

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

Rita de Cássia Correa Pepinelli Camargo

**COMPETÊNCIAS DO AUDITOR: UM ESTUDO EMPÍRICO
SOBRE A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS DAS EMPRESAS
REGISTRADAS NA CVM**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

Florianópolis
2012

Catálogo na fonte elaborada pela biblioteca da
Universidade Federal de Santa Catarina

C172c Camargo, Rita de Cássia Correa Pepinelli
Competências do auditor [dissertação] / Rita de Cássia
Correa Pepinelli Camargo ; orientador, Luiz Alberton. –
Florianópolis, SC, 2012.
196 p.: il., tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação
em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Auditores - Desempenho - Avaliação.
I. Alberton, Luiz. II. Universidade Federal de Santa Catarina.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU 657

Rita de Cássia Correa Pepinelli Camargo

**COMPETÊNCIAS DO AUDITOR: UM ESTUDO EMPÍRICO
SOBRE A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS DAS EMPRESAS
REGISTRADAS NA CVM**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Contabilidade”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 15 de março de 2012.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Programa

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luiz Alberton
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Dr. Leonardo Secchi
Membro Externo
Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Prof. Dr. Hans Michael Van Bellen
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Dr. Leonardo Flach
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Aos meus pais, Dorival e Luzia, por
todo amor, carinho, apoio e incentivo
ao longo de toda a minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da Vida, por ter me concedido saúde, iluminado meu caminho e ter sempre me acompanhado e a Virgem Maria que me cobriu com seu Manto Protetor durante mais esta etapa de minha Vida.

Ao meu marido e amigo Raphael pelo amor, dedicação e apoio em todos os momentos, pelo incentivo nos momentos de insegurança e pela proteção, cuidado e carinho durante todos estes anos de convivência.

Aos meus pais, Luzia e Dorival, pelo amor, cuidado e pelos valores transmitidos ao longo de minha vida e às minhas irmãs, Camila e Gabrielle, pelo carinho que sempre tiveram. Obrigada pelo apoio e compreensão nos momentos que estive ausente.

A minha sogra Sílvia e ao meu sogro Celso que me acolheram como “filha” e a minha cunhada Ariane. Obrigada pelo apoio, carinho e incentivo e por permitir que eu faça parte de suas vidas.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) pelos conhecimentos transmitidos durante o mestrado, imprescindíveis na minha formação acadêmica.

Ao meu orientador Prof. Dr. Luiz Alberton, pelo incentivo na realização desta pesquisa, pelas horas dispensadas e pelos conhecimentos transmitidos durante o mestrado.

Ao Prof. Dr. Marcelo Haendchen Dutra pelas contribuições para realização desta pesquisa, pela atenção, pelo incentivo e pelos conhecimentos transmitidos durante o mestrado.

Ao professor Dr. Antonio Cezar Bornia e professor Dr. Dalton Francisco de Andrade do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção (PPGEP) pelos horizontes abertos através dos conhecimentos transmitidos na disciplina de modelagem estatística.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pela bolsa de mestrado concedida que permitiu que eu me dedicasse integralmente ao mestrado.

A todos os colegas do PPGC/UFSC e especialmente aos amigos Diane Rossi Maximiano Reina, Donizete Reina, Fernando Richartz, Harley Almeida Soares da Silva e Vanessa dos Santos pelo convívio, pelo apoio e pela constante troca de conhecimentos.

A todas as pessoas que se dispuseram a responder a pesquisa, sem as quais este trabalho não poderia ser concluído.

E a todos que direta e indiretamente contribuíram para realização desta pesquisa.

“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende”.

Leonardo da Vinci

RESUMO

Este estudo objetivou verificar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores independentes listadas na literatura. Para atingir o objetivo geral, primeiramente foi elaborada uma estrutura baseada nos estudos de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan e Libby (1997), Tan (1999), Alberton (2002), Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), Helliari, Monk e Stevenson (2009), Frecka e Reckers (2010), IFAC (2010a) e Mcknight e Wright (2011), com quarenta competências do auditor agrupadas em: habilidades intelectuais; habilidades pessoais; habilidades interpessoais e de comunicação; e, habilidades organizacionais e de gestão de negócios. O segundo passo foi investigar junto aos auditados a sua percepção em relação às competências dos auditores independentes. Para isso, foi construído um questionário baseado nas competências constantes na estrutura elaborada e enviado aos colaboradores das empresas de capital aberto registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Desta forma, a amostra selecionada no estudo, composta por 88 indivíduos, pode ser considerada não probabilística e do tipo intencional. Os resultados encontrados permitiram identificar que a percepção dos auditados em relação às competências do auditor, considerando a média, ficou acima de 3 (escala 1-5), variando entre 3,03 para “pensamento lateral” e 3,98 para “lealdade” e “comportamento ético”. Além disto, a percepção dos auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais altos (Sócio e Gerente) foi maior e estatisticamente significativa, considerando a média, que a percepção daqueles que tiveram contato com auditores de níveis mais baixos (*Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor). Da mesma forma, foram encontradas diferenças de percepção para a maioria das competências investigadas entre os auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais distantes da carreira (por exemplo, entre *Trainee*/Assistente e Gerente ou Pleno/Semi-Sênior e Sócio). De forma contrária, entre auditados que tiveram contato com auditores de níveis imediatos (por exemplo, *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior ou Sócio e Gerente) a percepção foi similar para a maioria das competências investigadas. Finalmente, para a maioria das competências investigadas não foram encontradas diferenças significativas de percepção entre auditados que tiveram contato com auditores *Big Four* e aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four*.

Palavras-chave: Auditor Independente. Competências do Auditor. Percepção dos Auditados.

ABSTRACT

This study aimed examining the perception of auditee in relation to the competences of the independent auditors listed in the literature. To achieve the overall objective, the first step was developing a structure based on studies of Abdolmohammadi and Shanteau (1992), Tan and Libby (1997), Tan (1999), Alberton (2002), Abdolmohammadi, Searfoss and Shanteau (2004), Helliard, Monk and Stevenson (2009), Frecka and Reckers (2010), IFAC (2010a) and McKnight and Wright (2011), with forty competencies of the auditor, grouped into: intellectual skills, personal skills, interpersonal and communication skills, organizational and business management skills. The second step was to investigate with the audited their perception regarding the competences of the independent auditors. For that, a questionnaire was constructed based on the competences contained on the elaborate structure and sent to employees of publicly traded companies registered on the Securities and Exchange Commission (CVM). Thus, the sample selected in the study was composed by 88 individuals and can be considered non-probabilistic and intentional. The results revealed that the perception of auditee in relation to the auditor's competences, considering the average was above 3 (scale 1-5), ranging from 3.03 for "lateral thinking" and 3.98 "loyalty" and "ethical behavior". Moreover, the perception of the auditee who had contact with auditors of higher levels (Partner and Manager) was higher and statistically significant, considering the mean, than perception of those who had contact with auditors at lower levels (Trainee/Assistant, Semi-Senior and Senior/Supervisor). Likewise, there were differences of perception for most of the competences investigated between the auditee who had contact with auditors of more distant levels of career (eg., between Trainee/Assistant and Manager or Semi-Senior and Partner). Contrary, among auditees who had contact with auditors of immediate levels (eg., Trainee/Assistant and Semi-Senior or Partner and Manager) the perception was similar for most of the competences investigated. Finally, for the most of competences investigated were not significant differences of perception between auditees who had contact with Big Four auditors and those who had contact with non-Big Four auditors.

Keywords: Independent Auditor. Auditor's Competences. Auditee's Perceptions.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – As três dimensões da competência	47
Figura 2 – Competências como fonte de valor para o indivíduo e para a organização	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Competências para o profissional	51
Quadro 2 – Principais diferenças na definição de competência: escola Norte- Americana <i>versus</i> escola Britânica	53
Quadro 3 – Estudos sobre as competências do contador	58
Quadro 4 – Competências necessárias ao contador segundo o AICPA	63
Quadro 5 – Estudos sobre as competências do auditor	81
Quadro 6 – Habilidades intelectuais	86
Quadro 7 – Habilidades pessoais	87
Quadro 8 – Habilidades interpessoais e de comunicação	88
Quadro 9 – Habilidades organizacionais e de gestão de negócios	88
Quadro 10 – Descrição das competências do auditor	89
Quadro 11 – Níveis da carreira dos auditores independentes	98
Quadro 12 – Testes estatísticos empregados para confirmação das hipóteses ..	106
Quadro 13 – Síntese dos resultados das hipóteses testadas	157

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição da amostra por grau de instrução e área de formação	111
Tabela 2 – Distribuição da amostra por setor e função	112
Tabela 3 - Distribuição da amostra por experiência profissional e experiência com auditorias	113
Tabela 4 – Distribuição da amostra por contato com auditores <i>big four</i>	113
Tabela 5 – Distribuição da amostra por tempo de contato com o auditor e período de realização da auditoria	114
Tabela 6 – Distribuição da amostra por forma de contato e função do auditor	115
Tabela 7 – Dados descritivos da percepção das competências do auditor	116
Tabela 8 – Teste-t de diferenças de média para percepção das competências em função do auditor de contato	120
Tabela 9 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (pleno/semi-sênior e <i>trainee</i> /assistente)	124
Tabela 10 - Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sênior/supervisor e pleno/semi-sênior)	126
Tabela 11 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (gerente e sênior/supervisor)	128
Tabela 12 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e gerente)	131
Tabela 13 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sênior/supervisor e <i>trainee</i> /assistente)	134
Tabela 14 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (gerente e <i>trainee</i> /assistente)	136
Tabela 15 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e <i>trainee</i> /assistente)	139
Tabela 16 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (gerente e pleno/semi-sênior)	142
Tabela 17 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e pleno/semi-sênior)	144
Tabela 18 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e sênior/supervisor)	146
Tabela 19 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (trabalho em equipe)	148
Tabela 20 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (liderança)	149
Tabela 21 – Teste-t para diferenças de média (gerente <i>versus</i> níveis menos elevados)	150
Tabela 22 - Teste-t para diferenças de média (sócio <i>versus</i> níveis menos elevados)	151
Tabela 23 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (foco no cliente)	152
Tabela 24 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (auditor <i>big four</i> e não <i>big four</i>)	153

Tabela 25 – Teste-t para diferenças de média (só teve contato com auditor <i>big four versus</i> teve contato com outros auditores)	155
---	-----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA - *American Accounting Association*
AECC - *Accounting Education Change Commission*
AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*
CICA - *Chartered Accountants of Canada*
COSO - *Committee of Sponsoring Organizations*
CVM - *Comissão de Valores Mobiliários*
EUA - *Estados Unidos da América*
FEI - *Financial Executives Institute*
IES - *International Education Standard*
IFAC - *International Federation of Accountants*
IIA - *Institute of Internal Auditors*
IMA - *Institute of Management Accountants*
MCI - *Management Charter Initiative*
NCVQ - *National Council for Vocational Qualification*
NVQs - *National Vocational Qualifications*
SOX - *Sarbanes-Oxley*
SVQs - *Scottish Vocational Qualifications*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 TEMA E PROBLEMA	27
1.2 OBJETIVOS	30
1.2.1 Objetivo Geral.....	30
1.2.2 Objetivos Específicos	30
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA.....	31
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	33
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA	34
2 REFERENCIAL TEÓRICO	35
2.1 COMPETÊNCIA: MÚLTIPLAS DEFINIÇÕES PARA UM MESMO TERMO	35
2.1.1 Abordagem Comportamental: A Escola Norte-Americana	37
2.1.2 Abordagem Funcional: A Escola Britânica	41
2.1.3 Abordagem Multidimensional e Holística: As Escolas Francesa, Germânica e Austríaca.....	45
2.1.4 Abordagem Brasileira	50
2.1.5 Considerações sobre as abordagens de competências	53
2.2 FORMAÇÃO DO CONTADOR E AUDITOR.....	56
2.3 COMPETÊNCIAS DO AUDITOR	68
2.3.1 Estudos sobre as Competências do Auditor.....	70
2.3.2 Competências do Auditor.....	85
2.3.2.1 Habilidades Intelectuais	85
2.3.2.2 Habilidades Pessoais.....	86
2.3.2.3 Habilidades Interpessoais e de Comunicação	87
2.3.2.4 Habilidades Organizacionais e de Gestão de Negócios	88
2.3.2.5 Descrição das Competências do Auditor	89
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	95
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	95
3.2 INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS.....	97
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA	99
3.4 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DE PESQUISA	101
3.4.1 Nível da Carreira do Auditor.....	101
3.4.2 Auditores <i>Big Four</i> e não- <i>Big Four</i>	105
3.5 ANÁLISE DOS DADOS.....	106
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	107
4 ANÁLISE E RESULTADOS DA PESQUISA	111
4.1 CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA	111
4.2 COMPETÊNCIAS DO AUDITOR: A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS	116
4.2.1 Percepção das Competências em função do Auditor de Contato..	119
4.2.2 Síntese dos resultados das Hipóteses Testadas	157
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	161

5.1 CONCLUSÕES	161
5.2 LIMITAÇÕES	166
5.3 RECOMENDAÇÕES.....	167
REFERÊNCIAS	169
APÊNDICE A – Questionário da Pesquisa.....	183

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda primeiramente o tema e problema investigado, seguido do objetivo geral e dos objetivos específicos da pesquisa. Posteriormente, são apresentadas algumas justificativas para realização do estudo e a sua delimitação. Finalmente, é descrita a estrutura da pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O perfil do profissional valorizado pelas firmas de auditoria passou por severas mudanças nos últimos anos. A rotina e as novas exigências do mercado fez com que o auditor, visto no passado como um indivíduo que dominava um vasto conhecimento de contabilidade, passasse a apresentar também características como liderança, flexibilidade e dinamismo. É o que afirmaram os sócios de grandes firmas de auditoria, como PricewaterhouseCoopers, KPMG e Ernst & Young Terco, em uma entrevista concedida ao jornal Valor Econômico (SOARES, 2011).

Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) ressaltam que as mudanças no ambiente profissional, têm realçado algumas habilidades em complemento aos conhecimentos técnicos normalmente incluídos no currículo de contabilidade. Segundo eles, o perfil do profissional atual deve contemplar habilidades que permitam ao contador (incluindo o auditor) adquirir continuamente novas informações.

A preocupação de que novas competências sejam incluídas na formação de contadores e auditores vêm sendo expressa a mais de duas décadas, tanto por profissionais, quanto por acadêmicos. Em 1989, os sócios das maiores firmas de auditoria emitiram um relatório conhecido como “*The Big Eight White Paper*”, ressaltando que as mudanças decorrentes de um mundo empresarial mais dinâmico e complexo, exigiam que os profissionais da área contábil desenvolvessem e aplicassem uma vasta gama de competências além do conhecimento técnico (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989).

