios a estas premissas é a diminuição das correlações observadas na matriz. O fundamental é que haja suficiente correlação entre as variáveis Nunnally (1978) e Hair *et al.* (1998), o que, no caso desta pesquisa pode ser constatado nos testes realizados e apresentados até o momento.

A última análise a ser realizada é a da comunalidade que se refere à porcentagem da variância da variável que contribui para a correlação com as demais variáveis, ou seja, comum às outras variáveis.

A tabela 4.13 apresenta a comunalidade das variáveis, em que a quase totalidade das variáveis apresenta valores acima de 0,40, o que é razoável para amostras de aproximadamente 150 observações, segundo Lucia & Lepsoner (1999) e Maroco (2003). As variáveis analíticas, de autocontrole e domínio da informática apresentaram valores um pouco inferiores a este parâmetro, o que pode representar uma limitação do estudo, pois o pesquisador pode, se julgar importante, retirar mesmo estas variáveis. É importante frisar que o estudo de Giunipero e Percy (2000) apresenta as mesmas características com poucas variáveis abaixo desse parâmetro.

Comunalidades	Inicial	Extração
Analítica	0,490	0,390
Autocontrole	0,415	0,361
Comunicação	0,503	0,519
Empreendedor	0,581	0,590
Estratégia	0,540	0,545
Ferramentas de Controle	0,680	0,668
Legal	0,577	0,585
Informática	0,425	0,355
Integridade e Confiança	0,476	0,468
Contabilidade e Finanças	0,664	0,727
Negociação	0,688	0,724
Ouvir Eficazmente	0,412	0,430
Atendimento	0,610	0,663
Planejamento	0,609	0,511
Técnicas de Gestão	0,656	0,635
Trabalho em Equipe	0,463	0,434
Gestão de Informação	0,614	0,759
Relacionamento Externo	0,584	0,504

Tabela 4.13 – Comunalidades das Variáveis

Fase 3: Esta fase do processo procura definir a obtenção e interpretação dos fatores gerados, os quais irão representar as novas variáveis que podem ser selecionadas por meio de um ou mais critérios. O primeiro passo será definir o método para extração dos fatores, o que, neste caso, foi o principal *axis factoring* julgado por Maroco (2003) como o mais utilizado e que apresenta os resultados mais consistentes.

- a) Autovalores: o critério comumente utilizado para estimar o número de fatores é o *eigenvalue*, acima de 1, e considerado por alguns autores como o mais conservador;

O autovalor de um fator indica a variância total atribuída a esse fator. A variação total atribuída é = números de fatores. Portanto, (autovalor / número total de variáveis) x 100 = % da variância total.

- b) Variância explicada: exame dos percentuais de variâncias explicadas por cada um dos fatores, para as ciências sociais. Hair (1998) refere que 60% são razoáveis e, em alguns casos, pode ser usado até menos;
- c) Diagrama: o diagrama dos autovalores obedece à regra de definir-se a quantidade de fatores antes de o total da variância acumulada dominar a estrutura, ou seja, antes de formar quase uma reta pela gradual redução dos valores da variância explicada para cada fator.

Na tabela 4.14 serão apresentados os dados para análise do número de fatores previstos pelos critérios de autovalores e da variância explicada.

	Autovalores Iniciais			Extração da soma dos pesos ao quadrado			Rotação da soma dos pesos ao quadrado
	Total	Variância %	Variância Acumulada (%)	Total	Variância %	Variância Acumulada (%)	
1	5,966	33,143	33,143	5,532	30,734	30,734	3,007
2	2,143	11,903	45,046	1,704	9,469	40,203	2,771
3	2,068	11,487	56,534	1,653	9,182	49,385	2,28
4	1,258	6,992	63,525	0,808	4,492	53,877	1,639
5	0,929	5,159	68,684				
6	0,808	4,488	73,172				
7	0,738	4,103	77,274				
8	0,647	3,597	80,871				
9	0,574	3,189	84,06				
10	0,511	2,842	86,901				
11	0,468	2,599	89,501				
12	0,395	2,197	91,698				
13	0,338	1,88	93,578				
14	0,298	1,656	95,235				
15	0,296	1,642	96,876				
16	0,235	1,303	98,18				
17	0,176	0,98	99,16				
18	0,151	0,84	100				

Tabela 4.14 – Distribuição da Variância entre os Fatores Extraídos

Analisando-se os dados da tabela 4.14, percebe-se que, no critério de autovalores superiores a 1, devem-se considerar 4 fatores para estes dados. Pelo critério da variância explicada, porém, um total de 4 fatores explica 63,52% da variância. Percebe-se que, a partir deste número, no caso da variância explicada, tem-se pouca agregação de valores.

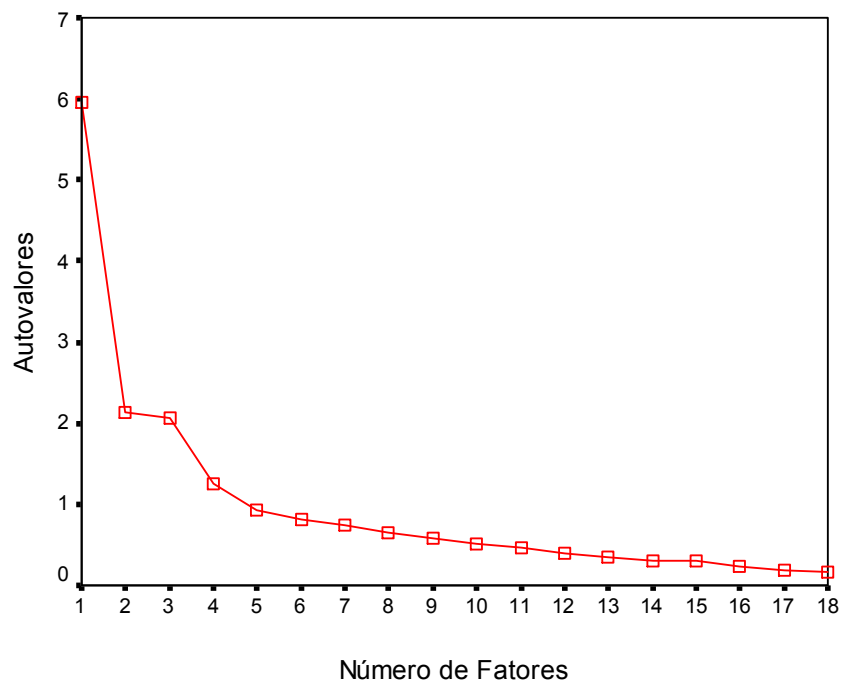


Gráfico 4.1 – Diagrama de Autovalores

Pelo critério de análise visual do método de diagrama, pode-se considerar como um número de fatores razoáveis um total de 4 a 5 fatores, pois, a partir do quinto fator, percebe-se o peso da variância acumulada. Tem pouco poder de explicação a inserção de mais fatores.

Com base nestas duas possibilidades, isto é, tornando-se 4 a 5 fatores, segundo o pensar do autor desta pesquisa, o mais forte estatisticamente são os 4 fatores, o que se justifica por gerar fatores mais representativos e parcimoniosos, Está é função do pesquisador ao fazer esta análise de número de fatores, conforme ensinamentos de Hair *et al.* (1998).

Estas conclusões também foram precedidas da simulação dos fatores com 3 e com 5 fatores, e o que demonstrou ser mais aderente ao modelo de competência, isto é, mais parcimonioso, foi o modelo com quatro fatores confirmando o indicativo estatístico.

Fase 4: Após a definição do número de fatores deve-se analisar a matriz de cargas geradas a qual apresenta os coeficientes utilizados para expressar as variáveis padronizadas quanto aos fatores.

