FUNDAÇÃO CULTURAL DR. PEDRO LEOPOLDO
CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

ROSÁLIA GONÇALVES COSTA SANTOS

CONTADOR *CONTROLLER*:

UM ESTUDO SOBRE AS COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS DO CONTADOR GESTOR

Pedro Leopoldo
2008

ROSÁLIA GONÇALVES COSTA SANTOS

CONTADOR *CONTROLLER*:
UM ESTUDO SOBRE AS COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS DO CONTADOR GESTOR

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração da Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Gestão da Inovação e Competitividade.

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Maria Celeste Reis Lobo de Vasconcelos.

Pedro Leopoldo
2008

ROSÁLIA GONÇALVES COSTA SANTOS

CONTADOR *CONTROLLER*: um estudo sobre as competências profissionais do contador gestor

Pedro Leopoldo, ___ de _____ de 2008.

Dissertação apresentada e _____ junto ao Curso de Mestrado Profissional em Administração da Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo visando à obtenção do título de Mestre em Administração.

Componentes da banca examinadora:

_____

Prof.ª Dra. Maria Celeste Reis Lobo de Vasconcelos (Orientadora)
Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo

_____

Prof.ª Dra Jaqueline Veneroso Alves da Cunha
Convidada

_____

Prof. Lúcio Flávio Renault de Moraes
Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo

Dedico esta dissertação ao Geraldo, que amo tanto e que está o tempo todo ao meu lado.

Aos meus pais, Achilles e "Lia", por me ensinarem a amar e reconhecer a família como fortaleza nos momentos de brisa e de tempestade.

A meus filhos, Renata e Mateus, que, ainda inocentemente, souberam, com sabedoria, compreender a ausência da mãe.

Aos meus irmãos, como incentivo.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que tem sido minha luz, paz e confiança, presente em todos os momentos da minha vida e sempre me presenteando com belíssimas oportunidades para meu desenvolvimento pessoal e profissional;

Aos meus pais, que sempre confiaram em mim, proporcionando-me estímulos e reflexões para que mais esta conquista fosse possível;

Ao Geraldo, pelo amor, estímulo, compreensão e paciência dedicados ao longo de toda minha trajetória acadêmica;

Aos meus filhos, Renata e Mateus, pela alegria que trouxeram à minha vida;

Ao meu grande Mestre João Eustáquio, por estimular a minha vida acadêmica;

A minha amiga Juliana, pelas inspirações na realização deste trabalho;

Ao meu irmão "de coração", Ranylson, pela bondade e por compartilhar tão brilhantemente sua sabedoria;

À minha orientadora, Maria Celeste Reis Lobo de Vasconcelos, por acreditar no meu trabalho, motivando-me e conduzindo-me carinhosamente com atenção, sabedoria e competência;

Ao Professor Lúcio Flávio Renault de Moraes, pela contribuição e carinho desde a apresentação do pré-projeto de pesquisa;

A todos os professores do MPA – Pedro Leopoldo, pela possibilidade do conhecimento;

A todos que contribuíram de alguma forma para que eu pudesse tornar realidade um sonho e hoje viver este momento.

A diferença entre o possível e o impossível está na determinação de cada um.

Tommy Lasorda

RESUMO

O profissional *controller* tem como uma de suas principais atividades administrar os conflitos organizacionais resultantes dos processos de mudanças. Percebe-se que este profissional, não está imune às influências ambientais capazes de gerar conflitos. A presente dissertação tem por objetivo identificar as competências requeridas dos profissionais que exercem a atividade de *controller,* segundo o *Dicionário de competências do contador,* proposto por Cardoso (2006). Para atingir este objetivo, foram realizadas pesquisas de natureza bibliográfica e de campo. A pesquisa bibliográfica envolveu o estudo dos principais autores que se dedicaram ao tema, ao passo que a pesquisa de campo foi realizada utilizando-se como instrumento de coleta de dados um questionário, que foi submetido aos profissionais que desempenham a atividade de *controller's* objetivando identificar as competências mais requeridas no desempenho desta função. Foi também realizada uma entrevista com um dos respondentes, representante de uma das empresas que compõem a amostra. O resultado obtido mostrou que todas as competências apresentadas foram, de modo geral, consideradas como bem requeridas. Porém, evidenciou que as competências *integridade, confiança, contabilidade* e *finanças* foram as mais fortemente requeridas. As conclusões desta pesquisa possibilitaram uma contribuição acadêmica ao aprofundar o estudo sobre competências profissionais, ao identificar as competências requeridas ao profissional contábil que desempenha ou queira desempenhar a função de *controller* e ao criar um instrumento de coleta de dados para a análise do modelo adotado nesta pesquisa. Como considerações para futuras pesquisas destaca-se a validação dos resultados em outras amostras de profissionais contadores que desempenham outra atividade no âmbito da ciência contábil.

Palavras-chave: Competência, Contabilidade, Profissional Contador, *Controller.*

ABSTRACT

One of the main functions of *controller* is to manage organizational conflicts resultant from change processes. One perceives that this professional is not immune to the environmental influences capable of generating conflicts. The present dissertation aims at identifying the competences required from the professionals who have the position of *controller,* according to the Dictionary of Competences of the Accountant*,* proposed by Cardoso (2006). In order to reach this goal, bibliographical and field research were carried out. The bibliographical research involved the study of the main authors who dedicated themselves to the topic, whereas the field research was carried out by using a questionnaire as a data gathering instrument. This questionnaire was answered by the professionals who have the position of *controller* and aimed at identifying the most required competences in the performance of this position. One also carried out an interview with one of the answerers who was the representative of one of the companies of which the sample was composed. The obtained results showed that, in general terms, all the presented competences were considered as required to a high degree. However, one evidenced that the competences *integrity, trust, accountability and finances* were the most required. The conclusions of the present research allowed an academic contribution when deepening the study on professional competences, when identifying the competences required from the accountant who has the position of *controller* and when creating an instrument of data gathering for the analysis of the model which was adopted in this research. One points out the validation of the results in other samples of accountants who perform other activities within the Accounting Science as a consideration for further research.

Key Words: Competence, Accountability, Accountant, *Controller.*

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Dimensões da competência..... 19
FIGURA 2 – Análise de competências baseado em Sandberg (1994) e em Le Boterf (1997)..... 22
FIGURA 3 – Competência, inputs e outputs..... 27

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Taxionomia das competências..... 17
QUADRO 2 – Competências do profissional..... 19
QUADRO 3 – Conceito de competências..... 23
continua..... 23
QUADRO 4 – Comparativos dos conceitos de competências..... 26
QUADRO 5 – Estudos empíricos sobre competências na área da ciência contábil..... 46
QUADRO 6 – Competências do contador conforme Cardoso (2006)..... 47
continua..... 47
QUADRO 7 – Maiores empresas por região – Minas Gerais..... 53
QUADRO 8 – Composição final da amostra..... 54

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Variáveis consideradas no estudo..... 56
TABELA 2 – Estatísticas descritivas das competências..... 67
TABELA 3 – Médias das competências, por faixa etária..... 73
TABELA 4 – Médias das competências, por nível de escolaridade..... 74
TABELA 5 – Médias das competências por tempo de controller..... 76
TABELA 6 – Médias das competências por realização de curso de desenvolvimento na atuação de controller..... 77

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Distribuição dos respondentes em relação à faixa etária 60
GRÁFICO 2 – Distribuição dos respondentes em relação ao sexo..... 61
GRÁFICO 3 – Distribuição dos respondentes em relação à formação básica..... 61
GRÁFICO 4 – Distribuição dos respondentes em relação à realização de cursos..... 62
GRÁFICO 5 – Distribuição dos respondentes em relação ao tempo de controller..... 62
GRÁFICO 6 – Médias das competências..... 66

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO..... 11

2 REFERENCIAL TEÓRICO..... 14

2.1 Conceito de competências..... 14

2.1.1 Competência, uma abordagem americana e européia..... 25

2.2 A ciência contábil..... 27

2.2.1 Origem e evolução histórica da contabilidade..... 27
2.2.2 Aspectos históricos da evolução da escrita contábil..... 29
2.2.3 A evolução histórica do profissional de contabilidade..... 32
2.2.4 O papel do contador na sociedade nos dias atuais..... 33
2.2.5 Função da controladoria e o profissional controller..... 38
2.2.6 Contador Controller: competências exigidas..... 44

3 METODOLOGIA..... 50

3.1 Objetivo da pesquisa..... 50

3.2 Caracterização da pesquisa..... 50

3.3 Universo e amostragem..... 52

3.4 Coleta de dados..... 54

3.4.1 Questionário..... 55
3.4.2 Entrevista..... 57
3.4.3 Tratamento dos dados..... 57

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS..... 58

4.1 Caracterização da amostra..... 59

4.1.1 Perfil da população estudada..... 59

4.2 Análise da amostra pesquisada com base nas competências de Cardoso (2006)..... 63

4.2.1 Competências mais requeridas..... 67
4.2.2 Competências com médio requerimento..... 69
4.2.3 Competências menos requeridas..... 71

4.3 Avaliação cruzada das competências..... 71

4.3.1 Faixa etária versus competências..... 72
4.3.2 Escolaridade versus competências..... 73
4.3.3 Tempo que exerce a função de controller versus competências..... 75
4.3.4 Curso de desenvolvimento específico versus competências..... 76

4.4 Entrevista com um dos respondentes do questionário..... 77

4.5 Análise dos resultados e seus relacionamentos teóricos..... 79

5 CONCLUSÃO..... 81

REFERÊNCIAS..... 86

APÊNDICES..... 91

Apêndice A – Instrumento de coleta de dados..... 92
Apêndice B – Roteiro da entrevista realizada com um dos respondentes do questionário aplicado.....99

1 INTRODUÇÃO

A evolução das atividades econômicas nos últimos anos com o manifesto acirramento da concorrência, teve como conseqüência, entre outras a intensificação da busca pela competitividade, alçada à condição de fator de sobrevivência. Nesse sentido, intensifica-se a preocupação intelectual com o uso das aptidões e qualificações dos profissionais (KOLIVER, 1996).

Esse ambiente de constante mudança é referenciado por Cardoso (2006), citando Porter[1] (1990), como sendo de valorização do capital intectual e de reconhecimento da relevância das pessoas e do seu desenvolvimento como fonte primordial de vantagens competitivas.

O conceito de competência deve, primeiramente, ser visto sob a perspectiva da formação humana. Ramos (2001) afirma que a formação humana ocorre a partir de um processo histórico, em que os indivíduos possuem consciência de si e das relações sociais nas quais estão inseridos. Dessa forma, o processo da formação humana visa oferecer ao homem a possibilidade de apropriar seu próprio ser de forma global, ou seja, em todos os seus sentidos e potencialidades de realização.

Machado (2002) atribui a competência à pessoalidade, já que o saber, o fazer, o sentir, o julgar e o decidir são características essencialmente sujeitos das pessoas. Fleury e Fleury (2001) consideram como uma expressão da necessidade social o fato de a sociedade qualificar o indivíduo pela suas ações em ser competente, apontando o oposto de forma negativa, depreciativa.

Assim os autores acima argumentam que ser competente significa estar no mundo de forma participativa do ponto de vista tanto daquilo que fazem como do modo como fazem. De uma forma ou de outra, as pessoas precisam sentir-se integradas ao mundo. Isso é que capacita-as a interagir com ele. Vale ressaltar que a competência é considerada um conjunto de conhecimentos, qualidades, capacidade e aptidões que habilitam o indivíduo para suas discussões, consultas, enfim as decisões de tudo que envolve seu ofício.

Ropé & Tanguy (1997) afirmam que a competência é um atributo que só pode ser apreciado em uma situação dada, pois varia em função das mudanças que ocorrem na sociedade.

---

[1] PORTER, M.E. The competitive advantage of nations. **Havard Business Review**, v.74, n.6, p. 73-93, mar./apr. 1990.

Cada indivíduo, por ser único, torna-se singular na maneira de realizar suas tarefas. Ou seja, ainda que duas pessoas realizem a mesma tarefa, cada uma a realizará de maneira diferente, em razão das diferenças de capacidades e saberes de cada uma.

Neste contexto, os olhares no mundo dos negócios direcionam os profissionais para o desempenho de múltiplos papéis voltados para atender às necessidades da empresa, evidentemente, de modo a agregar valor para a mesma (BRAGA, 2003).

No campo da ciência contábil, classificada como ciência social que estuda a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, ocorre uma relação intencional: a correlação entre tal ciência e outras formas de conhecimento. A contabilidade, para seu exercício, necessita de uma visão transdisciplinar, entendida como o encontro entre as ciências e desta com a filosofia, com a arte e com o espírito, buscando o desenvolvimento do pensar holístico e do agir localizado (KROETZ, 2000).

O profissional contábil defronta-se continuamente com as novas exigências de um mercado acirrado que, ao mesmo tempo em que apresenta boas possibilidades, torna-se mais exigente a cada dia. No contexto atual, a ciência contábil passou a ser considerada não só uma ferramenta de registro, mas também um instrumento de gestão. Entretanto, neste mesmo cenário está inserido o avanço tecnológico, de extrema volatilidade, gerando conseqüentemente maior sobrecarga de informações, acessibilidade, disponibilidade e transparência (KOLIVER, 1996).

Para Atkison *et al*. (2000), o grande desafio da contabilidade consiste em registrar os fatos; processar a informação, transformando-a em relatórios que atendam às necessidades dos usuários, assegurando-se de sua qualidade; e possibilitar a transformação desta informação em oportunidade de novos negócios. Sobre esse aspecto, a atuação contábil deve ocorrer de maneira ampla e flexível, compreendendo desde as informações associadas a conhecimento técnico, até a capacidade de tomar decisões e de assumir riscos e responsabilidades pessoais perante situações imprevistas ou imediatas, com base em atitudes pautadas na ética, na habilidade de negociação, na visão futurista, enfim, em demonstrações e exercícios contínuos de testes de inteligência.

Faz-se necessário então, compreender quais são as competências exigidas do profissional contábil que desempenha a função de *controller*, de modo a estabelecer programas com o objetivo de desenvolver líderes adaptáveis e mais flexíveis à nova realidade organizacional.

Esta pesquisa é válida também por representar uma tentativa de estabelecer um estudo de exploração inicial das competências técnicas e comportamentais exigidas dos profissionais

de contabilidade, fornecendo com isso alternativas para o desenvolvimento dos indivíduos e da organização, bem como a apresentação de caminhos para estudos posteriores.

Assim, pretende-se com a realização desta pesquisa como objetivo principal: Identificar as competências exigidas dos profissionais contábeis que desempenham a atividade de *controller*.

Para alcançar tal objetivo, foram traçados os seguintes objetivos intermediários:

- Descrever a função da contabilidade e a atuação do *controller* nas empresas;
- Identificar, a partir da literatura, as competências esperadas dos profissionais da contabilidade que desempenham a função de *controller; e*
- Avaliar se as competências requeridas do profissional *controller* variam em função da faixa etária do tempo de atuação nesta função.

A questão central que norteia esta pesquisa é: Quais são as competências requeridas do profissional contábil que desempenha a função de *controller*?

Para a análise das competências profissionais do *controller,* será utilizada pesquisa descritiva, com caráter qualitativo. A metodologia será a de *survey* e a amostra será retirada de uma população de contadores que desempenha a função de *controller* em grandes empresas.

Para a realização da pesquisa, considerou-se a utilização de questionários e de entrevista semi-estruturada, a qual se apóia no instrumento de coleta de dados apresentados no apêndice I e no apêndice II, para a identificação das competências requeridas dos contadores que desempenham a função de *controller*.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, incluindo esta Introdução.

No segundo capítulo discutem os aspectos conceituais de competência, com suas variações e fundamentações, e apresenta-se a ciência contábil, sua origem e evolução histórica, assim como a evolução histórica e o papel do profissional de contabilidade.

No terceiro capítulo, descrevem-se as questões metodológicas da pesquisa, detalhando a amostra e os procedimentos de coleta de dados.

No quarto capítulo, faz-se a apresentação e discussão dos resultados.

No quinto capítulo, apresentam-se as considerações finais e algumas implicações do trabalho para a classe contábil, instituições de ensino, profissionais que desempenham a atividade de *controller* e comunidade acadêmica.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito de competências

Neste item, propõe-se a realizar uma revisão sobre os aspectos conceituais de competências, atendendo à proposição da investigação, que objetiva identificar as competências do *controller*.

A revisão da bibliografia permitiu evidenciar a existência de vários estudos sobre a questão da competência. Os estudiosos reconhecem que a competência é um construto em desenvolvimento. Como tal, não pode ser considerada como resolvida (DUTRA *et al.*, 1998).

Cardoso (2006) inspirado em Manfredi (1998), destaca que a falta de consenso na conceituação tem sua justificativa pelas divergências de caráter filosófico e ideológico.

Inicialmente, as competências profissionais foram utilizadas por McClelland[2] (*apud* CARDOSO, 2006), na área da psicologia, a partir de questionamentos, na década de 1970 referentes aos testes aplicados para medir o desempenho da pessoa, enquanto comportamento e profissional. Nesse sentido, marca sua trajetória com papel de destaque nos dias atuais, sendo afirmado por estudiosos da área tratar-se de uma idéia que vem sendo (re)pensada e (re)avaliada.

No fim da Idade Média, a expressão *competência* estava associada à linguagem jurídica. Atribuía à pessoa a capacidade de apreciar e julgar certas questões. Posteriormente, o termo passou a designar o reconhecimento social sobre a capacidade de alguém pronunciar-se a respeito de um assunto específico ou qualificar a capacidade de realização de um determinado trabalho (CARDOSO, 2006).

A expressão *competência* deriva-se do latim *competentia* com seus relativos "competir" e "competente" significando a qualidade da pessoa. Na Idade Média, era empregada para a atribuição dos juristas em tribunais quando da determinação de um julgamento. Essa instância podia atribuir a uma pessoa ou a uma instituição a competência para realizar certo ato considerado válido por ser juridicamente designado. Ou seja, a idéia de pertinência, de pertencimento, é um dos significados presentes.

---

[2] McCLELLAND, D.C. Testing for competence rather than for intelligence. **American Psychologist**, p. 1-14, January. 1973.

O Dicionário Aurélio define competência como “faculdade concedida por lei a um funcionário, juiz ou tribunal para apreciar e julgar certos pleitos ou questões; qualidade de que é capaz de apreciar e resolver certo assunto, fazer determinada coisa; capacidade, habilidade, aptidão, idoneidade”.

Tanguy (1997), buscando relacionar historicamente a expressão *competência* afirma que esta tem sua origem conceitual de qualificação no século XX, a partir da teoria da administração científica e dos modelos fordista e taylorista. No modelo fordista, o conceito de eficiência constitui a base da determinação da qualidade. Já no modelo taylorista, o desempenho do trabalhador assume maior importância; Ou seja, é visto como aquele que realiza o que foi determinado, com rigor.

Brandão e Guimarães (2001) afirmam que no modelo taylorista as habilidades necessárias para o desempenho de uma atividade concentravam-se essencialmente nas questões técnicas relacionadas à tarefa. Ocorre que, por força do aumento da complexidade das relações de trabalho, desencadeando as pressões sociais da época, as organizações passaram a considerar no processo de desenvolvimento profissional de seus empregados os aspectos técnicos, sociais e comportamentais relacionados ao trabalho.

Zarifian (2001, p. 37) destaca que quando o capitalismo industrial (século XVIII) começa a ser estruturado as atividades predominantes estavam centradas na produção agrícola e nas corporações artesanais e que a Revolução Industrial transformou a organização do trabalho e da civilização: “passamos de uma civilização agrícola rural para uma civilização industrial urbana”. O autor chama atenção para o fato de que esta passagem, no entanto, não ocorre universal e radicalmente, como na organização do trabalho na França, em que a atividade produtiva só se concretizou em 1945. No Brasil, isso aconteceu somente após os anos de 1950, com o impulso da industrialização.

As transformações no sistema produtivo interferem diretamente na formação do trabalhador, tanto que a multiplicação da indústria desencadeou num processo de preparação e exigência profissional.

Ainda no século XVIII, surgiram escolas, na Inglaterra com o propósito de atender à formação para o trabalho, ao ensinamento das técnicas de trabalho. Porém o aprendizado de alguns ofícios passou a ser básico nas diferentes indústrias, passando a constituir-se em referência para o domínio do ofício (ROMANOWSKI, 2005).

Zarifian (2001, p. 25) destaca que a partir da metade da década de 1980, passou a ocorrer o crescente interesse das empresas pela competência, desencadeando, em 1990, em uma nova estruturação, que passa “da lógica do posto de trabalho à lógica da competência”.

Esse modelo aplica novas formas de recrutamento. A progressão por tempo de serviço cede espaço à competência, uma vez que inclui no processo de recrutamento a escolaridade, a recomendação e a experiência anterior. Esse novo tipo conferiu maior destaque ao desenvolvimento de competência, na medida em que destaca também a nova forma de responsabilização dos trabalhadores, implicando a delegação de responsabilidades, iniciativa que passou a considerar os potenciais individuais para produzir ganhos de eficiência.

Cardoso (2006) destaca que, na década de 1980 Boyatzis (1982) afirmou que a competência individual é uma relação de causalidade com atuação efetiva, mas reforça que a competência não é a única causa, podendo ser desperdiçada pela falta das demais condições.

Buscando ainda a classificação das competências, Spencer e Spencer (1993) definem dois níveis: o nível oculto, com traços mais profundos e centrais, que toca à personalidade do indivíduo; e o nível visível, fácil de identificação e de ser desenvolvido. O nível oculto compreende o auto-conceito, os traços e os motivos. No nível visível, pelas suas características incluem as habilidades e conhecimentos (CARDOSO, 2006).

Fleury e Fleury (2001) sustentam que o conceito de competência é utilizado para designar a qualificação de uma pessoa para realizar alguma tarefa. Tal denominação, quando afirmativa, qualifica positivamente a pessoa; em caso negativo, a imagem se torna pejorativa e, de certa forma, poderá desencadear-se na marginalização e depreciação do reconhecimento social e profissional do ser humano.

Na definição do significado de qualificação, vários componentes se articulam: as convenções coletivas entre trabalhadores e empresários; as corporações e organizações dos trabalhadores; os sistemas escolares, principalmente os profissionalizantes, que hierarquizam, organizam e classificam os pontos de trabalho; e os conhecimentos e as exigências para o desempenho (ROMANOWSKI, 2005).

Romanowski (2005) pondera ainda que não se deve desconsiderar a dimensão da equipe no processo produtivo. Sugere que uma competência pode ser atribuída tanto a um indivíduo quanto a um grupo de trabalho. As crenças e valores compartilhados pela equipe de trabalho influenciam sobremaneira a conduta de seus componentes, revelando uma cultura organizacional.

McClelland (1973), *apud* CARDOSO, 2006, em seu texto original, já defendia que as ações comportamentais eram resultado da união de três componentes: paciência, habilidade de comunicação e estabelecimento de metas razoáveis.

- Paciência – característica humana que parece ser essencial para muitos resultados práticos da vida.

- Habilidade de comunicação – muitas atividades profissionais requerem relacionamentos interpessoais, havendo a exigência de que as pessoas se comuniquem com palavras, aparência e gestos.
- Estabelecer metas razoáveis – em muitas situações, é claramente preferível estabelecer metas elevadas demais ou baixas demais, que freqüentemente causam fracasso.

Com base no entendimento apresentado por McClelland, *apud* CARDOSO, 2006, começaram a surgir novas pesquisas interessadas em aperfeiçoar os métodos tradicionais de seleção de pessoal e em desenvolver novos parâmetros para se medir o desempenho profissional e o valor criado pelos empregados para a organização.