Depois da emissão deste relatório, muitos órgãos internacionais como *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Institute of Management Accountants* (IMA), *Institute of Internal Auditors* (IIA) e *International Federation of Accountants* (IFAC) reuniram esforços para realçar a importância do desenvolvimento pelos profissionais da área contábil de competências como relacionamento interpessoal, liderança, autoaprendizagem, comunicação e adaptação. A

IFAC, inclusive publicou uma norma específica para os auditores, a *International Education Standard 8*, que destaca as competências necessárias para os estudantes iniciarem sua carreira, incluindo entre outras, habilidades de argumentação, capacidade de identificar e resolver problemas e capacidade de administrar conflitos (IFAC, 2010a).

De acordo com Mcknight e Wright (2011), a qualidade da auditoria das demonstrações contábeis depende do desempenho apresentado pelos auditores no trabalho. E para isto, enquanto o conhecimento e as habilidades técnicas continuam sendo essenciais, pesquisas como de Tan (1999), Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Helliari, Monk e Stevenson (2009) apontaram que outras competências relacionadas a atitudes e comportamentos do auditor, como liderança, comunicação, trabalho em equipe e relacionamento interpessoal, são cada vez mais importantes.

Estas afirmações têm em vista a relação interpessoal que o auditor rotineiramente estabelece com outras pessoas, tanto no que se refere aos funcionários das empresas auditadas, quanto aos seus superiores e subordinados em sua equipe de trabalho.

O fato é que os auditores lidam com vários conjuntos de relações interpessoais quando estão prestando os serviços de auditoria independente (SHANNON; STEVENS, 1989 *apud* GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997; ELLIS; MAYER, 1994). Muitos procedimentos de auditoria envolvem diversos auditores trabalhando juntos em uma mesma equipe (GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997) e exigem, por exemplo, a comunicação constante com os funcionários das empresas auditadas (GOLEN; LOONEY; WHITE, 1988 *apud* GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997).

Estas interações muitas vezes, podem criar tensões e conflitos entre os clientes (empresas auditadas) e os auditores independentes (SMITH; WILCOX, 1982; GOLEN; LOONEY; WHITE, 1988 *apud* GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997), uma vez que vários clientes ainda percebem o auditor como aquele indivíduo em busca de incorreções ou irregularidades e não como uma pessoa que está ali para auxiliar em um processo que gere confiabilidade nas informações contábeis prestadas aos usuários (COLLINS; GATELY; MUNTER, 1983; GOLEN; WHITE, 1983 *apud* GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997).

Para gerenciar estas interações e manter um bom relacionamento no trabalho, é preciso que os auditores construam uma relação de confiança com os clientes, demonstrando a capacidade de ouvi-los, respeitando e interpretando as necessidades individuais de cada um, de

modo a propiciar um ambiente de trabalho agradável e a realização de uma auditoria construtiva e eficaz (ELLIS; MAYER, 1994; SIEGEL, 1989).

Assim, competências como, habilidades interpessoais, liderança, comunicação, trabalhar em equipe e ser um bom ouvinte assumem grande importância nas relações entre os auditores e seus colegas de trabalho (superiores e subordinados), e principalmente, entre os auditores e seus clientes (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Neste contexto, as firmas de auditoria têm buscado profissionais que atendam a todos estes requisitos, observando nos processos de seleção, além de aspectos ligados a conhecimentos técnicos também alguns aspectos comportamentais (ALBERTON, 2002). Recrutadores das firmas de auditoria nos Estados Unidos, por exemplo, têm avaliado nas entrevistas com potenciais candidatos à carreira de auditor nos campi-universitários suas competências pessoais, incluindo aquelas relacionadas à interação com o cliente, habilidades de comunicação e a capacidade potencial de ser um membro produtivo em uma equipe de auditoria (FRECKA; NICHOLS, 2004).

Com o intuito de reforçar o desenvolvimento destas competências, as próprias firmas de auditoria fornecem ainda cursos que auxiliam na formação comportamental dos auditores, com a finalidade de garantir a qualidade dos serviços prestados aos seus clientes (ALBERTON, 2002), e a efetividade do relacionamento entre cliente e auditor na realização da auditoria.

Neste sentido, espera-se que os auditores desenvolvam atitudes e comportamentos que aumentem seu desempenho profissional, que facilitem a interação com o cliente (TAN; LIBBY, 1997; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004) e que, por sua vez, os clientes percebam estas habilidades.

Na literatura, as competências do auditor foram investigadas através de distintos enfoques. Trabalhos como os Abdolmohammadi e Shanteau (1992) e Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), se dedicaram a identificar quais são as competências importantes para que o auditor se torne um *expert* em sua área de atuação. Tan e Libby (1997), Tan (1999) e Abdolmohammadi (2008) verificaram se existiam diferenças entre as competências exigidas dos auditores em cada nível de sua carreira.

Outras pesquisas, como as de Helliar, Monk e Stevenson (2009) e Frecka e Reckers (2010), concentraram seus esforços nas competências

que deveriam ser priorizadas na formação e Alberton (2002) propôs um modelo de referência para formação comportamental do auditor.

Embora evidências significativas tenham sido apresentadas nestes trabalhos sobre as competências requeridas do auditor, as implicações teóricas e práticas deste assunto ainda não estão claras e elucidadas a ponto de se ter um esgotamento do assunto (TAN, 1999), e, sendo assim, pesquisas que abordem a temática devem continuar. Em meio a estudos que tiveram como foco a opinião de auditores, estudantes ou das firmas de auditoria na investigação das competências do auditor, Catanach Jr. e Golen (1996) e Golen, Catanach Jr. e Moeckel (1997) defendem uma abordagem orientada ao cliente de auditoria, de modo a evitar o viés resultante da opinião dos próprios auditores.

Assim, para obter evidências sobre a aplicação prática das competências consideradas importantes na literatura para a profissão do auditor, pretendeu-se delinear este estudo sob a perspectiva da percepção do cliente, mais especificamente dos colaboradores das empresas auditadas, que consistem em indivíduos que estabelecem contato com os auditores.

Neste contexto, a presente pesquisa propõe-se a buscar resposta para o seguinte problema: **Como as competências do auditor independente listadas na literatura são percebidas pelos auditados?**

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral e os objetivos específicos deste estudo estão listados a seguir.

1.2.1 Objetivo Geral

De forma a responder ao problema de pesquisa tem-se o seguinte objetivo geral: **Verificar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores independentes listadas na literatura.**

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Elaborar uma estrutura com as principais competências listadas na literatura relacionadas à profissão do auditor independente;

- ✓ Investigar se existe diferença de percepção do auditado em relação às competências de auditores de diferentes níveis da carreira de auditoria.
- ✓ Verificar se existe diferença de percepção do auditado em relação às competências de auditores de firmas multinacionais (*Big Four*) e nacionais.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Evidências encontradas em estudos anteriores, como os Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan (1999) e Abdolmohammadi, Shanteau e Searfoss (2004), assinalam a importância de um amplo conjunto de competências para a profissão do auditor que vão além das competências técnicas. Segundo Tan e Libby (1997), enquanto o conhecimento técnico em contabilidade ou a habilidade para resolver problemas continuam sendo essenciais, outras competências, como as relacionadas à interação com o cliente ou capacidade de ser um bom membro de equipe, podem, marginalmente, diferenciar auditores com um bom nível de desempenho (TAN; LIBBY, 1997).

Apesar de um progresso significativo ter sido alcançado mais pesquisas ainda são necessárias para refinar a compreensão das competências importantes para o auditor (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN, LIBBY, 1997; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004; MCKNIGHT; WRIGHT, 2011).

Do mesmo modo, Cardoso (2006) aponta a carência de estudos no Brasil sobre esta temática, e sugere que novas pesquisas sejam realizadas para ajudar a compreender as competências necessárias para as especificidades que englobam o campo de atuação do contador, como os auditores.

Na literatura é possível observar que a temática foi investigada abordando a opinião de profissionais (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004; ABDOLMOHAMMADI, 2008; HELLIAR; MONK; STEVENSON, 2009; FRECKA; RECKERS, 2010; MCKNIGHT; WRIGHT, 2011), professores (HELLIAR; MONK; STEVENSON, 2009), estudantes (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; HELLIAR; MONK; STEVENSON, 2009) e até mesmo das firmas de auditoria (ALBERTON, 2002).

Porém, uma limitação observada em estudos desta natureza, conforme lembram Catanach Jr. e Golen (1996) e Golen, Catanach Jr. e

Moeckel (1997), é a composição das populações investigadas. Para eles, em grande parte dos estudos os sujeitos investigados são profissionais, professores e/ou alunos. Conseqüentemente os estudos têm negligenciado a opinião do usuário do serviço (CATANACH JR.; GOLEN, 1996; GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997) ao investigar as competências do auditor.

A este respeito, não foram encontrados na literatura, estudos que abordassem a percepção dos clientes de auditoria sobre a demonstração na atuação prática das competências consideradas importantes para a profissão do auditor.

Neste sentido, uma abordagem voltada para o cliente de auditoria, ou seja, investigar a percepção dos colaboradores das empresas auditadas (que tem contato com os auditores) sobre as competências demonstradas pelos auditores pode preencher a lacuna existente na literatura e auxiliar a expandir o conhecimento atual sobre o tema. Tal abordagem pode evitar o viés resultante da opinião dos próprios auditores (CATANACH JR.; GOLEN, 1996; GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997), ao observar uma opinião externa aos mesmos, isto é, a dos auditados.

Esta investigação é viável uma vez que os auditores lidam com vários conjuntos de relações interpessoais quando efetuam a prestação de serviços de auditoria independente (ELLIS; MAYER, 1994). Durante o processo de auditoria normalmente trabalham interagindo com a pessoa do cliente (GOLEN; CATANACH JR.; MOECKEL, 1997), o que facilita que pessoas próximas a eles, neste caso, os auditados, percebam estas competências quando demonstradas.

Além disso, a opinião dos auditados é relevante, uma vez que possibilita verificar se as competências consideradas importantes para a profissão do auditor são demonstradas na prática, ou seja, na relação rotineira de trabalho enquanto estão interagindo com os colaboradores das empresas auditadas.

Este avanço na investigação sobre as competências do auditor pode apresentar vantagens para os auditores, firmas de auditoria, professores, estudantes e usuários da informação contábil. O conhecimento da percepção dos auditados pode fornecer diretrizes aos **auditores** para direcionar seus esforços no sentido de auto aperfeiçoamento de suas competências.

As **firmas de auditoria** podem utilizar a percepção dos auditados como uma forma de avaliação independente e compararem se os resultados obtidos são similares aos encontrados em suas avaliações de desempenho e/ou satisfatórias ao perfil do profissional desejado. Estas

informações podem implicar na seleção mais eficiente de funcionários, auxiliar no desenvolvendo destes, servindo como subsídio para direcionar novas formas de capacitação, melhorar os programas de formação e treinamento e a promoção dos auditores.

Da mesma forma, os professores podem utilizar os resultados da pesquisa para dar novos direcionamentos aos currículos dos cursos de contabilidade ou de especialização, optando, por exemplo, por novas estratégias de ensino-aprendizagem que auxiliem os futuros profissionais no desenvolvimento destas competências.

Podem beneficiar-se, também, dos resultados desta pesquisa os **estudantes** que pretendem seguir a carreira de auditor independente, através de um maior entendimento sobre as competências requeridas do auditor e a percepção destas, na prática, pelos auditados.

Por fim, espera-se que a auditoria independente forneça credibilidade e confiança às informações prestadas pelas empresas aos usuários e interessados, de modo a permitir que estas possam ser utilizadas para tomada de decisão. Para tanto, existe consenso na literatura que o bom desempenho do auditor está atrelado às competências por ele detidas (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU; SEARFOSS, 2004; PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004) e que a qualidade da auditoria das demonstrações contábeis depende deste desempenho. Assim, a percepção destas competências pelos auditados pode, também, fornecer maior segurança aos **usuários das informações contábeis** sobre as auditorias realizadas.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Vários são os tipos de auditorias que podem ser realizadas nas empresas, como, aquelas voltadas às demonstrações contábeis, auditoria de controles internos e até mesmo as auditorias de qualidade dos produtos ou serviços. Como seria impraticável abranger todos estes tipos de auditoria, esta pesquisa está delimitada a auditoria das demonstrações contábeis e, portanto, aborda apenas a percepção dos auditados sobre as competências dos auditores contábeis independentes.

Além disso, a pesquisa delimita-se à percepção dos colaboradores das empresas listadas no site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), portanto, colaboradores de empresas constituídas na forma de sociedades de capital aberto e não de outros tipos de empresas.

1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

Além dos aspectos introdutórios abordados neste capítulo, o restante da pesquisa está estruturado da seguinte forma: o capítulo 2 apresenta o referencial teórico que fundamenta o tema discutido; o capítulo 3 descreve os aspectos metodológicos que possibilitaram o cumprimento dos objetivos e as limitações decorrentes da realização da pesquisa; o capítulo 4 aborda os resultados obtidos com o estudo; o capítulo 5 contempla as conclusões da pesquisa, bem como as recomendações para futuros estudos; e, finalmente são apresentadas as referências bibliográficas e o apêndice com o questionário utilizado na pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são abordados aspectos relacionados à definição de competência, estudos sobre as competências requeridas na formação do contador e do auditor, além dos estudos que tratam especificamente das competências dos auditores contábeis independentes.

2.1 COMPETÊNCIA: MÚLTIPLAS DEFINIÇÕES PARA UM MESMO TERMO

Dentre os estudos ligados a competência, White (1959) foi um dos primeiros a utilizar o termo “competência” para descrever características da personalidade de uma pessoa associadas a um desempenho superior e a alta motivação.

Desde então, a temática foi protagonista de inúmeras discussões entre estudiosos de várias áreas do conhecimento, como psicólogos, administradores, gestores de recursos humanos e educadores, tanto é que na literatura é possível observar várias definições para o mesmo termo.

Hoffmann (1999) ressalta que a diversidade de definições é justamente um dos principais desafios quando se estuda o termo competência. Estudá-lo pode ser comparado a entrar em um campo minado e complexo, visto que se trata de um termo utilizado por diferentes pessoas para significar coisas diferentes (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003).

De acordo com Le Deist e Winterton (2005), diante de tanta confusão a respeito do conceito de competência, é difícil identificar uma definição capaz de conciliar e englobar todas as maneiras que o termo é utilizado. Para Norris (1991), esta confusão surgiu da necessidade de definir com precisão o termo competência para operacionalizar seu conceito, o que na prática acabou resultando em uma grande confusão teórica, e de aparentemente simples, tornou-se profundamente complicado.