Estes coeficientes são denominados cargas fatoriais e representam as correlações entre os fatores e as variáveis da matriz. A carga fatorial oferece, assim, uma indicação de como as variáveis originais estão correlacionadas com cada fator, bem como a extensão desta correlação;

Variáveis	Fatores			
	1	2	3	4
Analítica	0,488			
Autocontrole	0,400			
Comunicação	0,465		0,488	
Empreendedor	0,582		0,449	
Estratégia	0,560			
Ferramentas de Controle	0,591		-0,485	
Legal	0,583		-0,439	
Informática	0,458			
Integridade e Confiança	0,507		0,451	
Contabilidade e Finanças	0,626		-0,555	
Negociação	0,634	-0,564		
Ouvir Eficazmente	0,414	0,494		
Atendimento	0,580	0,539		
Planejamento	0,701			
Técnicas de Gestão	0,654			
Trabalho em Equipe	0,293	0,429		0,402
Gestão de Informação	0,596			0,536
Relacionamento Externo	0,670			

Tabela 4.15 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400)

Ao analisar a tabela 4.15, pode-se perceber que a maior parte das cargas concentra-se no fator um, o que dificulta sua interpretação. Este fato impossibilita a interpretação dos fatores e, por consequência, dificulta a explicação das dimensões latentes.

A solução para esta situação, sem perder a variabilidade dos dados, é a rotação dos fatores. A rotação significa transformar a matriz inicial das cargas fatoriais em outra mais fácil de interpretar - rotacionando os eixos coordenados, de tal forma que os eixos passem pelas maiores nuvens de pontos. Cada fator deverá ter cargas expressivas somente com algumas variáveis.

Dentro dos tipos de rotações possíveis, tem-se o ortogonal e o oblíquo. Para o objetivo desta pesquisa, a busca de um estrutura comum, o mais aderente é a metodologia ortogonal que assume total independência dos componentes, não tendo relação, mantendo os ângulos retos (Nunnally, 1978).

Dentro da rotação ortogonal, usou-se o método varimax, segundo o qual, para cada componente principal devem existir apenas alguns pesos significativos, sendo todos os outros próximos de zero. Este método é o mais utilizado neste tipo de pesquisa Horton (2000) e Zhong e Kan (2004).

A tabela 4.16 mostra a distribuição das variáveis entre os fatores após a rotação varimax. Pode-se perceber que, desta forma, obtém-se um melhor arranjo dos dados em torno dos fatores, e conseqüentemente, do próprio modelo genérico.

Variáveis	Fatores			
	1	2	3	4
Analítica	0,45			
Autocontrole			0,479	
Comunicação	0,577			
Empreendedor	0,743			
Estratégia	0,705			
Ferramentas de Controle		0,783		
Legal		0,694		
Informática				0,465
Integridade e Confiança	0,554			
Contabilidade e Finanças		0,822		
Negociação	0,643			
Ouvir Eficazmente			0,595	
Atendimento			0,757	

Planejamento		0,491		
Técnicas de Gestão		0,437		0,515
Trabalho em Equipe			0,587	
Gestão de Informação				0,804
Relacionamento Externo	0,498	0,441		

Tabela 4.16 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400) após Rotação

Ao rotar os fatores, Malhotra (2001) informa que se deve observar o seguinte para um bom ajuste do modelo:

- a) que cada fator tenha cargas ou coeficientes diferentes de zero para apenas algumas variáveis;
- b) que, quando os fatores forem carregados, que o sejam com poucas variáveis significativas, e, se possível, com apenas uma.

Considerando-se estes critérios percebe-se que a rotação varimax atendeu ao processo de alocação das variáveis aos fatores, pois, conforme se verifica, somente duas variáveis, o relacionamento externo e as técnicas de gestão, apresentam dois valores acima de 0,40. Esta conduta também pode ser explicada em estudos sobre competências de compradores, como o de Giunipero e Percy (2000).

Fase 5: 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 $< 0,500$. Enquadraram-se neste critério as seguintes variáveis: analítica (0,450), autocontrole (0,479), informática (0,465), planejamento (0,491) e relacionamento externo (0,498). Com estes ajustes, o modelo passa de 18 variáveis para 13 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 0,8342, 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 adequabilidade da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), obteve-se neste estudo um valor absoluto de 0,777;
- 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 trabalho em equipe com 0,598.

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 60% para todas as variáveis, e as únicas que ficaram pouco abaixo de 50% foram as variáveis ouvir eficazmente com 41%, integridade e confiança com 47,3% e trabalho em equipe com 45,7% atendendo ao pressuposto referido por Hair (1998).

O número de fatores continuou 4 (quatro), para o que se utilizaram autovalores acima de 1, variância explicada acima de 60% no acumulativo e, por final, foi feita a análise do diagrama dos autovalores.

Fatores	Autovalores Iniciais		
		Variância	Variância
	Total	(%)	Acumulada (%)
1	4,39	33,771	33,771
2	2,001	15,392	49,163
3	1,918	14,756	63,919
4	1,089	8,379	72,297
5	0,628	4,828	77,125
6	0,581	4,469	81,594
7	0,543	4,174	85,767
8	0,434	3,335	89,103
9	0,35	2,689	91,792
10	0,338	2,597	94,389
11	0,302	2,325	96,714
12	0,235	1,806	98,52
13	0,192	1,48	100

Tabela 4.17 – Distribuição de Variância entre os Fatores Extraídos após Exclusões

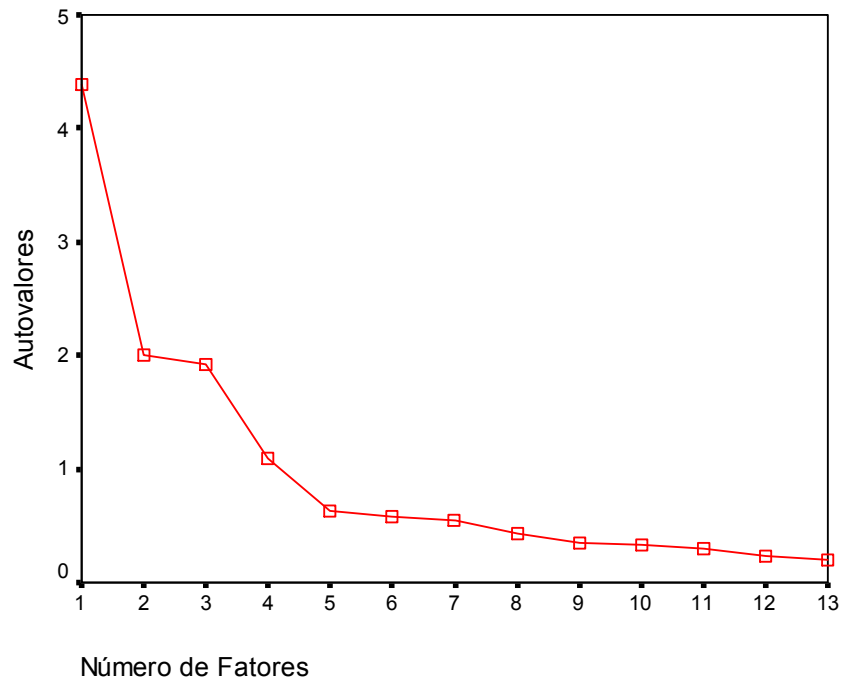


Gráfico 4.2 – Diagrama de Autovalores após Exclussões

Considerando-se os pressupostos da análise de cada um destes critérios expressos por Tabachnick & Fidell (2001), foi definido o número de 04 fatores como aquele que melhor atende aos pressupostos estabelecidos, demonstrando um poder explicativo de 72,29% da variância.