McLagan (1997)[3], citado por Cardoso (2006, p. 71) reafirma que as definições de competências podem assumir muitas formas, incluindo explicações, descrições, analogias e exemplos. Nesse sentido, propõe um QUADRO descritivo para demonstrar a classificação da palavra *competência*.

QUADRO 1 – Taxionomia das competências

Tipo de definição do termo	Descrição
Competência de tarefa *(task competencies)*	Tarefas do trabalho e atividades. Ex.: Analisar demonstrativos financeiros.
Competências de resultado *(result competencies)*	Descreve-se a competência adicionando-se a expressão "habilidade de" a um resultado. Ex.: habilidade de gerar lucros.
Competências de produto (*output competencies)*	A expressão "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 *(knowledge, skills and atitude – KSA – competencies)*	Neste caso, unem-se um nível cognitivo (ex.: conhecimentos de engenharia eletrônica), a um nível processual (ex.: habilidade de ouvir) e a um nível afetivo composto por atitudes, valores, orientações e comprometimentos (ex.: integridade e realização).
Diferencial de perfomance superior *(superior-performance differentiator)*	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 mais híbrida. Ex.: liderança, resolução de problemas ou tomada de decisões.

Fonte: McLagan (1997), citado por Cardoso (2006, p. 73).

[3] McLAGAN, P. A. Competencies: the next generation. Alexandria. **Training & Development**, v. 51, p. 40-48, 1997.

Cardoso (2006, p. 73), citando Spencer e Spencer (1993), justifica que, dada a importância da questão de competências como característica que não se manifesta em um indivíduo, promove-se o surgimento de modelos que relacionam a competência com o desempenho no trabalho por meio da análise de causa e efeito. Os autores esclarecem que as ações comportamentais decorrem de características pessoais do indivíduo, tais como: motivos, traços, autoconceito e conhecimento. Estes conseqüentemente, levam a um resultado, nesse modelo classificado como "desempenho no trabalho".

Le Boterf (1999) um dos maiores defensores da visão da competência como resultante de uma ação, utiliza os termos "saber fazer", "saber agir" e "saber ser". Contudo, reforça que a competência não reside apenas nos recursos de saber fazer, saber agir e saber ser, mas, essencialmente, na forma como são mobilizados estes recursos.

Objetivando dar uma visão mais ampla aos conceitos utilizados no entorno da palavra *competência* Cardoso (2006, p. 96) inspirado em Le Boterf (1999), descreve:

- Conhecimentos – gerais e teóricos e operacionais acerca do ambiente, referem-se ao conjunto de fatos, informações, princípios e conceitos importantes para resolver pontos, questões e problemas relacionados ao trabalho; enfim o que foi apreendido mediante a educação formal, treinamento ou experiência.
- Habilidades – operacionais, experiências, relacionais e cognitivas; são consideradas de extrema necessidade, uma vez que são determinantes na execução de uma tarefa. Entende-se como a capacidade de operar um maquinário, de reconhecer os dados de um relatório ou de avaliar possíveis falhas.
- Atitudes – atributos pessoais e relacionais;
- Recursos fisiológicos – energia e disposição;
- Recursos do ambiente – sistema de informação e banco de dados.

Brandão e Guimarães (2001) destacam que este modelo tem maior aceitação nos ambientes acadêmicos e empresarial, já que procura integrar diversos aspectos relacionados ao trabalho.

Sintetizando o conceito de competência, Durand, *apud* Perrenoud (2002), define-o como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias à consecução de determinado propósito. Ressalta que o conceito de competência não se aplica isoladamente em nível individual, mas à equipe de trabalho e a toda organização.

Na FIG. 1, esboça-se uma integração do conceito de Durand (1998) e o de Le Bortef (1999).

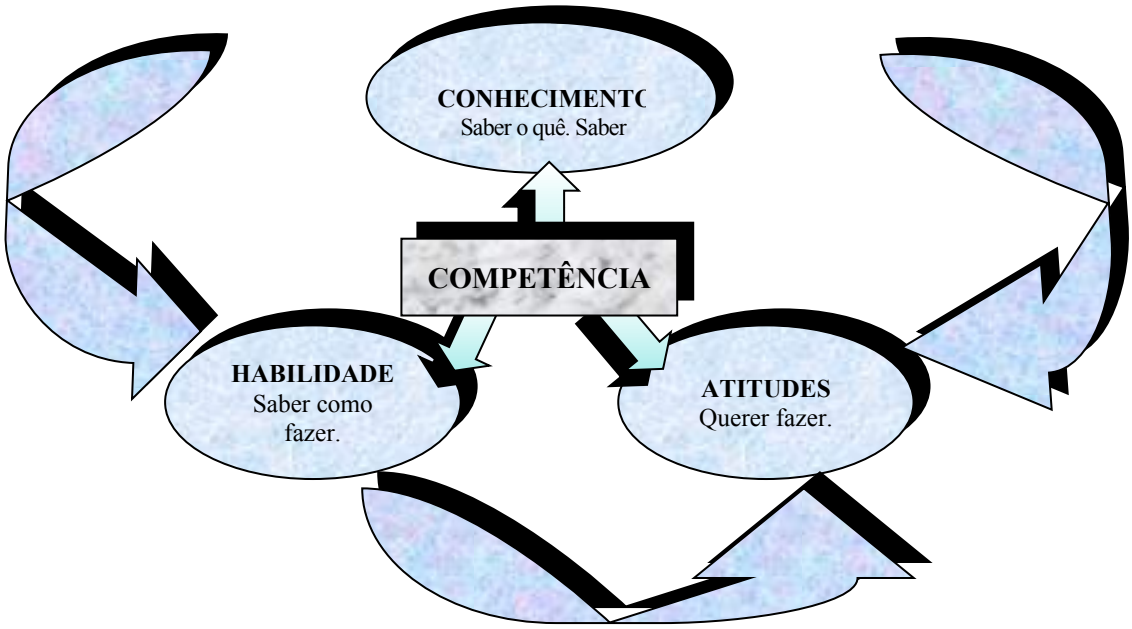

FIGURA 1 – Dimensões da competência
Fonte: Elaboração da autora

Para Fleury e Fleury (2001, p. 21), as competências são consideradas como fonte de valor para o indivíduo e para a organização, pois estão associadas a verbos, como: saber agir, saber mobilizar recursos, saber integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber se engajar, saber assumir responsabilidades e ter visão estratégica.

Os autores ainda propõem a conceituação dos verbos e estabelecem as competências necessárias para os gestores atuais, conforme o QUADRO 2 apresentado por Braga (2003).

QUADRO 2 – Competências do profissional

Saber agir	Saber o que e por que faz. Saber julgar, escolher, 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	Trabalhar o conhecimento e a experiência. 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.

Fonte: Fleury & Fleury (2001, p. 22)

Percebe-se que a competência abrange uma dimensão complexa de qualidades articuladas por meio das dimensões da técnica, da ética, da estética e política, as quais confirmam que a capacidade intelectual de saber a partir de conhecimentos e de saber fazer em função da atuação baseada em procedimentos sedimentados faz parte do elenco das competências profissionais exigidos em contexto geral.

Lobato (2001) retrata a dimensão da competência a partir da assimilação de conhecimentos, da aquisição de habilidades e da internalização de atitudes, pressupondo que o indivíduo seja capaz de articular os elementos de modo a obter eficiência em suas ações e, consequentemente, desempenho favorável.

Para Zarifian (1994), a competência é definida "como uma inteligência prática de situações que se apóiam nos conhecimentos adquiridos e os transformam com quanto mais força, quanto mais aumenta a complexidade das situações". Dessa forma o autor confirma (2001, p. 68) que a competência exige a combinação de conhecimentos, a tomada de iniciativas e o ato de assumir responsabilidades, em um contexto preciso. Entretanto, ressalta que cabe à organização identificá-la, avalia-la e promovê-la.

Zarafian (2001) explicita que a competência expressa-se no indivíduo, e não na qualificação de uma tarefa, e é avaliada quando de sua utilização em situação profissional. A competência somente se manifesta na atividade prática, e dessa atividade poderá surgir a avaliação das competências nela utilizadas. Entende-se, portanto, que a dimensão da competência procura ir além do conceito de qualificação.

Ainda nesse mesmo sentido, Braga (2003) aponta que a noção de competência implica a transformação do indivíduo, como pessoa e como profissional, em ambientes organizacionais desafiadores, instáveis e de intensa interação social. Para o efetivo desenvolvimento de competências articuladas às dimensões coletivas, faz-se necessário criar programas de treinamento para a apreensão do conhecimento, mas também a articulação na transferência, aplicação e adaptação destes para o ambiente de trabalho.

Ante o exposto, conclui-se que o conhecimento é a face da competência que busca colocar o indivíduo em contato com o saber, objetivando esclarecer como e o que deve ser feito, configurando a necessidade de atuar diante das questões. Complementando, tal ação só se torna possível com a junção de técnicas que, se bem selecionadas, estabelecem a destreza do agir, do saber como fazer. Decorrente da motivação determinada por estar diante da situação, chega-se à necessidade de promover a articulação entre os conteúdos conceituais, procedimento que orienta a capacidade e, por conseguinte, a competência do indivíduo.

Fleury e Fleury (2001, p. 19), citando Zarifian (1994), identificam três principais justificativas que provocam as empresas na busca de modelos para gerir as competências. Cabe destacar que é necessário que a gestão de competências esteja de acordo com a estratégia organizacional contemplada na missão e na visão da empresa:

- Tomar iniciativa – ter a capacidade de ultrapassar as questões rotineiras e de lidar com os imprevistos. O indivíduo precisa estar sempre buscando recursos para resolver novas situações não programadas, aquelas que ocorrem de maneira imprevista. Ter iniciativa é uma ação que modifica algo que existe, que introduz algo novo, que começa alguma coisa, que cria.
- Comunicação – implica compreender o outro e a si mesmo, integrar-se e compartilhar com os objetivos da organização.
- Serviços – decorre da habilidade de comunicar-se, atender um cliente externo ou interno da organização, objetivando a maximização de desempenhos: prazos, qualidade, confiabilidade e satisfação.

Interessante notar que a competência profissional refere-se não só ao capital de conhecimento disponível, mas também aos recursos intelectuais de que se dispõe, com objetivo de tornar possível a ampliação e o desenvolvimento desse conhecimento profissional, sua flexibilidade e profundidade (RIOS, 2000, p. 122).

Le Boterf[4] (1994), citado por Fleury e Fleury (2001, p. 20), situa a competência valendo-se de três eixos principais, os quais consideram a formação pessoal, a formação educacional e a formação profissional. É importante destacar que a responsabilidade implica o domínio e o engajamento dos responsáveis na atividade, enquanto a legitimidade se dá a partir do reconhecimento por parte das outras pessoas. Dessa forma, a competência trata-se de um conjunto de aprendizagens sociais comunicacionais alimentadas evidentemente, pelos processos de aprendizado e formação validados pelo sistema de avaliação.

Complementando Le Boterf (1994) destaca que a competência expressa o saber agir. Neste caso, implica saber como mobilizar, integrar e disseminar conhecimentos, recursos e habilidades num contexto profissional.

Tendo como base referencial o conceito de Le Boterf (1994), Bitencourt (2001) afirma que a interação entre as pessoas propicia uma melhor articulação com as diretrizes e os níveis organizacionais. A identificação do significado da competência permite a sua legitimação.

[4] LE BOTERF, G. **De la competénce**: essay sur um attracteur étrange. Paris: Editions D'Organizations, 1994.

Nesse contexto, destaca-se a experiência, a qual está relacionada diretamente à formação, no sentido de capacitação, implicando visão pessoal, educacional e profissional. Estes autores propõem um desenho que conceitua estes termos e estabelecem um ciclo reflexivo sobre o tema (FIG. 2).

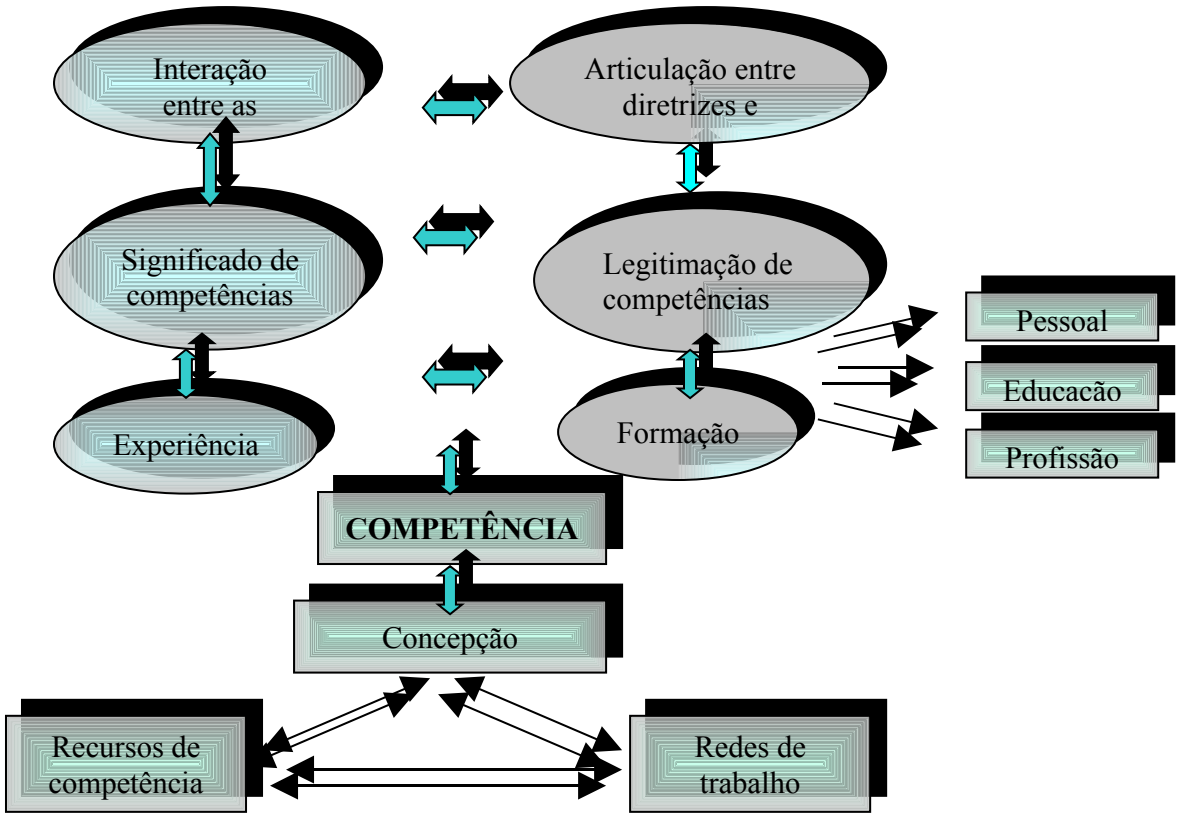

FIGURA 2 – Análise de competências baseado em Sandberg (1994) e em Le Boterf (1997)
Fonte: Bitencourt (2001)

Em síntese, pode-se definir competência como um conjunto amplo e complexo de qualidades de natureza positiva aplicadas em sua pluralidade articuladas, sob várias dimensões, tais como a técnica, a ética, a estética e a política. (BITENCOURT, 2001).

Percebe-se que definir competência não é uma tarefa simples, já que é concebida sob diversas óticas. Tedeschi (2002) reforça que a competência apresenta-se sob dois aspectos. O primeiro resgata os processos mais internos do ser humano, a heterogeneidade e o subjetivismo, apresentando-se com mais serventia na área da pedagogia e da psicologia. O segundo confere uma ordem mais pragmática, mais comumente aplicável aos administradores, economistas, engenheiros, entre outros, caracterizando-se, segundo o autor, pela homogeneidade, materialidade e objetividade.

Essa divergência na concepção da competência reforça as palavras de Perrenoud. Segundo o autor, "não existe uma definição clara e partilhada das competências. A palavra tem muitos significados, e ninguém pode pretender dar a definição" (PERRENOUD, 1999, p. 19).

Objetivando reforçar a fragmentação conceitual bem como a dimensão do termo *competências*, Bittencourt (2001), citado por Braga (2003), propõe, a partir do QUADRO 3, um estudo conceitual de competências:

QUADRO 3 – Conceito de competências

continua

Autor	Conceito	Ênfase
1. Boyatizis (1982, p. 23)	"Competências são aspectos verdadeiros ligados à natureza humana. São comportamentos observáveis que determinam em grande parte, o retorno da organização".	Formação, comportamentos, resultados.
2. Boog (1991, p. 16)	"Competência é a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, fazer determinada coisa; significa capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade".	Aptidão, valores e formação.
3. Spencer e Spencer (1993, p. 9)	"A competência refere-se a características intrínsecas ao indivíduo que influencia e serve de referencial para seu desempenho no ambiente de trabalho".	Formação e resultado.
4. Sparrow e Bognanno (1994, p. 3)	"Competências representam atitudes identificadas como relevantes para a obtenção de alto desempenho em um trabalho específico, ao longo de uma carreira profissional, ou no contexto de uma estratégia corporativa".	Estratégias, ação e resultados.
5. Moscovici (1994, p. 26)	"O desenvolvimento de competências compreende os aspectos intelectuais inatos e adquiridos, conhecimentos, capacidades, experiência, maturidade. Uma pessoa competente executa ações adequadas e hábeis em seus afazeres, em sua área de atividade".	Aptidão e ação.
6. Cravino (1994, p. 161)	"As competências se definem mediante padrões de comportamentos, e estes por sua vez, são a causa dos resultados. É um fator fundamental para o desempenho".	Ação e resultados.
7. Parry (1996, p. 48)	"Um agrupamento de conhecimentos habilidades e atitudes correlacionados, que afeta parte considerável da atividade de alguém, que se relaciona com o desempenho, que pode ser medido segundo padrões preestabelecidos, e que pode ser melhorado por meio de treinamento e desenvolvimento".	Resultado, formação.
8. Sandberg (1996, p. 411)	"A noção de competência é construída a partir do significado do trabalho. Portanto, não implica exclusivamente na aquisição de atributos".	Formação e interação.
9. Bruce (1996, p. 6)	"Competência é o resultado final da aprendizagem".	Aprendizagem individual e autodesenvolvimento.
10. Boterf (1997, p. 267)	"Competência é assumir responsabilidades frente a situações de trabalho complexas buscando lidar com eventos inéditos, surpreendentes, de natureza singular".	Mobilização e ação.
11. Magalhães *et al.* (1997, p. 14)	"Conjunto de conhecimentos, habilidades e experiências que credenciam um profissional a exercer determinada função".	Aptidão e formação.
12. Perrenoud (1998, p. 1)	"A noção de competência refere-se a práticas do quotidiano que se mobilizam através do saber baseado no senso comum e do saber a partir de experiências".	Formação e ação.

continuação

Autor	Conceito	Ênfase
13. Durand (1998, p. 3)	"Conjuntos de conhecimentos, habilidades e atitudes interdependentes e necessárias à consecução de determinado propósito".	Formação e resultados.
14. Hase *et al.* (1998, p. 9)	"Competência descreve as habilidades observáveis, conhecimentos e atitudes das pessoas ou das organizações no desempenho de suas funções (...) A competência é observável e pode ser mensurada por meio de padrões".	Ação e resultado.
15. Dutra *et al.* (1998, p. 3)	"Capacidade de a pessoa gerar resultados dentro dos objetivos estratégicos e organizacionais da empresa, se traduzindo pelo mapeamento do resultado esperado (*output*) e do conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias para o seu atingimento (*input*)".	Aptidão, resultados, formação.
16. Ruas (1999, p. 10)	"É a capacidade de mobilizar, integrar e colocar em ação acontecimentos, habilidades e formas de atuar (recursos de competências) a fim de atingir/ superar desempenhos configurados na missão da empresa e da área".	Ação e resultados
17. Oliveira (2000)	Trata-se de aquisições individuais não ligadas apenas aos processos de aprendizagem escolar, envolvendo um desempenho eficiente e eficaz. Competência refere-se, portanto, a um atributo individual, gerenciador de todas as decisões num dado campo da atividade humana.	Formação e resultados
18. Fleury e Fleury (2000, p. 21)	"Competência: um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo".	Ação e resultado.
19. Davis (2000, p. 1 e 15)	"As competências descrevem de forma holística a aplicação de habilidades, conhecimentos, habilidades de comunicação no ambiente de trabalho (...). São essenciais para uma participação mais efetiva e para incrementar padrões competitivos. Focaliza-se na capacitação e aplicação de conhecimentos e habilidades de forma integrada no ambiente de trabalho".	Ação e resultados
20. Zarifian (2001, p. 66)	"A competência profissional é 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 avaliação. Compete então a empresa identificá-la, avaliá-la, validá-la e fazê-la evoluir".	Aptidão, ação, resultado.
21. Becker *et al.* (2001, p. 156)	"Competências referem-se a conhecimentos individuais, habilidades ou características de personalidade que influenciam diretamente o desempenho das pessoas".	Formação e desempenho.
22. Fischer *et al.* (2001, p. 4)	"ser competente não é apenas, ser adequado ao desempenho de uma função, mas dispor de recursos cognitivos e atitudinais, que permita ao indivíduo dar respostas e antecipar problemas, de forma crítica e reconstrutiva".	Aptidão, ação, resultado.
23. Hipólito (2002, p. 7)	"O conceito de competência sintetiza a mobilização, integração e transferência de conhecimentos e capacidades em estoque, deve adicionar valor ao negócio, estimular um contínuo questionamento do trabalho e aquisição de responsabilidades por parte dos profissionais e agregar valor em duas dimensões: valor econômico para a organização e valor social para o indivíduo".	Formação, resultados, perspectiva dinâmica.
24. Sant'Anna (2002, p. 3)	"A competência é comumente apresentada como uma característica ou um conjunto de características ou requisitos - saberes, conhecimentos, aptidões, habilidades - indicados como condição capaz de produzir efeitos de resultados e/ou solução de problemas".	Formação e desempenho.
25. Braga *et al.* (2003)	"A competência não se limita aos conhecimentos teóricos e empíricos retidos pelas pessoas e nem se encontra preso na tarefa, ao contrário da qualificação que é determinada pela posição, ou ao cargo, ou pelos conhecimentos da pessoa aferidos pelo sistema educacional".	Formação, resultados, perspectiva dinâmica.

Fonte: Adaptado de Bittencourt (2001)

2.1.1 Competência, uma abordagem americana e européia

Na literatura, a percepção do termo *competência* é bastante diferenciada, fato que pode ser constatado quando é utilizado para referir-se às áreas de trabalho em que cada pessoa é componente ou quando se refere às dimensões do comportamento que estão por traz de um desempenho competente (CARDOSO, 2006).

Para Sparrow e Bognanno (1994), citados por Cardoso (2006), as linhas teóricas americanas descrevem a competência, *competencies*, como sendo um repertório comportamental desempenhado pelas pessoas para um trabalho ou contexto organizacional. Esse repertório comportamental é investigado por meio de técnicas centradas na pessoa, com base em eventos comportamentais.

Ainda para os autores, na Europa, *competences* é descrita a partir dos conhecimentos, habilidades e atitudes, com a inclusão de alguns comportamentos pessoais. A identificação da competência européia se dá por meio da análise funcional dos trabalhos desempenhados e das responsabilidades. Assim, as técnicas utilizadas para a investigação estão focadas na tarefa que reflete expectativas no desempenho local.