Mangham (1986 *apud* LE DEIST; WINTERTON, 2005) explica que esta confusão pode resultar em partes da diversidade de utilizações. Segundo ele, a competência pode estar relacionada com modelos pessoais, modelos de resultado, modelos de educação e formação, além de ser empregado em abordagens que a utilizam como critérios de *benchmarking*.

De maneira similar, Mansfield (2004) pondera três utilizações diferentes para o termo, isto é, **resultados**, em que é descrito por meio de padrões profissionais o que as pessoas precisam ser capazes de fazer

no trabalho, **tarefas que as pessoas realizam**, em que é descrito o que acontece atualmente, e **traços ou características pessoais**, onde é descrito como as pessoas são.

Para Hoffmann (1999), a ambiguidade na definição do termo competência foi ainda alimentada em razão da utilização do conceito por uma série partes interessadas, cada uma com seu objetivo:

- **Psicólogos** preocuparam-se com o conceito como uma medida de capacidade, verificando se o desempenho observável em um indivíduo representava seus traços subjacentes ou capacidades (STERNBERG; KOLLIGIAN, 1990);
- **Teóricos da administração** aplicaram uma análise funcional para definir como as metas organizacionais deveriam ser “melhor” alcançadas através da melhoria no desempenho individual (BURGOYNE, 1993);
- **Gestores de recursos humanos** visualizaram o conceito como uma ferramenta técnica para implementar uma direção estratégica através de táticas de recrutamento, colocação, treinamento, avaliação, sistemas de promoção, recompensa e planejamento de pessoal (BURGOYNE, 1993);
- **Educadores** tentaram relacionar a ideia de preparação para o trabalho e reconhecimento profissional com a de ampla educação (BOWDEN; MASTERS, 1993); e,
- **Políticos**, incluindo aqueles envolvidos no processo político, como Sindicatos, grupos de empresas e partidos políticos, particularmente no Reino Unido e na Austrália, usaram o conceito como um meio de melhorar a eficiência do mercado de trabalho (BURGOYNE, 1993).

Segundo Smith e Morse (2005), o que acontece é que, algumas vezes, os termos “habilidades”, “*expertise*”, “talento” e “competência”, por serem inter-relacionados são utilizados como sinônimos na literatura (MITCHELMORE; ROWLEY, 2010).

Hunt (1998), por exemplo, sugere que os resultados obtidos por uma pessoa competente podem ser originados de uma variedade de fatores, incluindo: motivação do indivíduo, traços de personalidade, autoconceito (*self-concept*), conhecimento, ou até mesmo a habilidade para realizar determinada tarefa. Assim, de acordo com Mitchelmore e

Rowley (2010), não surpreende que os limites e as relações entre todos estes termos estejam mal definidas.

Tendo em vista tanta confusão e discussão em torno do termo competência, o que se pode afirmar é que existem três grandes abordagens dominantes sobre o tema: a comportamentalista; a funcionalista; e, a multidimensional e holística (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

A primeira abordagem teve início nos Estados Unidos da América (EUA) e é vista como uma das precursoras nas discussões sobre o tema. Entre seus principais pesquisadores estão McClelland, Boyatzis e Spencer e Spencer. A segunda abordagem surgiu no Reino Unido e foi marcada por um forte apoio dado ao movimento pelo governo. A terceira e mais recente abordagem surgiu em países como França, Alemanha e Áustria. Nesta abordagem pode-se dar destaque para os estudos de Le Boterf e Zarifian (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

2.1.1 Abordagem Comportamental: A Escola Norte-Americana

White (1959) foi um dos primeiros pesquisadores a utilizar o termo competência para relacionar as características da personalidade dos indivíduos a um desempenho superior e a alta motivação. Segundo ele, a competência não deve ser considerada apenas como uma capacidade passível de ser realizada, pois está vinculada também à motivação. Assim, o autor ao postular uma relação entre competência cognitiva e tendências de ações motivacionais, definiu competência como uma interação eficaz entre indivíduo e meio ambiente.

Apesar de alguns autores terem abordado anteriormente, mesmo que superficialmente o termo competência, muitos estudos consideram que a abordagem de competências utilizada nos EUA teve origem no final de 1970, principalmente através dos estudos de McClelland, introduzindo a abordagem pela qual seria fundada a empresa de consultoria Hay *McBer*, que empenhou seus estudos na tentativa de identificar as características que diferenciavam um desempenho gerencial superior de um desempenho gerencial médio (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003; LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Os estudos de McClelland contribuíram para um avanço científico nos estudos sobre competência e de alguma forma iniciaram o debate entre administradores e psicólogos no país, além de trazerem consistentes críticas ao sistema predominante utilizado pelas

organizações para avaliar e valorizar os indivíduos (FLEURY; FLEURY, 2001; MUNCK; MUNCK; SOUZA, 2011).

A preocupação dos testes desenvolvidos por McClelland (1973) eram de prever comportamentos que gerassem sucesso na atuação profissional. O autor defende que a inteligência é um fator que pode contribuir para que o indivíduo apresente competência, mas não pode ser vista como seu fator determinante (MUNCK; MUNCK; SOUZA, 2011).

Segundo McClelland, além de algumas competências cognitivas, já avaliadas tradicionalmente nos testes de inteligência e aptidões, como habilidades de leitura, escrita e cálculo, algumas competências relacionadas à personalidade também deveriam ser consideradas, como habilidade de comunicação, paciência e capacidade de estabelecer metas razoáveis.

McClelland (1973) explica que a habilidade de comunicação é importante em muitas atividades profissionais e relacionamentos interpessoais, que requerem que o indivíduo seja capaz de se comunicar com os demais por palavras, olhares ou gestos, de modo a demonstrar qual a sua intenção ou o que pretende fazer. A paciência, continua o autor, uma característica humana essencial para muitos resultados alcançados durante a vida, é desejável, por exemplo, em algumas profissões que exigem muito contato com o público e em que muitas das necessidades e demandas dos clientes podem parecer irritantes. Além disso, na maioria das situações da vida é preferível ter capacidade de estabelecer metas razoáveis em oposição a metas excessivamente altas ou demasiadamente baixas, que frequentemente levam o indivíduo ao fracasso, argumenta o autor.

Assim, em oposição aos testes tradicionais de inteligência cognitiva, utilizados na época, medidas de competência foram desenvolvidas como alternativas para avaliar o desempenho, uma vez que os primeiros eram criticados por não serem capazes de prever o desempenho de um indivíduo no trabalho (LE DEIST; WINTERTON, 2005), apesar de alguns autores como Barrett e Depinet (1991) defenderem o poder preditivo destes testes de inteligência.

Desta forma, para McClelland (1985), a competência pode ser definida como as características que propiciam que a pessoa apresente um desempenho diferenciado. Ela engloba habilidades e disposições que vão além da capacidade cognitiva do indivíduo, como autoconhecimento, autocontrole e habilidades sociais, e ao contrário de características de personalidade e inteligência, as competências

comportamentais podem ser aprendidas através de treinamento e desenvolvimento (MCCLELLAND, 1998).

Outro autor que se destacou na escola norte-americana foi Boyatzis. Em 1982, ele publicou o livro *“The Competent Manager”*, que trouxe os resultados de um estudo com mais de dois mil gestores. O autor identificou mais de cem potenciais competências gerenciais e determinou empiricamente as características que permitiam a estes gestores serem eficazes em diversas posições gerenciais. Boyatzis (1982) desenvolveu assim, um modelo integrado de competência gerencial, explicando a inter-relação entre estas características e sua relação com as funções de gestão e com o ambiente interno das organizações.

Neste trabalho, Boyatzis (1982) argumenta que a identificação das competências só é eficaz quando são observados conjuntamente três componentes decisivos, isto é, as competências do indivíduo, as funções e demandas da tarefa e o ambiente organizacional. Desta forma, de acordo com Cardoso (2006), Boyatzis introduz a discussão sobre a importância da observação do contexto no qual o indivíduo está inserido, em oposição à observação isolada das características que o mesmo possui ou deve possuir para desempenhar com sucesso determinada tarefa.

Para Boyatzis (1982), a competência é definida como uma característica subjacente de uma pessoa que resulta em efetivo e/ou superior desempenho no trabalho. Para ele existem diferentes níveis de competências, que vão desde o nível um inicial até um nível de desempenho superior.

Alguns anos depois, Spencer e Spencer (1993) utilizando a metodologia de avaliação de competências no trabalho desenvolvida por McClelland/McBer, analisaram 650 postos de trabalho, de modo a propor modelos genéricos. De acordo com Cardoso (2006) eles sumarizam, em sua obra, duzentos e oitenta e seis pesquisas realizadas por mais de vinte anos em vinte e quatro países. Esta comparação resultou em um dicionário com vinte e uma competências genéricas extraídas de áreas relativas a profissionais empreendedores, técnicos e profissionais de vendas, cargos gerenciais, militares, profissionais da saúde e educadores (CARDOSO, 2006).

Spencer e Spencer (1993) defendem que existe uma ligação a ser estabelecida entre uma competência específica e um desempenho superior. Para os autores as competências incluem motivos, traços, autoconceito, atitudes ou valores, conhecimento, habilidades cognitivas ou comportamentais, isto é, qualquer característica individual que pode

ser mensurada de maneira confiável e que pode ser utilizada para diferenciar um indivíduo que possui um desempenho superior e efetivo dos demais.

Em síntese, na abordagem defendida pela escola norte-americana, as competências não são vistas como a tarefa de um determinado trabalho, mas sim como **aquilo** que permite às pessoas desempenharem uma determinada tarefa, como traços pessoais essenciais, habilidades, conhecimentos e motivações do empregado que o levam a um desempenho gerencial superior (MITCHELMORE; ROWLEY, 2010).

Assim, observa-se que a chave do pensamento presente na escola norte-americana, é que as competências são avaliadas através do final do processo, através da observação de indivíduos bem sucedidos e eficazes de modo a verificar em que os mesmos diferem daqueles apresentam um menor desempenho no trabalho (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Nota-se que os estudos realizados na escola norte-americana sofreram grande influência da tradição comportamental (LE DEIST; WINTERTON, 2005), desta forma, para os autores desta escola, a competência é definida como características subjacentes às pessoas que são relacionadas a um desempenho eficaz ou superior no trabalho, possíveis de serem generalizadas em situações diversas e duradouras por um razoável período de tempo (BOYATZIS, 1982; SPENCER; SPENCER, 1993).

Como as competências são vistas como o que permite às pessoas desempenharem a tarefa e não como as tarefas do trabalho, as qualidades pessoais desempenham um papel central nesta abordagem (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003).

Neste sentido, conforme explica Fleury e Fleury (2001, p. 185) “[...] o conceito de competência é pensado como conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes (isto é, conjunto de capacidades humanas) que justificam um alto desempenho [...]”.

Conforme Dale e Iles (1992 *apud* GARAVAN; McGUIRE, 2001), os resultados das pesquisas desenvolvidas a partir da abordagem norte-americana podem ser sintetizados da seguinte forma: os estudos geraram principalmente competências comportamentais, especificando as habilidades ou qualidades que uma pessoa deve utilizar para desempenhar o seu trabalho; e, as competências consideradas são na maioria das vezes genéricas, tentando descrever de forma sucinta os comportamentos que um indivíduo com alto desempenho apresenta, embora em proporções diferentes de acordo com o nível, função, ou contexto que se encontra.

Segundo Garavan e McGuire (2001), diferentemente da abordagem britânica, que veremos na sequência, as definições de competência presentes na abordagem norte-americana encontram-se orientadas para o trabalhador. Por exemplo, as definições de competência utilizadas por Boyatzis e Spencer e Spencer são predominantemente baseadas na entrada (*inputs*), orientadas para o trabalhador (*worker-oriented*) e com foco na pessoa indivíduo, isto é, estão relacionadas às variáveis que os indivíduos trazem para o emprego (GARAVAN; MCGUIRE, 2001).

Por outro lado, Fleury e Fleury (2001) lembram que embora o foco na abordagem norte-americana seja o indivíduo, muitos autores ressaltam a importância das competências estarem alinhadas às necessidades dos cargos dentro das organizações. Alguns estudiosos argumentam que a competência deve ser baseada nos resultados (*outputs*) ou orientada para o trabalho (*work-oriented*) e considerar os resultados associados a um desempenho efetivo (MARTIN; STAINES, 1994). De acordo com Garavan e McGuire (2001), este é um argumento defendido, geralmente, pelos pesquisadores europeus, por exemplo, a *Management Charter Initiative* (MCI), apoiada pelo governo britânico, defende que a competência deve ter como ponto de partida o trabalho e deve concentrar-se em áreas profissionais ou atividades específicas.

Contudo, mesmo dentro da abordagem predominantemente comportamental, têm surgido recentemente dentro da escola norte-americana outras concepções de competência, que têm incluído conhecimentos e habilidades ao lado de atitudes, comportamentos, hábitos de trabalho, capacidades e características pessoais (RUSS-EFT, 1995; NAQUIN; WILSON, 2002; LE DEIST; WINTERTON, 2005; GANGANI; McLEAN; BRADEN, 2006).

Assim, conforme ressalta Le Deist e Winterton (2005), enquanto a abordagem de competência comportamental promovida principalmente por McClelland juntamente com a empresa de consultoria Hay-McBer continua a predominar nos EUA, uma concepção mais ampla de competência, que tem enfatizado também habilidades funcionais relacionadas ao trabalho e o conhecimento subjacente, está claramente ganhando terreno nesta escola.

2.1.2 Abordagem Funcional: A Escola Britânica

A orientação e o foco da escola do Reino Unido diferem da escola norte-americana, na medida em que a competência é considerada como a descrição de algo que o indivíduo que trabalha em uma

determinada área profissional deve ser capaz de fazer dentro dos padrões esperados, ou a descrição de uma ação, comportamento ou resultado que a pessoa deve ser capaz de demonstrar (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003; MITCHELMORE; ROWLEY, 2010).

Dentro desta abordagem, Jessup (1991) define competência como a capacidade de realizar os padrões reconhecidos. Desta forma, para o autor uma pessoa competente em uma profissão ou determinada ocupação é caracterizada como aquela que detém um repertório de habilidades, conhecimentos e compreensão, podendo aplicá-los em uma variedade de contextos e organizações (HASSALL; DUNLOP; LEWIS, 1996).

Em geral, as discussões sobre o tema começaram na escola britânica na década de 1980. Reconhecendo as deficiências na formação de competências de seus profissionais, os governos do Reino Unido introduziram uma abordagem baseada em competência no ensino e formação de profissionais a fim de estabelecer um sistema unificado de trabalho baseado em qualificações em nível nacional (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Esta reforma no ensino e na formação de profissionais impulsionada pela adoção de uma estrutura de competências baseadas em qualificações, posteriormente influenciou desenvolvimentos similares em outros países da União Europeia (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Na escola britânica, o forte apoio político dado ao tema no país pode ser observado desde 1988 com a criação da MCI, uma organização liderada por empregadores e apoiada pelo *British Institute of Management* e pelo Governo (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003). A missão da MCI foi a de formar e promover o desenvolvimento baseado em competências, beneficiando as organizações do Reino Unido e melhorando a qualidade dos seus gestores (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003).