Estes dados chegaram a uma nova matriz dos fatores após a rotação varimax, conforme é apresentada abaixo:

Variáveis	Variáveis	Média	Desvio Padrão	Fatores			
				1	2	3	4
V1	Comunicação	8,81	1,15		0,671		
V2	Empreendedor	7,83	1,42		0,783		
V3	Estratégia	7,99	1,6		0,624		
V4	Ferramentas de Controle	8,79	1,38	0,799			
V5	Legal	8,29	1,43	0,717			
V6	Integridade e Confiança	8,59	1,44		0,568		
V7	Contabilidade e Finanças	8,7	1,5	0,835			
V8	Negociação	7,92	1,89			0,687	
V9	Ouvir Eficazmente	8,36	1,19				0,497
V10	Atendimento	8,43	1,29				0,745
V11	Técnicas de Gestão	8,01	1,61	0,41		0,717	

V12	Trabalho em Equipe	8,82	1,04				0,657
V13	Gestão da Informação	8,41	1,2			0,708	

Tabela 4.18 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400) após Rotação e Exclusões

Os dados apresentados na análise fatorial exploratória, após realizar a exclusão das variáveis, demonstraram-se bastante consistentes em face dos critérios estatísticos necessários.

O próximo passo será nomear os fatores, quando, segundo Hair (1998), o pesquisador deverá analisar as variáveis com maiores cargas em um fator particular e tentará designar um nome ou rótulo para este fator de modo a tentar refletir com precisão as variáveis com carga naquele fator. Este rótulo será desenvolvido intuitivamente pelo pesquisador com base em sua adequação para representar as dimensões latentes de um fator particular.

Seguindo estes preceitos colocados por Hair (1998), nomeou-se e descreveu-se o significado de cada fator que representam parte de um conjunto designado modelo genérico de competências do contador.

Fator 01: Competências Específicas: congrega as competências voltadas aos conhecimentos específicos da área de contabilidade, particularmente aqueles relacionados com aspectos técnicos, como os de contabilidade, orçamento, planejamento, custos e controles internos. Além disso, inclui-se a competência específica na parte de administração e planejamento tributário. Percebe-se claramente que a característica básica do profissional é a sua competência técnica. As competências aqui referidas são: contabilidade e finanças, legal e ferramentas de controle.

Fator 02: Competências de Conduta e Administração: estão relacionadas com a visão de negócios do profissional e a sua conduta nas negociações com membros internos e externos à organização, bem como com a capacidade de se comunicar, analisar e resolver problemas da atividade empresarial. É natural que no desenvolvimento das suas funções, o contador tenha capacidade de entender o negócio da organização para poder administrar todos os interesses relacionados aos dados que ele procurar apurar. Tudo isso está relacionado com a postura profissional de integridade e confiança necessárias para o exercício da sua função. As

competências relacionadas com esses dados são: comunicação, empreendedora, estratégica e integridade e confiança.

Fator 03: Competências de Gerenciamento da Informação: dentre as competências, talvez seja a capacidade de gerenciar informação a mais recente a ser atribuída ao contador, dada a importância que a TI - tecnologia da informação e os sistemas de gestão integrados conhecidos como ERP's têm atingido nas organizações. Deve-se aliar este aspecto à competência em negociação de critérios para estabelecimento de um eficiente sistema de informação, passando pelo conhecimento sobre técnicas de gestão utilizadas pelas organizações. As competências relacionadas foram: gestão da informação, negociação e técnicas de gestão.

Fator 04: Competências de Comunicação: como reflexo de toda uma mudança de postura das próprias organizações em que a capacidade de se comunicar e de se fazer entender é vital para o dia-a-dia, o contador necessita demonstrar tal competência. Capacidade de ouvir e atender aos diversos usuários das informações gerenciais que ele administra também faz parte deste contexto. Toda esta exigência está vinculada à capacidade de trabalhar em equipe, tanto dentro da área de contabilidade como em grupos multidisciplinares na busca de soluções para os problemas empresariais dos mais diversos. As competências relacionadas são: ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe.

No capítulo três são apresentados os questionamentos desta pesquisa, dos quais o primeiro está sendo aqui discutido:

Existiria uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor?

Buscando indícios para essas questões, pode-se considerar que os 04 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.

4.2.3. A Validação da Pesquisa

O processo de validação é, sem dúvida, um dos mais importantes processos e um dos que menos favorece os estudos exploratórios. Leve-se em consideração os preceitos de Cone & Foster (1997), para os quais uma mensuração de atitudes tem validade, caso consiga medir aquilo que se espera que meça. Os mesmos autores apontam os seguintes tipos de validades: validade de face, de conteúdo e de construto.

4.2.3.1. Validade de Face

A primeira validade é a de face, estando mais relacionada, segundo os referidos autores, à formulação de itens que não apareçam desapropriados, sem sentido ou sem propósito.

No caso dos dados destas pesquisas, percebe-se que essa validade foi contemplada, uma vez que existe coerência nas respostas, obtendo-se altas taxas de respostas em todas as questões, e a quase inexistência de rasuras e comentários desnecessário nos questionários distribuídos.

4.2.3.2. Validade de Conteúdo

A segunda validade, a de conteúdo, é feita de forma subjetiva pelo pesquisador ou pelos profissionais ligados ao fenômeno estudado. No caso em estudo, a validação iniciou-se com a revisão teórica para a construção do quadro de variáveis (competências) e depois foram realizadas rodadas de discussões com os profissionais da área de contabilidade e o pré-teste, respeitando-se todas estas premissas na construção dos questionários tanto pela ótica de vocabulário como uma detalhada descrição das competências, procurando alinhar conceitos no momento das respostas. Cabe também destacar o papel do dicionário de competências como fator importante para este processo.

4.2.3.3. Validade do Construto - Interna

A terceira validade está relacionada ao construto em que se procura entender as razões pelas quais a escala funciona e quais deduções podem ser feitas em relação à teoria subjacente. Este processo depende de uma teoria subjacente forte e que contenha estudos aplicados sistemáticos para poder auxiliar no processo de validação.

Para alguns autores, como Tabachnick & Fidell (2001), a análise fatorial pode ser considerada um método de validação de construtos. Além da fatorial, são utilizados diversos métodos, entre eles, o alfa cronbach, segundo os estudos de Chong Ho Yu (2003) e de Gardner (1995) e (1996), os quais demonstram uma visão multidimensional, indo além da tradicional unidimensionalidade para análise de construtos com aplicação do alfa de cronbach.

No estudo em questão, tem-se um alfa de 0,834 para todas as variáveis e alfas menores para os fatores segregados, como apresentado na tabela 4.18:

Fator	Número de Variáveis	<i>Cronbach Alpha</i>
1	3	0,811
2	4	0,779
3	3	0,800
4	3	0,699
Alpha Geral	13	0,834

Tabela 4.19: Alfa de Cronbach e a Fidedignidade do Construto

O alfa de cronbach mais elevado no conjunto do que em cada fator demonstra alta correlação entre as variáveis como um todo, o que gera evidências de um construto comum subjacente aos fatores, segundo Gardner (1995) e (1996), o que, neste caso, seria o modelo de competências do contador.

Outra forma de validar os resultados, segundo Hair (1998), consiste em separar a amostra aleatoriamente, comparando-se os resultados das duas amostras com o modelo originalmente realizado.

Nesta pesquisa, foi separada a amostra original de 159 observações em duas partes de 80 e 79 casos, mediante a função *select case* do SPSS, rodando novamente a análise fatorial. Estas

amostras teriam 13 variáveis, o que daria cerca de 6 casos por variável dentro do limite mínimo colocado por Hair (1998).