O QUADRO 4, citado por Cardoso, oferece uma comparação minuciosa das abordagens americana e européia:

QUADRO 4 – Comparativos dos conceitos de competências

Definição	O que são *competences*? Europa	O que são *competencies*? 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 *performance* 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-chaves.	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 pode ser estimulada.

Fonte: Cardoso (2006, p. 67).

Para esse processo de reflexão, Conde (2001) sintetiza as principais diferenças das abordagens americanas e européias. Para o autor, a abordagem americana da competência tem o sentido na pessoa, consistindo em conjuntos específicos de conhecimentos, habilidades e atitudes que afetam a capacidade de realização do indivíduo.

Na Europa, a competência refere-se ao nível de agregação de valor do funcionário ao serviço que desenvolve – consequentemente, à organização.

Nas décadas de 1980 e 1990 muitas foram as contestações da definição de competências associadas às realizações das pessoas, àquilo que elas provêm, produzem ou entregam. Cardoso (2001, p. 69) em conformidade com o que fora contestado, ressalta que o fato de uma pessoa deter as qualificações necessárias para certo trabalho não garante que ela irá entregar o que dela é demandado.

Le Bortef (1994) afirma que a competência não é um estado que se tem, nem é resultado de treinamento. Consiste, sim, em colocar em prática o que se sabe em um determinado contexto, marcado pelas relações de trabalho, pela cultura da empresa, e pelos imprevistos, limitações de tempo e recursos, contrariando a visão americana.

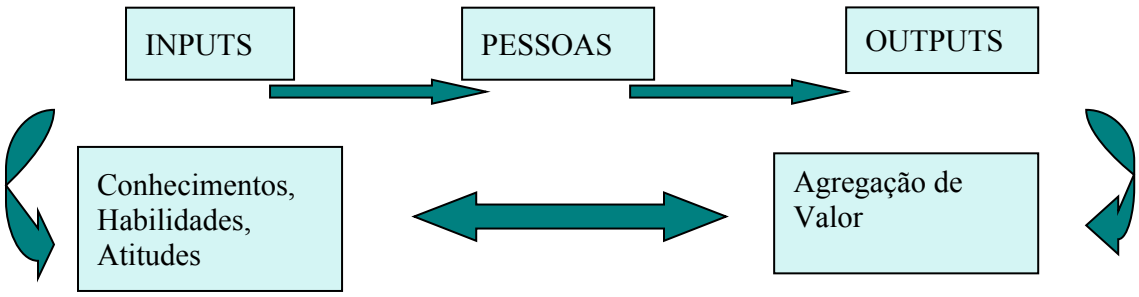

FIGURA 3 – Competência, inputs e outputs
Fonte: Adaptado de Cardoso (2006, p. 68)

Buscando inter-relacionar os principais conceitos das abordagens americana e européia, Cardoso (2006, p. 70) define como *input* os conhecimentos, habilidades e atitudes; como *output,* a agregação de valor, ressalvando que esta pode não ser a melhor solução, já que é pontual a existência sinérgica entre os dois conceitos e que ao mesmo tempo, existe uma interdependência.

A próxima seção tem o objetivo de apresentar o perfil profissional dos contadores, em especial do *controller,* por tratar-se do sujeito da pesquisa, e identificar as competências básicas exigidas desse profissional. Para atingir este objetivo e a seqüência do assunto, faz-se necessário apresentar uma breve evolução histórica da ciência contábil, e da profissão do contador, bem como os estudos acerca do tema.

Destaca-se a concentração de referencial teórico apoiado em Sá (1997) na condução dessa seção já que o referido autor é considerado um dos mais respeitados estudiosos sobre o tema.

2.2 A ciência contábil

2.2.1 Origem e evolução histórica da contabilidade

Sá (1997) afirma que a contabilidade é tão antiga quanto a história da civilização. Iniciou-se com a necessidade de registrar e delimitar posses. À medida que o homem aumentava seus bens, tornava-se necessário utilizar técnicas específicas para controlá-los, uma vez que memorizá-los não seria fácil.

Para Hendriksen (1999, p. 39) a contabilidade é um produto do Renascimento italiano, já que as forças que conduziram a renovação do espírito humano na Europa são as mesmas que criaram a contabilidade.

O processo de escrituração contábil iniciou com a utilização de pequenas placas de argila. Estes registros, de acordo com historiadores, classificavam de maneira simples, entretanto guardavam um elevado grau de dificuldade para decifração.

"O mais antigo documento dessa época que se conhece parece ser o que nos apresenta *Figuier*. Foi encontrado na gruta D'Aurignac, no departamento de Haute Garone, na França; uma lâmina de osso de rena, contendo sulcos que indicavam quantidades" (SÁ, 1997, p. 21).

Destaca-se que, após essa lâmina, elementos similares foram encontrados na França, os quais evidenciavam controle de natureza patrimonial, assim entendido por Melis (1950) como marco da preocupação humana em fazer contas, mesmo que ainda de maneira rudimentar, ou seja, apenas quantidades sem a identificação do objeto e ainda sem saber racionalmente o que fazer com os registros realizados.

Para Sá (1997, p. 19), a contabilidade tem seu nascimento quando surge a "conta", a necessidade do registro dos elementos da riqueza patrimonial. A conta por conseqüência, tem seu nascimento com a civilização, há cerca de 20 mil anos no paleolítico superior.[5] Destaca-se que os assírios e os sumércios-babilônios registravam seu patrimônio em peças de argila, desenhando rebanhos e a respectiva quantidade que possuíam de cada animal. Apesar de ser rudimentar, este tipo de registro assemelha-se muito com o que é feito hoje em dia. Este inventário indicava a quantidade armazenada (estoque) da cada bem.

Arqueólogos e historiadores estão de acordo ao afirmarem que as imensas riquezas da Suméria e de Susa, na parte baixa das montanhas de Zagros, constituíram um ambiente propício para o desenvolvimento da escrita contábil. Entretanto, alguns historiadores entendem que as bases da civilização ocidental repousam que tudo tenha ocorrido na Mesopotâmia e no Egito (GOODY[6], 1987 *apud* SÁ, 1997).

Admite-se que na Mesopotâmia a força do poder religioso aliado à arte de escrever e contar influenciou decisivamente a evolução histórica da contabilidade. Esta arte de escrever surgiu quatro milênios antes de Cristo, definida como "escrita cuneiforme[7]", não mais com

[5] Paleolítico Superior é o período da pré-história caracterizado pelo desenvolvimento de pontas e lanças e dardos produzidos em materiais resistentes quase sempre de origem animal. O tipo humano no paelolítico superior é o homen antomicamente moderno, *Homo Sapiens Sapiens.*

[6] GOODY, Jack. **A lógica da escrita e a organização da sociedade**. Lisboa: Edições 70, 1987.

[7] Registros feitos em pequenas placas de argila fresca, sulcadas por estiletes de madeira, pontiagudos, com a ponta prismática, em base triangular e tinham em geral de 4cm a 5cm de comprimento por 2,5cm a 3cm de largura.

base em desenhos, mas em símbolos, sendo atribuída ao deus Nabu, pela mitologia Mesopotâmia.

Bonfante[8] (1946), (*apud* SÁ, 1997), destaca-se que a Mesopotâmia responde pela descoberta de grande número de tabuletas de registros patrimoniais, apresentando, gradativamente, evoluções cada vez maiores no aperfeiçoamento burocráticos para a realização da escrita. É, pois, sem dúvida, caracterizada como o ponto alto da racionalidade mnemônica da riqueza. Não há motivos para surpreender que esse laborioso povo tenha sido autor do sistema decimal, do calendário, dos pesos e medidas, dos títulos de crédito e, até mesmo, pelo que viria ser o nosso alfabeto.

2.2.2 Aspectos históricos da evolução da escrita contábil

De acordo com Sá (1997), a racionalidade da escrita contábil muito se deve ao uso da contabilidade pelos sumérios-babilônios. Entretanto, destaca-se também o uso do papiro pelos egípcios. O fato é que a evolução da escrita no Egito conduziu com passos substanciais a contabilidade, como nota, no sentido das análises e, até, do uso de matrizes contábeis para os efeitos de distribuição das despesas por centros de aplicação. A trajetória da evolução da escrita egípcia destaca-se pela constante busca da simplificação. O complexo desenho de símbolos concede lugar à simplicidade, beneficiando o tempo gasto em volumosos registros de fatos contábeis e administrativos.

Algumas contribuições dos sumeros-babilônios e egípcios merecem destaque, como a evolução da matemática, as boas estruturas administrativas, as qualidades artísticas e as formas de cultura propulsoras da educação naquela época. Atribui-se ainda aos sumérios não só a representação ideográfica, mas também a representação fonética em vários símbolos (HENDRIKSEN, 1999).

Aos contadores eram confiadas tarefas administrativas de alto significado, desde diplomáticas até militares. Tudo era objeto de registros. As viagens no mundo antigo ou, mesmo, as caravanas para transporte de pedras para a construção de pirâmides sempre eram acompanhadas por contadores, que recebiam remunerações especiais e compensadoras.

---

[8] BONFANTE, Pietro. **Storia del diritto romano**. 4. ed. Roma: Istituto di Dirittto Romano-Reale, Universitá, 1946. v.I e III.

Masi[9] (*apud* SÁ, 1997) destaca que na época do imperador romano Marco Aurélio o contador geral era o homem mais bem remunerado da administração pública de Roma.

Os registros contábeis egípcios datam de 6 mil anos a.C., aquela época, a escrita era coordenada pelo Fisco Real, que impunha uma atitude séria nesta profissão. Os registros iniciavam com a data, o nome da conta e a quantidade de cada bem, pelas entradas e pelas saídas. Ao que tudo indica, os egípcios foram os primeiros a utilizar o valor monetário em seus registros.

Os gregos aprimoraram os modelos de registros contábeis egípcios, aplicando-os nas administrações públicas, privadas e bancárias. Apesar de existir pouquíssima documentação sobre a contabilidade em Roma, pode-se dizer que este povo fez desta prática uma excelência em qualidade, com foco na contabilidade pública e das colônias.

Sá (1997) destaca a importância da Grécia e de Roma para a história. Contudo, restou muito pouca documentação contábil, em decorrência da imensa destruição dos acervos. A contabilidade dos Templos, do Estado, na Grécia era registrada em estrelas de mármores. Como forma de prestação de contas para a sociedade, eram colocadas em praça pública, para que todos pudessem ter conhecimento das entradas e das saídas de dinheiro.

Não se pode esquecer de que a Grécia recebe notoriedade em relação às atividades comerciais e, especialmente, bancárias, estas com os trapezistas, registros realizados no livro denominado *Gramata.* O fato histórico pode ser verificado por meio das orações de Isócrates[10] e Demóstenes.[11].

A publicação do livro *Liber Abaci*, de Leonardo Fibonacci, na Itália, em 1202, marca um novo período na contabilidade.

> Melis entende que a obra de Leonardo Fibonacci é demarcatória de um período da História da Contabilidade não só porque é uma literatura mercantil e de cálculos aplicados ao comércio, como afirma o grande pesquisador desse emérito autor, Tito Antoni[12], mas também porque a atmosfera da época já era a do aparecimento da partida dobrada[13] (SÁ, 1997, p. 36).

Um período de várias mudanças no mundo, como a invenção do moinho de vento, o aperfeiçoamento da bússola, a introdução de novas técnicas na mineração e na metalurgia,

[9] MASI, Vincenzo. **La ragioneria nell'etá medivale**. Bolonha: Tamari, 1975.

[10] ISÓCRATES, orador ateniense e professor, grande patriota, tendo preferido morrer de fome a submeter-se à sujeição dos vencedores, após a batalha de *Queronéia*. Viveu no período de 436 a 336 a.C.

[11] DEMÓSTENES viveu de 384 a 322 a.C. É conhecido como o maior orador de Atenas, e ainda, por sua oposição a Felipe de Macedônia, por meio de sua *Filípicas e Olínticas.*

[12] ANTONI, Tito; PISANO, Leonardo. **Detto il Fibonacci**, matematico e ragioniere. Tese ao IV Congresso Internacional de História da Contabilidade. Pisa: Università Degli Studi di Pisa, 1984, p.1.

[13] MELIS, Frederigo. **Storia della ragioneria**. Bolonha: Cesare Zuffi, 1950.

afetou a contabilidade. Tornou-se necessária a criação de um livro caixa, no qual fosse possível registrar recebimentos e pagamentos em dinheiro. Embora de forma rudimentar, a relação entre direitos e obrigações já aparecia e, conseqüentemente, o débito e o crédito (SÁ, 1997).

A pressão do capitalismo aperfeiçoou o sistema, aumentando a necessidade de evolução da contabilidade. Ressalta-se que decorrente acúmulo de capital gerado pela sociedade capitalista também sofreu modificações em relação às de trabalho. Ante o exposto, o século X marca o fortalecimento da sociedade burguesa italiana e o aparecimento das primeiras organizações. No fim do século XIII, surgiu, contabilmente, a expressão "capital", para expressar o valor investido nas empresas (HENDRIKSEN, 1999).

É muito provável que um dos mais expressivos avanços ocorridos na escrituração contábil – o surgimento de livros mais analíticos e o genial método das partidas dobradas - tenha sido produzido pelo forte domínio dos italianos dos mares, com as repúblicas de Pisa, Gênova, Amalfi, Veneza, os quais mantinham imenso comércio com o Oriente.

De acordo com Sá (1997), este método das partidas dobradas recebeu influência da matemática, com base em uma equação na qual todo débito corresponde a um crédito, e vice-versa. Ou seja, todo registro de um fato tem sua causa e efeito.

O autor destaca que o mais completo documento em partida dobrada é um Diário, iniciado em 1403, que se encontra arquivado na cidade de Prato, na Toscana, Itália.

Toscana foi considerada o berço de grande importância marítima de Pisa. A importação cultural foi intensa, culminando, em 1202, com a publicação do livro escrito por Leonardo Fibonaci, o *Liber Abaci,* e foi baseado na aritmética na "álgebra" que o autor aprendeu durante suas viagens pelo Mediterrâneo, culminando em larga influência para o campo da contabilidade.

Em 1494, outra publicação é destaque para a contabilidade, a obra de Frei Luca Pacioli, o *Tratactus de Computis et Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas), que enfatiza o débito e o crédito contábil em alusão à teoria dos números positivos e negativos. Sem dúvida alguma, estimulou a evolução do conhecimento contábil (SÁ, 1997).

Destaca-se que o autor, Frei Luca Pacioli, não apresenta algo que tenha criado. Seu mérito foi editá-la, com a existência da imprensa, aperfeiçoada por Gutemberg, razão pela qual Melis estabelece como marco da era da literatura contábil, constituindo-se num dos alicerces da contabilidade moderna.

Também marcou o início nesta nova fase outro escritor consagrado, o veneziano Fábio Bésta, seguidor de Francesco Villa, escritor milanês, contabilista público. Fábio Bésta

superou o mestre em seus ensinamentos, demonstrou o elemento fundamental da conta, o valor, e chegou perto de definir o patrimônio como objeto da contabilidade. Iniciava-se aí o pensamento contábil, a fase contemporânea.

Em 1923, Vicenzo Mazi[14], inspirado em Fábio Besta, assumiu sua posição patrimonialista. Define que o objeto da contabilidade é o patrimônio das entidades.

A contabilidade passou a ser considerada então não apenas como um registro, mas como um relatório de gestão. Porém, as escolas européias insistiam na idéia somente de ciência, inviabilizando a flexibilidade necessária.

Por volta de 1920, acontece a ascensão das escolas norte-americanas, com suas teorias e práticas contábeis, e, por conseqüência, o declínio das escolas européias. O surgimento do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) favoreceu mais desenvolvimento e aperfeiçoamento da contabilidade e dos princípios contábeis.

No início do século XX, o surgimento de grandes mercados de capitais e de grandes empresas serviu de pretexto para o avanço e a sustentação de teorias e práticas contábeis, possibilitando a interpretação dos fatos ocorridos pelos investidores. Isso explica o motivo da existência de inúmeras obras contábeis de origem norte-americana.

Já na era da informação, a escrituração contábil tradicional chegou ao fim, cedendo lugar aos meios eletrônicos.

2.2.3 A evolução histórica do profissional de contabilidade

Yamada (2002) afirma que é possível constituir a história econômica do mundo a partir do resgate da história dos contadores, tendo em vista as diversas denominações que receberam em cada cultura e em cada civilização. Destaca ainda que se perdem na memória dos tempos a história dos contadores e sua presença no desenvolvimento econômico das nações.

No Brasil, conforme pesquisa de Almada Rodrigues (s.d.), a origem da profissão contábil remonta a Portugal de 1319, quando surge o verbete “contador” no dicionário etimológico da língua portuguesa, ainda registro nominal de um contador em exercício da profissão.

[14] Masi era italiano. Nasceu na cidade de Rimini nos fins do século XIX. Era seguidor de Fábio Besta.

Bezerra (2001) relata que a formação do contador profissional no Brasil chegou com a civilização mercantil portuguesa, quando o governador Francisco Xavier Mendonça Furtado propõe o primeiro passo de uma longa trajetória no ensino da profissão contábil.

D. João em 28/06/1809 institui o recolhimento de tributos destinados ao estabelecimento de aulas de comércio. Foi instalada no Rio de Janeiro, em 1810, sob a inspeção da Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábrica e Navegação, mais tarde Tribunal da Imperial Junta de Comércio, a "aula de comércio da Corte".

Em 1812, foi publicado o edital do concurso para professores para aulas de comércio na Bahia, e posteriormente, para a cidade de Pernambuco.

Decorrente da grande firmeza e organização D. Pedro II, em 1870, reconhece a Associação dos Guarda-livros, estabelecida na corte. Destaca-se, na época um dos primeiros atos de reconhecimento das profissões liberais.

Na cidade de São Paulo, em 1902, com inspiração no modelo da escola européia de contabilidade, deu-se à criação da Escola de Comércio Álvares Penteado.

Oliveira, citando Figueredo e Fabri (2000), afirma que a contabilidade no Brasil possui ascendência das escolas de contabilidade que predominaram no mundo, adequadas à realidade do país, proporcionando o surgimento de escolas verdadeiramente brasileiras.

Nesse contexto, faz-se necessário destacar que o ensino superior de contabilidade no Brasil surgiu fundamentado no ensino comercial. Entretanto, as atividades contábeis já eram exercidas à época do Império, por meio da pessoa qualificada como "guarda-livros", conforme pode ser validado pelo Código Comercial de 1850.

O curso de Ciências Contábeis e Atuariais, o qual confere o título de Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais, foi criado pelo Decreto-lei n° 7.988, de 22/09/1945. Em maio do ano seguinte, é criado o Conselho Federal de Contabilidade, pelo Decreto-lei n° 9.295, definindo as prerrogativas e as categorias dos profissionais de contabilidade no Brasil.

Marion (2000) ressalta a importante influência da Faculdade de Economia e Administração da USP, (1964), o aparecimento da empresas multinacionais anglo-americanas no país e, sobretudo, a introdução da filosofia contábil desenvolvida nessas empresas, consolidada pelas pesquisas e publicações pelos docentes da USP. Na década de 1970 merece destaque a Resolução n° 220 e Circular n° 179, emitidas pelo Banco Central, além da edição da Lei das Sociedades Anônimas por Ações, ou Lei das S.A., n° 6.404/76.

2.2.4 O papel do contador na sociedade nos dias atuais

O contador foi categorizado como aquele que possui a formação em nível superior. Já o guarda-livros consistia no "prático" da profissão. Entretanto essa distinção foi superada pela Lei n. 3384, de 28 de abril de 1958, que trouxe para a condição de guarda-livros a categoria de técnicos em contabilidade. A legislação, portanto, organiza e classifica os pontos de trabalho, e não o exercício da prática profissional, mas mantém as atribuições e prerrogativas conferidas aos guarda-livros no exercício da prática. Pela Lei n. 9.295/46, as atribuições profissionais foram distinguidas em:

> a) a organização e a execução de serviços de contabilidade em geral;
>
> b) a escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil, e o levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
>
> c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulamentações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade (CFC, 2003).

É necessário destacar que aos técnicos e aos guarda-livros são consideradas apenas as atribuições referenciadas nas alíneas "a" e "b". Porém, aos contadores com formação superior são atribuídos todos os trabalhos técnicos das três alíneas mencionadas.

A Resolução n. 94/58 do Conselho Federal de Contabilidade instituiu a atribuição de atividade privativa dos contabilistas da escrituração dos livros fiscais. Nesse mesmo sentido, a Resolução 495/79 define a obrigatoriedade da qualificação do contador para o exercício das funções de auditor. A Resolução n. 560/83 do Conselho Federal de Contabilidade teve por objetivos rever as atribuições do contador e incluir os princípios na definição da profissão do contador, adequando-a às necessidades do mercado de trabalho. Esta importante Resolução reconhece o "patrimônio" como objeto fundamental da contabilidade, como teoria de valor, entendendo-o, num sentido mais amplo, seus aspectos quantitativos e qualitativos e suas variações. Por fim, nas considerações desta Resolução são indicadas: a relação da profissão do contador com os processos produtivos da sociedade, a natureza científica da profissão e a superação da profissão estrita a guarda-livros, pela participação na tomada de decisões.

Percebe-se, através da história, que as profissões atuais estão inseridas numa sociedade dinâmica, em que a problemática está em saber como os profissionais estão qualificados para enfrentar uma inevitável bateria de mudanças que acontecem diariamente, mantendo-se

atuantes. As mudanças fazem parte da vida, cabendo aos profissionais exercitar atitudes para tornarem-se capazes de desenvolver estratégias para planejar, dirigir e controlar as mudanças, e não mais contar com a sorte ou deixar que as "coisas" aconteçam (ROMANOWSKI, 2005).

Sá (2000) destaca que a importância de rever as competências do contador moderno está em considerar a riqueza como a essência e a empresa em sua dimensão social, relacionando com fatores ambientais endógenos e exógenos. Nesse sentido, o autor afirma (2000) que a profissão contábil consiste em um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas nos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais e econômicos, e a tomada de decisões, servindo de instrumentação histórica da vida da riqueza.

O profissional da contabilidade, de acordo com Iudícibus e Marion (2006), pode desenvolver sua atividade nas empresas atuando como: planejador tributário, analista financeiro, contador geral, ocupando cargos administrativos, auditor interno, contador de custos, contador gerencial e atuário. Como contador autônomo pode atuar como auditor independente, consultor, empresário contábil, perito contábil e investigador de fraude. Pode atuar ainda no ensino, como: pesquisador, professor, escritor e conferencista. Pode também o contador atuar em órgãos públicos, desempenhando atividades como contador público, agente fiscal de renda, perito do Tribunal de Contas entre outras atividades inerentes à área contábil.

Yamada (2002) destaca que cabe ao profissional de contabilidade, além de deter os conhecimentos técnicos necessários ao desempenho da atividade, conhecer os ambientes interno e externo das empresas, e suas relações de comportamento social, humano e econômico. Deve, essencialmente, ser consciente e responsável. Sua função não se resume apenas a registrar e controlar fatos administrativos, gerar guias e escriturar. Cabe a este profissional conhecer profundamente a empresa de atuação, sua capacidade de geração de riqueza, e prestar informações que possam contribuir para a definição de estratégias financeiras, operacionais, de aprendizado e de inovação.

Nesse sentido, de acordo com Lisboa e Martins (1997), o contador provará sua importância e relevância para a sociedade, não apenas pela profissão que exerce, mas também pelo exemplo de profissionalismo e de conduta ética e moral.