Os padrões de competência para gestão, criados pela MCI foram publicados no ano de 1990 na forma de uma estrutura de competências, que foi utilizada por diversos grupos profissionais, como enfermeiros (PHILIPSEN; LAMM; REIER, 2007) e grupos mais específicos de gestores, como gerentes de projeto (CHENG; DAINTY; MOORE, 2005) e líderes globais (BROWNELL; GOLDSMITH, 2006).

Além da MCI, o *National Council for Vocational Qualification* (NCVQ) foi formado em 1988, com finalidade similar, ou seja, a de assegurar normas para a competência profissional e garantir que as qualificações profissionais seriam baseadas nas mesmas (JESSUP,

1991), tanto é que o NCVQ adotou na época a estrutura conceitual utilizada pela MCI (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003).

O objetivo fundamental do NCVQ foi garantir o desenvolvimento de qualificações profissionais baseadas em avaliações de competência, em vez de avaliações de conhecimento (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003).

De acordo Mitchelmore e Rowley (2010), as discussões centrais trabalhadas pela MCI e pelo NCVQ, foram as de garantir os padrões de competência profissional e assegurar que as qualificações profissionais seriam baseadas nestes padrões.

A criação destas novas qualificações profissionais (chamadas de *National Vocational Qualifications* – NVQs, na Inglaterra e País de Gales e *Scottish Vocational Qualifications* – SVQs, na Escócia), baseadas em padrões profissionais de competência, foi fundamentada na análise funcional das ocupações englobando uma variedade de contextos (MANSFIELD; MITCHELL, 1996 *apud* LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Para Cheng, Dainty e Moore (2003), o forte apoio político dado ao tema, ocorreu baseando-se na visão de que esta era uma forma de melhorar a eficiência da força de trabalho e, conseqüentemente, o desempenho da economia. Segundo os autores, os padrões de competência definidos pelos órgãos apoiados pelo Governo, como a MCI e o NCVQ, que externamente definem as competências necessárias para o desempenho adequado em cada ocupação profissional, eram necessários para assegurar um mercado de trabalho eficiente e com todas as ocupações de trabalho definidas em termos de perfis de competência.

Cheng, Dainty e Moore (2003) ressaltam que já em 1988, o *Department of Employment* do Reino Unido, declarou através do *White Paper* que as normas de competência, emitidas pelas organizações apoiadas pelo governo deveriam ser reconhecidas, assim os NVQs deveriam ser utilizados no país para comprovar os níveis adequados de desempenho competente nas profissões.

Contudo, várias críticas surgiram quanto a estas novas normas de qualificações profissionais. Entre elas, a ausência de teoria adequada, visto que a abordagem baseada em competências adotada estava preocupada principalmente com a demonstração de competência no trabalho e não com a aquisição sistemática de conhecimento (LE DEIST; WINTERTON, 2005). Assim, as normas de qualificação profissional, as *Management Standards* desenvolvidas pela MCI,

tiveram pouca influência sobre escolas de negócios do Reino Unido (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Posteriormente a MCI complementou as *Management Standards* com um modelo de competência, definindo indicadores de desempenho comportamental (LE DEIST; WINTERTON, 2005) e o *Department of Employment* adotou como competência a descrição de algo que uma pessoa que trabalha em uma determinada área profissional deve ser capaz de fazer e capaz de demonstrar (LE DEIST; WINTERTON, 2005). Em 1996, o governo revisou as qualificações profissionais e expandiu a definição de competência para capacidade de aplicar conhecimentos, compreensão e habilidades no desempenho dos padrões exigidos pelo mercado de trabalho, o que inclui resolver problemas e atender as demandas de mudanças (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

De acordo com Hirsh e Strebler (1994 *apud* LE DEIST; WINTERTON, 2005), embora a exista ainda a predominância no Reino Unido das competências funcionais, alguns empregadores desenvolveram suas próprias estruturas de competências para os seus gestores ou adotaram outros modelos genéricos em vez de utilizar as normas da MCI.

Neste contexto, Cheetham e Chivers (1996, 1998) defendem o desenvolvimento de um modelo holístico para competência profissional. Os autores propuseram um modelo composto por cinco dimensões de competências interligadas:

- **Competências cognitivas** – incluindo a teoria e conceitos subjacentes, bem como conhecimento tácito informal obtido experimentalmente;
- **Competências funcionais** – aquelas ‘coisas’ que uma pessoa que trabalha em uma determinada área profissional deve ser capaz de fazer e capaz de demonstrar;
- **Competências pessoais** – relacionadas às competências comportamentais, definidas como uma característica relativamente duradoura de uma pessoa, que está causalmente relacionada com o desempenho eficaz ou superior em um trabalho;
- **Competências éticas** – definidas como a posse de valores pessoais e profissionais apropriados e a capacidade de fazer julgamentos corretos nas situações decorrentes do trabalho e com base nestes; e,

- **Meta-competências** – que englobam a capacidade de lidar com a incerteza, bem como com a aprendizagem e reflexão.

Em síntese, Le Deist e Winterton (2005) observam que no Reino Unido, como está acontecendo nos EUA, o conceito de competência está sendo ampliado para englobar conhecimento e comportamentos subjacentes ao invés de apenas competências funcionais associadas a ocupações específicas, como no começo foi considerado no país.

2.1.3 Abordagem Multidimensional e Holística: As Escolas Francesa, Germânica e Austríaca

De acordo com Fleury e Fleury (2001), na França, as discussões a respeito da definição de competência nasceram nos anos 70, originadas principalmente do questionamento sobre conceito de qualificação e do processo de formação profissional, inicialmente com mais ênfase técnica.

Para Ruas, Antonello, Boff (2005, p. 18), na escola francesa foram desenvolvidas relevantes contribuições à noção de competência individual. Segundo os autores, nesta escola, a noção de competência não está vinculada a “um estado de formação educacional ou profissional, tampouco um conjunto de conhecimentos adquiridos ou de capacidades apreendidas”, mas sim, a mobilização e aplicação de conhecimentos e capacidades em uma situação específica, que compreende a apresentação de recursos e restrições próprias a esta situação (LE BOTERF, 1994 *apud* RUAS; ANTONELLO; BOFF, 2005).

Em geral, o surgimento e o desenvolvimento do tema “competência” no país passou por várias etapas, começando pelo surgimento da ideia dentro das organizações, pelo desenvolvimento de instrumentos e ferramentas para os profissionais e consultores de recursos humanos, pela conceituação do termo competência como uma preocupação teórica, e, chegando finalmente em abordagens mais críticas (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Em 1993, o Estado incentivou a abordagem baseada em competências, quando a agência nacional de emprego (*Agence nationale pour l'emploi*), modificou seu quadro de ocupações (*Répertoire Opérationnel des Métiers et des Emplois*) para um sistema baseado em competências (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Os franceses estavam insatisfeitos com a lacuna observada entre as necessidades reais das empresas, principalmente do setor industrial, e a formação dos trabalhadores. Assim, procuraram uma forma de aproximar o ensino das necessidades do mercado de trabalho, com o intuito de aumentar as chances de emprego dos trabalhadores através da melhoria em sua capacitação (FLEURY; FLEURY, 2001).

Assim, os pesquisadores franceses buscaram estabelecer uma relação entre as competências e os saberes (o saber agir) entre diploma e emprego. A partir deste momento, as pessoas passaram a serem avaliadas pelas qualificações necessárias aos postos de trabalho, através do inventário de competências, chamado de *bilan de compétences*, uma forma de avaliação independente introduzida pelo Estado (FLEURY; FLEURY, 2001; LE DEIST; WINTERTON, 2005).

De acordo com Le Deist e Winterton (2005), o movimento de competência na França ganhou ainda mais força após a associação de empregadores (*Mouvement des Entreprises de France*) lançarem a obra *Objectif compétences* incentivando a adoção da abordagem baseada em competências nas empresas.

Dentro desta abordagem, Le Boterf (1994 *apud* RUAS; ANTONELLO; BOFF, 2005) defende que a competência compreende três eixos formados pelo indivíduo, isto é, sua biografia e socialização, sua formação educacional e sua experiência profissional. Para Le Boterf (1999), a competência é constituída da integração entre: saber (*savoir*); saber fazer (*savoir-faire*); e, saber agir (*savoir-agir*).

Segundo Le Boterf (1999), a competência não é transferível, é o indivíduo quem deve criar condições favoráveis para sua construção pessoal. Para ele, a competência é definida como a capacidade que o indivíduo tem de integrar os saberes diversos e heterogêneos para a realização das atividades. Nesta abordagem, o indivíduo é o centro da competência e os recursos incorporados pelo mesmo, como conhecimentos, experiências, qualidades pessoais e vivência, juntamente com os recursos do ambiente, como redes profissionais, redes documentais e banco de dados, são combinados e mobilizados como um saber combinatório na realização das atividades (LE BOTERF, 1999).

Conforme explica Cardoso (2006, p. 53), opostamente à abordagem norte-americana, Le Boterf (1994) defende que a competência não é um estado que se tem, nem é resultado de treinamento, mas reside no fato de “[...] colocar em prática o que se sabe em um determinado contexto, marcado geralmente pelas relações de trabalho, cultura da empresa, imprevistos, limitações de tempo e

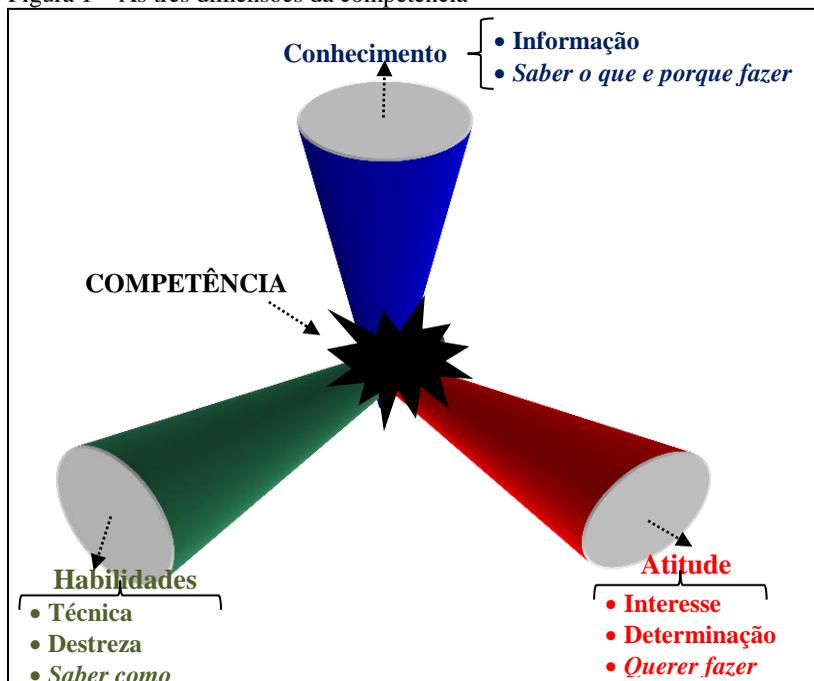
recursos”. Para Le Bortef “[...] ser competente é saber ser e saber mobilizar conhecimentos em diferentes contextos”.

Neste sentido, o conceito de competência que surgiu na literatura francesa, a partir dos anos 90, tinha como intuito ultrapassar o conceito de qualificação (FLEURY; FLEURY, 2001).

Para Zarifian (1999 *apud* FLEURY; FLEURY, 2001), a competência está relacionada com a inteligência prática, apoiada em conhecimentos adquiridos, transformando-os com maior intensidade de acordo com a complexidade das situações enfrentadas. Assim, a competência pode ser definida como uma combinação de conhecimentos, de saber-fazer, de experiências e comportamentos exercidos dentro de um contexto específico; em que ela só é constatada através de sua utilização profissional, tornando-se assim possível a sua validação (ZARIFIAN, 2001).

Durand (1998) relaciona o conceito de competência a três dimensões que abrangem conhecimentos, habilidades e atitudes conforme é possível visualizar na Figura 1.

Figura 1 – As três dimensões da competência



Fonte: Adaptada de Durand (1998, *apud* BRANDÃO, 2009).

Cardoso (2006) explica que segundo Durand (1998), a primeira dimensão formada por conhecimentos está relacionada a uma série de informações assimiladas e estruturadas pelo indivíduo, que permitem ao mesmo entender o mundo. Já a segunda, formada por habilidades engloba a capacidade de o indivíduo receber as informações e integrá-las dentro de um esquema pré-existente, se refere ao saber fazer, envolvendo técnica, aptidão e proficiência prática que é adquirida, em geral, através de processos de treinamentos e por meio da experiência. A última dimensão, formada pelas atitudes, compreende aspectos afetivos e sociais relacionados à profissão, incluindo aspectos da identidade do indivíduo, valores da organização e, conseqüentemente o comprometimento e motivação do profissional para atingir os padrões de comportamento esperados e apresentar um alto desempenho.

Conforme Brandão e Guimarães (2001, p. 10), abordagens como a de Durand “[...] parecem possuir aceitação mais ampla tanto no ambiente empresarial como no meio acadêmico, visto que procuram integrar diversos aspectos relacionados ao trabalho”.

Nesta mesma linha, Lévy-Leboyer (1997) argumenta que a competência constitui-se de uma junção entre as atividades que deverão ser exercidas, os comportamentos empregados na prática para exercê-las e as qualidades que o indivíduo deve apresentar para comportar-se de maneira satisfatória. Assim, segundo ele, as competências são um conjunto de comportamentos que alguns indivíduos dominam melhor que outros, o que os acaba tornando mais eficazes em determinado contexto (LÉVY-LEBOYER, 1997).

Em suma, a abordagem de competências adotada pela escola francesa considera: *savoir* (*compétences théoriques*, isto é, conhecimento), *savoir-faire* (*compétences pratiques*, isto é, competências funcionais) e *savoir-être* (*compétences sociales et comportementales*, isto é, competências comportamentais) (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Na abordagem adotada na Alemanha, o termo competência (*kompetenz*) esteve sempre implícito no sistema de ensino e formação de profissionais (LE DEIST; WINTERTON, 2005). Le Deist e Winterton (2005) explicam que neste país a ênfase principal está em como especificar os insumos necessários para aprendizagem de uma determinada profissão, ao invés de uma ênfase estritamente nos resultados.

