

---

# EXISTEM COMPETÊNCIAS A SEREM PRIORIZADAS NO DESENVOLVIMENTO DO CONTADOR? UM ESTUDO SOBRE OS CONTADORES BRASILEIROS

---

ARTIGO – GESTÃO DE PESSOAS NAS ORGANIZAÇÕES

*Ricardo Lopes Cardoso*

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA-USP  
Professor Associado da Universidade Presbiteriana Mackenzie – São Paulo-SP, Brasil  
E-mail: ricardo.cardoso@mackenzie.br

Recebido em: 3/1/2007

Aprovado em: 25/9/2009

*Edson Luiz Riccio*

Doutor em Administração pela FEA-USP  
Professor do Departamento de Contabilidade da FEA-USP – São Paulo-SP, Brasil  
E-mail: elriccio@usp.br

## RESUMO

O objetivo principal deste estudo é verificar se existem competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador, bem como analisar se essa prioridade se altera entre homens e mulheres. Esse questionamento tem como motivação as observações de Hardern (1995), Morgan (1997) e IFAC (2003). A fundamentação teórica sobre competências está relacionada ao estudo de McClelland (1973, 1998), Boyatzis (1982) e Spencer e Spencer (1993). Os estudos relacionados às competências do contador não estão baseados em fundamentos da Psicologia e de Recursos Humanos, e nem mesmo na análise de estruturas genéricas de competências ou na determinação de prioridades no desenvolvimento de competências dos contadores, esta última o objetivo deste trabalho. A pesquisa está baseada no estudo de 18 competências do contador e foi submetida a 159 contadores. O instrumento de coleta dos dados apresentou um Alfa de Cronbach de 0,8774. A partir das respostas realizou-se o teste de Kruskal-Wallis, que demonstrou um nível de significância  $< 0,05$  para as competências testadas, exceto para a capacidade de empreender, o que pode indicar inexistência de competências a serem priorizadas. A validação dos dados da pesquisa seguiu os passos descritos por Cone e Foster (1997), e as principais limitações deste estudo estão relacionadas às características da amostra e à falta da validação com uso de estudos comparativos. As sugestões para futuras pesquisas são a validação dos resultados em outras amostras de contadores, bem como procurar entender se determinadas competências são requeridas com maior ênfase conforme a especialidade do contador.

**Palavras-chave:** Competências, Contadores, Habilidades.

## *ARE THERE PRIORITY COMPETENCIES FOR PREPARATION OF ACCOUNTANTS? A STUDY ABOUT BRAZILIAN ACCOUNTANTS*

## ABSTRACT

*This study sought to determine the need for priority of competencies in preparation of accountants as well as variations between men and women. This question is motivated by Hardern (1995), Morgan (1997), Moramed and Lashine (2003) and IFAC (2003) with a theoretical foundation of competencies related to McClelland (1973, 1998) and Boyatzis (1982). Professional references are Hardern (1995), AICPA (1999) and IFAC (2003). It was based on 18 competencies that were collected from 24 articles for questions submitted to 159 accountants and the data collection instrument showed a 0.8774 Cronbach alpha. Replies were submitted to the Kruskal-Wallis test which showed a significance level of  $< 0.05$  for the communication, information management and strategic vision competencies tested revealing no need for priority. Data was*

validated according to Cone and Foster (1997). Limitations of this study are related to sample characteristics and lack of validation by use of comparative and longitudinal studies. Suggestions for future research are to validate results with other samples of accountants as well as to understand whether certain competencies are more important according to field of accounting activity.

**Key words:** Competencies, Accountants, Expertise.

## **¿EXISTEN COMPETENCIAS QUE DEBEN SER PRIORIDAD EN EL DESARROLLO DEL CONTADOR? UN ESTUDIO SOBRE LOS CONTADORES BRASILEÑOS**

### **RESUMEN**

*El objetivo principal de este estudio es verificar si existen competencias que deben ser prioridad en el desarrollo del contador, como también analizar si esa prioridad se altera entre hombres y mujeres. Ese cuestionamiento tiene como motivación las observaciones de Hardern (1995), Morgan (1997) y IFAC (2003). El fundamento teórico sobre competencias está relacionado al estudio de McClelland (1973,1998), Boyatzis (1982) y Spencer y Spencer (1993). Los estudios relacionados a las competencias del contador no están basados en fundamentos de la Psicología y de Recursos Humanos, y ni siquiera en el análisis de estructuras genéricas de competencias o en la determinación de prioridades en el desarrollo de competencias de los contadores, esta última es el objetivo de este trabajo. La investigación está basada en el estudio de 18 competencias del contador y fue submetida a 159 contadores. El instrumento de recolección de los datos presentó un Alfa de Cronbach de 0,8774. A partir de las respuestas se realizó el test de Kruskal-Wallis, que demostró un nivel de significancia  $< 0,05$  para las competencias testadas, excepto para la capacidad de emprender, lo que puede indicar inexistencia de competencias que se deben priorizar. La validación de los datos de la investigación siguió los pasos descritos por Cone y Foster (1997), y las principales limitaciones de este estudio están relacionadas a las características de la muestra y a la falta de validación con el uso de estudios comparativos. Las sugerencias para futuras investigaciones son la validación de los resultados en otras muestras de contadores, como también procurar entender si determinadas competencias son requeridas con mayor énfasis conforme la especialidad del contador.*