> [...] o contador deve manter um comportamento social adequado às exigências que lhe faz a sociedade. Não basta, assim, a preparação técnica, por melhor que ela seja. É preciso encontrar uma finalidade social superior nos serviços que executa. O contador deve defender, abertamente, os princípios e valores éticos aplicáveis a sua profissão, de tal modo a produzir uma imagem verdadeira do que ela se constitui para a nova geração de profissionais. O contador do final do século XX e inicio de

> século XXI enfrenta um árduo desafio: distinguir os limites da honestidade e dignidade dos seus atos. Deve saber identificar, com clareza, quais são os princípios morais que devem nortear sua conduta. Tais questões apresentam-se em virtude da globalização dos mercados de diferentes países e blocos deles, ocasionando aumento no comércio internacional, em nível global. Os princípios éticos aplicáveis à profissão de contador representam a essência das intenções da profissão para viver e atuar dentro da ética. Pode-se afirmar que uma das condições essenciais para o sucesso profissional do contador é sua aderência a um conjunto de princípios éticos que sirvam de premissas as suas ações (LISBOA, MARTINS, 1997, p. 61).

Corroborando com Lisboa e Martins (1997*),* Figueiredo e Fabri (2000) ressaltam a necessidade de capacitar o profissional para o domínio da linguagem dos negócios, já que ele é o responsável pelo ambiente de geração de informações fundamentais para o processo decisório e estratégico das empresas. Conseqüentemente a contabilidade é considerada como a linguagem do mundo dos negócios.

Ainda nesse aspecto, faz-se necessário que o contador mantenha-se atualizado em relação aos princípios e às normas contábeis, além naturalmente, do Código de Ética profissional. Ao valorizar-se o contador poderá valorizar sua profissão também. Assim, saberá aplicar os princípios éticos, não como imposição legal ou organizacional, mas como instrumento fundamental de conduta, condição sem a qual sua existência profissional perde o sentido.

Iudicibus e Marion (2000) afirmam que o profissional que se dedica à contabilidade possui deveres para com a regularidade de emprego racional da riqueza das organizações, nas diversas instituições, bem como perante o ensino, a pesquisa, a difusão cultural e educacional, o mercado e a sociedade, assim como na produção de provas e opiniões sobre comportamentos do patrimônio.

Nesse sentido, os autores destacam que, em razão do crescimento econômico, em que as barreiras de relacionamento se ampliam a cada dia, um novo ciclo se inicia na atuação do contador, dadas a importância e a necessidade de profissionais com amplo conhecimento para empresas privadas ou públicas.

Por outro lado, as funções do contador variam de empresa para empresa. Dessa forma, o profissional deve estar integrado com os conceitos de áreas afins, como a administração e a economia.

Iudícibus e Marion (2000) afirmam que o profissional contábil, se possuir uma boa formação acadêmica e vivência na área, terá uma boa colocação no mercado e poderá exercer as seguintes funções:

- Contabilidade financeira – O contador deverá elaborar os relatórios atendendo aos princípios contábeis geralmente aceitos, os quais irão atender às partes externas da organização (acionistas e credores) e ao mesmo tempo, à legislação comercial.
- Contabilidade de custos – O profissional contábil será responsável pela interpretação, apuração e controle dos custos, de produtos fabricados, vendidos e estocados. Este deve direcionar seu trabalho mediante cálculos e análises, para obter melhor lucratividade no segmento da organização.
- Contabilidade gerencial – Atuação do profissional contábil, exercendo o cargo de c*ontroller*, em que seu trabalho será sobre a contabilidade planejada, de controle e de projeções para o futuro. Estas informações estão ligadas aos gerentes de diversas áreas dentro de uma organização.
- Auditor – O profissional atua com demonstrações contábeis. Deverá opinar sobre a confiabilidade das mesmas e a análise de irregularidades.
- Analista financeiro – Trata-se de uma modalidade nova no mercado de trabalho. A partir dos relatórios contábeis, fornecidos pela organização, serão elaborados novos relatórios de análises sobre a situação patrimonial, atendendo às diversas áreas da organização.
- Perito contábil – Atuação na elaboração de laudos judiciais e extrajudiciais. Deve o profissional contábil ser habilitado para opinar ou esclarecer fatos ligados ao patrimônio das entidades.
- Consultor contábil – A atuação deste profissional abrange não só a área contábil, mas também as áreas da informática e fiscal, nas quais, o planejamento tributário torna-se ferramenta importante e viável para a empresa.
- Professor de contabilidade – O profissional poderá exercer esta função lecionando matérias da área contábil e também nos cursos de Ciências Econômicas e Administração, entre outras.
- Pesquisador contábil – Ainda pouco explorada pelo contador, a área de pesquisa requer do profissional dedicação maior nos estudos, para qualificar-se para o curso de Mestrado e Doutorado.
- Cargos públicos – O contador irá atuar com orçamento, gestão, controle e contabilidade. Auxiliará o governo na alocação dos recursos públicos e os órgãos de controle interno e externo.

- Cargos administrativos – O contador também exerce a função em cargos de assessoria, como chefe de departamentos, gerente, diretor, seu trabalho nestas áreas possui destaque, por tratar-se de gestor que conhece a empresa como o todo.

Ainda de acordo com Marion (2000), novas perspectivas vão surgindo: a de investigador contábil, a contabilidade/auditoria ecológica ou ambiental, contabilidade voltada para cenários e procedimentos futuros, chamada "contabilidade prospectiva", a contabilidade estratégica, bem como o empresário contábil com um novo perfil. Assim, o futuro do contador é bastante promissor. Entretanto, não deve ter sua formação limitada às atividades tradicionais, pois, além das aplicações rotineiras da contabilidade, o sistema organizacional moderno abre novos caminhos de atuação.

Nesse sentido, o autor afirma ainda que a atuação do contador deixa clara a complexidade da dimensão da profissão contábil. Ou seja, a função do contador vai além da coleta e processamento de dados para a tomada de decisões. Deve atuar em prol da eficácia da empresa, como ser racional e contribuir para a formação de princípios e atitudes responsavelmente solidária. Diante deste cenário, requer-se do profissional contábil a capacidade para atuar de maneira próativa nas mais diversas áreas funcionais de uma organização, garantindo-lhe solidez (NAKAGAWA, 1993).

Iudícibus e Marion (2000) destacam que o desenvolvimento econômico contribuiu para o avanço da contabilidade e da profissão contábil. Novas oportunidades e desafios surgiram nesta fase, em que o conhecimento torna-se importante para a gestão e o entendimento das organizações. Contudo, percebe-se que às atribuições do contador foram agregadas, além da responsabilidade e da ética, criatividade, produtividade e inovação, fortalecendo ainda mais a transparência e os valores de todo profissional.

Finalmente, o trabalho do profissional contábil está integrado com todos esses fatores que impulsionaram a economia e aprimoraram o trabalho do contador, mediante novas oportunidades, desafios e diferenciando suas atividades na produção dos serviços prestados.

2.2.5 Função da controladoria e o profissional *controller*

Destaca-se que a evolução das atividades econômicas nos últimos anos, essencialmente na última década, em conseqüência do aumento da concorrência e da intensificação da competitividade, colocou em destaque a qualidade do sistema de informações à disposição dos gestores das empresas, objetivando contribuir para o processo de otimização dos resultados da empresa. Integrando o processo de planejamento, controle e execução, como forma de tornar possível uma sinergia entre as diversas áreas do sistema empresarial, surge a controladoria como sendo a responsável pela busca da eficácia econômica da entidade (MOSIMANN; FISH, 1999).

A Ciência Contábil tem por finalidade controlar o patrimônio das empresas em todos os aspectos temporais, passado, presente e futuro, estabelecendo um canal de comunicação entre todos os envolvidos. Assim, a controladoria, enquanto ciência com origem em vários ramos do conhecimento, assume que o processo de gestão ideal deve estar estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle.

Carvalho (1995, p. 63) define controladoria como o órgão pertencente à estrutura organizacional capaz de monitorar os efeitos da gestão econômica da empresa, tendo como missão a otimização dos resultados, por meio de atitudes sinérgicas, com tomadas de decisões suportadas por informativos confiáveis elaborados por este órgão.

A controladoria, quando no papel de órgão integrante da estrutura organizacional, pode desempenhar a função de suporte informacional nas etapas de elaboração e avaliação do planejamento estratégico formalizados pela empresa (CARVALHO, 1995, p. 63).

O órgão da controladoria pressupõe um modelo de gestão que se inicia pelo planejamento estratégico, percorrendo as fases de pré-planejamento, planejamento operacional, passa pela fase de execução e, finalmente, chega à fase de controle gerencial (ALMEIDA *et al*., 2001).

O planejamento estratégico consiste num processo dinâmico e interativo de determinação dos principais objetivos da empresa, das políticas e estratégias para sua condução e, ainda, do uso e disponibilidade dos recursos para a realização dos objetivos. Sendo assim, cabe ao planejamento estratégico contribuir para o enriquecimento do processo de aprendizagem da gestão das organizações, utilizando-se de metodologias que forçam o pensar no futuro, envolvendo as partes interessadas para o desempenho do trabalho. A atividade direcionada ao planejamento estratégico, conforme evidenciado por Fleury e Fleury (2001), consiste em saber o que e por que fazer; como mobilizar recursos de pessoas, financeiros e materiais, criando uma sinergia entre eles; e como ter visão estratégica, na medida em que conhece o negócio da organização e seu ambiente, identificando oportunidades e alternativas.

Koliver (1996) destaca que o substantivo *controladoria* vem-se difundindo intensamente no Brasil em bibliografias centrada na gestão. O autor ressalta que o processo tornou-se possível a partir do final dos anos 1980, entretanto não apresenta unanimidade no significado da expressão, bem como a definição do lugar que ocupa no conhecimento humano.

Objetivando validar tal concepção, Koliver (1996) propõe uma reflexão na definição de controladoria proposta por Mossiman e Fish (1999);

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

a. como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
b. como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Koliver (1996) afirma que na primeira hipótese a controladoria representa um setor da empresa integrado na estrutura da empresa, com funções definidas. Já na segunda hipótese a controladoria recebe configuração como área de conhecimento humano.

Koliver (1996) destaca que curiosamente, os autores em questão não atribuem à autonomia a controladoria, por não considera-la uma ciência, segundo conceituação na qual se especificam aquelas referidas na alínea "b" da citação acima.

> A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas com o fim de orientá-las para eficácia. (MOSSIMANN; FISH, 1999)

Almeida *et al*. (2001) afirmam que a controladoria constitui-se em ramo do conhecimento e reconhecem que está apoiada na teoria da contabilidade. Contudo, não esclarecem qual teoria ou doutrina contábil.

> A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas (ALMEIDA *et al*., 2001).

Resgatando a contabilidade nesse cenário, seu papel vem se adequando. Quando um processo interno da empresa muda, é necessário avaliar o impacto na área contábil. Se houver impacto, imediatamente a área contábil deve adequar essa alteração no sistema de processamento das transações, com o fim de evitar erros ou problemas de controle interno (KOLIVER, 1996).

Para Padovese (2003), a relação da contabilidade com a controladoria institui-se desde o momento em que há implantação, desenvolvimento, aplicação e coordenação de todos os processos inerentes à ciência contábil interorganizacional.

Carvalho (1995) afirma que a controladoria, enquanto órgão, reserva-se ao papel de monitorar os efeitos dos atos da gestão econômica sobre a empresa no sentido da otimização dos resultados econômicos.

A controladoria tem o objetivo de fazer com que a atividade da empresa seja medida e avaliada, acompanhando e comparando seu desempenho com outras empresas do ramo, de modo a tornar possível comunicar aos gestores como seu resultado poderia ser maior e, na seqüência, apontar as correções necessárias.

Complementando o conceito de controladoria, Beuren (2002) atribui-lhe a função de suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com vistas a assegurar o conjunto de interesses da organização, na medida em que mantêm os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Para Almeida *et al*. (2001), as funções da controladoria estão inter-relacionadas ao conjunto de objetivos da empresa, integrados com a missão da empresa, destacando as seguintes funções:

- subsidiar o processo de gestão, disponibilizando para projeções e simulações sobre eventos econômicos que possam afetar as decisões dos gestores;
- elaborar a avaliação de desempenho mediante a análise de desempenho de todas a áreas, dos gestores, da empresa e da própria área;
- apoiar a avaliação de resultado, elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões;
- gerenciar os sistemas de informação, realizando a padronização e harmonização das diversas informações econômicas transmitidas aos gestores; e

- atender os agentes do mercado, por meio da interação com o meio externo, e analisar e mensurar os impactos das legislações no resultado econômico da empresa.

Ante o exposto e buscando relacionar a função da controladoria com os objetivos da empresa, Mosimann e Fisch (1999) classificam-na como um órgão de staff, já que presta uma assessoria no controle das áreas da empresa. A controladoria não diz respeito apenas ao sistema contábil, mas a todo o processo de gestão, disponibilizando as informações necessárias ao cumprimento da missão e da continuidade da empresa.

É importante que a área contábil esteja preparada para alterar o foco do grupo contábil: de um grupo introvertido, que processa papel, para um grupo versátil, que trabalha com as diversas partes da empresa e que está disposto a modificar seus sistemas, de forma a acomodar as necessidades dos outros departamentos, conforme requerido atualmente no mundo dos negócios. (MOSIMANN; FISCH, 1999). Esse papel é desempenhado nas empresas pelo profissional da controladoria, denominado controller, o qual gerencia uma serie de atividades chave na empresa, monitora os ativos e entrega os demonstrativos financeiros. Porém, deve estar preparado para exercer uma interação ampla com os vários departamentos da empresa. (NAKAGAWA, 1993).

O Controller tem o fundamental papel de coordenar uma equipe capacitada e preparada para fazer face às modernas atribuições da função contábil.

Adicionalmente, ainda de acordo com Del Valle (2000), quanto à ampliação do papel do *controller,* deve-se citar a importante criação, em 1931, de uma organização dedicada a realçar os padrões profissionais da controladoria, o *Controller Institute of América,* mais tarde alterado para *Financial Executives Institute.*

Resumidamente, pode-se destacar que o papel do *controller* tem se expandido. De um contador voltado para atribuições básicas, passou a focalizar m profissional voltado para o gerenciamento, com habilidades interpessoais que lhe permite interagir com outros departamentos, bem como gerenciar atividades de um crescente e bem preparado grupo de colaboradores. Cabe ao *controller* adquirir muita experiência em gerenciamento e amplo conhecimento contábil.

Del Valle *et al*. (2000) afirmam

> Os títulos de "controller'' como o de tesoureiro, tiveram sua origem no governo, na Inglaterra. No século XV o título foi usado em vários cargos da 'English Royal Household', como comptroller das contas na repartição 'Lord Chamberlain''. O

> "Continental Congress" nomeou um comptroller em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de comptroller em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do comptroller foram estendidos para corporações de negócio através das estradas de ferro, nos Estados Unidos.

Nakagawa (1993) destaca que os conceitos modernos de controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de maneira muito especial. Ao organizar e trabalhar os dados relevantes da organização, influencia os gerentes nas tomadas de decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa. Dessa forma acaba tornando-se o responsável pela elaboração e implantação do projeto e pela manutenção de um sistema integrado de informações da empresa, operacionalizando o conceito de que a contabilidade tem como principal função demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da prestação de contas da empresa e seus gestores.

Nesse sentido, o autor acrescenta que o ponto fundamental da profissão é a integração entre os padrões, os orçamentos e a contabilidade, que são os principais instrumentos de mensuração à disposição do *controller*. Esses três fatores constituem um sistema integrado de informações que irá requererá o preenchimento de três requisitos fundamentais: a) a forma referente ao conteúdo, ou seja, a utilidade e confiabilidade das informações; b) a idade referenciada pelo intervalo entre a data do fato ocorrido e a data da informação, ou seja, a disponibilidade das informações no momento da tomada de decisões; e c) a freqüência que diz respeito à periodicidade da informação. O autor atribui ao *controller* a função de gerir o sistema integrado de informações da empresa.

Del Valle *et al.* (2000), em sua pesquisa, definiu a função do *controller* sob dois focos de avaliação. No primeiro, teria a responsabilidade de um gerente de contabilidade geral, em órgão de linha, subordinado ao executivo principal de finanças da empresa. Sob sua responsabilidade estariam as áreas e as funções da contabilidade geral, fiscal e de custos, o controle patrimonial, área de orçamentos, a auditoria interna e as áreas administrativa e financeira. No segundo, a compilação e análise de informações geradas, e não a responsabilidade por sua elaboração. Desse modo, sua função principal seria garantir a qualidade e a distribuição das informações dentro da entidade, o que leva a controladoria a atuar como um órgão de "staff" ligado à alta administração. Ao *controller* caberia, ainda, o papel de avaliar os resultados obtidos em comparação com o planejamento, influenciando a tomada de decisões dentro da empresa.

Kanitz (1976, p. 6) destaca que as principais responsabilidades do *controller* seriam:

- organizar um adequado sistema de informações gerenciais que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- comparar permanentemente o desempenho esperado com o real;
- classificar as variações entre estimativas e desempenho;
- identificar as causas e os responsáveis pelas variações;
- apresentar recomendação para a adoção de medidas corretivas;
- elaborar demonstrações financeiras em diferentes GAAP's[15];
- trabalhar no planejamento tributário com o departamento jurídico; e
- implantar sistemas orçamentários.

O papel do *controller* é gerar informações para a alta administração. Busca-se nos estudos responder a indagação: o que mais se espera deste profissional em termos de decisões estratégicas para as organizações. Destaca-se que esse profissional é responsável pelas informações gerenciais relevantes à administração, contribui com informações decisivas em questões fiscais e legais, fornece subsídios históricos e futuros e agrega valor ao negócio. Para a Associação Nacional dos Executivos em Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC), isso não é regra, pois existem *controllers* que se limitam às demonstrações financeiras e à legislação fiscal, não procurando conhecer os processos operacionais da empresa. Com isso, perdem oportunidades valiosas que surgem do envolvimento em processos decisórios nas organizações. Porém, em algumas empresas o papel do *controller* é importante recebendo o *status* de diretor.

2.2.6 Contador *Controller*: competências exigidas

O marco das pesquisas sobre as competências do profissional de contabilidade no Brasil é registrado por Franco (1980) quando evidencia em seu artigo a necessidade de a classe profissional melhorar sua capacidade de comunicação e a visão dos negócios.

[15] General Accepted Acconting Principles – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

No final da década de 1980, Luz (1989) ressaltava a necessidade de o contador ter habilidades com a informática. Martins (1993) ressalta que o profissional de contabilidade deve possuir a capacidade de comunicação e integridade, além da formação técnica.

Destacam-se a partir das pesquisas, diversos autores que se dedicaram ao estudo das competências: inicialmente, na Psicologia, McClelland (1973); mais tarde, Boyatzis[16] em 1982 e Spencer & Spencer[17] (1993), este ultimo com a elaboração do dicionário de competências de diversas profissões. (CARDOSO, 2006).

Com base nesses estudos, outros pesquisadores buscam aplicar a base teórica em campos específicos do conhecimento. No caso específico da ciência contábil, Cardoso (2006, p. 113) destaca que o estudo das competências confunde-se um pouco com a função e as atividades do profissional, ressaltando ainda que até o início do ano de 2000 não era possível identificar pesquisas vinculadas ao conceito de competências dos profissionais da contabilidade.

Buscando apresentar a evolução histórica da pesquisa sobre competências, propõe-se, por meio do QUADRO 5 apresentar uma síntese da evolução dos estudos sobre competências na visão de autores internacionais, de acordo com Cardoso (2006, p. 113).

[16] BOYATZIS, R.E. **The competente manager**: a model for effective performance. New York: John Wiley & Sons, 1982.

[17] SPENCER, L.M.Jr.; SPENCER, S.M. **Competence at work**: models for superior performance. New York: John Wiley, 1993.

QUADRO 5 – Estudos empíricos sobre competências na área da ciência contábil

Autor(es)	Resultados da pesquisa/estudo
1. Kester (1928)	"[...] necessidade de habilidades técnicas sobre contabilidade financeira, particularmente os aspectos dos princípios contábeis que estavam no início de discussão, além das ferramentas de controle como custos e acompanhamento de gastos."
2. Wixon, Kell e Bower (1943)	"[...] destacam questões técnicas: planejamento, controle orçamentário, contabilidade financeira e mensuração[...]".
	destacam ainda aspectos do comportamento como capacidade de negociação e comunicação, bem como o autocontrole, a integridade ética e o raciocínio analítico".
3. Bower (1957)	Discute o fato de o contador reunir além de conhecimentos técnicos, habilidades e conhecimentos sobre a capacidade de comunicação, relacionamento e integridade profissional.
4. Campfield(1963)	Fica clara a necessidade de trabalhar as competências do contador sobre a visão do longo prazo, controle orçamentário, custos, bem como a necessidade de uma visão estratégica.
5. Kublin (1965)	Através do artigo *The Accounting Review* levando 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..
6. Henning e Mosely (1970)	Aspectos legais, planejamento e controle de custos, reporte de relatórios contábeis e atendimento a usuários externos.
7. Harden (1995)	Primeira definição direta das competências do contador: capacidade comunicação, atendimento, negociação e iniciativa, além das competências técnicas.
8. Laurie (1995) e Medley (1996)	Necessidade de conhecimentos em sistemas de informação e processamento de dados com maior ênfase.
9. Morgan (1997)	Importância da habilidade de comunicação na profissão e na educação do contador destacando a capacidade em escrever memorandos, relatórios e demonstrações, realizar apresentações, capacidade de se comunicar com várias pessoas e capacidade de ouvir e de se fazer entender.
10. Esselstin(2001)	Enumera as 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.
11. Needles, Cascini, Krylova e Moustafa (2001)	Segregação das competências em quatro grandes grupos, conhecimentos, habilidades, valores profissionais e flexibilidade.
12. Moramed e Lashine (2003)	Estabelece prioridade de se trabalhar as capacidades de habilidade de comunicação, domínio da computação, raciocínio analítico, visão global, liderança e pensamento crítico, além de habilidades técnicas como: contabilidade de custos, orçamento e técnicas de controle.
13. Abdolmohammadi, Searson e Shanteau (2004) e em especial Hotltzman (2004)	Merece destaque às competências cujo foco é a integridade e confiança nos contadores, conseqüência dos impactos causados pelos escândalos contábeis.

Fonte: Cardoso (2006)

Concluindo a revisão da literatura internacional sobre competências, Cardoso (2006, p. 120) identifica:

> 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 preocupação em evoluir a discussão que propõe.

Cardoso (2006) destaca em seu trabalho algumas considerações importantes acerca da evolução dos textos bibliográficos sobre competências. Primeiramente, a questão da comunicação pessoal, além dos aspectos técnicos de custos e preços. Planejamento e ferramentas de controle já apareciam como uma característica importante desde os artigos apresentados nas décadas de 1940, 1950 e 1960 até os dias atuais.

Nas décadas de 1970 e 1980 o autor ressalta que poucos estudos foram localizados sobre as características. Entretanto, merece destaque o estudo nomeado *White Paper*, que tem como característica marcante a questão da habilidade com informática e gestão da informação, fato considerado raro nos estudos anteriores.

Cardoso (2006, p. 108), inspirado no dicionário de competências das diversas profissões proposto por Spencer e Spencer (1993), identificou um conjunto de competências requeridas para o contador, QUADRO 6. Contudo, o autor afirma que é preciso antes de utilizar o dicionário, consultar a literatura e confrontar com os profissionais da área, como também aplicá-lo em determinadas empresas, para poder verificar sua eficácia. O segundo aspecto consiste em limitar um número de competências de forma a não repetir conceitos na fase inicial do estudo. Por fim, o terceiro aspecto trata da análise do contexto em que será utilizado o dicionário. Ou seja, cada contexto de empresa pode alterar o perfil das competências requeridas do profissional.