Em seguida, analisou-se com base nos mesmos critérios já expostos nos itens anteriores os resultados dos testes: KMO, comunalidade, variância explicada, entre outros aspectos, e o atendimento estatístico foi constatado aderente. Em seguida, foi realizada rotação varimax dos fatores chegando-se à seguinte matriz de cargas rotacionada para cada amostra:

	Variáveis	Fatores			
		1	2	3	4
V1	Comunicação		0,676		
V2	Empreendedor		0,815		
V3	Estratégia		0,593		
V4	Ferramentas de Controle	0,757			
V5	Legal	0,664			
V6	Integridade e Confiança		0,609		
V7	Contabilidade e Finanças	0,89			
V8	Negociação			0,866	
V9	Ouvir Eficazmente				0,501
V10	Atendimento				0,755
V11	Técnicas de Gestão			0,6	
V12	Trabalho em Equipe				0,644
V13	Gestão da Informação			0,575	

Tabela 4.20 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400) após Rotação – Validação com Amostra 01 (80 casos)

	Variáveis	Fatores			
		1	2	3	4
V1	Comunicação			0,622	
V2	Empreendedor			0,723	
V3	Estratégia			0,531	
V4	Ferramentas de Controle	0,796			
V5	Legal	0,669			
V6	Integridade e Confiança			0,508	
V7	Contabilidade e Finanças	0,814			
V8	Negociação				0,732
V9	Ouvir Eficazmente		0,511		
V10	Atendimento		0,785		

V11	Técnicas de Gestão				0,65
V12	Trabalho em Equipe		0,725		
V13	Gestão da Informação				0,548

Tabela 4.21 – Matriz Incompleta dos Fatores (coeficientes > 0,400) após Rotação – Validação com Amostra 02 (79 casos)

Pode-se perceber que as variáveis que compõem cada um dos fatores não foram alteradas e a única variação que ocorreu é que, na amostra 02 (79 casos), em que as variáveis trocaram de fatores, mas permanecendo dentro do mesmo grupo, essas mudanças não alteraram as variáveis que fazem parte de cada fator o que, portanto, valida internamente o modelo.

4.2.3.4.Considerações sobre o Processo de Validação

É fundamental ponderar as limitações deste processo de validação, dadas as características do fenômeno estudado. Esse cuidado deve-se às referências de Spencer & Spencer (1993), para quem o caminho mais poderoso para validação de uma estrutura comum de competências ou modelo de competências é o treinamento das pessoas, por meio das suas competências e a verificação, em um segundo momento, do desempenho superior, ou não, dos profissionais em questão.

Deste modo, deve-se considerar que este modelo somente foi validado com dados internos (da própria amostra) e, portanto, sem validação externa como as referidas por Cone & Foster (1997), nas quais devem-se considerar, além dos dados internos, outras amostras e estudos longitudinais. A validação externa não ocorreu em razão das restrições orçamentárias e temporais.

A validação ou análise comparativa com outros modelos referentemente a contadores ficou prejudicada visto que, no capítulo II, apontou-se a carência de estudos realizados por contadores que contemplam a metodologia usada neste trabalho.

4.2.4. A Hipótese Geral do Estudo: A Estrutura Genérica de Competências do Contador

Considera-se como objetivo e questionamento principal desta pesquisa a existência de um construto subjacente que possa explicar as relações entre as competências discutidas na pesquisa e um núcleo comum, isto é, uma estrutura genérica de competências para o contador. Avaliando os resultados da análise fatorial e o processo de validação da pesquisa, têm-se as evidências para a montagem da chamada estrutura genérica.

A montagem deste tipo de estrutura não foi identificada na literatura específica referente ao contador, 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 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):

Competências Comunicação	Ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe.
Competências Gerenciamento da Informação	Negociação, técnicas de gestão e gerenciamento da informação.
Competências Conduta e Administração	Comunicação, empreendedor, estratégica e integridade e confiança.
Competências Específicas	Contabilidade e finanças, legal e ferramentas de controle.

Tabela 4.22: Estrutura de Competências Genérica para Contador

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.

4.2.5. O Teste das Hipóteses Subjacentes

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, H2 e H3 do estudo apoiado em testes de médias.

Hipótese 1: Há diferença significativa na importância atribuída à competência comunicação, em relação às demais.

Hipótese 2: Há diferença significativa na importância atribuída à competência gestão da informação, em relação às demais.

Hipótese 3: Há diferença significativa na importância atribuída à competência estratégica, em relação às demais.

Para o teste de média, foi utilizado o método de Kruskal-Wallis, considerado bastante eficiente para este tipo de estudo, segundo Maroco (2003), 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 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
Comunicação	0,204	1	0,651
Empreendedor	6,326	1	0,012
Estratégia	1,298	1	0,255
Ferramentas de Controle	0,275	1	0,600
Legal	0,002	1	0,962
Integridade e Confiança	1,257	1	0,262
Contabilidade e Finanças	0,012	1	0,914
Negociação	0,336	1	0,562
Ouvir Eficazmente	2,830	1	0,092
Atendimento	1,817	1	0,178
Técnicas de Gestão	3,383	1	0,066
Trabalho em Equipe	0,334	1	0,563
Gestão da Informação	1,783	1	0,182

Tabela 4.23: 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 empreendedor. 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.

Analisando-se também a tabela 4.20, percebe-se que cada uma das variáveis postas em discussão: comunicação, estratégia e gestão da informação, as quais compõem as hipóteses H1, H2 e H3, não podem ser rejeitadas, confirmando-se os graus de importância das

respectivas variáveis estudadas de forma que todas as variáveis possam ser consideradas importantes em relação às demais consideradas no estudo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante já invocado nas reflexões introdutórias a esta pesquisa, as mudanças recentes no mundo dos negócios, sobretudo a partir da estabilização econômica brasileira, têm repercutido efetivamente na profissão de contador no Brasil exigindo dos contadores competências as quais deverão responder em razão da evolução da economia e das organizações ao longo dos tempos.

Este desafio representa, de igual modo, uma valorização das pessoas, o que também não se tinha visto em outra época da história das organizações, segundo Marquardt e Engel (1993).

A valorização dos indivíduos em face das necessidades atuais das organizações favorecendo o desenvolvimento intelectual das pessoas e processo de gestão das organizações. Esse progresso refletiu-se naturalmente na realidade da profissão contábil.

Na profissão de contador, aspectos importantes devem ser considerados como fatores de influência na profissão. Os aspectos que se podem destacar referem-se à harmonização de normas contábeis e de auditoria no plano internacional, exigindo, dentre outras questões, atualização do conhecimento das normas internacionais, conhecidas inicialmente como IAS e hoje como IFRS – *Standard International Financial Reporting*. Essa demanda exige, cada vez

mais, capacidades e habilidades dos contadores e auditores tanto no campo da interpretação, como do julgamento e da mensuração.

A preocupação em considerar, mediante análise criteriosa, tal demanda por órgãos internacionais como IFAC e o IASB além da ONU por meio do ISAR/UNCTAD, como já mencionados anteriormente, refletem a importância do tema em questão, bem como outro reflexo desta internacionalização é a questão do currículo mundial.

Toda a inquietação sobre a problemática, derivada, inclusive no Brasil, da posição profissional do contador e da sua qualificação, duas questões estão pedindo respostas tendo em vista não a formação técnica do profissional contador como também a formação intelectual e ética. Tentar entender quais seriam as competências requeridas para o contador? e a segunda questão verificar se existe uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor.

Essas questões estão fundamentadas no pressuposto de que entender quais seriam as competências requeridas para os contadores e se existas competências estariam vinculadas a uma estrutura genérica comum de competências do contador é relevante tanto para o entendimento de quais seriam as características requeridas desse profissional servindo tanto para melhorar questões ligadas à educação e ao treinamento como para as organizações que se utilizam desse profissional nos dias de hoje.