**Palabras-clave:** Competencias, Contadores, Habilidades.

## **1. INTRODUÇÃO**

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

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. No contexto da profissão contábil, essa realidade de mudanças não é diferente.

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. Com base nesse contexto, a seguinte questão será discutida neste estudo: Existem competências que devem ser priorizadas no desenvolvimento do contador?

Este estudo procura diferenciar-se dos demais relatados na área de Contabilidade pelo recorte metodológico, mediante o qual a ênfase é dada à busca da identificação das competências a serem priorizadas no desenvolvimento profissional dos contadores.

A necessidade de estudos sobre as competências dos contadores, que se baseiem em fundamentos teóricos mais sólidos e em metodologia apropriada, é relatada nos estudos de Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004), da 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 de competências.

Esta questão de pesquisa, portanto, torna-se relevante uma vez que utiliza uma abordagem conceitual mais ampla do que a visão normativa das competências dos contadores, buscando evidências empíricas e tratamento estatístico adequado para estruturar as competências do contador.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: COMPETÊNCIA, UM CONSTRUCTO EM DESENVOLVIMENTO**

As chamadas competências de um profissional são estudadas, inicialmente, na área da Psicologia, por McClelland (1973), mais tarde por Boyatzis (1982) e depois por Spencer e Spencer (1993). Estes últimos elaboraram um dicionário de competências de diversas profissões, baseado em estudos empíricos.

O termo competência tem como origem a palavra *competentia*, do latim, que significa a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, de fazer determinada coisa com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade.

O conceito de competência é um constructo em formação, razão pela qual apresenta uma grande diversidade de conceitos, os quais, na visão de Dutra (2004), podem ser divididos em duas grandes linhas: (a) competência entendida como o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias para a pessoa exercer o seu trabalho; (b) competência entendida como entrega da pessoa à organização. Para alguns autores, como Dutra (2004), essas duas linhas não são separadas, mas sim complementares.

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 em determinado contexto, de forma independente do cargo em questão, o que foi mais tarde discutido por autores como Zarifian (2001), Le Boterf (1994, 2001), Dutra (2004) e Fleury e Fleury (2001).

Apesar das discussões e da falta de consenso na literatura sobre o que seja competência, operacionalmente definiu-se neste trabalho competência como: habilidades, capacidades, conhecimentos, atitudes, traços e motivos dentro do contexto de entrega, conceito muito próximo da tríade denominada CHA: conhecimento, habilidades e atitudes. Escolheu-se essa definição operacional para competência em razão tanto de seu alinhamento com definições usadas em estudos similares, como os de Giunipero e Pearcy (2000) e Moramed e Lashine (2003), quanto de sua praticidade, por ser transformada em variável observável em uma pesquisa de campo para

identificação de competências de determinadas profissões.

## 2.1. Competências da Profissão

Além dos estudos que buscam a formação de um consenso sobre o significado do constructo chamado competência e sua aplicação no âmbito de cargos em organizações empresariais, 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 e Hundert (2002), gerentes de negócios, com Erondu e Sharland (2002), e compradores, com Giunipero e Percy (2000).

Esses estudos podem ser considerados uma minoria na área da competência, uma vez que na literatura existente são pouco citados. Essa é uma das grandes motivações deste estudo, vale dizer, procurar entender se existem competências da profissão de contador que devem, na visão dos próprios contadores, ser priorizadas.

No caso da área de Contabilidade, os estudos sobre competências confundem-se um pouco com os das funções e atividades do profissional. Um dos estudos iniciais, que dá uma visão geral sobre a posição do contador, é o de Kester (1928); mais tarde, o artigo de Bower (1957) sobre a profissão contábil e, em 1963, Heckert e Wilson (1963), que descrevem os princípios que devem nortear o profissional contador.