QUADRO 6 – Competências do contador conforme Cardoso (2006)

continua

	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
Autocontrole	Mantém o desempenho sob condições estressantes e hostis.
	Responde 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

continuação

Competência	
	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)
Ferramenta de Controle	Conhece e utiliza as ferramentas de controle e gestão, como: orçamento, controle interno, custos e 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 (1982) e Henning and Mosely (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 aos interesses dos usuários internos e externos desta informação e das normas vigentes no ambiente nacional como internacional.
	Bower (1957) e Henning e Mosely (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 feeback.
	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)
Planejamento	Estuda e aplica conceitos de planejamento e acompanhamentos estratégico, operacional e financeiro auxiliando a alta administração no alcance dos seus objetivos.
	Harden (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.

continuação

Competência	
	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 de 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, empregados buscando atender os interesses da empresa.
	Henning and Moseley (1970) e Morgan (1997)

Fonte: Cardoso (2006, p. 110)

Holland (2000), considerando os principais aspectos sobre competências classificados pelos órgãos internacionais, propõe a disseminação de tais questionamentos no Brasil. Registra-se o estudo de Calijuri (2004), definindo que aspectos como liderança, iniciativa, comunicação, raciocínio quantitativo, finanças e relacionamento externo são competências necessárias ao contador. Especialmente, destaca o autor a necessidade das competências técnicas como a contabilidade, planejamento tributário, custos, planejamento e formação e análise de preços.

Com base nestes relatos, Cardoso (2006) referencia a carência de pesquisas no Brasil sobre as competências do contador, seja de forma estruturada ou semi-estruturada, comparando-se com os estudos internacionais.

Nesse sentido o marco teórico utilizado para a realização deste trabalho foi o modelo proposto pelo autor. Ou seja, a partir do conjunto de competências requeridas para o contador objetiva-se identificar as competências mais requeridas do profissional *controller*.

3 METODOLOGIA

O objetivo deste capítulo é descrever os principais aspectos metodológicos utilizados no presente estudo, evidenciando os objetivos, geral e específico, a caracterização da pesquisa estudada, o instrumento de coleta de dados, os procedimentos utilizados para análise e o tratamento dos dados, bem como as limitações da pesquisa.

3.1 Objetivo da pesquisa

O objetivo principal na realização desta pesquisa foi: identificar as competências requeridas dos profissionais contábeis que exercem a função de *controller*.

Para alcançar este objetivo principal, foram traçados os seguintes objetivos intermediários:

- Descrever a função da contabilidade e a atuação do *controller* nas empresas;
- Identificar, a partir da literatura, as competências que são esperadas dos profissionais da contabilidade que desempenham a função de *Controller;* e
- Avaliar se as competências requeridas do profissional *controller* variam em função da faixa etária e tempo de atuação como *controller*.

3.2 Caracterização da pesquisa

É importante destacar, antes da caracterização da pesquisa, que o papel da metodologia no processo de investigação científica não pode ser entendido como solução propriamente dita, mas sim como um condutor de questionamentos criativos que permitem opções novas e mais seguras quanto mais consciência se tiver de sua marca aproximativa (DEMO, 1995).

Gil (1996) caracteriza como pesquisa o processo formal ordenado e desenvolvido de acordo com o método científico cuja realização tem por objetivo buscar respostas para questionamentos seguindo uma forma de atuação que consiste, essencialmente, em observar, classificar, demonstrar e interpretar fenômenos de uma maneira que possibilite a predição e a explicação de questões significativas.

Desse modo, a metodologia utilizada em uma pesquisa depende preponderantemente do objetivo proposto e da natureza da pesquisa. Sobre este aspecto, o presente estudo é de natureza qualitativa descritiva. Este método mostrou-se coerente com os principais objetivos desta pesquisa, já que o seu propósito foi expor características de uma população e estimar a proporção de elementos numa população específica que tenham determinadas características ou comportamentos (MATTAR, 1999).

Destaca-se que para a realização desta pesquisa, primeiramente realizou-se uma revisão bibliográfica sobre a abordagem conceitual de competências bem como sobre a ciência contábil e atuação profissional do contador e do *controller*.

As pesquisas são ainda classificadas quanto aos meios de investigação. O método selecionado para a realização desta pesquisa foi o de *survey*, que permite responder aos questionamentos do tipo “o quê?”, “por quê?”, “como?”, “quanto?” e “quais”? (FREITAS *et al*., 2000: 105). Segundo Malhotra (2001), o método utilizado envolve a construção de um questionário estruturado para obter informações específicas de uma população, sendo este aplicado a uma amostra dessa população. Neste estudo, o questionário foi elaborado com alternativas fixas de resposta, sendo permitido ao respondente escolher apenas uma dessas alternativas ao preenchê-lo.

As principais vantagens do método de *survey* para o autor mencionado anteriormente são: o questionário é fácil para administrar; o uso de questões com respostas fixas elimina possíveis vieses causados pelos respondentes; e os processos de coleta e análise dos dados são simplificados.

Para os autores, este instrumento de pesquisa apresenta algumas desvantagens associadas a tal método, por exemplo, a possibilidade de os respondentes não serem capazes de responder ao questionário ou a algumas perguntas nele contidas. Entretanto no caso específico desta pesquisa o item *capacidade* não deve ser considerado, levando-se em conta o perfil da amostra. Contudo, o período de aplicação do questionário pode ser considerado como desvantagem, já que foi aplicado no período de encerramento das demonstrações contábeis, período caracterizado pelo elevado número de tarefas exigidas dos profissionais.

3.3 Universo e amostragem

Gil (1999) define universo ou população como um conjunto de elementos, empresas, produtos e pessoas que possuem determinadas características. O autor, buscando exemplificar uma população, cita como população o número de alunos matriculados numa determinada escola.

Ainda de acordo com autor citado, a amostra é uma parte da população, a qual será escolhida de acordo com grau de representatividade.

Para tanto, a amostra se fundamenta em leis estatísticas, podendo ser classificada em dois grandes grupos: probabilísticas; e não probabilísticas. A amostragem probabilística está rigorosamente fundamentada em leis estatísticas e ou matemáticas. Por outro lado, a amostragem não probabilística não se apóia em leis estatísticas e ou matemáticas, mas sim em critérios que são estabelecidos pelo pesquisador.

A amostra levantada nesta pesquisa caracteriza-se como não probabilística intencional, uma vez que foi selecionada a partir da população de profissionais pertencentes a um subgrupo composto por aqueles com características comuns, ou seja, que desempenham atividades de *controller* nas empresas.

A idéia inicial de acesso aos elementos da amostra para a realização da pesquisa foi baseada na pesquisa das melhores e maiores empresas da região de Minas Gerais indicadas pela revista exame de 2007, em que se pretendia a identificação para uma qualidade significativa de empresas.

Assim, encaminhou-se, via e-mail, o instrumento de pesquisa aos *controllers* da empresas integrantes (QUADRO 7). Entretanto, diante do baixo número de respondentes, buscou-se aprimorar a amostra com um novo grupo de respondentes, neste caso, utilizando-se o critério de acessibilidade. A amostra ficou então selecionada pelos critérios de tipicidade e acessibilidade, com um número total de 14 respondentes (VERGARA, 1998).

Pelo critério de tipicidade, foram selecionadas as empresas classificadas pela pesquisa da *Melhores e Maiores* de 2007 da Editora Abril, integrantes do QUADRO 7. Já o segundo critério representou um critério racional, buscando profissionais na região em áreas diversas por acessibilidade aos mesmos.

Pelo critério de tipicidade, as empresas analisadas foram: ArcelorMittal Inox Brasil S.A (anteriormente denominada Acesita SA), Belgo Grupo ArcelorMittal Brasil, Companhia

de Saneamento de Minas Gerais, Gerdau Açominas S.A, Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais e V&M do Brasil.

Pelo critério de acessibilidade, as empresas analisadas foram: Aethra Componentes Automotiva Ltda, Holcim (Brasil) S.A., Companhia_Coreano_Brasileira_de_Pelotização, Linear Distribuidora de Aluminio Ltda, Precon Industrial S/A, Telemar Norte Leste S.A, Vale do Rio Doce, Ferrovia Centro Atlântica, Minerações Brasileiras Reunidas S.A. e Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte.

QUADRO 7 – Maiores empresas por região – Minas Gerais

Acesita S.A – ArcelorMittal Brasil
Alcoa Alumínio S.A
ALE Combustíveis S.A
BBA – Belgo Bekaert Arames Ltda – ArcelorMittal Brasil
Belgo Siderurgia S.A – ArcelorMittal Brasil
Cemig Distribuição S.A
Cemig Geração e Transmissão S.A
Copasa – Cia de Saneamento de Minas Gerais
Fiat Automóveis S.A
Gerdau Açominas S.A
Grupo Martins – Martins Comércio e Serviços de Distribuição S.A.
Samarco Minerração S.A
SHV Gás Brasil Ltda
Telemig Celular S.A
Usiminas – Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais
V&M do Brasil
Votorantim Metais Zinco

Fonte: Exame: Melhores e Maiores 2007 – Editora Abril

O QUADRO 8 apresenta a distribuição da amostra, segundo a razão social, o segmento da empresa e o endereço eletrônico.

QUADRO 8 – Composição final da amostra

Empresa	Segmento	Endereço eletrônico
Aethra Componentes Automotivos Ltda	Componentes automotivos	www.aethra.com.br
ArcelorMittal Inox do Brasil - Acesita S.A	Siderurgia e Metalurgia	www.acesita.com.br
Belgo Grupo Arcelor Brasil	Siderurgia e Metalurgia	www.belgomineira.com.br
Companhia_Coreano_Brasileira_de_ Pelotização- Kobrasco	Mineração	www.saveli.com.br/kobrasco.htm
Copasa – Cia Saneamento de Minas Gerais	Serviço Concessionário de Saneamento de Minas Gerais	www.copasa.com.br
Facisabh – Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte	Instituição de ensino superior	www.facisa.com.br
Ferrovia Centro Atlântica – FCA	Logística	www.fcasa.com.br
Gerdau Açominas S.A	Siderurgia e Metalurgia	www.gerdau.com.br/gerdauacominas/br/
Holcim (Brasil) S.A	Cimenteira	www.holcim.com.br
Linear Comércio de Alumínios Ltda	Comercio de alumínios	www.linearaluminio.com.br
Minerações Brasileiras Reunidas S.A –MBR	Mineração	www..vale.com.br
Precon Industrial S.A	Industria pré-fabricados de concreto	www.precon.com.br
Telemar Norte Leste S.A	Serviço de telecomunicações	www.novaoi.com.br
Usiminas – Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A	Siderurgia e Metalurgia	www.usiminas.com.br
V&M do Brasil S.A	Siderurgia e Metalurgia	www.vmtubes.com.br
Vale do Rio Doce S.A	Mineração	www.vale.com

Fonte: Elaborado pela autora

3.4 Coleta de dados

A coleta de dados envolve os meios pelos quais os objetivos do trabalho foram perseguidos. Lakatos (2003) define coleta de dados como a etapa da pesquisa em que se inicia a qualificação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos.

Para os fins deste estudo, optou-se pela técnica de aplicação de questionário, partindo-se do princípio de que esta técnica permitiria a participação simultânea da amostra. Além disso, considerou-se que a utilização do questionário permitiria maior facilidade de participação dos

respondentes, já que a pesquisa se deu em uma fase tipicamente "atarefada" para os profissionais de contabilidade, por se tratar do período de encerramento do exercício social e de elaboração das demonstrações contábeis para publicação.

Objetivando aprofundar os resultados obtidos por meio do questionário, realizou-se uma entrevista com um dos respondentes.

3.4.1 Questionário

Dispensou-se grande atenção ao desenvolvimento do questionário, procurando torna-lo bastante claro e bem estruturado, para permitir aos respondentes maior facilidade, compreensão e menor tempo gasto no seu preenchimento.

O método utilizado para sua aplicação contemplou o envio por *e-mail*. Neste caso, para a amostra classificada por tipicidade, foi necessário realizar uma pesquisa prévia no site da referida empresa, no sentido de identificar o profissional que deveria responder à pesquisa. Para a amostra classificada por acessibilidade, a aplicação se deu também via e-mail.

Destaca-se que o método utilizado apresenta as seguintes vantagens: maior agilidade e praticidade para os respondentes, já que eles podiam preencher o questionário no momento mais conveniente, especialmente considerando a época em que ocorreu a aplicação do instrumento de pesquisa.

O instrumento de coleta de dados utilizado na pesquisa foi elaborado com base nas competências do contador, tal como proposto por Cardoso (2006), que se encontra no Apêndice I. Ressalta-se que os conceitos utilizados em sua obra serviram de base para a estruturação do instrumento empregado na coleta e análise dos dados.

Com o propósito de apresentar a pesquisadora, introduzir a pesquisa e orientar o preenchimento do questionário, elaborou-se uma carta de apresentação, página inicial do instrumento de pesquisa, conforme Apêndice I.

A fim de atender ao tema proposto da pesquisa o questionário foi dividido em duas partes: a primeira, destinada às características do profissional; a segunda à identificação das competências requeridas para a função de *controller*. Neste caso, cada uma das questões do questionário foi elaborada a partir de uma variável, conforme apresentação na TAB. 1,

considerando-se como suporte de pesquisa o resumo do *dicionário de competências*, apresentado no referencial teórico deste estudo.

Ainda no final da parte II do questionário, foram apresentadas três questões abertas, com o propósito de obter informações sobre as dificuldades e as sugestões para o desempenho e a formação do profissional que exerce a atividade de *controller*.

A utilização das respostas de um questionário estruturado complementado por questões abertas está de acordo com as preocupações de Yin (2001). O autor denomina tal recurso de "triangulação" e afirma ser um ponto forte para a coleta de dados de um estudo de caso a oportunidade de utilizar muitas fontes diferenciadas para a obtenção de evidências.

Os questionários foram encaminhados por meio do correio eletrônico (*e-mail),* no período de 25/02/2008 a 15/03/2008, concedendo-se ao respondente um prazo de dez dias para retorno. Esperava-se a resposta até a primeira semana de março de 2008. Entretanto, visando garantir uma amostra significativa, esperou-se para iniciar o processo de análise dos dados até o término da primeira quinzena de março de 2008. Depois desse período, iniciou-se a análise dos dados.

Ressalta-se que o questionário foi respondido pelos profissionais que exercem a função de *controller* da empresas, independentemente se a amostra foi qualificada por tipicidade ou acessibilidade.

TABELA 1 – Variáveis consideradas no estudo

Número da variável	Variável/Competência
V1	Analítica
V2	Autocontrole
V3	Comunicação
V4	Empreendedor
V5	Visão estratégica
V6	Ferramenta de controle
V7	Legal
V8	Informática
V9	Integridade e confiança
V10	Contabilidade e Finanças
V11	Negociação
V12	Ouvir eficazmente
V13	Atendimento
V14	Planejamento
V15	Técnicas de gestão
V16	Trabalho em equipe
V17	Gestão de informação
V18	Relacionamento externo

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas competências do contador (CARDOSO, 2006).

3.4.2 Entrevista

Após a consolidação dos resultados obtidos mediante a realização dos questionários, realizou-se uma entrevista estruturada com um dos respondentes. A escolha deste entrevistado considerou três aspectos: o tempo de exercício da função de *controller* acima de 15 anos; formação acadêmica em Ciências Contábeis com pós-graduação em nível de especialização; e facilidade de contato.

O objetivo da entrevista foi discutir os resultados obtidos na primeira etapa da pesquisa e conhecer a percepção do *controller,* considerando as competências tratadas como requeridas para o exercício da função.

A entrevista foi realizada obedecendo ao "Roteiro de entrevista" (Apêndice B), em que após a pergunta, o entrevistado respondia sendo suas respostas gravadas e utilizadas na construção da análise dos resultados e considerações da pesquisa pela autora.

3.4.3 Tratamento dos dados

Os dados do questionário foram analisados com base nas 18 variáveis do *Dicionário de competências do contador*, proposto por Cardoso (2006), utilizando-se dos métodos quantitativos, com aplicação da contagem de freqüência e escalas de graduação na categorização dos dados.

No intuito de enriquecer a análise quantitativa, foram realizadas análises com uma discussão qualitativa das respostas referente às questões abertas colocadas no final do questionário.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo tem por objetivo apresentar a análise dos resultados apurados a partir da pesquisa aplicada a 14 profissionais que exercem a atividade de *controller,* e com foco nas competências requeridas, tendo como suporte as competências do contador, proposto por Cardoso (2006).

O principal instrumento utilizado para atender ao objetivo do presente estudo foi o questionário (Apêndice A), aplicado aos profissionais que desempenham a atividade de *controller.*

Apesar do reduzido número de respondentes, pôde-se realizar uma análise quantitativa dos dados, visando caracterizar o profissional *controller* e conhecer as suas competências.

O questionário apresenta duas seções. A primeira possui questões referentes às informações gerais dos respondentes como: *idade, sexo, estado civil, empresa a que está vinculado, grau de escolaridade, formação básica, tempo que exerce a função de controller e participação em cursos para o desenvolvimento na área de atuação como controller*. A segunda refere-se às competências que serão avaliadas para os profissionais do contador gestor: *analítica, autocontrole, comunicação, empreendedor, visão estratégica, ferramenta de controle, legal, informática, integridade de confiança, contabilidade e finanças, negociação, ouvir eficazmente, atendimento, planejamento, técnicas de gestão, trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo*. Ao todo, serão analisadas 18 competências, que foram avaliadas por meio de 18 assertivas no questionário. O questionário possui uma escala *Likert* de 5 pontos, cada um correspondendo à freqüência de ocorrência das competências. A correspondência dos números da escala com a freqüência é:

1 = Nunca; 2 = Raramente; 3 = Às vezes; 4 = Freqüentemente; 5 = Muito freqüentemente.

De posse dos dados, as análises foram realizadas nos *softwares SPSS e Excel*, utilizando técnicas gráficas para comparação entre as variáveis. Os resultados foram comparados de uma forma geral. Para isso, foram obtidas as médias aritméticas das respostas de cada competência. Para avaliar, comparar as competências mais requeridas com as menos requeridas, utilizou-se como referência a média geral das médias das competências. Para delimitar as principais competências mais requeridas e as principais competências menos requeridas utilizaram-se também estatísticas de ordem, como os quartis das médias. O primeiro quartil define o valor que delimita os 25% valores mais baixos de uma lista de

valores ordenados. O segundo quartil corresponde à mediana, que delimita os 50% valores mais baixos. O terceiro quartil define os 25% valores mais altos.

Por fim, foram realizados alguns cruzamentos das variáveis do perfil dos respondentes com as competências, com o objetivo de analisar os dados em horizontes mais específicos.

Destaca-se, ainda, que foram apresentadas aos respondentes três questões abertas cujo propósito era identificar as dificuldades, as ferramentas, os métodos e as concepções consideradas essenciais ao desempenho da função do *controller*.

4.1 Caracterização da amostra

4.1.1 Perfil da população estudada

Nesta seção, apresentam-se os resultados relacionados ao perfil dos respondentes, como características demográficas e ocupacionais.

A amostra estudada é composta por 14 *controllers,* sendo que 2 representam mais de uma empresa. Tal fato justifica-se por tratar-se de uma corporação, ou grupo societário. Observa-se que 5 empresas integrantes deste grupo pertencem ao segmento de siderurgia e metalurgia, consideradas pela pesquisa Exame de 2007 como as melhores e maiores empresas da região de Minas Gerais no *ranking* de rentabilidade, ou seja, retorno obtido no ano.

A amostra conta com a participação de 2 empresas de concessão de serviços, 1 em telefonia e 1 em serviços de saneamento. A empresa prestadora de serviços de telecomunicações é considerada a maior operadora no segmento em faturamento e a maior empresa de telefonia da América do Sul. Já a empresa prestadora de serviços de saneamento é considerada a maior do Brasil entre as estaduais em termos de rentabilidade e a terceira maior pelo critério de receitas líquidas, de acordo com o critério de lucro por patrimônio líquido (*return on equity*), respectivamente, tomando por base os balanços referentes ao exercício de 2006 publicados pelas sete maiores empresas do setor de saneamento no Brasil e segundo publicação do jornal *Valor Econômico* de agosto de 2007.

Compõem a amostra 3 grandes empresas do segmento de mineração, 2 situadas em Minas Gerais, na região metropolitana de Belo Horizonte, e 1 que foi constituída mediante a

associação da Vale do Rio Doce e a *Pohang Iron and Steel Co., Ltd – Posco*. As empresas mineradoras foram classificadas, por pontos obtidos, entre as dez empresas do segmento de mineração com maior crescimento, considerando as vendas no ano, pela revista *Exame Melhores & Maiores* de 2007.

Integram também a amostra 2 empresas classificadas como "sociedade limitada," sendo que 1 desempenha a atividade de distribuição de alumínios na cidade de Belo Horizonte/MG e 1 atua no segmento de comércio de componentes automotivos, situada na cidade de Betim/MG.

A amostra é composta também por 1 estabelecimento particular de ensino superior, que tem por objetivo principal produzir, intermediar e disseminar o conhecimento em todas as suas formas. Destaca-se que, em caráter inédito no Brasil, sua mantenedora é uma empresa de direito privado do segmento de contabilidade e consultoria empresarial.

Por meio da tabulação dos dados obtidos dos 14 questionários, foi possível caracterizar o respondente que participou do presente estudo com base nas variáveis *do sexo, faixa etária, estado civil, grau de escolaridade, formação básica, tempo que exerce a função de controller e realização de curso para desenvolvimento na área de atuação como controller*.

Em relação à *faixa etária*, nota-se no GRÁF. 01 que o maior contingente dos respondentes situa-se nas faixas etárias De 41 a 45 anos e Mais de 45 anos.

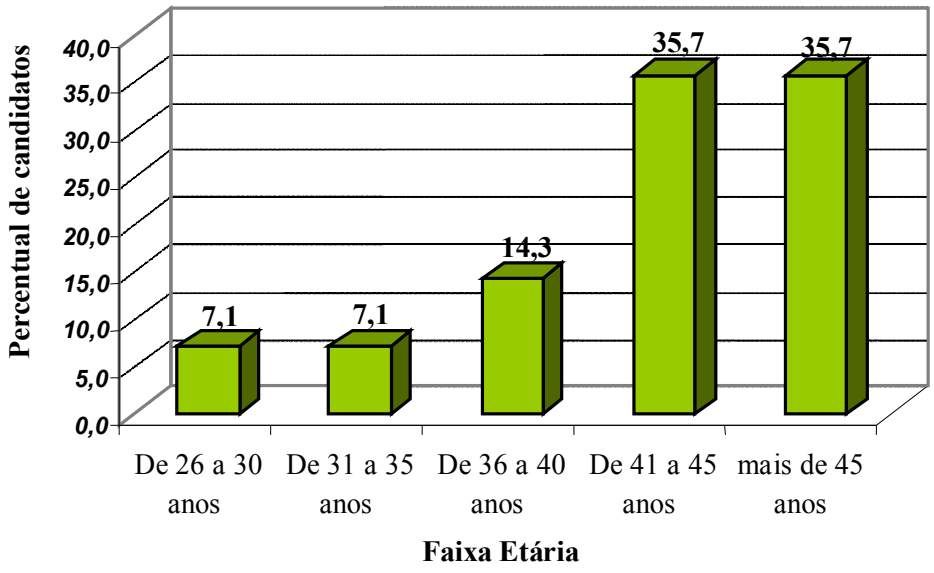

GRÁFICO 1 – Distribuição dos respondentes em relação à faixa etária
Fonte: Dados obtidos da pesquisa

Quanto à distribuição por *sexo*, a população caracteriza-se por ser formada por 12 homens e apenas 2 mulheres exercendo a atividade de *controller*.