O conceito de qualificações-chave (*schlüsselqualifikationen*) surgiu a partir da década de 1980, incluindo competências pessoais

como: capacidade de agir de forma autônoma e resolver problemas de maneira independente, flexibilidade, capacidade de cooperar e demonstrar atitudes éticas e maturidade moral (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Neste contexto, Arnold, Nolda e Nussl (2001 *apud* LE DEIST; WINTERTON, 2005) explicam a diferença entre qualificação (*qualifikation*) e competência (*kompetenz*). Enquanto qualificação significa a capacidade de dominar concretamente situações profissionais requisitadas, a competência se refere à capacidade de uma pessoa agir e é mais holística, compreendendo não só o conhecimento do conteúdo e capacidade, mas também habilidades essenciais e genéricas.

A abordagem adotada pela Áustria se assemelha à adotada na Alemanha em relação ao conceito de qualificações-chave (*schlüsselqualifikationen*), definindo-as como qualificações transversais funcionais e profissionais, que inclui aquelas não sujeitas a habilidades específicas e aspectos da formação da personalidade (ARCHAN; TUTSCHEK, 2002 *apud* LE DEIST; WINTERTON, 2005).

As qualificações-chave adotadas na Áustria estão agrupadas, conforme explicam Le Deist e Winterton (2005), em três categorias que compreendem:

- **competências cognitivas** (*sachkompetenz*), que são definidas como conhecimento, habilidades e capacidades que podem ser utilizadas em funções específicas como também em sentido transversal, e habilidades e capacidades utilizadas para o domínio de algumas tarefas e para o desenvolvimento de estratégias adequadas para resolução de problemas;
- **competências sociais** (*sozialkompetenz*), que compreendem a habilidade de lidar com os outros, e são definidas como a capacidade e a vontade de cooperar e interagir com outras pessoas de forma responsável e de saber se comportar em um grupo; e,
- **competências pessoais** (*selbstkompetenz*) que compreendem qualificações-chave para lidar com si mesmo, sendo definida em termos de capacidade e vontade de desenvolver-se pessoalmente, bem como desenvolver habilidades, motivação e atitudes para o trabalho.

2.1.4 Abordagem Brasileira

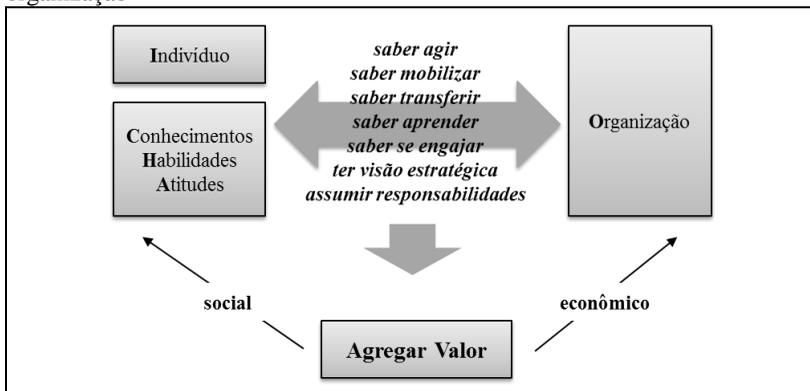
No Brasil, o debate sobre competências foi influenciado inicialmente pela literatura americana, no qual a competência era visualizada como algo que a pessoa possui. Posteriormente, foram introduzidos autores franceses (como Le Boterf e Zarifian) e autores ingleses (como Jacques, Billis e Rowbottom, e, Stamp e Stamp), exercendo, desta forma, a literatura europeia também relevante influência nas discussões sobre o tema (FLEURY; FLEURY, 2001).

De acordo com Fleury e Fleury (2001, p. 187), a noção de competência não se limita a um estoque de conhecimentos práticos ou teóricos que o indivíduo detém, nem está restrita à determinada tarefa, de outra forma, está associada a “saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber engajar-se, assumir responsabilidades, ter visão estratégica”.

Para os autores, a competência deve ser capaz de agregar valor econômico para a organização, colaborando para o seu sucesso empresarial, além de agregar valor social para o indivíduo, implicando em um auto investimento (FLEURY; FLEURY, 2001).

Neste sentido, Fleury e Fleury (2001, p. 188), baseados na abordagem francesa, mais especificamente na obra de Le Boterf, definem competência como “[...] um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos e habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo”, como é possível visualizar na Figura 2.

Figura 2 – Competências como fonte de valor para o indivíduo e para a organização



Fonte: Adaptada de Fleury e Fleury (2001, p. 188).

Os verbos expressos no conceito proposto por Fleury e Fleury (2001, p. 188) podem ser definidos conforme o Quadro 1, baseado na obra de Le Boterf.

Quadro 1 – Competências para o profissional

Verbo	Descrição
Saber agir	Saber o que e por que faz. Saber julgar, escolher e decidir.
Saber mobilizar recursos	Criar sinergia e mobilizar recursos e competências.
Saber comunicar	Compreender, trabalhar, transmitir informações e conhecimentos.
Saber aprender	Trabalhar o conhecimento e a experiência, rever modelos mentais. Saber desenvolver-se.
Saber engajar-se e comprometer-se	Saber empreender, assumir riscos. Comprometer-se.
Saber assumir responsabilidades	Ser responsável, assumindo os riscos e as consequências de suas ações, e ser, por isso, reconhecido.
Ter visão estratégica	Conhecer e entender o negócio da organização, seu ambiente, identificando oportunidades e alternativas.

Fonte: Adaptado de Fleury e Fleury (2001, p. 188).

Segundo Araujo (2001), para configuração de competências a literatura sobre o tema converge para a articulação entre três dimensões, que envolvem: **saberes**, como o saber-fazer, o saber técnico e o saber-de-perícia; **experiência**, como habilidades e o saber-tácito; e, **saber ser**, como as qualidades pessoais e qualidades sócio comunicativas.

Nesse sentido, a competência é constituída a partir da tríade: **saberes**, **saber-fazer** e **saber ser**. Os **saberes** compreendem os conhecimentos profissionais de fácil transmissão ao indivíduo; o **saber fazer** (*savoir-faire*) engloba o aprendizado adquirido durante a prática profissional, isto é, a experiência; e, o **saber ser** compreende as qualidades pessoais do indivíduo (STROOBANTS, 1997).

Para Bitencourt (2004, p. 68), o entendimento de competências deve compreender questões relacionadas ao autodesenvolvimento, convivência social (práticas voltadas ao ambiente externo da empresa), e a auto realização. Neste sentido, a competência deve ser vista como

[...] um processo contínuo e articulado de formação e desenvolvimento de conhecimentos,

habilidades e atitudes, em que o indivíduo é responsável pela construção e consolidação de suas competências (autodesenvolvimento) a partir da interação com outras pessoas no ambiente de trabalho, familiar e/ou em outros grupos sociais (escopo ampliado), tendo em vista o aprimoramento de sua capacitação, podendo, dessa forma, adicionar valor às atividades da organização, da sociedade e a si próprio (autorealização).

Ruas, Antonello e Boff (2005, p. 5) enfatizam que a construção de competências é influenciada pela crescente instabilidade que permeia atualmente as atividades econômicas. Segundo eles, principalmente no setor de serviços (que se enquadram as empresas de auditoria), “[...] o foco é cada vez mais dirigido para os resultados e para a responsabilidade do que para a tarefa”. Neste sentido, o profissional além de **saber fazer**, deve estar preparado para selecionar a melhor forma de **como fazer**, apresentando, desta forma, a habilidade de adaptar-se a situações específicas.

Neste contexto, Ruas, Antonello e Boff trazem à tona o conceito de **evento** definido por Zarifian (2001) como uma forma de imprevisto. Segundo Zarifian (2001), o evento engloba os novos problemas inseridos no ambiente de trabalho que mobilizam esforços de inovação do profissional para resolvê-los.

Para Ruas, Antonello e Boff (2005), a noção de competência compreende a capacidade de o indivíduo combinar e **mobilizar** os recursos adequados ao **evento**, ou seja, a situação específica enfrentada. Para os autores, não importa que o indivíduo detenha um estoque de conhecimentos e habilidades, é necessário que ele saiba como utilizá-los quando confrontado como uma situação adversa.

Para Dutra (2004), o conceito de competências está relacionado à **entrega, complexidade, agregação de valor e espaço ocupacional**. O autor explica que o fato do indivíduo deter um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes não implica necessariamente que a organização se beneficiará deles, e neste sentido insere-se a **entrega**, que se refere aquilo que o indivíduo estará disposto a entregar para a organização. A **complexidade** está relacionada ao nível de exigência implícita nas atividades e funções requeridas do indivíduo e a **agregação de valor** compreende a capacidade de o indivíduo apresentar resultados diferenciados diante dos parâmetros estabelecidos. E por fim, explica o autor, o **espaço ocupacional** engloba o conjunto de atribuições

e responsabilidades do profissional, correlacionados a complexidade e entrega.

2.1.5 Considerações sobre as abordagens de competências

Como já comentado anteriormente, os estudos presentes na literatura sobre competência revelam diferenças na conceituação adotada principalmente nos EUA e no Reino Unido. Garavan e McGuire (2001) resumiram estas principais diferenças conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Principais diferenças na definição de competência: escola Norte-Americana *versus* escola Britânica

Dimensão	Escola Norte-Americana	Escola Britânica
Propósito	Desenvolvimento de competências para melhorar o desempenho	Avaliação e certificação dos trabalhadores
Foco	Concentra-se no comportamento e nos atributos individuais	Concentra-se nas características do trabalho/individuais e na acumulação de competências
Procedimento para desenvolvimento	Produzir descrições de comportamentos e atributos excelentes para definir padrões	Produzir padrões de desempenho para funções e profissões
Papel do contexto organizacional	O contexto define os comportamentos e os traços requeridos	O contexto não é tão significativo como a área profissional e as funções específicas
Conceituação do trabalho/indivíduo	É dada grande ênfase ao indivíduo, ao invés das tarefas específicas	As características do trabalho são o ponto de partida
Abordagem metodológica	Racionalista e positivista	Multi-método e quantitativo
Abrangência	As competências são específicas das organizações	As competências são específicas para as profissões e para as funções

Dimensão	Escola Norte-Americana	Escola Britânica
Mensuração	Mensuração quantitativa e identificação de correlações entre a posse de atributos e o desempenho no trabalho	A documentação de evidências das atividades de trabalho denota a evidência da competência
Papel do avaliador	Avaliação do desempenho pelos supervisores e pelo ocupante da função	Formalmente avaliada por um avaliador externo para determinar o nível
Perspectiva de aprendizagem defendida	Perspectiva cognitivista de aprendizagem	Perspectiva construtivista de aprendizagem

Fonte: Adaptado de Garavan e McGuire (2001)

Conforme discutido nos tópicos anteriores, nos EUA a percepção de competência está relacionada ao indivíduo e se ele possui habilidades e conhecimento para realizar um trabalho específico ou função. Por outro lado, no Reino Unido a percepção de competências não está relacionada apenas com os atributos que o indivíduo possui, mas também se refere a uma série de diretrizes e questões de eficácia pessoal, necessárias para realizar um trabalho (GARAVAN; MCGUIRE, 2001).

Dentro da abordagem adotada no Reino Unido, as competências são vistas como padrões para funções de trabalho e profissões, já na abordagem norte-americana, o comportamento de indivíduos com um excelente desempenho é considerado a base para o desenvolvimento de testes de competências relevantes (GARAVAN; MCGUIRE, 2001).

Para Garavan e McGuire (2001), tanto na perspectiva norte-americana como na britânica, as competências são vistas como relacionadas às características dos indivíduos. Porém para Mitchelmore e Rowley (2010), apesar de estarem ligadas demonstram-se distintas, pois enquanto na primeira a competência é definida como a avaliação de desempenho em um domínio específico de atividade, na segunda, a competência é uma classe de elementos que podem ser utilizadas para caracterizar os indivíduos e seus comportamentos.

Contudo, apesar de se diferenciarem, cada uma das abordagens apresentadas, conforme explicam Le Deist e Winterton (2005), possuem seus pontos fortes. Para eles, a abordagem comportamental norte-americana demonstra a importância das características individuais e da utilização da competência comportamental como meio do indivíduo

desenvolver um desempenho superior. Já a abordagem funcional, predominante no Reino Unido, deixa claro o valor das profissões definidas nas normas de competência funcional e sua aplicabilidade no local de trabalho.

Por outro lado, a abordagem multidimensional e holística, adotada, por exemplo, na França, Alemanha e Áustria, tem demonstrado o potencial da utilização de um conceito de competência multidimensional e mais analítico (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Le Deist e Winterton (2005) argumentam que estruturas de competência unidimensionais são inadequadas e conseqüentemente tem dado lugar a estruturas de competência multidimensionais, observando-se sinais de convergência entre abordagens que eram tratadas de maneira isolada. Os autores explicam que nos EUA, por exemplo, está sendo cada vez mais frequente a utilização de competências funcionais e cognitivas em conjunto com as competências comportamentais nos modelos de competência.

Da mesma forma, no Reino Unido, as competências comportamentais e cognitivas têm sido adicionadas aos modelos de competência profissional, que anteriormente adotavam apenas a abordagem funcional. Em países que a discussão de competências é mais recente, como França, Alemanha e Áustria, se observa a adoção de estruturas mais holísticas, ou seja, que consideram conhecimentos, habilidades e comportamentos como dimensões da competência (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Neste sentido, Le Deist e Winterton (2005) defendem uma estrutura holística pode auxiliar na compreensão e identificação da combinação de competências necessárias para determinadas profissões. Os autores propõem um modelo holístico de competências composto por quadro dimensões: competências cognitivas, competências funcionais, competências sociais e meta-competências.

As três primeiras dimensões (competências cognitivas, funcionais e sociais), conforme explicam Le Deist e Winterton (2005), são consistentes com a abordagem francesa (*savoir, savoir faire, savoir être*) e com os denominados “conhecimentos, habilidades e atitudes” (*knowledge, skills and attitudes – KSA*). Segundo eles, a competência cognitiva captura o conhecimento, bem como a compreensão, a competência funcional captura as habilidades e a competência social captura as competências comportamentais e de atitude. Por outro lado, as meta-competências diferem bastante das outras dimensões, uma vez que é responsável por facilitar a aquisição das demais competências (LE DEIST; WINTERTON, 2005).

Diante do exposto, é possível verificar que existe muito a ser discutido ainda sobre o tema, e mais do que considerar que uma abordagem é mais correta que outra, é possível concordar com alguns autores que consideram que o conceito deverá ser definido de acordo com o contexto que será empregado e o objetivo a ser alcançado.

De fato, é possível observar que mesmo considerando estas particularidades, e não desmerecendo nenhuma abordagem adotada por pesquisadores até aqui, sem dúvidas abordagens mais holísticas e multidimensionais são preferíveis, pois consideram vários aspectos das características do profissional atual. É importante também levar em consideração, além da terminologia empregada para designar as características necessárias para que o profissional cumpra seu trabalho, o contexto que ele está inserido e as necessidades futuras da profissão.