Henning e Moseley (1970) procuraram investigar as funções e algumas habilidades requeridas ao profissional da época. Mais recentemente, os estudos sobre competências na área contábil vêm enfocando a relação entre as mudanças nos negócios e seus impactos na profissão, com destaque para o estudo de Hardern (1995), que apontou as dificuldades na definição de competência para a profissão contábil da Inglaterra.

Com uma abordagem mais ampla, o estudo da *International Federation of Accountants* (IFAC), realizado por Needles *et al.* (2001), lista as habilidades profissionais requeridas ao profissional da área, separando as competências em 04 (quatro) grandes grupos: conhecimentos, habilidades, valores profissionais e flexibilidade.

A mudança ocorrida com o passar do tempo nas competências do contador pode ser notada claramente no estudo da IFAC e também em outras pesquisas, como a feita por Sakagami, Yoshimi e Okano (1999), que relata o estágio atual de desenvolvimento do contador japonês. Outras discussões semiestruturadas sobre competências podem ser vistas em Laurie (1995) e nas referências de Esselstein (2001).

Percebe-se, pelo estudo da literatura, que existe uma carência e certa confusão conceitual, pois nos estudos sobre competências do profissional contador discutem-se tarefas e funções, quando, na verdade, o foco deveria ser a competência. Esse fato pode ser explicado pela falta de estudos estruturados metodologicamente e que levem em consideração dados empíricos.

Considerando esse 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. Na composição das competências também foi elaborado um dicionário de competência, que foi submetido ao painel de especialistas consultados. É importante, de igual modo, referir os estudos que procuram o mesmo objetivo, só que utilizando metodologias diferentes, como os de Epstein e Hundert (2002) para médicos e os de Giunipero e Percy (2000) para compradores.

Este trabalho, um olhar sobre a profissão de contador sob a perspectiva comportamental, tenta entender melhor os impactos das tensões que envolvem atualmente este profissional, com destaque para a questão da harmonização das normas contábeis, o currículo global e as questões vinculadas à área de tecnologia da informação.

Acredita-se que, valendo-se de um maior esforço 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 nesse contexto que este trabalho se insere.

**Tabela 1: Sumário da Literatura sobre Competências do Contador**

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	
Bower (1957)		x				x		x	x					x	x	x			x		x	
Henning e Moseley (1970)									x					x				x	x	x	x	
Laurie (1995)		x			x					x		x					x					x
Morgan (1997)	x	x		x			x													x		
Sakagami, Yoshimi e Okano (1999)					x				x					x			x				x	x
Needles <i>et al.</i> (2001)		x	x	x	x	x		x	x						x		x		x		x	x
Esselstein (2001)		x			x	x		x					x									x
Kullberg e Gladstone (1989)	x	x			x	x			x		x	x			x					x	x	x
Francis, Mulder e Stark (1995)		x			x		x	x	x		x	x		x	x			x		x	x	x
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	
IFAC (2003)		x			x	x	x	x	x		x	x			x				x		x	x

Fonte: os Autores.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1. Problema e Hipóteses do Trabalho

Utilizando como referencial teórico a visão da Psicologia e de Recursos Humanos sobre competências, além dos estudos específicos já feitos na área de Contabilidade, este estudo objetivou investigar a existência de competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador. Com base nesse contexto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Existem competências que devem ser priorizadas no desenvolvimento do contador?

Procura-se, no trabalho, a resposta a essa pergunta, sem considerar definições preconcebidas dos resultados que deveriam ser encontrados.

Para poder operacionalizar a pesquisa, realizou-se um levantamento na literatura procurando identificar competências destacadas pelos autores como prioritárias e que deveriam ser testadas. Foram apresentadas, para responder à questão de pesquisa, as seguintes hipóteses geral e específicas:

H1: Há diferença significativa na importância atribuída a uma determinada competência em relação às demais.

H1a: Há diferença significativa na importância atribuída à competência comunicação em relação às demais.

H1b: Há diferença significativa na importância atribuída à competência gestão da informação em relação às demais.

H1c: Há diferença significativa na importância atribuída à competência estratégica em relação às demais.

Essas hipóteses foram escolhidas com base nas 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), que veem como algo vital para o contador a capacidade de se comunicar seja de forma verbal, seja escrita.

A competência gestão da informação aparece com maior destaque a partir dos anos 90, especialmente nos estudos feitos pelos órgãos reguladores da profissão, a IFAC (2003) e o International Management Accounting (IMA)

(SIEGEL; SORENSEN, 1999), para os quais a presença da informática e a necessidade de informações cada vez mais sofisticadas e em tempo real requerem do profissional contador maior conhecimento sobre o tema.

