Competências do profissional de controladoria: uma análise feita pelos profissionais

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

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

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

Resumo:

O objetivo principal desse estudo é o de identificar as competências requeridas ao profissional de controladoria ou controller e avaliar se existem competências a serem priorizadas. A literatura sobre competências começa com os estudos McClelland (1973,1998), Boyatzis (1982), Woodruffe (1991), Le Boterf (1994) e Parry (1996), Dutra (1999) e Fleury e Fleury (2001). No campo profissional as referências são Malcarney (1964), Vatter (1986), AICPA (1999), Pierce (2001) e Boritz e Carnaghan (2003) e IFAC (2003). Os estudos relacionados as competências do controller não tem sido 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 27 artigos sobre as habilidades do contador e do contador gerencial que foram submetidos a 198 profissionais de contabilidade gerencial ou controladoria. O instrumento de coleta dos dados apresentou um alfa de cronbach de 0,847. A partir da análise fatorial foram formados 3 fatores: competências técnicas, competências comportamentais e competências de postura.

Palavras-chave: *Controller, Competências e Habilidades*

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

Competências do profissional de controladoria: uma análise feita pelos profissionais

Resumo

O objetivo principal desse estudo é o de identificar as competências requeridas ao profissional de controladoria ou *controller* e avaliar se existem competências a serem priorizadas. A literatura sobre competências começa com os estudos McClelland (1973,1998), Boyatzis (1982), Woodruffe (1991), Le Boterf (1994) e Parry (1996), Dutra (1999) e Fleury e Fleury (2001). No campo profissional as referências são Malcarney (1964), Vatter (1986), AICPA (1999), Pierce (2001) e Boritz e Carnaghan (2003) e IFAC (2003). Os estudos relacionados as competências do *controller* não tem sido 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 27 artigos sobre as habilidades do contador e do contador gerencial que foram submetidos a 198 profissionais de contabilidade gerencial ou controladoria. O instrumento de coleta dos dados apresentou um alfa de cronbach de 0,847. A partir da análise fatorial foram formados 3 fatores: competências técnicas, competências comportamentais e competências de postura.

Palavras Chaves: *Controller*, Competências e Habilidades

Área Temática: Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos

1. Fundamentação Teórica

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.

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) e Fleury and Fleury (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.

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).

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.

Este estudo tem como pilares esse entendimento de competência, procurando relatar e demonstrar as competências relacionadas aos contadores gerenciais vistas por eles próprios.

2. As Competências do Profissional de Controladoria

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 visão mais gerencial, exigindo outras habilidades do profissional relatadas por Bower (1957), Heckert e Willson (1963) e, mais tarde, Henning e Moseley (1970).

Passado toda essa evolução dos anos 60 e 70, têm-se, nos anos 80 e 90, uma discussão sobre a necessidade estratégica da contabilidade e o papel mais proativo do profissional, aliado às mudanças estruturais dos trabalhos em equipes e visão sistêmica nas organizações, relatado em Hardern (1995), Laurie (1995) e Morgan (1997). 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 uma colocação mais ampla com a posição do White Paper – Big Eight (1989), AAA Francis, Mulder e Stark (1995), IMA (1999), AICPA (1999), IFAC (2003) e Cardoso e Riccio (2005). Especificamente discutindo a questão das competências do contador gerencial ou *controller* tem-se estudos semi-estruturados com destaque para Malcarney (1964), Vatter (1986), Pierce (2001) e Boritz e Carnaghan (2003) onde se discutem questão como visão de negócios, técnicas de gestão e capacidade de gerar informações gerenciais como fatores importantes neste processo.

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

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), Pierce (2001), no inventário sobre estudos ligados à contabilidade comportamental de Meyer e Rigsby (2001), Boritz e Carnaghan (2003) e Cardoso e Riccio (2005).