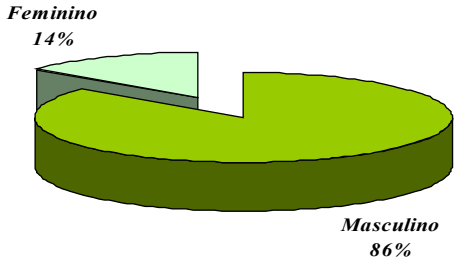

GRÁFICO 2 – Distribuição dos respondentes em relação ao sexo
Fonte: Dados obtidos da pesquisa

Quanto à formação básica, 71,4% dos respondentes são graduados especificamente em Ciências Contábeis, ressaltando que os respondentes com formação em Administração, 14,3% e Economia, 7,1%, também cursaram o curso de Ciências Contábeis.

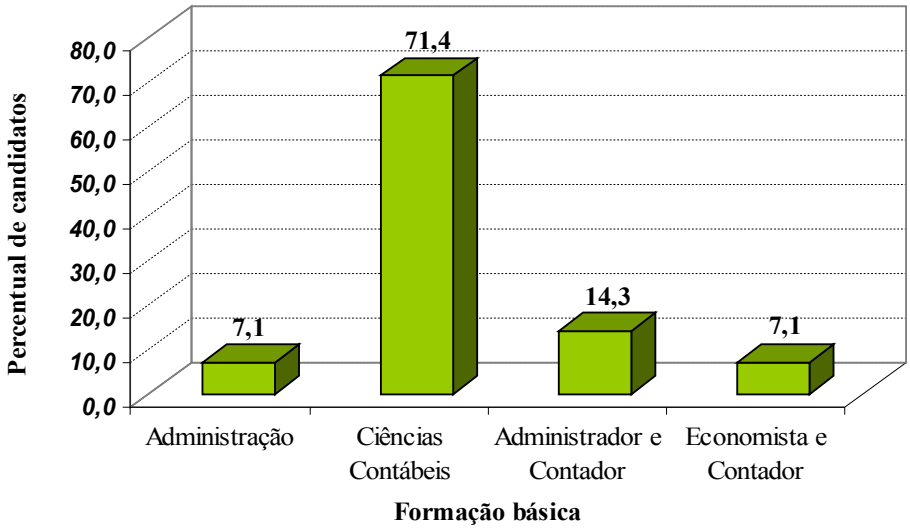

GRÁFICO 3 – Distribuição dos respondentes em relação à formação básica
Fonte: Dados obtidos da pesquisa

Consta também da amostra um *controller* com formação nas áreas de Economia e Ciências Contábeis e outro em Administração e Ciências Contábeis.

Destaca-se que os dados obtidos mantêm uma similaridade com a pesquisa realizada em 2001, que identifica Ciências Contábeis como sendo a graduação mais requisitada no exercício da função de *controller* (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

Ainda considerando o grau de escolaridade, 71% dos respondentes afirmaram já ter participado de algum curso na sua área de atuação como *controller*, distribuídos em especializações em MBA em Finanças, Gestão Estratégia e Controladoria.

Cabe destacar a contribuição de 2 respondentes da pesquisa por meio da questão aberta, indicando a necessidade de continuidade dos estudos.

> Jamais interromper os estudos, fortalecer o *networking* e valorizar, a cada dia, a classe contábil, pois trata-se de profissional imprescindível às organizações, mas que pode agregar mais valor a estas, desde que se prepare para tal e não se acomode. (R-02)
>
> Aprimorar o conhecimento relativo às finanças da empresa, ter conhecimento de pelo menos uma língua estrangeira (preferencialmente o inglês); conhecimento de Contabilidade Internacional e conhecimento do mercado de capitais. (R-05)

O resultado leva a concluir que a atualização é importante, considerando as necessidades de conhecimento.

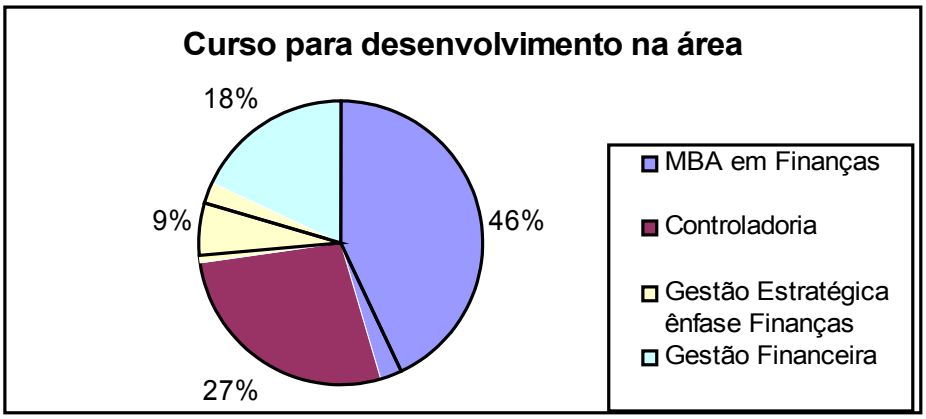

GRÁFICO 4 – Distribuição dos respondentes em relação à realização de cursos
Fonte: Dados obtidos da pesquisa

Em relação ao *tempo que exerce a função de controller,* verificou-se que 35,7% dos respondentes exercem a função num período de 1 a 5 anos, seguidos pelos respondentes que exercem num período de 11 a 15 anos.

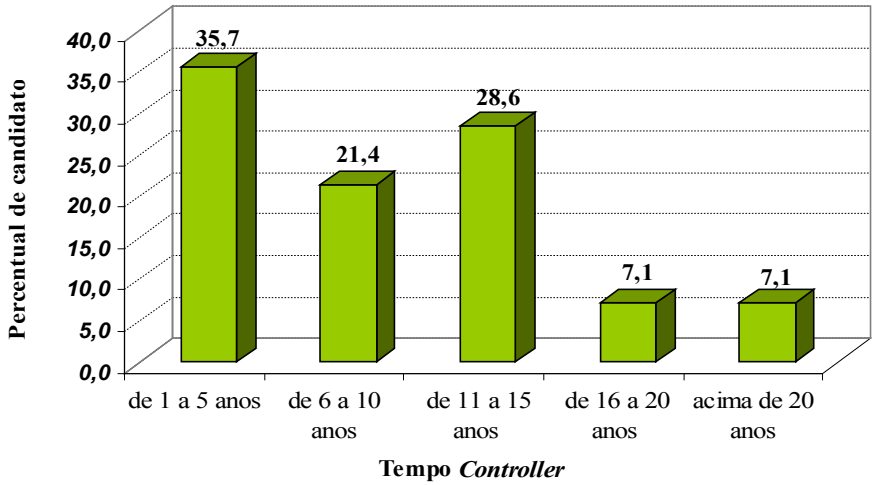

GRÁFICO 5 – Distribuição dos respondentes em relação ao tempo de *controller*
Fonte: Dados obtidos da pesquisa

A seguir, são apresentados os resultados obtidos com a segunda parte do questionário, em que os respondentes indicaram, entre as 18 competências propostas por Cardoso (2006), o grau de freqüência.

4.2 Análise da amostra pesquisada com base nas competências de Cardoso (2006)

Esta parte da análise procurou examinar o comportamento da amostra pesquisada em relação ao modelo de competências do contador, proposto por Cardoso (2006).

Para cada competência avaliada, o respondente tinha que marcar uma das opções de respostas de acordo com a sua freqüência de ocorrências. Cada uma dessas atitudes relacionava-se a uma competência proposta por Cardoso.

1 = Nunca; 2 = Raramente; 3 = Às vezes; 4 = Freqüentemente; 5 = Muito freqüentemente;

Como forma de coletar mais informações dos respondentes e enriquecer a análise qualitativa, foram formuladas três questões abertas, no final do questionário, para que pudessem apresentar as dificuldades que o contador encontra para exercer a atividade de *controller*, e indicar as ferramentas, métodos e concepções considerados essenciais para o desempenho da função. Deixou-se espaço para que pudessem incluir sugestões e informações complementares que julgassem pertinentes a respeito os temas tratados no questionário.

Sendo assim, pretende-se fazer um diagnóstico das práticas profissionais dos *controllers* segundo as competências profissionais mais freqüentemente utilizadas pelos participantes da pesquisa.

As competências identificadas por Cardoso (2006) que compõem a lista de variáveis analisadas nesta pesquisa são:

- V1 – Analítica: analisar as partes de um problema ou situação, estabelecendo suas relações para formular diversas soluções e o valor de cada uma.
- V2 – Autocontrole: manter o desempenho sob condições estressantes e hostis, respondendo positivamente aos problemas, sem impulsividade e permanece calmo.
- V3 – Comunicação: estabelecer sintonia nas comunicações com pessoas ou grupos, entendendo mensagens e sendo entendido; demonstrar boa articulação ao comunicar idéias por escrito e verbalmente.

- V4 – Empreendedor: desenvolver soluções criativas para a solução de problemas da empresa e dos clientes; procurar inovar diante das restrições da empresa, assumindo riscos calculados.
- V5 – 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.
- V6 – Ferramenta de controle: conhecer e utilizar as ferramentas de controle e gestão, como: orçamento, controle interno, custos e fluxo de caixa.
- V7 – Legal: conhecer e acompanhar as tarefas obrigatórias, como: planejamento tributário e atendimento às exigências fiscais.
- V8 – Informática: conhecer e utilizar a informática como ferramenta na identificação, seleção e formatação de informações gerenciais para o processo decisório.
- V9 – Integridade e confiança: ter integridade e exprimir positivamente seus valores e crenças pessoais de maneira consistente com os padrões éticos de sua empresa; inspirar confiança pelo cumprimento dos compromissos assumidos.
- V10 – Contabilidade e finanças: dominar e interpretar os conceitos relacionados à área de contabilidade e finanças empresariais, atendendo aos interesses dos usuários internos e externos desta informação e das normas vigentes no ambiente nacional como internacional.
- V11 – Negociação: realizar acordos com as várias áreas envolvidas com o sistema de informação e mensuração de desempenho, adicionando valor e vantagens competitivas às negociações; buscar opções para atender os interesses dos envolvidos e da empresa.
- V12 – Ouvir eficazmente: desenvolver diálogos interativos com as pessoas, perguntar por mais detalhes sobre os assuntos, avaliar as mensagens e fornecer *feeback*.
- V13 – Atendimento: saber 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.
- V14 – Planejamento: estudar e aplicar conceitos de planejamento e acompanhamentos estratégico, operacional e financeiro, auxiliando a alta administração no alcance dos seus objetivos.

- V15 – Técnicas de gestão: demonstrar estar atualizado com as técnicas, dados e novos conhecimentos por meio de leitura, cursos, viagens, congressos, etc.
- V16 – Trabalho em equipe: cooperar com os demais membros da equipe; ser comprometido com as metas e objetivos da equipe; compreender e esforçar para o bem da equipe, ao invés de servir a seus próprios interesses.
- V17 – Gestão de 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.
- V18 – Relacionamento externo: realizar acordos e negociação com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes e empregados buscando atender os interesses da empresa.

Para identificar e analisar essas competências, foram obtidas as médias das respostas para todos os respondentes. Para delimitar as competências mais requeridas das competências menos requeridas, utilizou-se como referência a média geral de todas as competências.

O GRÁF. 8 apresenta as médias de cada competência. A linha linear indica a média de todas as competências, sendo que essa média é igual a 4,28, com desvio padrão igual a 0,37. A média geral é similar à mediana das médias das competências, que é igual a 4,29, considerando como mediana o valor que deixa 50% das informações abaixo desse valor.

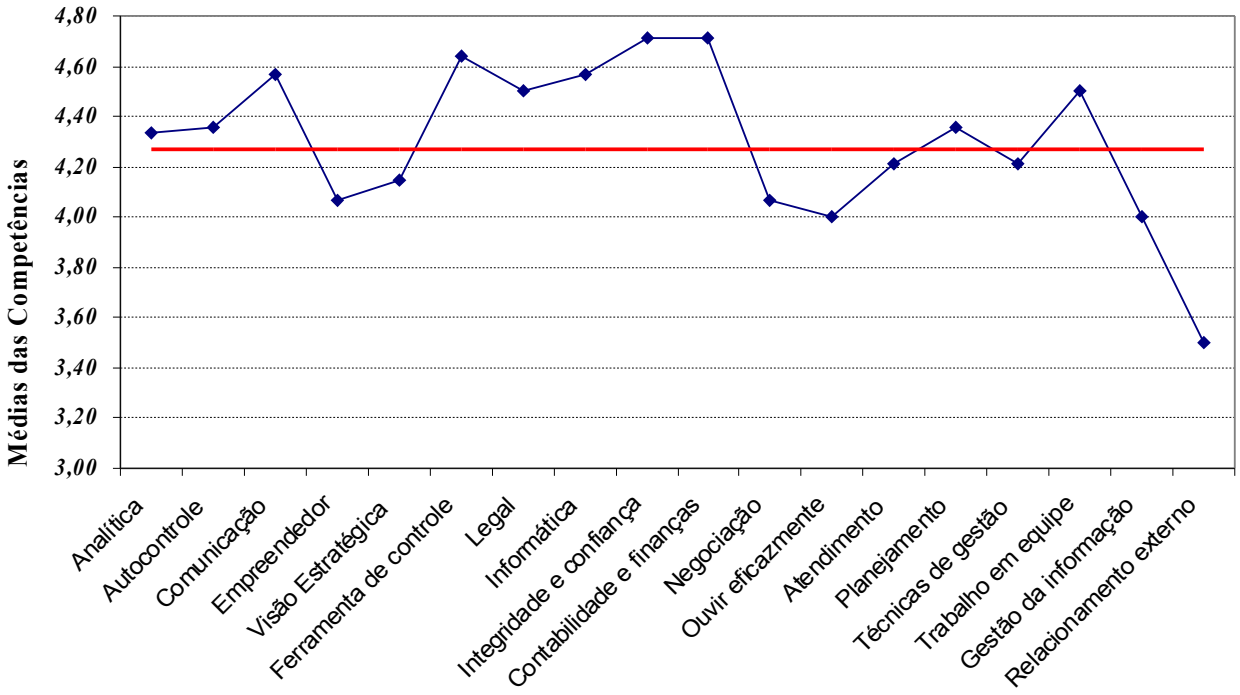

GRÁFICO 6 – Médias das competências
Fonte: Dados obtidos da pesquisa

De acordo com o valor que delimita as competências é possível inferir que as mais requeridas no geral (competências com médias acima da média geral) são: *analítica, autocontrole, comunicação, ferramenta de controle, legal, informática, integridade e confiança, contabilidade e finanças, planejamento e trabalho em equipe.*

Já as competências menos requeridas são: *empreendedor, visão estratégica, negociação, ouvir eficazmente, atendimento, técnicas de gestão, gestão de informática e relacionamento externo.*

A TAB. 2 apresenta as competências ordenadas de forma decrescente, com base nas médias, ou seja, da mais requerida para a menos requerida. Para cada competência, são apresentadas as estatísticas descritivas mínimo, máximo, média e desvio-padrão.

TABELA 2 – Estatísticas descritivas das competências

COMPETÊNCIAS	*N*	*Mínimo*	*Máximo*	*Média*	*Desvio Padrão*
Integridade e confiança	14	3	5	4,71	0,61
Contabilidade e finanças	14	4	5	4,71	0,47
Ferramenta de controle	14	3	5	4,64	0,63
Comunicação	14	3	5	4,57	0,65
Informática	14	3	5	4,57	0,65
Legal	14	3	5	4,50	0,76
Trabalho em equipe	14	4	5	4,50	0,52
Autocontrole	14	4	5	4,36	0,50
Planejamento	14	3	5	4,36	0,63
Analítica	14	3	5	4,21	0,70
Atendimento	14	3	5	4,21	0,70
Técnicas de gestão	14	3	5	4,21	0,70
Visão Estratégica	13	3	5	4,15	0,69
Empreendedor	14	3	5	4,07	0,83
Negociação	14	3	5	4,07	0,83
Ouvir eficazmente	14	3	5	4,00	0,88
Gestão da informação	14	3	5	4,00	0,68
Relacionamento externo	13	2	5	3,15	1,14

Fonte: Dados da pesquisa.

Para especificar quais são as competências mais requeridas e as menos requeridas, foram obtidos também os quartis das médias das competências. O primeiro quartil define o valor que delimita os 25% valores mais baixos de uma lista de valores ordenados. O segundo quartil corresponde à mediana, que delimita os 50% valores mais baixos . O terceiro quartil define os 25% valores mais altos. Os quartis para as médias das competências são:

1º quartil = 4,09 2º quartil = 4,29 3º quartil = 4,55

4.2.1 Competências mais requeridas

De acordo com os quartis é possível afirmar que as competências mais requeridas nesta pesquisa são: *integridade e confiança, contabilidade e finanças, ferramenta de controle, comunicação e informática,* que são competências com médias superiores ao 3º quartil (4,55). Já as competências menos requeridas são: *empreendedor, negociação, ouvir eficazmente, gestão da informação e relacionamento externo*, que são as competências com médias

inferiores ao 1º quartil. As demais competências podem ser consideradas como competências de médio requerimento em relação às mais e às menos requeridas.

A competência *integridade e confiança* com média de 4,71 nesta pesquisa, apresenta a necessidade de o profissional ter conduta pessoal e profissional impar, com valores morais integrados com os padrões éticos da empresa. O estudo indica a freqüente necessidade do *controller* de expressar seus valores e crenças pessoais de maneira consistente com os padrões éticos da empresa. Dessa forma, a inferência que cabe nesta análise é que a média obtida confirma aderência a relevância dada à conduta ética e moral por Lisboa *et al.* (1995).

Com mesmo escore (média 4,71), a competência *contabilidade e finanças* indica a necessidade de o profissional apresentar domínio e capacidade de interpretação dos conceitos relacionados às tarefas contábeis. Observa-se que as tarefas são muito mais abrangentes, englobando a elaboração de relatórios contábeis, gerenciais e internacionais, planejamento e controle orçamentário, planejamento tributário, estudos de viabilidade de investimentos, gerenciamento de custos.

Ante o exposto, vale apresentar a contribuição de um dos respondentes, indicada no questionário da pesquisa, por meio da questão aberta.

> A função de *controller* pressupõe o amplo conhecimento de questões legais (tributárias), financeiras, relações humanas, amplo conhecimento do mercado no qual está inserido na empresa onde atua, bem como as práticas de governança corporativa adotadas e/ou a serem adotadas. Deve ter um bom conhecimento técnico, além de conhecer e ter ampla visão dos sistemas integrados da empresa (R4).

Ressalta-se para essa análise um indicador positivo obtido, que foi o desvio padrão, que ficou em 0,47 (< que 1,0), o que indica que há coerência entre os respondentes.

A competência *ferramenta de controle* indica a necessidade de o profissional *controller* apresentar a capacidade de transformar fatos e estatísticas em tendências favoráveis para a empresa. Dessa forma, deve apresentar a capacidade de identificar e maximizar a utilização de recursos visando incrementar a rentabilidade da empresa, por meio da utilização dos sistemas de informações e ferramentas de controle.

Com média atribuída de 4,64 nesta pesquisa, a análise remete à importância de o *controller* conhecer e utilizar os instrumentos de controle e gestão, tais como, orçamento, controle interno, custos e fluxo de caixa. Neste caso, apresenta coerência com Carvalho (1995), já que autor afirma que cabe ao *controller* apresentar a capacidade de monitorar os efeitos da gestão econômica da empresa.

Cabe também ressaltar ainda a contribuição obtida por meio da questão aberta que objetivou identificar "quais ferramentas, métodos e concepções estão sendo usadas ou consideradas essenciais no desempenho da função de *controller*?" Um dos respondentes destacou o uso de ferramentas modernas:

"Balance Score Card, Planejamento Estratégico, *Business Inteligence*, *Key Figures* (Indicadores de Performance Padronizados), Relatórios Gerenciais Padronizados, Sistemas de Informações, dentre outros". (R2)

Na seqüência, com média 4,57, aparecem as competências *comunicação e informática*. Prevalece para os respondentes deste estudo a necessidade de o profissional conhecer e utilizar a informática como ferramenta na identificação, seleção e formatação de informações para o processo decisório. Pela observação direta, considerando o empate em relação às médias, destaca-se um fator positivo e sinérgico, já que a ação de compreender, processar e assegurar que a mensagem foi transmitida em seu potencial de entendimento utilizando a informática como aliada traduz a capacidade de se comunicar e de se fazer entender como algo vital para o dia a dia do *controller* aliando este aspecto à competência de utilização da informática.

> Sistemas integrados de gestão empresarial se destacariam como a mais importante ferramenta da gestão. Em segundo, a sensibilização das pessoas quanto à necessidade de bem utilizar esta ferramenta, já que o operacional depende da equipe. A capacidade de mudar, inclusive aumentando o trabalho, com possibilidade de diminuição ou racionalização no futuro, como é o caso de substituir ferramentas, por exemplo, demonstra para as pessoas sua importância na organização e o reflexo de possíveis falhas em sua função, como poderá refletir em todo o sistema empresa. Promover tempestade de idéias com as pessoas envolvidas e procurar viabilizar a implantação das sugestões feitas a fim de que envolva cada vez mais as pessoas em busca de melhores resultados (R-04).

4.2.2 Competências com médio requerimento

As competências definidas nesta pesquisa com médio requerimento foram: *legal, trabalho em equipe, autocontrole, planejamento, analítica, atendimento, técnicas de gestão e visão estratégica.*

Entende-se como competência *legal* a necessidade de conhecer e acompanhar as tarefas associadas ao planejamento tributário, em atendimento às exigências fiscais. Esta

competência caracteriza-se, por sua natureza, como conhecimento técnico e apresenta-se coerente com Almeida *et al.* (2001) quando destacam que uma das funções da controladoria é atender os agentes do mercado, mensurando os impactos das legislações no resultado da empresa.

Já a competência *trabalho em equipe* é própria de um *controller* que é comprometido e se esforça para promover o crescimento da equipe. Aqui, merece relacionar as competências *saber comprometer-se* e s*aber mobilizar*, definidas por Fleury e Fleury (2001). Cabe ao *controller* saber engajar-se e comprometer-se com os objetivos da organização, mobilizando a equipe.

Com mesmo valor atribuído pela média, as competências *autocontrole* e *planejamento* indicam uma classificação de médio requerimento para o profissional que desempenha a função de *controller.* A competência *autocontrole* está relacionada à postura do profissional. Ou seja, ainda que em situações estressantes, é necessário manter a calma, garantindo o desempenho profissional. Essa necessidade de autocontrole foi sinalizada também na pesquisa de Siqueira e Soltelinho, (2001) sobre as requisições do mercado e profissionais para exercer a função de *controller*.

A competência *planejamento* foi considerada por Cardoso (2006) como sendo a capacidade de realizar estudos, de aplicar conceitos de planejamento de fazer e acompanhamentos estratégicos, operacional e financeiro, auxiliando a alta administração.