Esse estudo realizou primeiramente uma revisão primeiramente da questão de competências apresentando o tema como um construtor em desenvolvimento e no capítulo seguinte analisando as competências específicas do contador citada nos estudos internacionais e nacionais. No âmbito das competências, dada a diferenças de abordagens, optou-se pelas características das pessoas: conhecimentos, habilidades, capacidades e outras. No âmbito do profissional contador verificou-se grande carência de estudos que se utiliza de arcabouço teórico da psicologia e ao mesmo tempo realiza-se testes empíricos.

Com base na revisão teórica, foram selecionadas 18 competências consideradas preponderantes e que formaram, assim o dicionário de competências, objeto da pesquisa de campo. Na busca de atender o objetivo do estudo, isto é, verificar a existência de uma estrutura comum das competências do contador, verificando a veracidade da hipótese do

estudo, foi realizada uma pesquisa com 159 contadores estudantes dos cursos de pós graduação em nível de especialização e MBA da PUC – Campinas e da FEA – USP.

Para avaliar os resultados desse trabalho devem-se retomar as principais limitações do estudo.

A primeira limitação do presente estudo está relacionada a uma amostra que é intencional e não probabilística. Esse fato é comum em estudos desta natureza, não se permitindo nenhum tipo de generalização, sendo mesmo possível que muitos contadores expostos a diferentes situações competitivas tornando inviável o uso da estrutura genérica, além de poder sofrer variações em razão das especialidades dos contadores, especialidades que apesar de não serem reconhecidas pela sociedade brasileira, existem de fato e não estão contempladas neste estudo.

Outra questão são as limitações próprias da análise fatorial, como no caso da escolha do número de fatores a serem extraídos da matriz de correlação e do modo como realizar a rotação dos fatores. Os próprios autores ligados à área referem esse aspecto como uma questão subjetiva, a qual pode influenciar os resultados, como no caso da estrutura comum apresentada para o profissional contador.

O processo de validação dos dados resumiu-se a um painel de especialistas, à própria fatorial e ao alfa de cronbach que estão relacionados a validades internas sem o uso de validades externas de longo prazo, como o uso de estudos comparativos e longitudinais. A questão de estudos comparativos deve-se fundamentalmente a carência de estudos estruturados na área de contabilidade, ao passo que o aspecto temporal deve-se preponderantemente à questão do fator tempo. Os resultados devem ser considerados, portanto, como achados que ainda devem ser estudados.

O estudo desconsiderou, no desenho da pesquisa, os fatores importantes para a construção de relações de interdependência das competências dos contadores, como as políticas de recursos humanos relacionados e os aspectos pontuais de cada organização. Não se deve considerar, portanto, as competências condensadas no final do trabalho como vitais ou únicas variáveis importantes para avaliar-se o contador.

Resultados e seus Relacionamentos Teóricos

Baseando-se na análise dos dados e da confecção dos testes estatísticos, pode-se entender quais seriam as principais competências requeridas aos contadores e proceder a avaliação sobre se essas competências apresentam uma estrutura comum.

Com a aplicação da análise fatorial, foi possível extrair os 04 fatores seguintes, os quais foram rotulados com objetivo de representar as dimensões latentes de um fator particular:

Competências específicas: compreendem as competências voltadas a contabilidade e a finanças, e domínio da parte legal e de ferramentas de controle. Na qualidade de dimensões das características da pessoa, ou seja, do ser agente, essas qualidades representam a parte dos conhecimentos técnicos requeridos aos contadores. Esses aspectos fundamentam a essência da função do contador quando dele é requerida como a execução e a análise de questões ligadas à contabilidade financeira, à contabilidade gerencial, à auditoria e ao controle, bem como, ao domínio de questões tributárias que se fazem presentes no contexto brasileiro de forma efetiva.

Competências de Conduta e Administração: compreendem as competências em comunicação, empreendimento, estratégia e integridade e confiança. Como dimensões para as características da pessoa considera-se a capacidade de comunicação como algo vital na profissão do contador, entendendo mensagens e fazendo-se entender, uma vez que esse profissional deve participar do processo decisório. Outra dimensão compreende a habilidade estratégica que está relacionada com a visão de negócios, procurando entender e antecipar questões de mercado e inserindo a contabilidade neste contexto. Por final, há outras características pessoais, como o empreender e a integridade e a confiança, sendo a primeira relacionada à possibilidade em desenvolver soluções criativas, assumindo riscos calculados, se necessário. A questão de integridade e confiança está relacionada à postura profissional e aos padrões éticos, o que pode parecer cada vez mais solicitado nos dias atuais, dados os escândalos contábeis recentes.

Fator 03: Competências de Gerenciamento da Informação: As competências relacionadas são: gestão da informação, negociação e técnicas de gestão. Como dimensões das características da pessoa, conta-se o conhecimento de gerenciar informação, a mais recente

qualidade a ser atribuída ao contador, dada a importância que a TI - tecnologia da informação e os sistemas de gestão integrados conhecidos como ERP's têm atingido nas organizações. Deve-se aliar a este aspecto o conhecimento de técnicas de gestão, mesmo que essas técnicas não estejam diretamente relacionadas à contabilidade, uma vez que a demanda atual é de um profissional bem mais ativo no processo decisório. Por final há a habilidade em negociar e realizar acordos com as áreas envolvidas com sistema de informação e mensuração.

Fator 04: Competências de Comunicação: As competências relacionadas são: ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe. Na dimensão pessoal de habilidade tem-se a capacidade de comunicar-se e de fazer-se entender, o que é vital para o dia-a-dia, do contador. A habilidade de ouvir e atender aos diversos usuários das informações gerenciais que o contador administra também faz parte deste contexto e este é um processo cada vez mais dinâmico em razão do uso intenso dos sistemas integrados. Toda esta exigência está vinculada à capacidade de trabalhar em equipe, tanto dentro da área de contabilidade como em grupos multidisciplinares na busca de soluções para os problemas empresariais dos mais diversos.

Nos testes de validação interna do modelo realizado no capítulo 4 pode-se perceber que em todos os casos foi possível obter consistência nos dados, seja no uso de especialistas, seja no uso da própria análise fatorial ou no uso do alfa de cronbach.

Desta forma, as estruturas genéricas de competências do contador podem com todas as limitações desta pesquisa, representar uma resposta à questão de pesquisa básica que foi proposto por este estudo:

Existiria uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador, explicando-as melhor?

Pode-se considerar que os 04 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 pelos profissionais de contabilidade.

No decorrer deste estudo, foram apresentadas as particularidades que o distinguem dos trabalhos realizados no campo de competências do contador. Dada a carência destes estudos e o viés metodológico apresentado neste tipo de pesquisa, confirmados pelos estudos de Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004), IFAC (2003) e no inventário sobre estudos ligados à contabilidade comportamental de Meyer e Rigsby (2001) percebe-se que a primeira implicação teórica deste estudo para a área de contabilidade é a inserção de mais uma opção de olhar sobre a realidade das competências do contador considerando aspectos da psicologia.

A segunda implicação teórica refere-se à perspectiva de que à apresentação de uma estrutura genérica para que o contador possa estagnar os estudos, uma vez que melhor seria deixar no estado de solução, deixando, dessa forma, múltiplas outras possibilidades. Ao recorrer a uma estrutura comum, porém, é possível verificar até que ponto a suspeita do pesquisador é verdadeira.

O terceiro aspecto teórico refere-se à contribuição que este estudo pode gerar para modelagem de estudo sobre competências da profissão, utilizando mecanismos de estatística multivariada em busca de variáveis latentes, podendo fornecer uma melhor visão sobre a realidade.

Implicações do Trabalho

Este trabalho pode gerar algumas implicações, dada a diversidade de naturezas, dependendo do ponto de vista.