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

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

<i>Referência</i>	<i>Atendimento</i>	<i>Comunicação Interpessoal</i>	<i>Análítica</i>	<i>Negociação</i>	<i>Habilidades com Informática</i>	<i>Liderança</i>	<i>Ouvir Eficazmente</i>	<i>Visão Geral / Estratégica</i>	<i>Legal</i>	<i>Iniciativa / Empreendedora</i>	<i>Quantitativa</i>	<i>Auto-Control</i>	<i>Foco no cliente</i>	<i>Ferramentas de Controle</i>	<i>Integridade e Confiança</i>	<i>Mensuração</i>	<i>Técnicas de Gestão</i>	<i>Custos & Preços</i>	<i>Planejamento</i>	<i>Relacionamento Externo</i>	<i>Contabilidade e Finanças</i>	<i>Gestão da Informação</i>
Henning e Moseley (1970)									X					X				X	X	X	X	
Morgan (1997)		X			X					X		X					X					X
Sakagami, Yoshimi e Okano (1999)	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
White Paper – Big Eight																						
Kullberg e Gladstone (1989)	X	X			X	X			X		X	X			X					X	X	X
AAA Francis, Mulder e Stark (1995)		X			X		X	X	X		X	X		X	X			X		X	X	X
IMA Siegel e Sorensen (1999)		X	X	X		X	X	X	X		X	X		X		X	X	X	X		X	X
AICPA (1999)		X	X	X			X	X	X		X	X						X		X	X	
Pierce (2001)	X		X	X		X	X			X				X	X		X	X			X	X
Boritz e Carnaghan (2003)				X			X	X		X				X				X	X		X	
IFAC (2003)		X			X	X	X	X	X		X	X	X		X				X		X	X

Tabela 1: Sumário da Literatura sobre Competências do Contador Gerencial

3. Metodologia da Pesquisa

a) Problema e Hipótese do Trabalho

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

O objetivo deste estudo é o de investigar as competências requeridas ao contador diante das mudanças recentes ocorridas na economia brasileira. Como base nesse contexto, é lançada a seguinte questão para ser discutida neste estudo:

- Quais seriam as competências requeridas para o contador gerencial?

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

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

b) Amostra

A amostra é intencional e não probabilística e foi realizada durante o mês de junho e outubro de 2007, com alunos de pós-graduação, nível especialização em contabilidade e controladoria de duas importantes universidades brasileiras a Pontifícia Universidade Católica de Campinas e Universidade Presbiteriana Mackenzie. Os alunos são selecionados para ingresso no curso de pós-graduação considerando sua formação acadêmica anterior e a experiência profissional na área de concentração do curso e para responder o questionário tinha a obrigação de atuar profissionalmente na área de contabilidade gerencial ou controladoria a pelo menos 3 anos.

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

c) Composição do Instrumento

A construção do instrumento seguiu 02 estágios, o primeiro dividido nos seguintes passos: a) análise da fundamentação teórica sobre competências no âmbito da área comportamental; b)

análise das competências citadas por estudos focados na área de contabilidade para preparação das variáveis a serem mensuradas; c) agregação das competências identificadas de acordo com o cargo em questão; d) construção do significado de cada competência no instrumento objetivando a redução dos erros de interpretação por parte dos respondentes; e) realização de 03 rodadas de discussão com 04 profissionais com larga experiência na área de contabilidade gerencial para verificar aderência da proposta e levantar outras variáveis.

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

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

<i>Nº</i>	<i>Competência</i>	<i>Fundamentação de Pesquisa</i>
V1	Analítica	AICPA (1999) e IMA - Siegel e Sorensen (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	Rogers, Dillard and Yuthas (2005) 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	Pierce (2001) 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	Laurie (1995) e Lamberton, Fedorowicz e Roohani (2005)
V18	Relacionamento Externo	Henning and Moseley (1970) e Morgan (1997)

Tabela 2: Variáveis Consideradas no Estudo

Para fins de consistência interna, foi utilizado o Alfa Cronbach desenvolvido originalmente por Cronbach (1951), considerando as premissas do teste, os dados apresentaram um resultado de 0,884 que representa um bom grau de fidedignidade do instrumento segundo Nunnally (1978). Notou-se que nenhuma das 18 variáveis colocadas para avaliação tem um efeito grande na composição do alfa quanto se analisa os resultados dos alfas retirando os efeitos de cada uma das variáveis no SPSS.

4. Resultados da Pesquisa

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

<i>Dados dos Respondentes</i>				
	N	Percentual da Amostra		
Sexo	198	Homens 112	Mulheres 86	
Escolaridade	198	Superior Completo 168	Pós-Graduação 30	
Faixa Etária	195	De 21 a 30 anos 133	De 31 a 40 anos 52	De 41 a 50 anos 10
Cargo	196	Administrativo 92	Profissional Sênior 40	Gerencial/Diretoria 64
Ramo Atividade	198	Indústria 58	Comércio 42	Serviços 98
Anos de Experiência Profissional	194	Até 05 anos 124	Mais 05 até 08 anos 40	Mais de 08 anos 30

Tabela 3 – Dados dos Respondentes

a) Análise Fatorial Exploratória

Tratando-se de um estudo exploratório, o instrumento estatístico utilizado foi a análise fatorial cujo objetivo básico é a sumarizar os dados por meio da combinação linear (fatores) entre as variáveis e explicar a relação entre estas variáveis.