Buscando identificar as dificuldades que o *controller* encontra no dia-a-dia de sua atividade, foi destacado por um respondente a necessidade de saber lidar com a infinidade de informações existentes, sabendo trabalhar sobre pressão. Nesse sentido, a contribuição do *controller* reafirma que o autocontrole (média 4,36), deve ser considerado como competência essencial ao profissional.

A competência *analítica* com média atribuída de 4,21 nesta pesquisa, indica que o *controller* deve ter a capacidade de saber analisar as partes de um problema ou situação, estabelecendo suas relações, e formular soluções e o valor para cada uma delas. De acordo com os dados obtidos esta competência foi considerada de médio requerimento para o desempenho da atividade do *controller*. A competência *analítica* estudada nesta pesquisa pode ser relacionada com as competências *saber mobilizar* e *saber assumir responsabilidades,* propostas por Fleury e Fleury (2001).

Ainda como competências de médio requerimento, *atendimento* e *técnica de gestão* determinam que cabe ao profissional apresentar a capacidade de atender e dialogar, demonstrando corretamente os conceitos e critérios utilizados no sistema de informação, e,

ainda estar atualizado com as técnicas, dados e novos conhecimentos, caracterizando a competência de téc*nica de ges*tão.

Considerando o perfil da amostra com forte presença de profissionais com formação acadêmica em ciências contábeis, faz-se necessário considerar a contribuição abaixo:

> Os *controllers,* normalmente, têm formação acadêmica e profissional de origem contábil. No entanto, o que é amplamente valorizado pelas empresas atualmente é a visão estratégica e com foco para o negócio. É importante não ficar apenas focado nos conhecimentos técnicos contábeis e também ter visão estratégica e macro, pensando no negócio e no que realmente gera valor para a empresa (R-08).

4.2.3 Competências menos requeridas

As competências menos requeridas indicadas nesta pesquisa são: *Empreendedor*, *Negociação*, *Ouvir eficazmente*, *Gestão da informação* e *Relacionamento externo*.

Em relação às competências de baixo requerimento, especificamente *gestão da informação*, cabe inferir que o resultado obtido aponta uma possibilidade de inconformidade; ou seja, a competência em questão é entendida como a capacidade de gerenciar as informações necessárias para o bom andamento dos negócios.

Almeida *et al*. (2001) destacam que cabe ao *controller* gerenciar os sistemas de informação, realizando a padronização e harmonização das diversas informações. Destaca-se que neste estudo foram classificadas como requeridas as competências *informática*, *comunicação* e *ferramenta de controle*. Entretanto o *controller* em sua atividade atua expressivamente no monitoramento dos efeitos da gestão econômica, neste caso merece uma reflexão diante do resultado obtido já que a competência *gestão da informação* foi considerada de baixo grau de requerimento nesta pesquisa.

4.3 Avaliação cruzada das competências

Para avaliar as competências em horizontes mais específicos, foram realizados alguns cruzamentos. Elas foram avaliadas em relação a *faixa etária*, *escolaridade*, *tempo que exerce*

a função de controller e *realização de curso para desenvolvimento na área de atuação como controller.*

O principal objetivo dos cruzamentos é verificar se existe alguma divergência de percepção das competências (de acordo com os limites estabelecidos para as médias) entre diferentes categorias de profissionais. Portanto, foi avaliado, por exemplo, para cada competência, se diferentes grupos etários têm diferentes percepções em relação ao fato de que competência ser menos ou mais requerida. Foi considerado que existe divergência em uma competência quando uma das categorias comparadas apresenta média superior ao terceiro quartil das médias gerais (4,55) e outra categoria apresentar média inferior ao terceiro quartil das médias gerais (4,09), como definido na seção anterior.

Para cada cruzamento, as médias que estiverem acima do terceiro quartil serão marcadas de negrito e aquelas que estão abaixo do primeiro quartil serão marcadas em negrito e sublinhadas. Algumas variáveis do perfil foram recodificadas para tornar mais viável as comparações das categorias.

4.3.1 Faixa etária *versus* competências

De acordo com os resultados da TAB. 3, referente aos cruzamentos das faixas etárias com as competências, é possível observar: entre as principais competências mais requeridas, *integridade e confiança* e c*ontabilidade e finanças* para todas as faixas etárias (todas as médias acima do terceiro quartil; dentre as principais competências menos requeridas, sobressaem o*uvir eficazmente*, ge*stão da informaç*ão e r*elacionamento externo* para todas as faixas etárias (todas as médias inferiores ao primeiro quartil).

Já em relação à competência P*lanejament*o, que no geral foi considerada como de requerimento intermediário, é possível observar a presença de divergência entre as percepções dos profissionais com diferentes faixas etárias: à medida que a faixa etária aumenta, cresce a percepção de que esta competência é mais requerida. Para os respondentes com idade até 40 anos esta competência foi considerada como uma das principais menos requerida; para os profissionais com idade entre 41 e 45 anos, como requerimento intermediário; e para os respondentes com idade superior a 45 anos, como uma das principais mais requeridas.

Ainda em relação à competência *planejamento*, os números obtidos permitem inferir que com o passar dos anos a necessidade de maior organização e planejamento apresenta-se como uma característica comportamental humana ou especificamente característica profissional.

As demais competências não apresentaram grande divergência em termos da faixa etária dos respondentes.

TABELA 3 – Médias das competências, por faixa etária

Competência/ Faixa etária	até 40 anos	de 41 a 45 anos	mais de 45 anos	Total
Integridade e confiança	**4,75**	**4,60**	**4,80**	4,71
Contabilidade e finanças	**5,00**	**4,60**	**4,60**	4,71
Ferramenta de controle	4,50	4,40	**5,00**	4,64
Comunicação	4,25	**4,80**	**4,60**	4,57
Informática	4,50	4,40	**4,80**	4,57
Legal	4,25	**4,60**	**4,60**	4,50
Trabalho em equipe	**4,75**	4,20	**4,60**	4,50
Autocontrole	4,25	4,20	**4,60**	4,36
Planejamento	**4,00**	4,40	**4,60**	4,36
Analítica	4,25	4,40	**4,00**	4,21
Atendimento	**3,75**	4,40	4,40	4,21
Técnicas de gestão	4,25	4,20	4,20	4,21
Visão Estratégica	**4,00**	**4,00**	4,50	4,15
Empreendedor	4,25	**4,00**	**4,00**	4,07
Negociação	**3,75**	**4,00**	4,40	4,07
Ouvir eficazmente	**4,00**	**4,00**	**4,00**	4,00
Gestão da informação	**4,00**	**4,00**	**4,00**	4,00
Relacionamento externo	3,50	3,00	3,00	3,15

Fonte: Dados da pesquisa

4.3.2 Escolaridade *versus* competências

Em relação ao cruzamento dos níveis de escolaridade com as competências, cujos resultados estão apresentados na TAB. 4, é possível observar: entre as principais competências mais requeridas sobressaiu *contabilidade e fin*anças, para todas os níveis de escolaridade (todas as médias acima do terceiro quartil); e dentre as principais competências menos requeridas, sobressaiu *relacionamento externo* para todos os níveis de escolaridade (todas as médias inferiores ao primeiro quartil).

Já em relação à competência *atendimento*, que, no geral, foi considerada como de requerimento intermediário, é possível observar a presença de divergência entre as percepções dos profissionais com níveis de escolaridade diferentes: para os respondentes com nível de escolaridade superior ou especialização completo, esta competência foi considerada como uma das principais menos requerida; e para os respondentes com maior nível de escolaridade, como uma das principais mais requeridas. As demais competências não apresentaram grande divergência de acordo com o nível de escolaridade dos respondentes. Esta análise sinaliza que o nível de escolaridade faculta uma maior percepção do respondente em relação à importância dada à competência analisada. Isso é razoável, na medida em que o grau de maturidade pessoal e profissional, supostamente, deve ser maior em indivíduos mais maduros.

TABELA 4 – Médias das competências, por nível de escolaridade

Competência / Escolaridade	Superior ou Especialização completos	Mestrado incompleto	Total
Integridade e confiança	**4,90**	4,25	4,71
Contabilidade e finanças	**4,60**	**5,00**	4,71
Ferramenta de controle	**4,70**	4,50	4,64
Comunicação	**4,60**	4,50	4,57
Informática	4,50	**4,75**	4,57
Legal	4,40	**4,75**	4,50
Trabalho em equipe	4,50	4,50	4,50
Autocontrole	4,30	4,50	4,36
Planejamento	4,30	4,50	4,36
Analítica	4,10	4,50	4,21
Atendimento	**4,00**	**4,75**	4,21
Técnicas de gestão	4,20	4,25	4,21
Visão Estratégica	4,30	**3,67**	4,15
Empreendedor	**3,90**	4,50	4,07
Negociação	**4,00**	4,25	4,07
Ouvir eficazmente	**3,90**	4,25	4,00
Gestão da informação	**3,90**	4,25	4,00
Relacionamento externo	**3,00**	**3,67**	3,15

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3.3 Tempo que exerce a função de *controller versus* competências

Quanto ao cruzamento do *tempo que exerce a função de controller* com as competências, cujos resultados estão apresentados na TAB. 5, é possível observar: entre as principais competências mais requeridas, sobressai con*tabilidade e finanç*as, para todos os diferentes tempos de *controller* (todas as médias acima do terceiro quartil); e dentre as principais competências menos requeridas, sobressai rela*cionamento externo,* para todos os diferentes tempos de *Controller* (todas as médias inferiores ao primeiro quartil).

Já em relação à competência *trabalho em equipe*, que, no geral, foi considerada como requerimento intermediário, é possível observar a presença de divergência entre as percepções dos profissionais com diferentes tempos de *controller*: para os respondentes com tempo de *controller* inferior a 5 anos, esta competência foi considerada como uma das principais mais requeridas; para os respondentes com tempo de *controller* de 6 a 10 anos, como uma das principais menos requeridas; e para os respondentes com mais de 10 anos de tempo de c*ontroller,* como requerimento intermediário. As demais competências não apresentaram grande divergência de acordo com o tempo de *controller* dos respondentes.

A compreensão deste cruzamento sinaliza que o fortalecimento da atuação do *controller* para os profissionais com menor tempo de atuação exige maior esforço do trabalho em equipe.

Sant'Anna (2002), em seus estudos, identificou que nas organizações mineira uma das competências mais requeridas é: *a capacidade de trabalhar em equipe*. Em relação a esta pesquisa a amostra é composta por 13e respondentes situados em Minas Gerais, representando grandes empresas. Porém, a competência *trabalho em equipe* foi considerada como de médio requerimento, e não como a mais requeridas. Cabe ressaltar que o instrumento utilizado na pesquisa de Sant'Änna (2002) não foi o mesmo utilizado nesta pesquisa.

TABELA 5 – Médias das competências por tempo de *controller*

Competência/ Tempo *Controller*	de 1 a 5 anos	de 6 a 10 anos	mais de 10 anos	Total
Integridade e confiança	**4,80**	**5,00**	4,50	4,71
Contabilidade e finanças	**4,80**	**4,67**	**4,67**	4,71
Ferramenta de controle	**4,60**	4,33	**4,83**	4,64
Comunicação	**4,80**	**4,67**	4,33	4,57
Informática	**4,60**	4,33	**4,67**	4,57
Legal	4,20	4,33	**4,83**	4,50
Trabalho em equipe	**4,80**	**4,00**	4,50	4,50
Autocontrole	4,40	4,33	4,33	4,36
Planejamento	4,20	4,33	4,50	4,36
Analítica	4,20	**4,00**	4,33	4,21
Atendimento	4,20	**4,00**	4,33	4,21
Técnicas de gestão	4,20	**4,00**	4,33	4,21
Visão Estratégica	4,20	**4,00**	4,20	4,15
Empreendedor	**4,00**	**4,00**	4,17	4,07
Negociação	4,40	**4,00**	**3,83**	4,07
Ouvir eficazmente	4,40	**3,33**	**4,00**	4,00
Gestão da informação	**4,00**	**3,67**	4,17	4,00
Relacionamento externo	**3,20**	**2,67**	**3,40**	3,15

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3.4 Curso de desenvolvimento específico *versus* competências

Finalmente, em relação ao cruzamento da participação ou não em curso de *controller* com as competências, cujos resultados estão apresentados na TAB. 6, é possível observar: entre as principais competências mais requeridas, sobressai i*ntegridade e confiança*, tanto por aqueles que afirmaram já ter participado de cursos de *controller* quanto por aqueles que não participaram (todas as médias acima do terceiro quartil); e dentre as principais competências menos requeridas, *relacionamento externo* foi considerada como principal tanto por aqueles que afirmaram já ter participado de cursos de *controller* quanto pelos que não participaram (todas as médias inferiores ao primeiro quartil). Já em relação às competências *legal* e *planejamento*, que, no geral, foram consideradas como de requerimento intermediário, é possível observar a presença de divergência entre as percepções dos dois grupos comparados: para os respondentes que já participaram de cursos de *controller* essas competências ficaram como as mais requeridas; para os respondentes que não participaram de cursos de *controller,*

como uma das principais menos requeridas. As demais competências não apresentaram grande divergência de acordo com o tempo de *controller* dos respondentes.

TABELA 6 – Médias das competências por realização de curso de desenvolvimento na atuação de *controller*

Competência/ Curso *Controller*	Sim	Não	Total
Integridade e confiança	**4,70**	**4,75**	4,71
Contabilidade e finanças	**4,80**	4,50	4,71
Ferramenta de controle	**4,80**	4,25	4,64
Comunicação	4,50	**4,75**	4,57
Informática	**4,60**	4,50	4,57
Legal	**4,70**	**4,00**	4,50
Trabalho em equipe	4,50	4,50	4,50
Autocontrole	4,40	4,25	4,36
Planejamento	**4,60**	**3,75**	4,36
Analítica	4,20	4,25	4,21
Atendimento	4,40	**3,75**	4,21
Técnicas de gestão	4,40	**3,75**	4,21
Visão Estratégica	4,33	**3,75**	4,15
Empreendedor	4,30	**3,50**	4,07
Negociação	4,20	**3,75**	4,07
Ouvir eficazmente	**3,80**	4,50	4,00
Gestão da informação	4,10	**3,75**	4,00
Relacionamento externo	**3,44**	**2,50**	3,15

Fonte: Dados da pesquisa.

4.4 Entrevista com um dos respondentes do questionário

Após a consolidação dos resultados obtidos com a aplicação dos questionários aos *controllers,* realizou-se uma entrevista com um *controller* com o objetivo de discutir os resultados encontrados e de apurar a percepção deste profissional a respeito das competências consideradas como requeridas.

A escolha deste profissional respeitou os seguintes critérios: formação acadêmica em ciências contábeis com curso de especialização completo e tempo de atuação como *controller* superior a 15 anos. Destaca-se que o entrevistado, além de atender aos requisitos propostos nesta pesquisa, tem experiência profissional acadêmica como professor e como coordenador do curso de graduação em ciências contábeis.

Inicialmente, perguntou-se ao entrevistado acerca do resultado obtido pela pesquisa, em que as competências *integridade e confiança e contabilidade e finanças* foram apontadas como sendo as mais requeridas. Resumindo sua opinião o entrevistado afirma que:

> [...] a competência *integridade e confiança* no topo das respostas é um resultado esperado porque as atividades que envolvem a atuação destes profissionais no mercado são valorizadas justamente por sua *integridade e confiança*. [...] Tecnicamente, a atividade contábil, que é base para a atuação do *controller*, possui elementos que contribuem para que as informações geradas sejam adequadas e que expressem a veracidade das atividades de uma organização.
>
> A competência *contabilidade e finanças* envolve diretamente a área de maior atuação do controller numa organização empresarial e por isso foi objeto deste resultado.

A segunda pergunta revelou que a competência com menor freqüência, na opinião dos respondentes, foi *relacionamento externo*. O entrevistado declarou que o motivo decorre de uma realidade do mercado profissional, entretanto acha que os contadores precisam desenvolver esta competência:

> Numa negociação, o profissional que detém o maior conhecimento leva vantagem sobre o que detém um menor conhecimento sobre o mesmo assunto. Por se envolver com quase todos os setores e assunto de uma organização, o *controller* deveria ser mais próativo nas relações externas e, com isto, elevar a vantagem da sua organização nestes relacionamentos.

O entrevistado afirma que tal resultado está relacionado com o perfil cultural da maioria dos profissionais que exercem a atividade de *controller*, conclusão confirmada, inclusive, nesta pesquisa, considerando a importância dada à competência técnica. Ou seja, a maioria dos *controllers* prioriza um ambiente de atuação mais técnico e restrito à atividade contábil-financeira sobre uma atuação mais ampla, externa ao seu ambiente de trabalho e com vocação mais política para as relações.

Considerando o resultado geral obtido nesta pesquisa, em que se destacam médias relativamente altas, considerando o intervalo de 3,15 (menor média) e de 4,71 (maior média), numa freqüência de 5 pontos, perguntou-se ao entrevistado sobre o seu posicionamento a esse respeito, obtendo-se esta resposta:

> Todas ou quase todas as atividades de uma organização empresarial estão envolvidas, direta ou indiretamente com a área financeira e os seus controles. Reciprocamente, por atuar a partir desta área, o *controller* possui relação com quase todos os setores da organização e, consequentemente, um envolvimento direto ou

> indireto com todos. A partir desta atuação, eu acredito que o "nunca" está justificado.

Conforme se observa, o entrevistado mantém uma concordância com os resultados obtidos por meio do questionário. Entretanto, vale destacar sua posição em relação à competência *relacionamento externo* já que o resultado da pesquisa determinou como sendo a de freqüência mais baixa, 3,15, em relação aos números obtidos. Neste caso, o entrevistado indica a necessidade de reflexão por parte dos profissionais que exercem a atividade de *controller,* uma vez que exige-se no dia-a-dia de sua função um profissional mais próativo nas relações externas da organização.

4.5 Análise dos resultados e seus relacionamentos teóricos

Cardoso (2006), partindo da estrutura genérica de competências proposta por Boyatzis (1982), mais especificamente pela formatação de Spencer e Spencer, propõe uma estrutura genérica de competências para o contador. Assim, as competências foram classificadas em:

- Competências específicas – representam a parte dos conhecimentos técnicos requeridos do contador;
- Competências de conduta e administração – consideram-se a capacidade em comunicação, empreendimento, estratégia e integridade e confiança;
- Competências de comunicação – representam a capacidade do contador em ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe;
- Competências gerenciamento da informação – ter capacidade de negociação, técnicas de gestão e gerenciamento da informação.

Nesse sentido, as competências, c*ontabilidade e finanças*, *ferramenta de controle*, *legal* e *planejamento* foram consideradas como competências profissionais específicas para o profissional que desempenha a função de *controller.*

Como competências de conduta e administração necessárias ao *controller,* destacam-se: *integridade e confiança*, *trabalho em equipe*, *autocontrole* e *analítica*. A competência *integridade e confiança* está relacionada à postura do profissional *controller* aos padrões

éticos, tão fortemente realçada em dias atuais e perfeitamente apropriada ao exercício da atividade do *controller,* considerando os recentes escândalos contábeis.

A competência *trabalho em equipe* compreende a capacidade de gerir pessoas, contribuindo para a promoção e o crescimento da equipe e do indivíduo. Ainda como competências de conduta e administração, *autocontrole* mostra que a atividade de *controller* caracteriza-se como uma função de controle, exercida de maneira muito especial, ou seja, caracterizada por reportar dados relevantes da organização, influenciando os executivos nas tomadas de decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivo da empresa. Este profissional, além de apresentar as competências profissionais específicas, deve apresentar domínio de comportamento diante das questões problemáticas e estressantes. Ou seja, espera-se que o *controller* saiba trabalhar sob pressão.

Como competências de comunicação se destacam *comunicação*, a *informática* e *atendimento*. Nesse sentido, a capacidade de comunicar-se e de fazer-se entender é vital para o dia-a-dia do *controller*.

5 CONCLUSÃO

A motivação principal desta pesquisa foi identificar as competências mais requeridas do contador que exerce a função de *controller.*

O modelo de competências profissionais utilizado como referência para a condução da pesquisa compõe-se de 18 variáveis, definidas por Cardoso (2006) como sendo as competências profissionais do contador, a saber: *analítica, autocontrole, comunicação, empreendedor*, *visão estratégica*, *ferramenta de controle*, *legal*, *informática*, *integridade e confiança*, *contabilidade e finanças*, *negociação*, *ouvir eficazmente*, *atendimento*, *planejamento*, *técnicas de gestão*, t*rabalho em equipe*, *gestão da informação* e *relacionamento externo.*

Não ao acaso, o modelo referenciado foi escolhido por contemplar uma abordagem conceitual sobre competências especificamente para profissionais de contabilidade.

Foram pesquisados 14 profissionais sendo que 2 representavam mais de uma empresa, tendo em vista tratar-se de uma corporação. O perfil da amostra, é na sua maioria, representada por grandes empresas de capital aberto e a amostra foi centrada em profissionais que exercem a função de *controller.*

Para responder à questão condutora desta pesquisa, realizou-se, primeiramente, uma revisão bibliográfica sobre os aspectos conceituais de competências, apresentando o tema como um construto em desenvolvimento. Posteriormente, realizou-se uma pesquisa sobre a ciência contábil e atuação do profissional que desempenha a função de *controller*.

Para atingir o objetivo de identificar as competências requeridas ao profissional *controller* no desempenho do trabalho, desenvolveu-se um questionário com 18 questões fechadas e 3 questões abertas elaboradas com base nas dezoito variáveis do modelo proposto. Ressalta-se que cada variável foi questionada mediante uma pergunta única usando a escala de Likert.

A amostra caracterizou-se, basicamente, por sendo *controllers* masculinos, apresentando um número reduzido de mulheres no exercício desta atividade. Destaca-se ainda que mais da metade dos *controllers* possuem idade acima de 41 anos, sendo que a maioria concluiu o curso de especialização, em particular o MBA em Finanças.

Por meio da análise deste estudo foi possível concluir que as competências mais requeridas são: *autocontrole, comunicação, ferramenta de controle, legal, informática,*

integridade e confiança, contabilidade e finanças, planejamento e trabalho em equipe. Já as competências menos requeridas são: *empreendedor, negociação, ouvir eficazmente, gestão da informação e relacionamento externo*. As demais foram consideradas como competências de médio requerimento.

Alguns cruzamentos foram realizados para comparar as competências em horizontes mais específicos. Os principais resultados encontrados foram:

- Quanto à *faixa etária* concluiu-se que a competência *Planejamento* apresenta diferentes percepções dos profissionais com diferentes faixas etárias; à medida que a faixa etária aumenta, aumenta a percepção de que essa competência é mais requerida.
- Quanto ao cruzamento dos níveis de *escolaridade* com as competências, foi possível observar que a competência *atendimento*, que, no geral, foi considerada de requerimento intermediário, apresentou diferenças entre as percepções dos profissionais com níveis de escolaridade. Para os respondentes com curso superior ou especialização completo, esta competência foi considerada como uma das principais menos requerida; para os respondentes com maior nível de escolaridade, como uma das principais mais requeridas.
- Quanto ao cruzamento do *tempo como controller* com as competências, concluiu-se que, em relação à competência *trabalho em equipe*, que, no geral, foi considerada requerimento intermediário, pôde-se inferir que existe divergência entre as percepções dos profissionais com diferentes tempos de *controller.* Para os respondentes com tempo de *controller* inferior a 5 anos, esta competência foi considerada como uma das principais mais requeridas; para os respondentes com tempo de *controller* de 6 a 10 anos, como uma das principais menos requeridas; para os respondentes com mais de 10 anos de tempo de c*ontroller,* como requerimento intermediário.
- Quanto ao cruzamento da *participação ou não em curso de desenvolvimento na área de atuação como controller* com as competências, foi possível concluir que, em relação as competências *legal e planejamento*, que, no geral, foram consideradas como de requerimento intermediário, há evidências de que existe diferenças entre as percepções dos dois grupos comparados: para os respondentes que já participaram de cursos de desenvolvimento, estas

competências foram consideradas como das principais mais requeridas; para os respondentes que não participaram de cursos de *controller,* como das principais menos requeridas.