A competência visão estratégica é citada ao longo de quase todo o período do levantamento bibliográfico, o que, por si só, demonstra a importância que tem para o contador. A maior ênfase neste quesito é dada por Bower (1957) e Hardern (1995), que apontam a necessidade de o contador ter uma visão de negócios e não somente conhecimentos técnicos.

Apesar de demonstrar o maior interesse por essas três competências, o estudo realiza o teste com todas as 18 competências apresentadas na Tabela 1, procurando avaliar a existência de prioridades em algumas das competências que não estão relacionadas a essas três.

Como questão subjacente, o estudo procura entender se o grau de intensidade das competências a serem priorizadas, dado pelos respondentes, é diferente entre homens e mulheres. Retomam-se as referências feitas nos estudos de Loft (1992) e Anderson, Johnson e Reckers (1994) acerca da percepção da mulher contadora sobre aspectos da profissão, em que podem ser identificadas visões diferentes das dos homens. Esse poderia aparecer como pano de fundo deste trabalho, potencializando o entendimento das prioridades das competências.

#### 3.2. Detalhamento Metodológico

O presente estudo tem natureza exploratória. Busca entender se existem competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador, para o que dispõe de um conjunto de características requeridas para o desenvolvimento desse profissional, atendendo aos preceitos sobre o estudo das competências apontados por Spencer e Spencer (1993), Lucia e Lepsonger (1999) e Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002).

Quanto ao tratamento dos dados, o estudo procura separar as competências com base no dicionário de competências citado por Spencer e Spencer (1993), que depois é transformado em um questionário a ser respondido por 159 contadores. Após a aplicação e tabulação dos dados, é testada a confiabilidade do instrumento de coleta com uso do Alfa de Cronbach; já para as hipóteses 1, 2 e 3,

utilizou-se o teste não paramétrico Kruskal-Wallis, que avaliou o efeito das subamostras de homens e mulheres contadores respondentes.

### **3.2.1. Composição do Instrumento**

A construção do instrumento seguiu dois estágios. O primeiro foi 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 da Contabilidade, para preparação das variáveis a serem estudadas; 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 três rodadas de discussão com seis profissionais com larga experiência na área da Contabilidade, para verificar a aderência da proposta e levantar outras variáveis.

O segundo estágio consistiu na aplicação do questionário a 14 profissionais para fim de pré-teste e, após a aplicação, na obtenção de 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 competências foram elaboradas em uma escala Likert de 10 pontos, sendo o 01 para sem importância e o 10 para extrema importância. As variáveis incorporadas ao questionário são apresentadas na Tabela 2. Considerou-se como suporte de pesquisa os autores que descrevem com maior riqueza de detalhes a competência, tanto no âmbito da área comportamental quanto no da contabilidade.

**Tabela 2: Variáveis Consideradas no Estudo**

Nº	Competência	Fundamentação de Pesquisa
V1	Análítica	Moramed e Lashine (2003) e AICPA (1999)
V2	Autocontrole	Spencer e Spencer (1993) e Laurie (1995)
V3	Comunicação	Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002), IFAC (2003) e Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004)
V4	Empreendedor	Spencer e Spencer (1993), Hardern (1995) e Laurie (1995)
V5	Estratégica	Bower (1957) e Hardern (1995)
V6	Ferramentas de Controle	Henning e Moseley (1970) e Siegel e Sorensen (1999)
V7	Legal	Kester (1928) e Henning e Moseley (1970)
V8	Informática	Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001) e Moramed e Lashine (2003)
V9	Integridade e Confiança	Bower (1957) e Kullberg e Gladstone (1989)
V10	Contabilidade e Finanças	Bower (1957) e Henning e Moseley (1970)
V11	Negociação	Le Boterf (1999) e Esselstein (2001)
V12	Ouvir Eficazmente	Morgan (1997) e 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 Siegel e Sorensen (1999)
V16	Trabalho em Equipe	Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002) e Siegel e Sorensen (1999)
V17	Gestão da Informação	Esselstein (2001) e Laurie (1995)
V18	Relacionamento Externo	Henning e Moseley (1970) e Morgan (1997)

Fonte: os Autores.

O dicionário de competência composto no instrumento coletado foi feito para as 18 variáveis apontadas acima. Neste artigo são detalhadas apenas as três competências descritas na

formalização da hipótese, cuja definição operacional no instrumento é a seguinte:

**Tabela 3: Exemplos das Descrições feitas sobre as Competências Testadas**

Competência	
Visão Estratégica	Compreender o que está acontecendo no mercado e na sua empresa. Entender, antecipar e procurar responder além das necessidades dos consumidores no longo prazo.
	Bower (1957) e Hardern (1995)
Comunicação	Estabelecer sintonia nas comunicações com pessoas ou grupos, entendendo mensagens e sendo entendido. Demonstrar boa articulação ao comunicar ideias por escrito e verbalmente.
	Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002), IFAC (2003) e Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004)
Gestão da Informação	Ter capacidade de gerenciar todas as informações necessárias ao bom andamento dos negócios, efetuando melhorias e supervisão no sistema de processamento de dados e interagindo com áreas correlatas, como a de Tecnologia da informação (TI).
	Esselstein (2001) e Laurie (1995)

Fonte: os Autores.