A operacionalização da análise fatorial seguiu os passos dados por Hair (1998) e Tabachnick & Fidell (2001) levando em consideração primeiramente a análise gráfica das variáveis, avaliação dos impactos dos *missing values*, identificação dos *outliers* e análise dos pressupostos da estatística multivariada que afetam a fatorial após o atendimento de todos os pressupostos iniciou-se os passos descritos abaixo.

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

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

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

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

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

Considerando a escolha de 04 (quatro) fatores e a dificuldade de analisar a matriz de componentes principais para algumas variáveis foi efetuada a rotação ortogonal varimax que é mais adequado para os casos onde se têm pressupostos de independências dos componentes Hair (1998) o que é o caso deste tipo de estudo como o realizado por Giunipero and Percy

(2000). A partir, da rotação foi obtida a matriz de componentes rotados apresentada. Considerando-se o critério de um bom ajuste do modelo colocado por Hair (1998) os dados de rotação varimax atendeu ao processo de alocação das variáveis aos fatores, pois, conforme se verifica somente duas variáveis, o planejamento e técnicas de gestão, apresentam dois valores acima de 0,40.

b) Refinamento da Escala

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

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

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

Seguindo este critério, no caso desta pesquisa, foram retiradas todas as variáveis que apresentaram cargas fatoriais menores que $< 0,600$. Enquadraram-se neste critério as seguintes variáveis: atendimentos (0,437), técnicas de gestão (0,495), negociação (0,578), integridade e confiança (0,599) e comunicação (0,570). 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 0,847, superior mesmo aos padrões mínimos necessários.

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

- a) o teste de esfericidade de Bartlett obteve um $p < 0,000$ para o nível de significância de 0,05;

b) para a medida de adequacidade da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), obteve-se neste estudo um valor absoluto de 0,840;

c) com a matriz de antiimagem obtiveram-se combinações que atingiram uma correlação superior de 0,50 para cada par de variáveis e a que obteve o menor índice foi a variável trabalho em equipe com 0,730.

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

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

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

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

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

c) Os Fatores das Competências do Contador Gerencial

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

Fator 01: Competências Técnicas: congrega as competências voltadas aos conhecimentos específicos da área de contabilidade e controle, particularmente aqueles relacionados com aspectos técnicos, como os de contabilidade, orçamento, planejamento, custos e controles internos. Além disso, inclui-se a visão analítica do contador e o conhecimento forte de

questões legais. Percebe-se claramente que a característica básica do profissional é a sua competência técnica. As competências aqui referidas são: contabilidade e finanças, legal, ferramentas de controle, planejamento e capacidade analítica.

Fator 02: Competências Comportamentais: estão relacionadas com os aspectos comportamentais deste profissional nas negociações com membros internos e externos à organização, bem como com a capacidade de se comunicar, analisar e resolver problemas da atividade empresarial. Aliado a esses aspectos tem-se as questões relacionadas a tecnologia da informação que faz parte deste conjunto de capacidade que se relacionam com o contador gerencial. As competências relacionadas com esses dados são: autocontrole, ouvir eficazmente, trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo.

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

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

Quais seriam as competências requeridas para o contador gerencial?

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

d) O Desenvolvimento da Questão Central do Estudo: Quais seriam as competências requeridas ao Contador Gerencial?

Considera-se como objetivo e questionamento principal desta pesquisa quais seriam as competências requeridas ao contador gerencial. Avaliando os resultados da análise fatorial, 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 gerencial, o que reforça a necessidade e a importância desta proposta. Como está

pesquisa ainda está em andamento deve-se realizar a validação do modelo e a identificação de uma estrutura genérica de competências.

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

Competências Técnicas	Contabilidade e finanças, legal, ferramentas de controle, planejamento e capacidade analítica
Competências Comportamentais	Autocontrole, ouvir eficazmente, trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo
Competências de Postura	Empreendedora e estratégica

Tabela 7: Estrutura de Competências para o Contador Gerencial

Apesar do amplo uso de estruturas ou modelo genéricos na área de gestão de pessoas, existem críticas aos modelos como as feitas por Blackmore (1999) que alerta para o pressuposto de que há apenas um tipo de profissional competente ou eficaz: o que tem as competências requeridas. 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.