As demais competências não apresentaram grande divergência de acordo com o tempo na função de *controller* dos respondentes. Uma importante conclusão, de acordo com os valores das competências, é que, no geral, os profissionais que já participaram de algum curso de *controller* percebem as competências como mais requeridas do que aqueles que não participaram. Isso porque as médias dos primeiros foram, no geral, superiores às dos segundos.

Para os demais cruzamentos, não foram observadas grandes diferenças quanto às percepções das competências em relação aos grupos de profissionais comparados. Assim, as principais competências mais requeridas foram definidas como: *integridade e confiança, contabilidade e finanças, ferramenta de controle, comunicação e informática.*

O que se depreende desta pesquisa, de acordo com os *controllers* pesquisados, é que as tarefas são muito mais abrangentes, permeadas de situações de complexidade, uma vez que faz-se necessário contemplar a funcionalidade e operacionalização dos diversos setores da empresa.

Assim, ressalta-se que as tarefas essencialmente técnicas continuam sendo exercidas e requeridas do profissional *controller.* Contudo em caráter de gestão, na medida em que requerem do *controller* habilidades de liderança, iniciativa e próatividade. Nesse sentido, considera-se positivo o resultado obtido pela pesquisa já que ela sinaliza como competências mais requeridas as de caráter comportamental, comunicação e técnica; ou seja, evidencia que para o desempenho da função de *controller* é necessário que o profissional contábil apresente habilidades interpessoais e habilidades na utilização dos conhecimentos adquiridos, traduzindo-se em uma linguagem de negócio e decisão.

A pesquisa sugere que para ser *controller*, o profissional precisa exercer múltiplas competências, e não apenas aquelas ligadas ao conhecimento técnico. É necessário estar preparado para saber o que e por que, saber fazer e querer fazer.

A pesquisa sinaliza, ainda, que cabe ao *controller,* para o exercício de sua função, apresentar uma visão sistêmica; ou seja, ser capaz de promover o encontro entre as ciências, buscando agir e pensar holisticamente.

Considera-se que esta pesquisa representou uma contribuição acadêmica, na medida em que conseguiu estabelecer um estudo sobre as competências exigidas aos profissionais que

exercem a função de *controllers*. Entretanto, alerta-se que este trabalho pode gerar algumas implicações, considerando a diversidade de natureza e dependendo do ponto de vista.

Para as instituições de ensino, os resultados podem ser de grande valia, já que podem ser utilizados como um dos pressupostos para a montagem dos projetos pedagógicos de graduação e pós-graduação.

Para a comunidade acadêmica, a pesquisa representou um estudo teórico sobre o construto em desenvolvimento - a competência, utilizando como modelo de *competências do contador* proposto por Cardoso (2006), o que representou uma contribuição, na medida em que foi desenvolvido um instrumento de coleta de dados para a análise do modelo adotado nesta pesquisa. Destaca-se que este questionário pode ser adaptado à realidade de outras organizações e servir de suporte para outras pesquisas.

Para os profissionais que pretendem desempenhar a função de *controller*, os resultados obtidos deste estudo podem ser valiosos, uma vez que representam mais um elemento para poder avaliar o que está sendo demandado como competências requeridas para os profissionais que exercem a função de *controller*.

Para os profissionais que já exercem a função de *controller,* a pesquisa pode servir como parâmetro de verificação, objetivando o crescimento profissional.

É importante ressaltar que a motivação para este trabalho de dissertação está inserida em uma preocupação antiga e constante da autora em contribuir para a formação profissional do contador, uma vez que a classe contábil considera destaque o exercício da atividade de *controller.* Assim a autora pretendia dar a sua parcela de contribuição para o desenvolvimento e crescimento profissional desta categoria.

Como sugestão para novas pesquisas, recomenda-se a verificação das competências mais requeridas do profissional contábil que exerce a função de *controller* em função das competências mais requeridas, considerando as diversas funções que este pode exercer. Destaca-se, ainda, a necessidade de realização de estudos comparativos das competências mais requeridas sinalizadas neste estudo com *controllers* com formação acadêmica em contabilidade em relação àqueles de formação em administração, economia entre outras.

Como limitações do estudo, cabe ressaltar que, apesar do rigor e zelo dispensados à elaboração da pesquisa, para atribuir ao trabalho caráter científico, em concordância com os procedimentos adotados no campo das ciências sociais, as limitações existem e devem ser consideradas. Neste sentido, identificou-se que o período de realização da pesquisa se deu no mesmo tempo do encerramento do exercício social das empresas e da elaboração das demonstrações contábeis. Este fato, por atribuir à controladoria e ao *controller* exigência

maior de atividades, pode ocasionar uma contaminação do entendimento das variáveis analisadas, em decorrência de uma maior percepção da amplitude e responsabilidade que o trabalho requer. Entretanto para esta suposta limitação deve ser analisada sob outro aspecto, ou seja, uma maior atribuição de tarefas e exigências do *controller* pode ter contribuído para uma maior percepção de suas tarefas e responsabilidades.

Outro aspecto identificado é a impossibilidade de generalizar os resultados obtidos, considerando as características de cada profissional, bem como pelas diferenças de estrutura organizacional das empresas.

Por fim, o presente estudo está relacionado a uma amostra intencional e não probabilística; portanto, sem representatividade estatística. Esse fato é comum em estudos desta natureza, não se permitindo nenhum tipo de generalização, sendo possível que muitos *controllers* estejam expostos a diferentes situações, o que torna inviável o uso da estrutura genérica. Ressalta-se ainda o tamanho da amostra, uma vez que não foi possível conseguir uma amostra maior, tendo em vista o período da coleta dos dados, conjugado com o limite da pesquisadora para a finalização da pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALMADA, Rodrigues A. **Fundamentos históricos e legais da resolução CFC 560/83**. Rio de Janeiro: [s.n.], [s.d.].

ALMEIDA, L. B. de *et al*. Controladoria. *In*: GECON. Armando Catelli (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKISON, A. A. *et al*. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. *In*: SCHIMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, I. M.; MOURA, V. de M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, 2002.

BEZERRA, Marilda. 55 anos dos conselhos de contabilidade. **Publicação do Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília, 2001.

BITENCOURT, Claudia Cristina. A gestão de competências gerenciais e a contribuição da aprendizagem organizacional. *In*: XXVI ENANPAD – ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, Salvador, 21-25 set. 2001.

BRAGA, Juliana Oliveira. **Análise das competências profissionais**: uma contribuição à gestão de pessoas nas organizações. 2003. 187 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Mestrado Profissional em Administração, Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo-MG, 2003.

BRANDÃO, H.P., GUIMARÃES, T.A. Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumento de um mesmo constructo? **Revista de Administração de Empresas**. v. 41, n. 1, p. 8-15, jan./mar. 2001.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Legislação da profissão contábil**. Brasília: CFC, 2003.

CALIJURI, M. S. S. Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 150, p. 38-53, 2004.

CARDOSO, Ricardo Lopes. **Competências do contador**: um estudo empírico. 2006. 128f. Tese (Doutorado) – Faculdade Economia, Administração e Contabilidade São Paulo-SP, 2006.

CARVALHO, Marcelino Freitas. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. 1995. Dissertação (Mestrado) – Faculdade Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1995.

CONDE, L. P. **Gestão de competências como prática de recursos humanos nas organizações**: estudo de caso em uma empresa de TI. 2001. Dissertação (Mestrado) – FEA-USP, 2001.

DAVENPORT, Thomas; PRUSAK, Laurence. **Conhecimento empresarial**: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual. Tradução de Lenke Peres. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

DEL VALLE, Daniella; BEZERRA, Evandro Claudino; TAMURA, Solange Massae. **O papel do "controler" nas organizações**. FEA-USP, Pesquisa acadêmica, disciplina do Prof. Fábio Frezatti, 2º sem. 2000. Não publicado.

DEMO, Pedro. Metodologia cientifica em ciências sociais. 3ª ed. São Paulo: Atlas.

DUTRA, Joel Souza; HIPÓLITO, José Antônio Monteiro; SILVA, Cassiano Machado. **Gestão de pessoas por competências**: O caso de uma empresa do setor de telecomunicações. Em: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós Graduação em Administração, Foz o Iguaçu: ANPAD. 1998. 178 p. Não publicado.

EXAME 2007. São Paulo: Editora Abril, ago. 2007.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo. Atlas, 2000. 172 p.

FLEURY, Afonso; FLEURY Maria Tereza Leme. **Estratégias empresariais e formação de competências**: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário. A importância do contador no cenário econômico e social. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, v. 34, p. 12-17, jul./set. 1980.

FREITAS, Henrique *et al*. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLLAND, C. B. A profissão de contador na atualidade e sugestões para seu futuro. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade**, São Paulo. v. 14, p. 50-61, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, Jose Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

KIM, Daniel H. O elo entre a aprendizagem individual e a aprendizagem organizacional. *In*: KLEIN, David A. A. **Gestão estratégica do capital intelectual**: recursos para a economia baseada em conhecimento. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed, 1998, p. 61-92.

KOLIVER, Olivio A comprovação de competência e o exercício profissional. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Rio Grande do Sul, n. 87, p.18-29, out./dez. 1996.

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanço social**. São Paulo: Atlas; 2000.

LAKATOS, Eva Maria; Marconi, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LISBOA, Lázaro Plácido; MARTINS, Eliseu. **Ética geral e profissional em contabilidade**. São Paulo: Atlas; 1997.

LOBATO, Edileusa Silva. **Um estudo sobre competências profissionais na industria bancária em Manaus**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Amazonas, UFAM, Manaus, 2001.

LUZ, T. R. Microeletrônica e ocupação: o impacto na profissão de contador. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 29, p. 5-18, 1989.

MACHADO, Nilson J. **Epistemologia e didática**. São Paulo: Cortez, 2002.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. Porto Alegre: Bookaman, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. O futuro do contador está na suas próprias mãos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 85, p. 110-114, 1993.

MATTAR, F.N. **Pesquisa de marketing**: metodologia e planejamento. São Paulo: Atlas, 1999.

MELIS, Frederico. **Storia della ragioneria**. Bolonha: Cesare Zuffi, 1950.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISH, Silvio. **Controladoria** – seu papel na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controloradoria**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1993.

NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLIVEIRA, Geraldo Francisco. **Condições de trabalho e saúde do contador**: um estudo sobre o estresse em profissionais contabilistas da cidade de Belo Horizonte. 2007. 151f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Mestrado Profissional em Administração, Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo-MG, 2007.

OLIVEIRA, Maria Rita Neto Sales. Mudanças no mundo do trabalho: acertos e desacertos (Resoluções CNE 3/98). **Revista Educação e sociedade**, São Paulo, CEDES, n. 70, p. 40-62, abr. 2000.

PADOVEZE, Clóvis L.; BENEDICTO, Gideon C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2003, Atibaia. **Anais** ... Atibaia: ANPAD, 2003. CD-ROM.

PERRENOUD, Philippe. **Construir as competências desde a escola**. Porto Alegre: Artmed, 1999. 90p.

PERRENOUD, Philippe *et al*. **As competências para ensinar no século XXI**: a formação dos professores e o desafio da avaliação. Tradução de Cláudia Schilling e Fátima Murad. Porto Alegre: Artmed, 2002.

RAMOS, Marise Nogueira. **A pedagogia das competências**: autonomia ou adaptação? São Paulo: Cortez, 2001.

ROMANOWSKI, Luiz Roberto. **O controle de gestão e as competências do contador**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANT'ANNA, A. S. **Competências individuais requeridas, modernidade organizacional e satisfação no trabalho**: uma análise de organizações mineiras sob a ótica de profissionais da área da administração. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, CEPEAD/UFMG, Belo Horizonte, 2002.

SANT'NNA, Anderson de Souza; MORAES, Lúcio Flávio Reenault de; KILIMNIK, Zélia Miranda. Competências Individuais Requeridas, Modernidade Organizacional e Satisfação no Trabalho: uma análise de organizações mineiras sob a ótica de profissionais de administração. In: ENANPAD, 26, Salvador, set. 2002. **Anais eletrônicos**, Rio de Janeiro: ANPAD, 2002. COR 1311.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

TANGUY, Lucie. Competências e integração social na empresa. *In*: ROPÉ, Françoise; TANGUY, Lucie (Orgs.). **Saberes e competências**: o uso de tais noções na escola e na empresa. 3. ed. Campinas: Papirus, 1997.

TEDESCHI, Marcos Antônio. **As faces da competência na educação**. Curitiba: SEED/SGI/CEDITEC, 2002.

VASCONCELOS, Maria Celeste R. L. de; BRAGA, Juliana Oliveira. Análise das competências profissionais dos gestores como suporte à gestão de pessoas nas organizações. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, n. 2, p. 145-166, nov. 2003.

VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

YAMADA, Lúcia Setsuko Ohara. **O perfil do profissional contábil no contexto empresarial e educacional da cidade de Cacoal**. 2002. 117f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZARIFIAN, P. **Objetivo competência por uma nova lógica**. Tradução de Maria Helena C. V. Trylinski. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICES

Apêndice A – Instrumento de coleta de dados

PREZADO CONTADOR CONTROLLER

MEU NOME É ROSÁLIA, SOU CONTADORA E ESTOU EM FASE DE CONCLUSÃO DO MEU CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO, NAS FACULDADES INTEGRADAS PEDRO LEOPOLDO.

SENDO ASSIM, NECESSITO REALIZAR UM TRABALHO DE PESQUISA E SOLICITO A SUA COLABORAÇÃO EM RESPONDER O PRESENTE QUESTIONÁRIO. ESTE TEM POR OBJETIVO LEVANTAR DADOS PARA SUBSIDIAR A ELABORAÇÃO DE MINHA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO.

DESTACO QUE O **TEMPO PREVISTO PARA O PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO É DE 10 A 15 MINUTOS.**

O TEMA DO MEU TRABALHO É C*ONTADOR CONTROLLER*: UM ESTUDO SOBRE AS COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS DO CONTADOR GESTOR. MINHA ESCOLHA PELO TEMA SE DEVE AO FATO DE PERCEBER A NECESSIDADE DE ESTUDOS NESTA ÁREA E, AINDA, POR REPRESENTAR UMA TENTATIVA DE ESTABELECER UM ESTUDO DE EXPLORAÇÃO INICIAL DAS COMPETÊNCIAS, TÉCNICAS E COMPORTAMENTAIS EXIGIDAS DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE, FORNECENDO ASSIM ALTERNATIVAS PARA O DESENVOLVIMENTO DE LÍDERES ADAPTÁVEIS E MAIS FLEXÍVEIS À NOVA REALIDADE ORGANIZACIONAL.

GOSTARIA DE RESSALTAR QUE NENHUM DADO SERÁ AVALIADO INDIVIDUALMENTE. A ANÁLISE SERÁ FEITA DE TODO O CONJUNTO DOS(AS) *CONTROLLERS*. POR ISSO, NÃO É NECESSÁRIO COLOCAR O SEU NOME NO QUESTIONÁRIO.

A SUA PARTICIPAÇÃO E COOPERAÇÃO SÃO IMPRESCINDÍVEIS PARA A REALIZAÇÃO DESTE ESTUDO. ASSIM, O(A) SENHOR(A) ESTARÁ DANDO CONTRIBUIÇÕES VALIOSAS PARA O ENTENDIMENTO DE SUA OCUPAÇÃO PROFISSIONAL.

NA CERTEZA DE CONTAR COM O SEU APOIO, SEGUEM ABAIXO AS ORIENTAÇÕES PARA O PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO:

- RESPONDA CADA ITEM O MAIS FRANCAMENTE POSSÍVEL, CONDIÇÃO ESSENCIAL PARA A CONFIABILIDADE DOS RESULTADOS.
- ASSINALE A RESPOSTA QUE NATURALMENTE OCORRER EM SUA MENTE.
- ASSINALE APENAS UMA RESPOSTA PARA CADA QUESTÃO.

- TRABALHE RAPIDAMENTE, PREENCHENDO O QUESTIONÁRIO NA SEQÜÊNCIA. DESTACO QUE NENHUMA QUESTÃO DEVERÁ FICAR SEM A SUA DEVIDA RESPOSTA.
- PARA A DEVOLUÇÃO, BASTA ENCAMINHAR O QUESTIONÁRIO PREENCHIDO PARA O E-MAIL **rosália.gonçalves@terra.com.br**.

AGRADEÇO A SUA COLABORAÇÃO E COLOCO-ME À DISPOSIÇÃO PARA QUAISQUER ESCLARECIMENTOS QUE SE FIZEREM NECESSÁRIOS PELO TELEFONE (31) 3464-1633 OU POR E-MAIL.

CASO SE INTERESSE EM RECEBER O RESULTADO DA PESQUISA, FAVOR IDENTIFICAR:

_____ Tenho interesse em conhecer o resultado da pesquisa.

_____ Não tenho interesse em conhecer o resultado da pesquisa.

ATENCIOSAMENTE

BELO HORIZONTE, __ DE _____ DE 2008.

ROSÁLIA GONÇALVES COSTA SANTOS

Aluna do Curso de Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Integradas Pedro Leopoldo

PARTE I

DADOS DEMOGRÁFICOS E OCUPACIONAIS

Esta seção do questionário pesquisa fatos que caracterizam a sua história de vida.

Por favor, marque a alternativa adequada ao seu caso.

1) Sexo:

( ) Masculino ( ) Feminino

2) Nome da empresa que você trabalha.

_____

_____

3) Faixa etária:

1 ( ) até 25 anos 2 ( ) de 26 a 30 anos 3 ( ) de 31 a 35 anos

4 ( ) de 36 a 40 anos 5 ( ) de 41 a 45 anos 6 ( ) mais de 45 anos

4) Estado civil:

1 ( ) solteiro(a) 2 ( ) casado(a) 3 ( ) desquitado(a)/divorciado(a)

5) Escolaridade:

1 ( ) Superior completo 2 ( ) Especialização incompleto

3 ( ) Especialização completo 4 ( ) Mestrado incompleto

5 ( ) Mestrado completo 6 ( ) Doutorado incompleto

7 ( ) Doutorado completo

6) Identifique sua formação básica

1 ( ) Administração 2 ( ) Ciências Contábeis

3 ( ) Economia 4 ( ) Engenharia

5 ( ) Outra – Especifique_____

7) Há quanto tempo você exerce a função de *controller*?

1 ( ) de 1 a 05 anos 2 ( ) de 06 a 10 anos 3 ( ) de 11 a 15 anos

4 ( ) de 16 a 20 anos 5 ( ) acima de 20 anos

PARTE II

O objetivo desta parte é identificar as competências do *controller* na realização de suas tarefas. Utilize a escala abaixo para responder a todas as questões desta parte marcando um "X" no número correspondente à resposta.

1 Nunca	2 Raramente	3 As vezes	4 Freqüentemente	5 Muito freqüentemente

1) Analisar as partes de um problema ou situação estabelecendo suas relações para formular diversas soluções e o valor de cada uma.

1	2	3	4	5

2) Manter o desempenho sob condições estressantes e hostis, respondendo positivamente aos problemas sem impulsividade e permanece calmo.

1	2	3	4	5

3) Estabelecer sintonia nas comunicações com pessoas ou grupos, entendendo mensagens e sendo entendido; demonstrar boa articulação ao comunicar idéias por escrito e verbalmente.

1	2	3	4	5

4) Desenvolver soluções criativas aos problemas da empresa e dos clientes, procurar inovar diante das restrições da empresa, assumindo riscos calculados.

1	2	3	4	5

5) Compreender o que está acontecendo no mercado e na sua empresa; entender, antecipar e procurar responder além das necessidades dos consumidores no longo prazo.

1	2	3	4	5

6) Conhecer e utilizar as ferramentas de controle e gestão como: orçamento, controle interno, custos, fluxo de caixa, entre outros.

1	2	3	4	5

7) Conhecer e acompanhar as tarefas obrigatórias como: planejamento tributário e atendimento às exigências fiscais.

1	2	3	4	5

8) Conhecer e utilizar a informática como ferramenta na identificação, seleção e formatação de informações gerenciais para o processo decisório.

1	2	3	4	5

9) Ter integridade e exprimir positivamente seus valores e crenças pessoais de maneira consistente com os padrões éticos de sua empresa; inspirar confiança pelo cumprimento dos compromissos assumidos.

1	2	3	4	5

10) Dominar e interpretar 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.

1	2	3	4	5

11) Realizar acordos com as várias áreas envolvidas com o sistema de informação e mensuração de desempenho, adicionando valor e vantagens competitivas às negociações. Buscar opções para atender os interesses dos envolvidos e da empresa.

1	2	3	4	5

12) Desenvolver diálogos interativos com as pessoas, perguntar por mais detalhes sobre os assuntos, avaliar as mensagens e fornecer *feeback*.

1	2	3	4	5

13) Saber 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.

1	2	3	4	5

14) Estudar e aplicar conceitos de planejamento e acompanhamentos estratégico, operacional e financeiro auxiliando a alta administração no alcance dos seus objetivos.

1	2	3	4	5

15) Demonstrar estar atualizado com as técnicas, dados e novos conhecimentos por meio de leitura, cursos, viagens, congressos, etc.

1	2	3	4	5

16) Cooperar com os demais membros da equipe, ser comprometido com as metas e objetivos da equipe; compreender e se esforçar para o bem da equipe, ao invés de servir a seus próprios interesses.

1	2	3	4	5

17) 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.

1	2	3	4	5

18) Realizar acordos e negociação com instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores, acionistas, clientes, empregados buscando atender os interesses da empresa.

1	2	3	4	5

19) Quais as sugestões você daria para que o contador pudesse ser um *controller* ?

_____

_____

_____

20) Na sua opinião quais as dificuldades que o contador encontra, nos dias de hoje, para exercer a função de *controller*?

_____

_____

_____

21) Quais ferramentas, métodos e concepções estão sendo usadas ou consideradas essenciais no desempenho da função de *controller*?

_____

_____

_____

Utilize este espaço para incluir informações e sugestões que você julga pertinentes aos temas tratados.

_____

_____

_____

Verifique cada parte do questionário para ter certeza de que respondeu a todos os itens.

Muito obrigada por sua colaboração.

Rosália Gonçalves Costa Santos

Aluna do Curso de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Ciências Humanas de Pedro Leopoldo

Prof.ª Dr.ª Maria Celeste Reis Lobo de Vasconcelos

Orientadora

Apêndice B – Roteiro da entrevista realizada com um dos respondentes do questionário aplicado

QUESTÕES

1 – Após a pesquisa realizada com 14 profissionais sobre as competências do contador requeridas no desempenho da função de controller, foi considerada como sendo as mais requeridas, com mesmo valor de média (4,71), *integridade e confiança e contabilidade e finanças*.

Qual sua opinião sobre este resultado?

2 – A competência *relacionamento externo* na opinião dos controllers, não foi considerada como uma das mais requeridas no desempenho da função, ou seja, apresentando uma média 3,50. O Senhor concorda com esta resposta?

3 – Considerando todas as variáveis apresentadas no instrumento de coleta de dados, nenhuma destas competências recebeu pontuação "Nunca". Qual seria a justificativa para tal resultado?