Contadores e Entidades de Classe: Para os contadores, os resultados deste estudo podem ser valiosos, uma vez que representa mais um elemento para poder avaliar o que está sendo demandado como as competências requeridas para contadores e quais as prioridades. As entidades de classe podem, mediante estudos dessa natureza, balizar sobre mais um olhar suas políticas de qualificação e educação continuada.

Instituições de Ensino: Para essas instituições, o impacto parece-nos grande, visto que as informações de competências requeridas ao contador são sempre um dos pressupostos adotados para a montagem de currículos e projetos pedagógicos. Ter elementos para estruturar melhor estes aspectos pode ser útil no dia a dia.

Empresas e Instituições Demandantes dos Contadores: Essas entidades podem auxiliar-se no processo de contratação, sendo eventualmente um referencial inicial para a montagem de estruturas de competências de contadores próprias para cada empresa. Um exemplo seriam as empresas de auditoria que podem utilizar-se de questões deste tipo para ajustar suas políticas internas nessa área.

Pontos para Futuras Pesquisas

Dadas as características do estudo, alguns pontos podem ser apresentados para fins de pesquisa futura:

- a) Efetuar a análise desses achados para especificidades do contador. Procurar respostas para questões como estas: Qual a diferença de competências entre um contador especializado em tributos e um contador especializado em contabilidade gerencial? Quais as características específicas dos auditores? Esses pontos podem auxiliar o melhor entendimento de eventuais diferenças e seus possíveis motivos.
- b) Avaliar as percepções de competências do contador em relação a diferentes setores da economia. Esse ponto ajuda a avaliar eventuais carências e requisitos de setores específicos, como instituições financeiras, empresas de contabilidade, etc.
- c) Estudar a validade preditiva da estrutura genérica de competências do contador em estudos longitudinais avaliando, ainda com melhor precisão o efeito entrega dentro dessas competências. Esse processo pode auxiliar efetivamente as empresas de contabilidade, por exemplo, a avaliar a efetividade de aspectos como treinamento e resultados dos processos seletivos.

- d) Estudos comparativos entre países e seus aspectos culturais. Trata-se de um campo fértil no qual pode-se entender um pouco mais sobre as diferenças da profissão contábil no mundo e suas razões. Esse poder ajudaria a mensurar com mais efetividade quais seriam os aspectos que diferenciam alguns profissionais contadores em relação aos colegas de outras partes do mundo.

- e) Efetuar recortes metodológicos diferentes com uso de amostras diferentes e uso de mecanismos mais robustos de validação externa dos dados. Esse ponto pode auxiliar o desenvolvimento maior desse tipo de pesquisa dentro da área de contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aaker, D. A, Kumar, V. & Day, G.S. (2001). Pesquisa de Marketing. São Paulo, Editora Atlas.
- Abdolmohammadi, M. J., Searson, G., Shanteau, J. (2004). An investigation of the attributes of top industry audit specialists. *Behavioral Research in Accounting*. v.16, 1-17.
- Abrantes, Gilberto F. (2001). *Liquidez: Administração, Formas de Medida e Evidências Empíricas*. Dissertação de Mestrado, FEA-USP.
- Amatucci, M. (2000). *Perfil do administrador brasileiro para o século XXI: um enfoque metodológico*. Tese de Doutorado, FEA-USP.
- American Accounting Association – AECC – Accounting Education Change Commission. (1996) *Position and issues statement of the Accounting Education Change Commission*, Appendix B, Sarasota.
- American Institute of Certified Public Accountants (1999) *AICPA – Core competency framework for entry into the accounting professions*. American Institute of Certified Public Accountants. New York.
- Anderson, J. C., Johnson, E. N., Reckers, P. M. J. (1994) 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.
- Blackmore, P. (1999) A categorisation of approaches to occupational analysis. *Journal of Vocational Education and Training*, v. 51, 61-78.

- Boak, G. Coolican, D. Competencies for retail leadership: accurate, acceptable, affordable. *Leadership & Organization Development Journal*. v. 22. 212-220.
- Boyatzis, R.E (1982). *The competent manager: a model for effective performance*. New York: John Wiley & Sons.
- Boyatzis, R. E., Stubbs, E. C; Taylor, S. N. (2002). Learning cognitive and emotional intelligence competencies through graduate management education. *dec. vol. 1*. 150-163.
- Bower, James B. (1957). A profession of accounting-or of accountancy?. *The Accounting Review*, Apr, Vol. 32. 194-199.
- Brandrão, H. P., Guimarães, T. A.(2001) Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumento de um mesmo constructo?. *Revista de Administração de Empresas*. v. 41, n. 1, jan/mar., 8-15.
- Brunner, R. Zeltner, W. (2000). *Dicionário de psicopedagogia e psicologia educacional*. Petrópolis, Editora Vozes.
- Brundo, A. S., Macke, J. Ghedine, T. (2004) Um estudo exploratório-descritivo das competências individuais em empresas de serviços contábeis de Porto Alegre. *Revista de Administração Eletrônica*. v.10, n.5, 2-20.
- Calijuri, M. S. S. (2004). Controller: o perfil atual e necessidade de mercado de trabalho. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 150. 38-53.
- Campfield, W. L. (1963). Critical paths for professional accountants during the new management revolution. *The Accounting Review*. v.38, n.3. 521-527
- Cano, N. M. (2002) Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista de Contabilidade e Finanças*. n.28, 7-28.
- Carey, J. L. (1951). Relationship of accountants and lawyers in tax practice. *The Accounting Review*. v.26, n.4. 449-455.
- Cheibub, T. P., Miranda, L.C. (2005). Formação do Contador: uma análise de grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*. n.32., 52-76.
- Chong Ho Yu, H. (2003). An Introduction to computing and interpreting Cronbach Coefficient Alpha in SAS. *Proceedings of 26th SAS User Group International Conference*.
- Conde, L. P. (2001) Gestão de competências como prática de recursos humanos nas organizações: Estudo de caso em uma empresa de TI. *Dissertação de Mestrado, FEA-USP*.
- Cone, J. D., Foster, S.L. (1997) *Dissertations and theses from start to finish*. Washington: American Psychological Association.

- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of the tests. *Psychometrika*, 16, 297-334.
- Dalton, M. (1997) Are competency models a waste? *Training & Development*. v.51, n.10., 46-49.
- D'Auria, Francisco (1946). *Primeiros princípios de contabilidade pura*. Universidade de São Paulo.
- Demo, Pedro (1995). *Metodologia científica em ciências sociais*. 3ª ed. São Paulo: Atlas.
- Doost, R. K. (1999). The missing links in accounting education. *Managerial Auditing Journal*. v.14, n.4, 93-114.
- Ducci, M. A. (1996) El enfoque de competencia laboral em la perspectiva internacional. In: *Oficina Internacional del Trabajo. Formación basada en competencia laboral: situación actual y perspectivas*. Ginebra: OIT.
- Durand, T. (1998) Forms of incompetence. In: *International Conference on Competence-Based Management*, Oslo: Norwegian School of Management.
- Durand, T. (2000) L'alchimie de la compétence. *Revue Française de Gestion*. n.127, jan/fev., 84-102.
- Dutra, J. (1999) 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). São Paulo.
- Dutra, J. (2001) Gestão de pessoas com base em competências. In Dutra, J. (org). *Gestão por competências*. São Paulo, Editora Gente.
- Dutra, J. (2004) *Competências: conceitos e instrumentos para gestão de pessoas na empresa moderna*. São Paulo, Atlas.
- Dutra, J. S., Hipólito, A. M., Silva, C. M. (2000) 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.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Lowe, A. (1991) *Management Research: an Introduction*, Sage, London.
- Edward, J. D. (1968) The antecedents of american public accounting. In: Chatfield, M. *Contemporary studies in the evolution of accounting thought*. Dickenson Publishing.
- Epstein, R.; Hundert E. M. (2002). Defining and assessing professional competence. *JAMA*, Jan. Vol. 287, 226-236.
- Erondu. E.; Sharland. A.; (2002). Managerial competence in Nigerian firms: an empirical and comparative analysis. *Multinational Business Review*. Vol.10. 129-137.