Para fins de consistência interna, utilizou-se o Alfa de Cronbach, desenvolvido originalmente por Cronbach (1951). Considerando-se as premissas do teste, os dados apresentaram um resultado de 0,8774 e o alfa padronizado foi de 0,8772, o que, segundo Nunnally (1978), está de acordo com a pesquisa exploratória na área comportamental, onde o mínimo aceitável é de 0,70.

#### 4. RESULTADOS DA PESQUISA

Para fins de apresentação dos resultados, primeiramente expõem-se os dados dos respondentes na Tabela 4:

**Tabela 4: Dados dos Respondentes**

Dados dos Respondentes				
	N	Composição da Amostra		
<b>Sexo</b>	159	Homens 87	Mulheres 72	
<b>Escolaridade</b>	154	Superior Completo 97	Pós-Graduação 57	
<b>Faixa Etária</b>	155	De 21 a 30 anos 69	De 31 a 40 anos 61	De 41 a 50 anos 25
<b>Cargo</b>	155	Administrativo/Média Gerência 42	Profissional Sênior 40	Gerencial/Diretoria 73
<b>Ramo Atividade</b>	156	Indústria 68	Comércio 33	Serviços 55
<b>Anos de Experiência Profissional</b>	154	Até 05 anos 60	Mais 05 até 08 anos 39	Mais de 08 anos 55

Fonte: os Autores.



#### 4.1. Análise Exploratória dos Dados

A Tabela 5, apresentada abaixo, mostra aspectos de variabilidade, podendo demonstrar ainda

diferenças oriundas da própria origem dos entrevistados.

**Tabela 5: Dados Descritivos das Variáveis Observadas**

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

Fonte: os Autores.

Os dados apresentados acima revelam que a média está entre 7,83 (variável empreendedor) e 8,81 (variável comunicação). Os desvios-padrão das variáveis estão, na maioria, acima de 1, o que

demonstra variabilidade principalmente nas variáveis negociação e técnica de gestão. Há, assim, uma distribuição assimétrica negativa em todas as variáveis.

**Tabela 6: Frequência em Porcentual Atribuído pelos Respondentes a cada Competência**

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

Competências	Grau de Importância (%)										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	%
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

Fonte: os Autores.

A Tabela 6 revela que a variável mais citada como a mais importante (grau de importância = 10) é a competência em Contabilidade e Finanças, com 38,4%; em segundo lugar ficaram as variáveis ferramentas de controle e integridade e confiança, empatadas em 35,2%. Constata-se que, com relação às competências, nenhuma delas apresenta alto percentual de respostas com alto grau de importância.

#### 4.2. O Teste das Hipóteses

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, testaram-se as hipóteses H1 e, por consequência, H1a, H1b e H1c do estudo usando-se o teste de médias.

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

Para o teste de média, utilizou-se o método de Kruskal-Wallis, considerado bastante eficiente para este tipo de estudo, em que se testa se duas ou mais amostras provêm de uma mesma população ou de populações diferentes. A base do teste é a diferença nas médias das avaliações de importância para as variáveis competências entre os contadores e as contadoras 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) a respeito da percepção da mulher contadora sobre aspectos da profissão em que são identificadas visões diferentes, o que poderia também ser verificado neste trabalho.

Com base no teste de Kruskal-Wallis, a hipótese nula considerada é de que não existe diferença estatisticamente significativa na distribuição da variável entre os grupos formados por homens e por mulheres.

**Tabela 7: Resultado do Teste de Kruskal-Wallis**

Competências	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	Nível de Significância
Analítica	0,376	1	0,581
Autocontrole	1,256	1	0,243
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

Competências	Qui-Quadrado	Graus de Liberdade	Nível de Significância
Legal	0,002	1	0,962
Informática	1,134	1	0,224
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
Planejamento	2,563	1	0,121
Técnicas de Gestão	3,383	1	0,066
Trabalho em Equipe	0,334	1	0,563
Gestão da Informação	1,783	1	0,182
Relacionamento Externo	1,923	1	0,181

Fonte: os Autores.