Apesar de uma aparente falta de consenso na literatura sobre o assunto, é possível perceber que a definição de competência está relacionada a comportamentos que resultem em um desempenho superior (BOYATZIS, 1982; SPENCER; SPENCER, 1993), bem como a características possuídas pelo indivíduo que o tornem apto para realizar determinadas tarefas e funções (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003; MITCHELMORE; ROWLEY, 2010).

Pode-se, então, considerar como parte integrante da competência: conhecimentos, habilidades, capacidades, atitudes e comportamentos empregados para realização dos objetivos pretendidos no ambiente profissional ou acadêmico.

Neste estudo, o conceito adotado para definição de competências leva em consideração uma abordagem mais ampla, isto é, não considera apenas a abordagem comportamental ou a abordagem funcional. É considerado como competência o conjunto de características, sejam conhecimentos, capacidades, habilidades, comportamentos ou atitudes, empregadas pelo indivíduo para realização das tarefas pertinentes a sua profissão, que o permita apresentar um desempenho eficaz e adicionar valor para si mesmo, para sua empresa, e para os demais envolvidos na relação de trabalho.

2.2 FORMAÇÃO DO CONTADOR E AUDITOR

Ao longo dos anos tem havido críticas sobre o ensino de contabilidade, dentro e fora da academia (FRECKA; RECKERS, 2010). As constantes mudanças contábeis têm conduzido os profissionais e pesquisadores a reexaminar quais são as competências necessárias para

uma carreira bem sucedida e embora o tema pareça atual, esta não é uma preocupação recente.

De acordo com Bremser, Brenner e Dascher (1977), estudos realizados durante as décadas de 1950 e 1960 nos Estados Unidos já discutiam como a educação contábil iria preparar os alunos para a profissão. Por exemplo, em 1963 o *Committee on Course and Curricula* formado pela *American Accounting Association* (AAA) afirmou em um relatório publicado na revista *Accounting Review*, que a importância de representar a área de atuação contábil como um campo em que as possibilidades de desenvolvimento profissional são ilimitadas, não deveria ser subestimada (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004).

Segundo Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004), o debate sobre o assunto seguiu, levantando questões sobre a criação de escolas profissionais separadas de contabilidade e a exigência de que os estudantes de contabilidade preenchessem um currículo de cinco anos. Contudo, as universidades pouco fizeram em termos da implementação destas questões.

Foi em meados dos anos de 1980, que acadêmicos (AAA, 1986; AECC, 1990; Deppe *et al.*, 1991; ALBRECHT; SACK, 2000) e profissionais (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989) destacaram com maior ênfase a urgência na reforma do ensino de contabilidade. Esta discussão surgiu como uma forma de atender às necessidades do mercado, com um maior fortalecimento na formação dos graduandos em princípios de contábeis, conhecimento de negócios e habilidades mais genéricas nas áreas de tomada de decisão, comunicação e relações interpessoais (FORTIN; LEGAULT, 2010).

Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) listaram, até o ano de 2003, alguns dos principais estudos desenvolvidos por órgãos ligados aos profissionais das mais diversas áreas de atuação contábil sobre competências necessárias ao contador, como é possível verificar no Quadro 3.

Quadro 3 – Estudos sobre as competências do contador

Título do Estudo	Organização	Ano de Conclusão
Perspectives on education: capabilities for success in the accounting profession (<i>The Big Eight White Paper</i>)	<i>Big Eight firms</i>	1989
Objectives of education for accountants: accounting education change commission position statement number one	<i>Accounting Education Change Commission (AECC)</i>	1990
What corporate America wants in entry-level accountants	<i>Institute of Management Accountants (IMA)</i>	1994
The 1996 practice analysis of management accounting	<i>Institute of Management Accountants (IMA)</i>	1996
Competence-based approaches to the professional preparation of accountants	<i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	1998
The 1999 practice analysis of management accounting	<i>Institute of Management Accountants (IMA)</i>	1999
Competency framework for internal auditing	<i>Institute of Internal Auditors (IIA)</i>	1999
The AICPA core competency framework for entry into the accounting profession	<i>American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)</i>	1999
Towards competent professional accountants	<i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	2003

Fonte: Adaptado de Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004).

O primeiro dos estudos listados no Quadro 3, publicado em 1989, foi realizado pelos sócios-gerentes das oito maiores empresas de contabilidade e auditoria da época¹. Eles se reuniram para emitir o relatório intitulado “*Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession*”, conhecido popularmente como “*The Big*

¹ As firmas consideradas como *Big Eight* na época eram: Arthur Andersen & Co.; Ernst & Whinney; Arthur Young; Peat Marwick Main & Co.; Coopers & Lybrand; Price Waterhouse; Deloitte Haskins & Sells; e, Touche Ross (ARTHUR ANDERSEN & CO., *et al.*, 1989).

Eight White Paper”. Na época os autores ressaltaram que a realidade do mercado trazia a necessidade de mudanças curriculares essenciais, que poderiam ser realizadas por meio de uma parceria dinâmica entre os profissionais e os acadêmicos. Segundo eles, cabia à profissão especificar os conhecimentos e competências necessários para a prática e comunicá-los à comunidade acadêmica, para que desta forma, os professores pudessem se dedicar a desenvolver um currículo relevante e estimulante, com métodos eficazes de ensino (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989).

De acordo com Arthur Andersen e Co. *et al.* (1989), para que os estudantes obtenham sucesso profissional, a educação contábil deve ser capaz de produzir graduados que possuam uma ampla gama de conhecimentos e habilidades de modo a atender um contexto empresarial cada vez mais dinâmico e complexo. Estes conhecimentos, segundo os autores, podem ser categorizados em três áreas:

- **Conhecimento geral** – a formação contábil deve preparar o aluno para o aprendizado ao longo da vida. Isto engloba conhecimentos gerais sobre fatos históricos, políticos e sociais e sobre as diversas culturas existentes no mundo, de modo que o profissional possa ter a capacidade de interagir com diversos grupos de pessoas;
- **Conhecimento organizacional e de negócios** – os contadores devem dominar e compreender questões relacionadas a direito econômico, forças sociais, culturais e psicológicas que possam afetar as organizações. Devem compreender também, o funcionamento interno das organizações e os métodos para criar e gerir mudanças nas mesmas, acompanhando sempre as inovações tecnológicas disponíveis para estas práticas; e,
- **Conhecimento de Contabilidade e de Auditoria** – o ensino superior deve ser capaz de fornecer um entendimento fundamental de contabilidade e da auditoria, incluindo a história da profissão e do pensamento contábil, bem como o conteúdo, conceitos, estrutura e o significado dos relatórios para as operações da organização, tanto para uso interno como externo. Os graduandos devem ser capazes de utilizar dados contábeis para exercer julgamentos, avaliar riscos e resolver problemas do mundo real.

Além dos conhecimentos, as habilidades recomendadas para a formação do contador incluem (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989):

- **Habilidades de comunicação** – os contadores devem ser capazes de transferir e receber informações com facilidade. Isto inclui, por exemplo, capacidade de apresentar e defender seu ponto de vista por meio de apresentação formal e informal, escrita ou oral, além de fazê-lo ao nível dos seus pares como os executivos de negócios, capacidade de ouvir efetivamente, reunir informações e entender pontos de vista opostos e capacidade de localizar, obter e organizar informações, seja de fontes humanas ou eletrônicas;
- **Habilidades intelectuais** – os contadores devem possuir características como a capacidade de utilizar criativamente habilidades para resolução de problemas, inclusive quando os problemas não são estruturados e ocorram em ambientes não familiares, capacidade de compreender um conjunto de fatos isolados, identificar e antecipar os problemas e encontrar soluções aceitáveis. Além da capacidade de pensar indutivamente e capacidade para julgamento, basear-se em valores éticos, capacidade de lidar com demandas conflitantes, exigências inesperadas e prazos coincidentes, gerenciando essas pressões e capacidade de empregar julgamento para selecionar e atribuir prioridades no âmbito dos recursos restritos, incluindo organizar seu trabalho para cumprir prazos apertados, quando necessário; e,
- **Habilidades interpessoais** – um requisito relevante para a profissão contábil é a capacidade de saber relacionar-se bem com as outras pessoas. Isto inclui, atributos como a capacidade de trabalhar em grupos; capacidade de influenciar os outros, organizar e delegar tarefas, motivar e contribuir para o desenvolvimento de outras pessoas; suportar e resolver conflitos, possuir competências necessárias para gestão, no intuito de fornecer aconselhamentos para os seus clientes sobre o

funcionamento do seu negócio e a capacidade de assumir posições de liderança dentro de sua própria empresa.

Arthur Andersen e Co. *et al.* (1989) ressaltam que estas categorias não devem ser consideradas mutuamente exclusivas e nem isoladas umas das outras, uma vez que, por exemplo, as habilidades de comunicação, são altamente inter-relacionadas com as habilidades interpessoais. Segundo eles, o currículo de contabilidade deve ser capaz de englobar todas essas habilidades e conhecimentos.

É necessário considerar também que as habilidades e conhecimentos que suportam um profissional de sucesso vêm de três fontes, isto é, talento, formação superior e educação e desenvolvimento continuado. Desta forma, Arthur Andersen e Co. *et al.* (1989) explicam que a formação superior não pode ser responsável pelo desenvolvimento de todas as habilidades e conhecimentos necessários para profissão, cada indivíduo tem seu talento inerente. Além disso, a educação continuada tem um papel relevante na profissão contábil, pois além de apoiar e reforçar os conhecimentos e habilidades necessárias para a profissão pode ajudar a atrair e manter as melhores pessoas na profissão (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989). Embora o documento tenha sido publicado há mais de duas décadas, as recomendações trazidas por ele ainda são bem atuais.

Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) ressaltam que a emissão do “*The Big Eight White Paper*” rendeu alguns frutos. A *American Accounting Association* (AAA) respondeu ao documento com a criação, no ano de 1989, da *Accounting Education Change Commission* (AECC) que funcionou durante sete anos. O intuito desta comissão foi de acelerar as mudanças no ensino da contabilidade e aproximar a formação dos graduandos daquela requerida pela comunidade empresarial. Similarmente as competências constantes no “*The Big Eight White Paper*”, a AECC considerou como habilidades necessárias para os contadores as seguintes: habilidades intelectuais; habilidades interpessoais; habilidades de comunicação; habilidades contábeis para resolver problemas; e, capacidades e atitudes pessoais. Da mesma forma, a AECC também entendeu que os contadores deveriam reunir uma ampla estrutura de conhecimento dividida nas seguintes áreas: conhecimentos gerais; conhecimento organizacional e de negócios; e conhecimento de contabilidade (FRANCIS; MULDER; STARK, 1995).

Após este período, alguns órgãos começaram a dar ênfase nas competências necessárias para as áreas específicas de atuação dos contadores. Neste sentido, surgiram estudos de órgãos voltados para

contadores gerenciais (SIEGEL; SORENSEN, 1994 *apud* PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004; SIEGEL; SORENSEN, 1999 *apud* PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004), auditores internos (McINTOSH, 1999 *apud* PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER 2004) e mais recentemente para auditores independentes (IFAC, 2010a).

No ano de 1994, o IMA e o *Financial Executives Institute* (FEI) divulgaram os resultados de um estudo patrocinado conjuntamente. O “*What Corporate America Wants in Entry Level Accountants*”, de autoria de Siegel e Sorensen (1994 *apud* PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER 2004), foi fruto de um estudo com profissionais que trabalhavam com contabilidade gerencial. Estes profissionais identificaram e classificaram 162 características individuais entre conhecimentos, habilidades e capacidades, que em sua opinião eram importantes para profissão. Os resultados da pesquisa foram comparados com os currículos de contabilidade de modo a identificar áreas de melhoria.

O IMA continuou seus estudos e identificou ao todo dez áreas de competências que os contadores gerenciais devem possuir (SIEGEL; SORENSEN, 1999 *apud* PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER 2004). Entre elas estão: conhecimentos tecnológicos e de informática; capacidade de trabalhar com *softwares* contábeis; capacidade de aprender, falar, se comunicar; gerenciar projetos, liderar; capacidade de se atualizar às novas leis e regras contábeis; habilidades interpessoais; aprender mais sobre recursos humanos e marketing e capacidade de avaliar a rentabilidade dos negócios e realizar análises financeiras (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004).

Outros órgãos seguiram o exemplo do IMA patrocinando mais estudos sobre competência. O IIA patrocinou em 1999, um estudo intitulado “*The Competency Framework for Internal Auditing*” (McINTOSH, 1999), que foi o resultado de um estudo global sobre a profissão de auditoria interna entre 1996 e 1999 por uma equipe de investigação internacional. Entre as características identificadas pelo estudo para que os auditores internos tenham sucesso na carreira, destaca-se: desempenhar os atributos da função; ter conhecimento e compreensão; e, possuir habilidades cognitivas, comportamentais e interpessoais (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004).

De forma mais ampla, ou seja, não voltado apenas para área gerencial ou de auditoria, em 1999, o AICPA lançou o “*The AICPA Core Competency Framework for Entry into the Accounting Profession*” que define um conjunto de competências que os alunos recém-formados em contabilidade devem possuir para ingressar na profissão,

independentemente de sua área de atuação. O estudo foi fruto de opinião de mais de três mil profissionais da área contábil (BOLT-LEE; FOSTER, 2003).

O objetivo desta iniciativa, segundo o AICPA (2010), é que os estudantes possuam competências que irão auxiliá-los a adquirir conhecimentos necessários para obter sucesso na profissão. As competências definidas pelo *Core Competency Framework* podem ser visualizadas no Quadro 4.

Quadro 4 – Competências necessárias ao contador segundo o AICPA

Competências	Características
Funcionais	Relacionadas às competências técnicas. Englobam o conhecimento e a utilização de modelos de decisão, modelos de análise de risco, modelos de mensuração, relatórios, habilidades de pesquisa e capacidade de utilizar recursos tecnológicos avançados para desenvolver e aprimorar as competências funcionais.
Pessoais	Referem-se a atitudes e comportamentos que poderão auxiliar nos relacionamentos profissionais e na aprendizagem pessoal. Compreende o comportamento profissional, a capacidade de resolver problemas e tomar decisões, a interação, a liderança, a comunicação, o gerenciamento de projetos e a capacidade de utilizar recursos tecnológicos avançados para desenvolver e aprimorar as competências pessoais.
De visão ampla dos negócios	Ligadas ao entendimento do ambiente interno e externo dos negócios. Inclui a capacidade de pensar criticamente e estrategicamente, a posse de conhecimentos gerais sobre negócios segmentados por setor, o domínio de uma perspectiva global e internacional de negócios, o gerenciamento de recursos, o entendimento de implicações legais e fiscais nos negócios, a utilização de marketing com foco no cliente e a capacidade de utilizar recursos tecnológicos avançados para desenvolver e aprimorar as competências na área de negócios.