- Esselstein, J. L. (2001). The changing value equation for controllership. CPA Journal; Columbus, Apr-Jun.
- Fleury, M.T.L., Fleury, A, (2001). Construindo o conceito de competência. Revista de Administração Contemporânea. Edição Especial, 183-196.
- Fleury, M.T.L., Fleury, A, (2001). Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra cabeça caleidoscópico da indústria brasileira São Paulo, Atlas.
- Francis, M. C., Mulder, T. C. Stark, J. S. (1995). 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.
- Franco, Hilário (1980). A importância do contador no cenário econômico e social. Revista Brasileiro de Contabilidade. v. 34. jul/set. 12-17.
- Furnham (1992). Personality at work. London. Routledge.
- Gomes, Josir S. (1979). A profissão contábil no Brasil: uma visão crítica. Revista de Administração de Empresas. Rio de Janeiro. v. 19, n.2. 99-106.
- Hair Jr., Joseph F., Anderson, R. E., Tatham, Ronald L. Black, William. (1998) Multivariate Data Analysis: with Readings. 5ª Edição. New Jersey: Prentice Hall.
- Henning, Dale., Moseley, Roger. (1970). Authority Role of a Functional Manager: The Controller. Administrative Science Quarterly. Dec, Vol. 15. 482-490.
- Hotlzman, Y. (2004). The transformation of the accounting profession in the United States. Journal of Management Development. v. 23, n.10, 949-961.
- Husband, George R. (1947) A training program for the certified public accountant's staff. The Accounting Review. v.22, n.2., abr.
- Gardner, P. L. (1995). Measuring attitudes to science: Unidimensionality and internal consistency revisited. Research in Science Education, 25, 283-9.
- Gardner, P. L. (1996). The dimensionality of attitude scales: A widely misunderstood idea. International Journal of Science Education, 18, 913-9.
- Garner, S. P. (1954). Evolution of Cost Accounting to 1925. Alabama: Alabama University Press.
- Geruza Cei, N., Bosco Filho, V. (1997) Uma reflexão sobre o futuro da profissão do contador no Brasil. Revista do CRC-SP. v. 3, ano I. 8-15.
- Giunipero, L. C; Percy D. H. (2000). World-Class Purchasing Skills: An Empirical Investigation. Journal of Supply Chain Management, n.36, november.

- Goleman, D., Boyatzis, R.E., and McKee, A. (2002). *Primal leadership: Realizing the power of emotional intelligence*. Boston: Harvard Business School Press.
- Gonczi, A. (1992) *Developing a competent workforce*. Adelaide: National Center for Vocational Education Research.
- Green, P. C. (1999). *Building Robust Competencies: linking human resource systems to organizational strategies*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Green, M. F., Steadman, M. E. (1995) *Implementing accounting education change: bringing accounting graduates into the management mainstream*. *Managerial Accounting Journal*. v. 10, n.3, 3-7.
- Hair Jr., Joseph F., Anderson, R. E., Tatham, Ronald L. Black, William. (1998) *Multivariate Data Analysis: with Readings*. 5ª Edição. New Jersey: Prentice Hall.
- Hardern, G. (1995) *The development of standards of competence in accounting*. *Accounting Education*, Mar., Vol. 4. 17-28
- Heckert, J. B; Willson, James D. (1963) *Controllership*. New York, 2nd ed. Ronald Press.
- Hendriksen, E. S; Van Breda, M. F. (1992) *Accounting Theory*. New York, 5nd. Ed. Richard D. Irwin.
- Henning, D. A; Moseley, R. L. (1970) *Authority role of a functional manager: accountants and controller*. *The Accounting Review*, v. 52, n.3, 578-597.
- Holland, C. B. (2000) *A profissão de contador na atualidade e sugestões para seu futuro*. *Revista do CRC-SP*. n. 14, 50-61.
- Holtzman, Yair. (2004) *The transformation of the accounting profession in the United States*. *Journal of Management Development*. v.23. n.10, 949-961.
- Horton, S. (2000) *Competency management in the British civil service*. *The International Journal of Public Sector Management*, v. 13. 354-368.
- Hughes, G. Billson, P. (1995) *Purchasing leadership and competence development*. *Purchasing & Supply Management*, May. v. 22, 38-49.
- International Federation of Accountants, Education Committee (2003). *Towards competent professional accountants*, New York.
- Iudícibus, S.; Lopes, A. B. (2002) *De volta para o futuro: óbito presumido e outros mitos que habitam o castelo da contabilidade*. *UNB Contábil*. v. 6, n. 2. 53-60.
- Jacques, E. (1990) *In praise of hierarchy*. *Harvard Business Review*, Jan/Fev. 34-48.
- Johnson, H. T. (1994) *Relevância Recuperada*. São Paulo, Livraria Pioneira Editora.
- Johnson, R. A. Wichern, D. W. (1993) *Applied Multivariate Statistical Analysis*. New Jersey, Prentice Hall.

- Kaplan, A. (1975). A conduta na pesquisa. São Paulo. EPU/EDUSP.
- Kaplan, R. S.; Johnson, H. T. (1993) Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro, Editora Campus.
- Kerlinger, F. N. (1975). Foundations os behavioral research. 2ª Edição. London: Holt, Rinehart and Winston.
- Kester, R. B. (1928). The importance of the controller. The Accounting Review. Sep. v..3. 237-252.
- Kilimnik, Z. M., Sant'anna, A. S., Luz, T. R. (2003) Estará a crescente demanda por novas competências sendo devidamente sustentada por uma modernidade de políticas e práticas de gestão. In. ENANPAD – Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração.
- Kublin, M. (1965). Acceptability of a professional school of accountancy. The Accounting Review. jul. v. 40, n.3, 626-635.
- Kullberg, D. R., Gladstone, W. L. (1989) Perspective on education: Capabilities for success in the accounting profession (The big 8 white parper), The big 8 firms, New York.
- Laurier, H. (1995) Persistence leads to accounting performance: How to spot a persistent potential employee. Arkansas Business and Economic Review. Vol. 15, 54-78.
- Le Bortef, G. (1994). De La compétence: Essi sur um attracteur étrange. Paris: Editions D'Organizations.
- Le Boterf. G. (1999). Compétence et navigation professionnelle. Paris: Editions d'Organisation.
- Le Bortef, G. (2001). Construire les compétences individuelles et collectives. Paris: Editions D'Organizations.
- Liao, W. M., Shafer, W. E., Park, L. J. (2001) Professionalism organization-professional conflict and work outcomes. Accounting, Auditing & Accountability. v. 15, n.1, 46-68.
- Loft, A. (1992) Accountancy and the gendered division of labour: A review essay. Accounting, Organization and Society. v. 17, 367-378.
- Lucia, A., e Lepsinger, R. (1999). The art and science of competency models: pinpointing critical success factors in organizations. San Francisco: Jossey-Bass Pfeiffer.
- Luz, T. R. (1989). Microeletrônica e ocupação: o impacto na profissão de contador. Revista de Administração de Empresas. v. 29, São Paulo. 5-18.
- Malhotra, N. K. (2001) Pesquisa de Marketing. 3ª Edição. Porto Alegre: Bookamn.
- Manfredi, S. M. (1998) Trabalho, qualificação e competência profissional das dimensões conceituais e políticas. Educação e Sociedade. CEDES, n. 64, set., 13-49.