Com um nível de significância  $< 0,05$ , percebe-se que não há diferença entre os respondentes provenientes dos dois grupos, homens e mulheres, exceto na variável empreendedor. Não se pode rejeitar, portanto, a hipótese nula de igualdade das médias. Conclui-se, assim, que as subamostras não tiveram influência nos resultados gerais do estudo.

Considerando-se os dados, percebe-se que nem mesmo as variáveis tidas na literatura como prioritárias são postas em discussão: comunicação, estratégia e gestão da informação. Estas, que compõem as hipóteses H1a, H1b e H1c, não podem ser rejeitadas, o que confirma o seu grau de importância. Dessa forma, essas variáveis podem ser consideradas tão importantes quanto as demais tratadas no estudo.

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

### **4.3. A Validação da Pesquisa**

O processo de validação é, sem dúvida, um dos mais importantes e difíceis de serem realizados nos estudos exploratórios ligados à Ciência Social. Consideraram-se aqui os preceitos da Psicologia destacados por Cone e Foster (1997), segundo os quais uma mensuração de atitudes tem validade somente se conseguir medir aquilo que se espera que meça. Os mesmos autores apresentam os

seguintes tipos de validade: de face, do conteúdo e do constructo.

A primeira validade é a de face, que está mais relacionada, segundo os autores, à formulação de itens que não pareçam desapropriados, sem sentido ou sem propósito. No caso dos dados desta pesquisa, percebe-se que essa validade foi contemplada, uma vez que existe certa normalidade nas respostas, alta taxa de respostas a todas as questões e quase inexistência de rasuras e comentários nos questionários distribuídos.

A segunda validade, de conteúdo, é feita de forma subjetiva pelo pesquisador ou profissionais ligados ao fenômeno estudado. No caso em estudo, a validação iniciou-se com uma revisão teórica para a construção do quadro de variáveis; depois, efetuaram-se as rodadas de discussão com os contadores experientes. Respeitaram-se todas essas fases na construção do questionário, tanto sob a ótica do vocabulário quanto da descrição das competências, procurando-se alinhar conceitos.

A terceira validade está relacionada ao constructo, em que se procura entender as razões pelas quais a escala funciona e quais deduções podem ser feitas em relação à teoria subjacente. Para esse tipo de validação existem alguns métodos: neste estudo, utilizou-se o Alfa de Cronbach, seguindo-se os preceitos de Gardner (1995, 1996).

No estudo em questão, tem-se um alfa de 0,8774 para todas as variáveis e alfa menores para as competências segregadas, como apresentado na Tabela 8:

Tabela 8: Alfa de Cronbach das Variáveis Observadas

Competências	Média Escala se o Item é Retirado	Variância se o Item é Retirado	Correlação Total do Item	Alfa se o Item é Retirado
Analítica	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

Fonte: os Autores.

Notou-se que nenhuma das 18 variáveis sugeridas para avaliação tem um efeito grande na composição do alfa quando se analisam os resultados dos alfas retirando-se os efeitos de cada uma das variáveis no SPSS.

Um Alfa de Cronbach mais elevado no conjunto do que em cada variável demonstra alta correlação entre as variáveis como um todo, o que gera evidências de um constructo comum subjacente às competências, segundo Gardner (1995, 1996). Neste caso, seria a existência de uma estrutura comum mais forte que as competências individualmente, ou seja, todas as competências têm sua importância, inexistindo eventualmente casos de priorização.

É fundamental ponderar as limitações dessas validações, dadas as características do fenômeno estudado. Esse cuidado é apontado por Spencer e Spencer (1993), que consideram que o caminho mais poderoso para a validação de um modelo ou estrutura de competências é treinar as pessoas utilizando as competências e verificar, em um

segundo momento, se os atuais profissionais apresentarão melhor desempenho.

## 5. CONCLUSÕES

A identificação das competências do contador 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 das 18 variáveis coletadas na literatura e submetidas à avaliação dos 159 respondentes, utilizando-se o teste de Kruskal-Wallis, chegou-se ao resultado de que tanto as três competências tidas como prioritárias neste artigo como as demais competências testadas apresentaram nível de significância  $< 0,05$ , exceto a competência de empreender. Esse resultado dá indícios de que as competências listadas individualmente têm menor importância do que todas essas competências juntas e interligadas.

Esses resultados diferem da posição de alguns autores, como Morgan (1997) e Moramed e Lashine (2003), que discutem e apresentam em estudos semiestruturados a priorização de competências técnicas e de comunicação no desenvolvimento dos contadores como algo importante e relevante na prática.