Fonte: Adaptado de AICPA (2010).

A ideia defendida pelo AICPA através deste trabalho é a de que um currículo baseado em competências que agreguem valor ao longo prazo é capaz de auxiliar os contadores a suportarem as mudanças constantes na profissão e buscar os conhecimentos necessários para exercê-la (AICPA, 2010).

O comitê de educação da IFAC também emitiu algumas normas, que segundo eles devem ser utilizadas como referência (*benchmarks*) para a elaboração e desenvolvimento contínuo dos profissionais contábeis em todo o mundo (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004). Em 2003, foi emitido o *International Education Standard 3 – Professional Skills and General Education* (IES 3) que aborda as habilidades necessárias para os profissionais de contabilidade. Este documento passou a ter validade a partir de 2005 (IFAC, 2010).

De acordo com a IFAC (2010), estas habilidades integram um conjunto de capacidades necessárias para que os contadores demonstrem competência profissional. Segundo eles, estas capacidades são uma indicação de potencial competência e incluem conhecimento, habilidades, valores, ética e atitudes profissionais. As habilidades necessárias para que os graduandos exerçam a profissão contábil são agrupadas pela IES 3 em cinco categorias principais:

- **Habilidades intelectuais** – permitem ao contador resolver problemas, tomar decisões e exercer um bom julgamento em situações organizacionais complexas. Elas incluem: habilidade de localizar, obter, organizar e compreender informações de fontes humanas, impressas e eletrônicas; habilidade de investigar, pesquisar, raciocinar logicamente e analiticamente e dominar o raciocínio e análise crítica; e habilidade para identificar e resolver problemas não estruturados que ocorram em ambientes familiares ou não;
- **Habilidades técnicas e funcionais** – consistem em competências gerais e competências específicas relacionadas à contabilidade. Elas incluem: domínio na utilização de aplicações matemáticas e estatísticas e domínio na utilização de tecnologia da informação; conhecimento e capacidade de utilizar modelos de decisão e análise de risco; domínio de ferramentas de mensuração; relatórios; e cumprimento das exigências legislativas e regulamentares;
- **Habilidades pessoais** – relacionadas com as atitudes e o comportamento dos contadores. O desenvolvimento dessas habilidades auxilia na aprendizagem individual e no aperfeiçoamento pessoal. Elas incluem: autogestão; iniciativa, influência e autoaprendizagem; a habilidade de selecionar e atribuir prioridades no âmbito de recursos

restritos e organizar o trabalho para cumprir prazos apertados; habilidade de antecipar e se adaptar às mudanças; capacidade de considerar as implicações profissionais de valores e atitudes éticas na tomada de decisões; e ceticismo profissional.

- **Habilidades interpessoais e de comunicação** – permitem que o profissional consiga trabalhar com os outros, receba e transmita informações, forme julgamentos fundamentados e tome decisões de forma eficaz. Elas incluem: trabalhar com outras pessoas em procedimentos de consulta para suportar e resolver conflitos; trabalhar em equipe; interagir com pessoas diversificadas culturalmente e intelectualmente; negociar soluções aceitáveis e acordos em situações profissionais; trabalhar com eficiência em um ambiente multicultural; apresentar, discutir, relatar e defender pontos de vista de forma eficaz por meio de comunicação formal, informal, escrita e falada; e ouvir e ler de forma eficaz, incluindo uma sensibilidade às diferenças culturais e linguísticas; e,
- **Habilidades de gestão organizacional e de negócios** – tornaram-se cada vez mais importantes para os contadores, uma vez que são requeridos a desempenhar um papel mais ativo no dia-a-dia da gestão das organizações, ou seja, enquanto anteriormente poderiam limitar-se a meros fornecedores de dados, hoje, fazem parte da equipe de tomada de decisão nas organizações. Estas habilidades incluem: planejamento estratégico, gerenciamento de projetos, gestão de pessoas e recursos, e tomada de decisão; habilidade para organizar e delegar tarefas, para motivar e desenvolver pessoas; liderança; e, julgamento e discernimento profissional.

A IFAC (2010) destaca que as habilidades relacionadas na IES 3 podem fornecer aos contadores vantagem competitiva, além de serem úteis ao longo da sua carreira. Isto se justifica, segundo a IFAC porque uma educação sólida não apenas em conhecimentos, mas também em habilidades diversas, pode tornar os graduandos em contabilidade, pessoas que pensem e se comuniquem de forma eficaz, tenham um acurado raciocínio lógico e realizem análises críticas. Esta base ainda

permitirá que os profissionais tomem decisões em um contexto mais amplo da sociedade, exercitem bons julgamentos, demonstrem competência profissional e possam interagir com diversos grupos de pessoas, pensar de forma global, iniciado um processo de crescimento profissional contínuo. Contudo, conforme salienta a IFAC (2010), nem todas estas habilidades podem ser totalmente desenvolvidas no decorrer dos cursos de graduação e devem ser foco de desenvolvimento profissional contínuo.

De acordo com Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004), embora não possam ser considerados tecnicamente como estudos, alguns países também têm especificado os requisitos necessários para os seus profissionais. Um exemplo, segundo eles, é o Canadá, em que os *Chartered Accountants of Canada* (CICA) mapearam as competências-chave para o contador. Este mapa, utilizado para certificação dos contadores é organizado duas categorias: **qualidades universais**, que compreendem as competências que todos os contadores devem possuir; e, **qualidades específicas**, que compreendem as competências relativas a cada domínio de *expertise*, ou seja, *assurance*, tributária, auditoria, etc. A União Europeia também possui um roteiro similar ao do Canadá para certificação dos seus contadores (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004).

Como é possível verificar, as habilidades reportadas pelos órgãos internacionais ligados à contabilidade foram evoluindo ao longo do tempo. Contudo muitas das características desejadas dos contadores se mantiveram conforme recomendadas inicialmente pelo relatório “*The Big Eight White Paper*”. Deve-se notar, que habilidades de comunicação, habilidades interpessoais, habilidades para resolver problemas, liderança, domínio de recursos de informática e tecnologia da informação, atitudes e valores profissionais, conhecimento de negócios em geral, além de conhecimento de contabilidade foram citados na maioria dos estudos (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004), realçando a importância destas competências para a profissão do contador.

Mais recentemente, o comitê de educação da IFAC, publicou a *International Education Standard 8 – Competence Requirements for Audit professionals* (IES 8), que aborda os requisitos de competência necessários para os profissionais de auditoria.

Nesta norma, a IFAC (2010a) deixa clara a sua opção pela abordagem funcional, dominante na escola britânica. Esta abordagem, como já mencionado anteriormente, considera a competência como a descrição de algo que a pessoa que trabalha em uma determinada

profissão deve ser capaz de realizar dentro dos padrões esperados (CHENG; DAINTY; MOORE, 2003; MITCHELMORE; ROWLEY, 2010). Deve-se considerar que esta norma apesar de ser emitida com o intuito de convergência entre os padrões de formação dos contadores e auditores pelo mundo, foi emitida na Europa, em que a abordagem de competência predominante é a da escola britânica.

Sob esta ótica, segundo a IFAC (2010a), o conhecimento, habilidades, valores, ética e atitudes profissionais são entendidos como capacidades necessárias para que o auditor demonstre competência, ou seja, são atributos que permitem aos indivíduos desempenharem suas funções, enquanto a competência refere-se à demonstração real de desempenho. Desta forma, ter competência significa que o indivíduo é capaz de desempenhar uma função no trabalho de acordo com um padrão definido, ou seja, refere-se à capacidade demonstrada para desempenhar papéis relevantes ou tarefas aos níveis exigidos (IFAC, 2010a).

Na IES 8, segundo a IFAC (2010a), é relatado os níveis mínimos de conhecimentos, habilidades, valores, ética e atitudes profissionais que a profissão de auditoria exige. Contudo, não é abordada toda a gama de capacidades e competências necessárias para toda a equipe de trabalho das firmas de auditoria, visto que, segundo a IFAC (2010a), diferentes níveis de responsabilidade irão exigir diferentes níveis de competência. Desta forma, as características abordadas na norma são principalmente para auditores iniciantes.

Conforme prescrito na IES 8 os auditores devem possuir além de um conhecimento avançado sobre contabilidade e auditoria, relatórios financeiros e tecnologia da informação, e as habilidades já mencionadas anteriormente na IES 3 para todos os contadores, algumas habilidades profissionais que incluem: identificar e resolver problemas; realizar pesquisas técnicas adequadas; trabalhar em equipes de forma eficaz; coletar e avaliar evidências; e, apresentar, discutir e defender pontos de vista de forma eficaz através da comunicação formal, informal, escrita e falada (IFAC, 2010a).

Os auditores deverão desenvolver também, segundo a IES 8, algumas competências profissionais em nível avançado no ambiente de auditoria, entre as quais estão: aplicar as normas e orientações de auditoria; avaliar a aplicação das normas de relatórios financeiros pelas empresas; demonstrar capacidade de investigação, pensamento lógico abstrato, e análise crítica; demonstrar ceticismo profissional; aplicar julgamento profissional; e suportar e resolver conflitos. Além disso, como todos os contadores, os auditores precisam possuir uma

compreensão abrangente da potencialidade das implicações éticas de suas decisões profissionais e gerenciais.

Na IES 8 é ressaltado também, que para assumir as responsabilidades maiores de sócio-gerente, o auditor deverá desenvolver conhecimentos profissionais suplementares às habilidades, atitudes e valores éticos profissionais exigidas do auditor para entrar na carreira (IFAC, 2010a). Segundo a IFAC (2010a), espera-se que o sócio de auditoria demonstre uma compreensão abrangente do processo de auditoria e capacidade de comunicação sobre uma ampla variedade de assuntos para uma ampla gama de partes interessadas. Neste sentido, é esperado dos sócios de auditoria, competências nas seguintes áreas:

- responsabilidade de liderança para a qualidade das auditorias;
- formação de conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência aplicáveis;
- aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e contratos específicos de auditoria;
- atribuição de equipes de trabalho, garantindo capacidades coletivas e competência para desempenhar o trabalho e emitir o parecer de auditoria;
- direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria em conformidade com as normas profissionais e os requisitos regulamentares e legais;
- consulta, revisão e discussão do trabalho realizado; e,
- desenvolvimento de um parecer de auditoria apropriado e apoiado por evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

2.3 COMPETÊNCIAS DO AUDITOR

Muitas pesquisas sobre as competências do auditor seguiram a abordagem predominante na escola norte-americana. Autores como Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan e Libby (1997), Tan (1999), Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Mcknight e Wright (2011) direcionaram suas investigações para as competências detidas por profissionais que apresentavam um desempenho superior.

Estas pesquisas, realizadas tanto na área da psicologia como em auditoria, verificaram que além de habilidade, experiência e conhecimento, muitas outras competências, como confiança e

habilidades de comunicação também são importantes para o auditor (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Estudos como o de Tan (1999), Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), Helliard, Monk e Stevenson (2009) e Mcknight e Wright (2011) ressaltam que enquanto o conhecimento e habilidades técnicas continuam sendo essenciais, habilidades e comportamentos, como liderança, comunicação, trabalho em equipe e relacionamento interpessoal, são cada vez mais importantes para um bom desempenho no trabalho.

Neste sentido, Shanteau (1988) defende que cada vez é mais importante conhecer quais são as características necessárias para que os auditores cheguem aos níveis mais altos da carreira e apresentem um bom desempenho, pois só assim é possível ensinar, preparar e treinar profissionais que estão iniciando a carreira para se tornarem *experts* no futuro (SHANTEAU, 1988).

De acordo com Frecka e Nichols (2004), os programas de pós-graduação em contabilidade estão enfatizando cada vez mais a aprendizagem de competências como trabalhar em equipe e interagir com o grupo, uma vez que, entre as competências pessoais dos candidatos observadas pelos recrutadores das firmas de auditoria nas seleções realizadas nas universidades, estão: a interação com o cliente, a habilidade de comunicação, e o potencial para ser um membro produtivo da equipe de auditoria.

O fato é que o perfil do profissional valorizado pelas firmas de auditoria passou por severas mudanças nos últimos cinco anos. No passado o auditor era visto como um indivíduo que dominava um vasto conhecimento de contabilidade, hoje, porém, é imprescindível que possua características como liderança, flexibilidade e dinamismo, considerando a rotina e as novas exigências do mercado (SOARES, 2011).

João César Lima, sócio e responsável pela área de recursos humanos da PricewaterhouseCoopers, confirma as maiores exigências do auditor na atualidade: “a formação precisa ser mais abrangente. O conhecimento técnico é apenas o básico: conhecimento de línguas e habilidades gerenciais são cada vez mais importantes” (SOARES, 2011). A este respeito, Leandro Lopes, gerente da KPMG, afirma que umas das características essenciais na rotina profissional do auditor é a flexibilidade, pois a cada dia são vivenciadas situações de negócios diferentes, e ter a capacidade de adaptação e comunicação é muito importante (SOARES, 2011).

Ainda sobre o assunto, André Viola Ferreira, sócio da Ernst & Young Terco, relata que competências como visão estratégica representam na atualidade um diferencial importante, especialmente após a implementação das novas normas contábeis nas companhias. É necessário que o auditor conheça de “economia, governança e conceitos de matemática para se aprofundar no ambiente da empresa e no seu setor”. Além disso, o dinamismo da profissão também atrai indivíduos com alto nível de energia e com perfil “mão na massa”. Segundo ele, “é um trabalho para quem não gosta de ficar quieto, pois envolve visitas a clientes, discussões, argumentações e análise de dados” (SOARES, 2011).

Sob esta ótica, as firmas de auditoria além de observarem no processo de seleção de novos profissionais, aspectos ligados a conhecimentos técnicos também observam alguns aspectos comportamentais, fornecendo, ainda, cursos que auxiliam na formação comportamental dos auditores, com a finalidade de garantir a qualidade dos serviços prestados aos seus clientes (ALBERTON, 2002) e a efetividade do relacionamento cliente e auditor na realização da auditoria.

2.3.1 Estudos sobre as Competências do Auditor

Inicialmente, os estudos realizados para determinar as características necessárias para que o auditor demonstrasse um desempenho satisfatório na profissão focaram aspectos mais relacionados a conhecimentos técnicos e resolução de problemas (WEBER, 1980; BONNER; LEWIS, 1990; CHOO; TROTMAN, 1991; FREDERICK, 1991).