- Marquardt, M. J., Engel, D. W. (1993) Global human resource development. Englewood cliffs. Prentice Hall.
- Marion, J. C., Muller, A. N. (2002) Qual o futuro da contabilidade na nova economia. Revista Álvares Penteado. v.4, n.4, 37-44.
- Maroco, João. (2003) Análise Estatística com uso do SPSS. Lisboa. Edições Sílabo.
- Martins, Eliseu (1993) O futuro do contador está nas suas próprias mãos. Revista Brasileira de Contabilidade. n. 85, ano XXII, 110-114.
- McClelland, D. C. (1973). Testing for competence rather than for intelligence. American Psychologist, January, 1-14.
- McClelland, D. C. (1998). Identifying competencies with behavioral-event interviews. Psychological Science, Sep, Vol.9. 331-340.
- McKinsey, J. O. (1925). Modern tendencies in accounting practice. The Journal of Accountancy. v. XXIX.
- McLagan, P. A. (1997). Competencies: the next generation. Alexandria. Training & Development, v. 51, 40-48.
- Medley, P. (1996). Environmental accounting: what does it mean to professional accountants. Accounting, Auditing & Accountability Journal. v. 10, n.4, 594-600.
- Meyer, M. e Rigsby, J. T. (2001) A descriptive analysis of the content and contributors of behavioral research in accounting 1989-1998. Behavioral Research in Accounting. v. 13, 253-278.
- Melcher, Arlyn. (1965). Organizational structure: a framework for analysis and integration. In Edwin B. Flippo (ed.), Academy of Management. New York: 130-150.
- Miguel, Nicolau A. (2002). As influências das mudanças organizacionais nas competências dos compradores do setor supermercadista: Um modelo genérico de competências. Tese de Doutorado defendida no Instituto de Psicologia, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Moramed, E. K.; Lashine, S. H. (2003) Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment. Managerial Finance. v. 29. n. 7. 3-16.
- Morgan, G. (1997). Communication skills required by accounting graduates: practitioner and academic perceptions. Accounting Education, Jun, Vol.6. 93-108.
- Murphy, M. E. (1958). Comparative Professional Accountancy. The Accounting Review. v. 33, n.4. 615-621.
- Nakagawa, M. (1997). O verdadeiro papel do contador no Brasil. Revista do CRC-SP. São Paulo. Ano I, n. 2, 61-63.

- Needles, Jr., Belverd, E. Cascini, K. Krylova, T. Moustafa, M. (2001). Strategy for Implementation of IFAC International Education Guideline No.9. *Journal of International Financial Management & Accounting*. vol.12. 317-354.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Oliveira Neto, J. D. (2000). Proposta de um instrumento para mensuração da satisfação do usuário como um componente importante para o sucesso dos sistemas de informação, no contexto de aplicativos específicos. Tese de Doutorado. FEA-USP.
- O'Net (2001). Occupational Information Network. U.S. Department of Labor. Acesso 04 de maio 2005, na www.onetcenter.org.
- Palmer, K. N.; Ziegenfuss, D. E.; Pinsker, R. E. (2004) International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants. *Managerial Auditing Journal*. v.19, n.7. 889-896.
- Parry, Scotty B. The quest for competencies. *Training and Development*. July, 48-54.
- Pereira, Julio C. R. (2001) *Análise de dados qualitativos*. São Paulo, EDUSP.
- Porter, M. E. (1990) The competitive advantage of nations. *Harvard Business Review*, mar-apr, 73-93.
- Porter, M. E. (1996) What's strategy? *Harvard Business Review*, v. 74, n. 6, nov.-dec, 61-78.
- Postles, D. A. The perception of profit before the leasing of demesnes. In: Parker, R. H. e Yamey, B. *Accounting History*. Oxford, Clarendon Press.
- Prahalad, C. K. e Hamel, G. (1990) The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, may-june, 79-91.
- Ricardino Filho, A. A. Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting: o enfoque anglo-americano. Dissertação de Mestrado defendida na FEA-USP, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Riccio, E.L., Peters, M. R. S. (1993). Novos paradigmas para a função controladoria. XVII - Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração. Salvador.
- Riccio, E. L., Marici, C. G. S. (2004). Evidências da globalização na educação contábil: Estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 35, 35 – 44.
- Rigsby, J. T e Siegel, P.H. (1998) Institutionalization and structuring of certified public accountants. *Journal of Management History*. v.4, n.2, 81-93.
- Roesch, S. M. A. (1999) *Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertação e estudos de casos*. São Paulo: Atlas, 1999.

- Roy, R. H., MacNeil, J. H. (1967) *Horizon for a profession*. The American Institute of Public Accountants, New York.
- Sandberg, J. (2000) Understanding human competence at work: an interpretative approach. *The Academy of Management*, v. 43, n.1, February, 9-25.
- Sakagami, M.;Yoshimi H.; Okano H. (1999) Japanese accounting profession in transition. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 12. 340-354.
- Sathe, Vijay. (1978). Who should control division controllers? *Harvard Business Review*, Sep/Oct, vol.56. 99-105.
- Schein, E. H. (1982) *Psicologia organizacional*. São Paulo. Prentice Hall.
- Schmidt, P. (1996). Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil. Tese de Doutorado defendida na FEA-USP, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Selltiz, C. (1975). *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo. Editora Pedagógica e Universitária.
- Selltiz, C., Jahoda, M., Deustsch, M., e Cook, S. (1972). *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: Herder.
- Sheth, J. N. (1977). *Multivariate Methods for Market and Survey Research*. Chicago. American Marketing Association.
- Siegel, G. Sorensen, J. E. (1999) Counting more, counting less transformations in the mangement accounting profession, the 1999 practice analysis of management accounting. Institute of Management Accountants, Montvale.
- Siqueira, J. R. M., Soltelinho, W. (2001). O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista de Contabilidade e Finanças*. São Paulo. FIPECAFI, v. 16, n.27, 66-77.
- Sparrow, Paul R. & Bognanno, Mario. Competency requirement forecasting: issues for internacional selection and assessment (1994) In. Mabey, C. & Iles, P. *Managing learning*, London: Routledge, p.59.
- Spector, P. E. (1992) *Summated rating scale construction: an introduction*. Newbury Park. Sage.
- Spencer, L.M. Jr., & Spencer, S. M. (1993). *Competence at work: models for superior performance*. New York: John Wiley.
- SPSS for Windows, (1993) *Professional Statistics*. 6ª Edição. Chicago: SPSS.
- Stroobants, M. (1993) *Savoir-faire et compétence au travail*. Bruxelles: Éditions de l'Université de Bruxelles.
- Taylor, F. W. (1970) *Princípios de administração científica*. São Paulo. Atlas.

- Tabachnick, B.G. & Fidell, L.S. (2001) Using Multivariate Statistics. 4th ed., New York: Pearson Education.
- Treacy M. e Wiersema, F. (1995) The discipline of markets leaders. Addison-Wesley.
- Webster. (1995) Webster's fifth new international dictionary of the english language. Springfield: G&C. Merriam. 1981.
- Wixon, R., Kell, W. G., Bedford, N. M. (1943) Accountants' Handbook. The Ronald Press Company.
- Woodruffe, Charles. (1991) What is meant by competency? In: Boam, R. & Sparow, P. Designing and achieving competency. McGrawHill Training Series.
- Zarifian, P. (1996). A gestão da e pela competência. Rio de Janeiro. Centro Internacional para Educação, Trabalho e Transferência de Tecnologia.
- Zarifian, P. (2001). Objetivo Competência por uma nova lógica. São Paulo. Atlas.
- Zhong, L. e Kan S. (2004) The competency model of senior managers in chinese family firms. Acta Psychologica Sinica. V. 36, n.1, 110-115.