Apesar do estágio ainda embrionário dos estudos sobre competências dos contadores, deve-se começar a discutir com mais ênfase a existência de estruturas subjacentes nas competências do profissional, que demonstra que não existe uma ou outra competência a ser priorizada e sim um conjunto de competências que formam um profissional.

Outro ponto que deve ser avaliado é a necessidade de entender como certas habilidades, conhecimentos e atitudes são incorporadas na profissão contábil. É o caso da competência de gerenciar a informação, que foi agregada por último à revisão teórica realizada, a partir dos estudos de Laurie (1995), e que, neste estudo, foi apontada pelos respondentes como uma competência específica, demonstrando a dinâmica dessa área nas funções atuais deste profissional.

Essa consideração sobre a incorporação de uma competência gera outro questionamento de cunho ainda mais amplo neste estudo, referente à hipótese da existência de dimensões que ainda estariam subjacentes às publicações relacionadas à área de Contabilidade, em razão principalmente da carência de estudos mais profundos que utilizem o referencial da Psicologia.

Na revisão teórica efetuada não foram encontradas evidências de estudos sobre competências na área de Contabilidade com os moldes apresentados neste artigo, o que não ocorre em outras áreas, como no caso dos estudos de Giunipero e Percy (2000) sobre compradores e de Epstein e Hundert (2002) sobre médicos. Esses estudos apresentam até mesmo comparações de modelos ao longo do tempo para verificar o impacto das mudanças sociais e tecnológicas nessas carreiras.

Portanto, algumas considerações a serem efetuadas neste estudo ficam limitadas ao estágio atual de desenvolvimento da pesquisa sobre competências do contador.

As limitações deste estudo estão relacionadas à amostra intencional e não probabilística, que não permite nenhum tipo de generalização. Outra questão são as limitações do próprio tratamento estatístico. A validação dos dados resumiu-se ao painel de especialistas e ao próprio teste de 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, conforme Spencer e Spencer (1993) e, mais recentemente, Boyatzis, Stubbs e Taylor (2002).

Vários pontos para pesquisas futuras são levantados com este tipo de estudo, entre eles a análise das percepções sobre diferentes especialidades dos contadores: tributário, gerencial, financeiro, entre outros. Também devem ser efetuados estudos comparativos entre países, que considerem as diferenças culturais e o estágio de desenvolvimento da profissão em cada localidade e procurem entender como as competências dos contadores são afetadas por mudanças externas ao ambiente ao longo do tempo.

## **6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ABDOLMOHAMMADI, M. J.; SEARSON, G.; SHANTEAU, J. An investigation of the attributes of top industry audit specialists. *Behavioral Research in Accounting*, v. 16, n. 3-4, p. 1-17, Jan. 2004.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). *Core competency framework for entry into the accounting professions*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1999.

ANDERSON, J. C.; JOHNSON, E. N.; RECKERS, P. M. J. Perceived effects of gender family structure, and physical appearance on career progression in public accounting: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 19, n. 16, p. 483-491, 1994.

BOWER, J. B. A profession of accounting-or of accountancy? *The Accounting Review*, v. 32, n. 2, p. 194-199, Apr. 1957.