5. Conclusões

A identificação das competências do contador gerencial pode auxiliar o crescimento e o desenvolvimento dessa função nas organizações, tendo sempre como pressuposto a importância das pessoas na geração de valor para as instituições.

A partir da colocação das 18 variáveis coletadas na literatura, que submetidas à avaliação dos 198 respondentes, chegou-se a 12 variáveis organizadas em 03 fatores: competência técnicas, competências comportamentais e competências de postura. Esses fatores podem dar respostas ao questionamento sobre quais serem as competências requeridas aos contadores gerenciais.

Essas competências geram evidências de toda a dinâmica, complexidade e a natureza da função de contador gerencial nas organizações nos dias atuais. Sendo que a competência de gerenciar a informação foi agregada por último na revisão teórica realizada, a partir, dos estudos de Laurie (1995) e que, neste estudo os respondentes já colocaram como um fator específico demonstrando a dinâmica dessa área nas funções atuais deste profissional.

Essa consideração sobre a incorporação de uma competência gera um outro questionamento de cunho ainda mais amplo neste estudo referente a hipótese da existência de dimensões que ainda estão subjacentes às publicações relacionadas à área de contabilidade gerencial devido principalmente à carência de estudos mais profundos sobre o assunto.

Outra aspecto a ser analisado é que as capacidades de empreender e de visão estratégica foram colocadas em um fator segregado em relação aos demais competências demonstrando que talvez essa seja uma das grandes diferenças percebidas pelos respondentes entre o contador gerencial e as demais especialidades do profissional.

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

As limitações deste estudo estão relacionadas a amostra intencional e não probabilística o que não permite nenhum tipo de generalização. Outra questão são as limitações próprias da análise fatorial como no caso da escolha do número de fatores. A não realização de nenhum tipo de processo de validação dos dados, bem como, o não 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).

Vários pontos para pesquisas futuras são levantados com esse tipo de estudo, entre eles pode-se destacar a análise dessas percepções em relação as especificadas dos contadores; realizar o processo de validação e de identificação de um modelo genérico, avaliar as percepções de competências dos contadores gerenciais para diferentes setores da economia, estudar a validade preditiva do modelo em estudos longitudinais, estudos comparativos entre países e seus aspectos culturais e o desenvolvimento da profissão em cada localidade.

Bibliografia

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.

- American Accounting Association – AECC – Accounting Education Change Commission. (1996) Position and issues statement of the Accounting Education Change Commission, 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.
- 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.
- Cardoso, R. L. ; Riccio E. L.. Accountants' Competencies: An Empirical Study in Brazil. In: Annual Congress of the European Accounting Association, 2005, Göteborg. EAA, 2005.
- Carey, J. L. (1951). Relationship of accountants and lawyers in tax practice. The Accounting Review. v.26, n.4. 449-455.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of the tests. Psychometrika, 16, 297-334.
- 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.
- 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.
- Giunipero, L. C; Percy D. H. (2000). World-Class Purchasing Skills: An Empirical Investigation. Journal of Supply Chain Management, n.36, november.
- Holtzman, Yair. (2004) The transformation of the accounting profession in the United States. Journal of Management Development. v.23. n.10, 949-961.
- International Federation of Accountants, Education Committee (2003). Towards competent professional accountants, 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.
- Loft, A. (1992) *Accountancy and the gendered division of labour: A review essay*. *Accounting, Organization and Society*. v. 17, 367-378.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Palmer, K. N., Ziegenfuss, D. E., Pinsker, R. E. (2004), *International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: evidence from recent competency studies*. *Managerial Auditing Journal* v. 19, 889-917.
- Rogers, R. K., Dillard, J., Yuthas, K. (2005) *The Accounting profession: substantive change and / or image management*. *Journal of Business Ethics*. v. 58, 159-176.
- Sakagami, M.;Yoshimi H.; Okano H. (1999) *Japanese accounting profession in transition*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 12. 340-354.
- Siegel, G. Sorensen, J. E. (1999) *Counting more, counting less transformations in the management accounting profession, the 1999 practice analysis of management accounting*. Institute of Management Accountants, Montvale.
- Spencer, L.M. Jr., & Spencer, S. M. (1993). *Competence at work: models for superior performance*. New York: John Wiley.