- BOYATZIS, R. E. *The competent manager: a model for effective performance*. New York: John Wiley & Sons, 1982.
- BOYATZIS, R. E.; STUBBS, E. C.; TAYLOR, S. N. Learning cognitive and emotional intelligence competencies through graduate management education. *Academy of Management Journal on Learning and Education*, v. 1, n. 2, p. 150-163, 2002.
- CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L. Accountants' Competencies: An Empirical Study in Brazil. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 28., 2005, Göteborg. *Proceedings...* Göteborg: EAA, 2005.
- CONE, J. D.; FOSTER, S. L. *Dissertations and theses from start to finish*. Washington: American Psychological Association, 1997.
- CRONBACH, L. J. Coefficient alpha and the internal structure of the tests. *Psychometrika*, v. 16, n. 3, p. 297-334, 1951.
- DUTRA, J. S. *Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna*. São Paulo: Atlas, 2004.
- EPSTEIN, R.; HUNDERT E. M. Defining and assessing professional competence. *JAMA*, v. 287, n. 2, p. 226-235, Jan. 2002.
- ERONDU. E.; SHARLAND. A. Managerial competence in Nigerian firms: an empirical and comparative analysis. *Multinational Business Review*, v.10, n. 2, p. 129-137, 2002.
- ESSELSTEIN, J. L. The changing value equation for controllership. *CPA Journal*, Columbus, v. 43, n. 6, p. 22-27, Apr./May/June 2001.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. Construindo o conceito de competência. *RAC – Revista de Administração Contemporânea*, v. 5, Edição especial, ano 0, p. 183-196, 2001.
- FRANCIS, M. C.; MULDER, T. C.; STARK, J. S. *Intentional Learning: a process for Learning to Learn in the Accounting curriculum*. Sarasota, FL: Accounting Education Change Commission and American Accounting Association, 1995. (Accounting Education Series, v. 12).
- GARDNER, P. L. The dimensionality of attitude scales: A widely misunderstood idea. *International Journal of Science Education*, v. 18, n. 8, p. 913-9, 1996.
- GARDNER, P. L. Measuring attitudes to science: Unidimensionality and internal consistency revisited. *Research in Science Education*, v. 25, n. 3, p. 283-9, 1995.
- GIUNIPERO, L. C.; PEARCY D. H. World-Class Purchasing Skills: An Empirical Investigation. *Journal of Supply Chain Management*, v. 36, n. 4, p. 4-13, Nov. 2000
- HARDERN, G. The development of standards of competence in accounting. *Accounting Education*, v. 4, n. 1, p. 17-28, Mar. 1995.
- HECKERT, J. B.; WILSON, J. D. *Controllership*. 2. ed. New York: The Ronald Press Co., 1963.
- HENNING, D. A.; MOSELEY, R. L. Authority role of a functional manager: accountants and controller. *The Accounting Review*, v. 52, n. 3, p. 578-597, 1970.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS' EDUCATION COMMITTEE. *Towards competent professional accountants*. New York: IFAC, 2003.
- KESTER, R. B. The importance of the controller. *The Accounting Review*, v. 3, n. 3, p. 237-251, 1928.
- KULLBERG, D. R.; GLADSTONE, W. L. Perspective on education: Capabilities for success in the accounting profession (The big 8 white paper), The big 8 firms. New York: Emerald Group Publishing Limited, 1989.
- LAURIE, H. Persistence leads to accounting performance: How to spot a persistent potential employee. *Arkansas Business and Economic Review*, v. 15, n. 32, p. 54-78, 1995.

- LE BOTERF, G. *Compétence et navigation professionnelle*. Paris: Éditions d'Organization, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Construire les compétences individuelles et collectives*. Paris: Éditions d'Organization, 2001.
- \_\_\_\_\_. *De la compétence: Essai sur un attracteur étrange*. Paris: Éditions d'Organization, 1994.
- LOFT, A. Accountancy and the gendered division of labour: A review essay. *Accounting, Organization and Society*, v. 17, n. 3-4, p. 367-378, 1992.
- LUCIA, A.; LEPSINGER, R. *The art and science of competency models: pinpointing critical success factors in organizations*. San Francisco: Jossey-Bass Pfeiffer, 1999.
- MCCLELLAND, D. C. Identifying competencies with behavioral-event interviews. *Psychological Science*, v. 9, n. 5, p. 331-340, Sept. 1998.
- \_\_\_\_\_. Testing for competence rather than for intelligence. *American Psychologist*, v. 28, n. 1, p. 1-14, Jan. 1973.
- MEYER, M.; RIGSBY, J. T. A descriptive analysis of the content and contributors of behavioral research in accounting 1989-1998. *Behavioral Research in Accounting*, v. 13, n. 1, p. 253-278, 2001.
- MORAMED, E. K.; LASHINE, S. H. Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment. *Managerial Finance*, v. 29, n. 7, p. 3-16, 2003.
- MORGAN, G. Communication skills required by accounting graduates: practitioner and academic perceptions. *Accounting Education*, v. 6, n. 2, p. 93-107, June 1997.
- NEEDLES, JR., B. E.; CASCINI, K.; KRYLOVA, T.; MOUSTAFA, M. Strategy for Implementation of IFAC International Education Guideline No.9. *Journal of International Financial Management & Accounting*, v.12, n. 3, p. 317-354, Autumn 2001.
- NUNNALLY, J. C. *Psychometric theory*. 2. ed. New York: McGraw-Hill, 1978.
- SAKAGAMI, M.; YOSHIMI, H.; OKANO, H. Japanese accounting profession in transition. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 12, n. 3, p. 340-354, 1999.
- SCHEIN, E. H. *Psicologia organizacional*. São Paulo: Prentice Hall, 1982.
- SIEGEL, G.; SORENSEN, J. E. *Counting more, counting less transformations in the management accounting profession, the 1999 practice analysis of management accounting*. Montvale: Institute of Management Accountants, 1999.
- SPENCER JR., L. M.; SPENCER, S. M. *Competence at work: models for superior performance*. New York: John Wiley, 1993.
- ZARIFIAN, P. *Objetivo Competência: por uma nova lógica*. São Paulo: Atlas, 2001.