Posteriormente, conforme ressalta Mcknight e Wright (2011), estudos para determinar as competências que poderiam contribuir com um melhor desempenho na profissão começaram a surgir, e continuam evoluindo com o passar dos anos (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004; TAN 1999). Nas primeiras pesquisas sobre o assunto, o foco eram os atributos cognitivos (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992) e os atributos orientados ao atendimento do fluxo de trabalho de auditoria (JIAMBALVO, 1979, 1982; KIDA, 1984). Depois, os estudos passaram a incluir habilidades de interação com o cliente e atitudes e comportamentos profissionais (TAN; LIBBY, 1997; TAN 1999; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Abdolmohammadi e Shanteau (1992) exploraram a percepção de sócios/gerentes, sêniores/supervisores e estudantes de auditoria sobre características consideradas por eles importantes para que o auditor se torne um *expert* em sua área de atuação. Os autores pediram para que eles listassem todas as características que acreditavam ser importantes para um *expert*, além de avaliarem a importância de outras vinte, já listadas no questionário. As características encontradas no estudo foram organizadas em características cognitivas, de estilo e apresentação, e estratégicas, que incluem, por exemplo:

- **Características cognitivas** – conhecimento atual, experiência, inteligência, capacidade de saber o que é relevante, julgamento e percepção;
- **Características de estilo e apresentação** – objetividade, autoconfiança, decisão, responsabilidade, comunicação, adaptabilidade e determinação; e,
- **Características estratégicas** – criatividade, organização, pensamento analítico, pensador, bom senso, capacidade de olhar para as alternativas, curiosidade, capacidade de simplificar e selecionar problemas e capacidade de fazer exceções.

De acordo com Abdolmohammadi e Shanteau (1992), as características cognitivas, como conhecimento, capacidade de saber o que é relevante e experiência foram classificadas como mais importantes pelos respondentes. Em segundo lugar de importância foram indicadas características de estilo e apresentação, como responsabilidade, autoconfiança, e comunicação. Características estratégicas, como criatividade, simplificar problemas e pensamento analítico foram classificadas com moderada importância.

No entanto, algumas diferenças também foram encontradas entre os grupos pesquisados na pesquisa de Abdolmohammadi e Shanteau (1992). Os sócios e gerentes atribuíram maior relevância à forma de pensar de um *expert* do que às características relacionadas ao seu comportamento. Por exemplo: enquanto eles classificaram a competência julgamento em quarto lugar (entre outras vinte e duas), ela foi décima quarta na classificação geral; e, a autoconfiança que ficou em quarto na classificação geral, foi classificada em décimo lugar por eles.

Por outro lado, os sêniores e supervisores atribuíram maior importância para os atributos estratégicos do que para atributos cognitivos ou de estilo e apresentação. Por fim, os estudantes atribuíram

maior ênfase a características de estilo e apresentação, como, por exemplo, a capacidade de demonstrar objetividade (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992).

Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) deram continuação ao estudo de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), porém, de uma forma alternativa. Os autores pediram a alguns auditores (considerados pelas suas firmas de auditoria como *experts* em seu setor de atuação) que indicassem em sua opinião quais eram os atributos de maior relevância para compor o perfil de um *expert*, além de avaliarem também a importância de alguns atributos já listados no questionário. Os auditores indicaram em grande parte competências relacionadas a habilidades interpessoais, que abrangem as relações entre auditores e seus clientes, colegas e subordinados, como liderança, comunicação (inclusive possuir habilidade para falar em público), trabalhar em equipe e ser um bom ouvinte (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004).

Os atributos mais importantes reconhecidos pelos *experts* no estudo foram: conhecimento, capacidade de solucionar problemas, experiência, habilidades técnicas, percepção, liderança, comunicação, autoconfiança, reconhecimento, criatividade, habilidades com pessoas, adaptabilidade, inteligência, capacidade de saber o que é relevante, raciocínio rápido e responsabilidade. Ao todo foram identificados por Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), dezenove atributos além dos apontados anteriormente por Abdolmohammadi e Shanteau (1992), entre eles, habilidades técnicas, liderança, reconhecimento, habilidades com pessoas e trabalhar em equipe.

Além disso, Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) também investigaram se existiam diferenças na atribuição de importância pelos *experts* que auditavam setores diferentes. Contudo, não foram encontradas diferenças relevantes nos atributos indicados pelos auditores *experts*, levando os autores a concluir que a importância nas avaliações dos atributos aplica-se igualmente a todos os *experts* em auditoria, independente do setor de atuação.

Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) realizaram uma comparação entre as competências relatadas no “*The Big Eight White Paper*” com os estudos desenvolvidos por órgãos ligados a profissionais das mais diversas áreas de atuação contábil (AICPA, IMA, IIA e IFAC). Os autores constataram que competências como comunicação, habilidades interpessoais, conhecimento do negócio em geral, conhecimento de contabilidade, conhecimentos de tecnologia da informação, conhecimentos de informática, capacidades e atitudes pessoais e

habilidades para resolver problemas, foram incluídas em todos os estudos como critérios importantes para que estudante recém-formado obtenha sucesso profissional.

Helliar, Monk e Stevenson (2009) analisaram o panorama atual do ensino em auditoria nos países britânicos (como Inglaterra, Gales e Escócia) e entre outros aspectos relacionados à formação do auditor, a opinião de profissionais, acadêmicos e estudantes sobre as competências importantes para que os *trainees* em auditoria tenham uma carreira bem-sucedida. Para coletar a opinião dos participantes as autoras utilizaram entrevistas e questionários eletrônicos. Ambos os grupos indicaram como competências importantes para a carreira de auditoria as habilidades analíticas. Os profissionais indicaram como chave habilidades e capacidades de construir um bom relacionamento com os clientes, além de habilidades de comunicação, coleta de dados e utilização de recursos computacionais. Os acadêmicos destacaram as habilidades de resolução de problemas, comunicação e raciocínio crítico, enquanto os estudantes as habilidades de coleta de dados, comunicação e trabalho em equipe.

Em 2010, Frecka e Reckers (2010) publicaram os resultados da primeira fase da pesquisa lançada em 2008 pelo *Education Committee* da AAA sobre a qualidade e o nível de satisfação dos estudantes com os programas de Pós-graduação em Contabilidade. A primeira fase, realizada ao longo do ano de 2008 e início do ano de 2009, deu-se com uma amostra de 518 mestres recém-formados em contabilidade (auditores com experiência entre dois e seis anos colaboradores de cinco grandes firmas de auditoria: Deloitte & Touche; Grant Thornton; KPMG; Moss Adams; e, RSM McGladreyd).

Os profissionais foram interrogados a respeito de suas percepções sobre as conformidades e inconformidades dos programas de mestrado em contabilidade a partir de suas perspectivas de formação. Entre as questões investigadas, foi pedido aos auditores que definissem quais eram as competências exigidas na posição de auditor assistente/sênior durante os trabalhos realizados na auditoria que os cursos de pós-graduação deveriam dar mais ênfase. As respostas indicaram que os programas de mestrado deveriam dar mais ênfase nos currículos para competências como, pensamento crítico e análise de problemas, relatórios e comunicações escritas, apresentações orais, projetos de trabalho em equipe e habilidades de gerenciamento de projetos, devido a sua importância para atuação profissional (FRECKA; RECKERS, 2010).

O estudo de Mcknight e Wright (2011) forneceu novos *insights* sobre as características que levam os auditores a apresentarem um desempenho relativamente mais alto. Eles utilizaram avaliações de desempenho fornecidas pelas firmas auditoria para verificar se os auditores que obtiveram alto desempenho nestas avaliações apresentariam algumas características diferentes daqueles com baixo desempenho. Entre as características investigadas, os autores pediram aos auditores que auto avaliassem algumas de suas competências. Para tanto, Mcknight e Wright (2011) particionaram as competências do auditor em três categorias:

- **Conhecimento e habilidades técnicas** – incluem atributos que servem para medir a capacidade técnica do auditor para realizar suas tarefas, semelhantes aos utilizados no estudo de Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Tan (1999), como habilidade de resolver problemas, conhecimento de contabilidade e capacidade de análise técnica. Além destes, foram incluídos também atributos que correspondem aos aspectos processuais de uma auditoria, como capacidade de manter uma elevada percentagem de horas faturáveis para a firma de auditoria e capacidade de trabalhar dentro do orçamento;
- **Habilidades de interação com o cliente** – incluem atributos que focam aspectos de atendimento do cliente, como compreensão e interesse pelo negócio do cliente, compreensão das preocupações do cliente, e capacidade do auditor convencer cliente de que seus problemas e suas preocupações são compreendidos. Segundo Brown e Wright (2008), habilidades de interação com o cliente são consideradas essenciais durante as diferentes formas de “negociação” que ocorrem durante uma auditoria, principalmente para auditores em níveis mais altos da carreira; e,
- **Atitudes e comportamentos profissionais** – incluem atributos que dizem respeito à eficácia do relacionamento e comunicação do auditor, como comunicação escrita e oral, autoconfiança, respeito, semelhantes aos utilizados por Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Tan (1999), além de aspectos gerenciais como capacidade de

lidar com responsabilidade e exercer julgamentos legítimos.

Os resultados da pesquisa apontaram, segundo Mcknight e Wright (2011), um perfil muito diferente dos auditores que alcançam níveis relativamente altos de desempenho. Além de conhecimento e habilidades técnicas, auditores com alto desempenho atribuíram também alto desempenho em sua auto avaliação para habilidades de interação com o cliente e atitudes e comportamentos profissionais. Segundo os autores é esperado que os auditores desenvolvam habilidades de interação com o cliente, além de atitudes e comportamentos profissionais e que os auditores que apresentem um alto desempenho reconheceram a relevância destes comportamentos.

Alguns estudos realizados no Brasil, também abordaram o assunto. Um exemplo foi o estudo de Alberton (2002). O autor propôs em sua tese um modelo de referência para a formação comportamental dos auditores, que as firmas de auditoria poderiam adotar para desenvolver as habilidades e competências comportamentais de seus profissionais. A pesquisa foi baseada em um levantamento realizado junto a firmas de auditoria nacionais e multinacionais instaladas na região sul e sudeste do Brasil. As habilidades e competências que o auditor deve possuir para que apresente um desempenho satisfatório, apontadas pelas firmas pesquisadas foram as seguintes:

- Capacidade dinâmica e proativa;
- Capacidade de liderança;
- Capacidade de comprometer-se com resultados;
- Capacidade para criar e inovar;
- Capacidade de comunicação verbal, não-verbal e escrita;
- Habilidade empreendedora;
- Capacidade para trabalhar em equipe;
- Ética e independência;
- Capacidade de trabalhar em ambientes diversificados;
- Capacidade e disposição para enfrentar dificuldades;
- Capacidade de aprender continuamente;
- Capacidade de pensamento crítico;
- Autoconfiança;
- Capacidade de argumentação;
- Maturidade e responsabilidade;
- Capacidade de relacionamento interpessoal;

- Motivação/orientação para o desenvolvimento pessoal e profissional;
- Capacidade de resolução de problemas, conflitos e negociação;
- Capacidade de satisfazer as necessidades de clientes internos e externos;
- Iniciativa e ambição;
- Capacidade de lidar com pressão e flexibilidade em situações tensas;
- Capacidade de autodesenvolvimento; e,
- Lealdade.

Outra pesquisa realizada no Brasil foi a de Cardoso (2006), que embora não voltada exclusivamente para os auditores, se estende aos contadores de modo geral. Baseando-se na opinião de 159 contadores, o autor propôs um modelo genérico de competências, dividido em quatro grupos, isto é, competências específicas, competências de conduta e administração, competências de gerenciamento da informação e competências de comunicação. O primeiro grupo engloba competências relacionadas a conhecimentos técnicos, composto por contabilidade e finanças, aspectos legais e ferramentas de controle. O segundo grupo está relacionado à visão de negócios do profissional e a sua conduta durante as negociações de trabalho e inclui competências de comunicação, capacidade empreendedora, capacidade estratégica e integridade e confiança. As competências reunidas no terceiro grupo compreendem gestão da informação, negociação e técnicas de gestão. Por fim, o último grupo abrange competências como ouvir eficazmente, capacidade de atendimento e trabalho em equipe.

Carmona, Pereira e Santos (2010) analisaram as competências requeridas do auditor interno no âmbito do mercado segurador, após as mudanças decorrentes da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX). Foram identificadas, como mais expressivas, as seguintes competências: conhecimento da SOX e domínio dos conceitos das metodologias de auditoria, em especial, conhecimentos relacionados ao modelo de estrutura integrada de controles internos do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*), sugerindo a prevalência de competências técnicas sobre as comportamentais na percepção dos respondentes.

Enquanto algumas pesquisas voltaram-se para competências necessárias para o desempenho satisfatório do auditor no trabalho (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004), outras têm

começado a enfatizar a variação na importância destas competências entre os níveis da carreira deste profissional (TAN; LIBBY, 1997; TAN, 1999). De acordo Abdolmohammadi (2008), é comum que a posse de muitas competências seja diferente entre os níveis da carreira do auditor, no entanto, é possível que competências inatas a natureza de cada pessoa (como inteligência e raciocínio rápido) não apresentem diferenças entre os níveis profissionais.

Bhamornsiri e Guinn (1991), por exemplo, analisaram as características consideradas importantes pelas grandes firmas de auditoria (na época *Big Six*) para a promoção do auditor. A competência técnica foi indicada na época pelos auditores como a característica mais importante para a promoção de assistente à sênior e de sênior à gerente, enquanto de gerente à sócio, as competências mais importantes foram na sequência: comunicação, relacionamento interpessoal, competências técnicas, desenvolvimento de práticas e habilidades administrativas.

Por outro lado, comunicação e relacionamento interpessoal foram apontadas no estudo como menos importantes para promoção de sêniores para gerentes, e de assistentes para sêniores. O desenvolvimento de práticas e as habilidades administrativas não foram consideradas importantes para a promoção de assistentes à sêniores, mas eram moderadamente importantes para a promoção de sêniores à gerentes. Segundo Bhamornsiri e Guinn (1991), entre outras características, competência técnica, habilidades de comunicação, relacionamento interpessoal, experiência prática e habilidades administrativas, são capacidades relevantes que o auditor necessita desenvolver para ser promovido a sócio.

Tan e Libby (1997) sugerem que como os papéis, as responsabilidades e as exigências da função (assim como as competências) variam de acordo com o nível da carreira do auditor. Para eles, o conhecimento técnico é o principal determinante do desempenho de um auditor em nível assistente (início da carreira), porque as demandas de trabalho são mais estruturadas e de natureza técnica. No nível sênior, as tarefas se tornam mais desestruturadas e tanto o conhecimento técnico como a habilidade de resolução de problemas são importantes. Finalmente, em níveis mais elevados, como gerente ou sócio, as habilidades gerenciais (que inclui autogestão e gestão dos outros) se tornam importantes, uma vez que entre as funções do auditor estão a gestão de clientes e subordinados (TAN; LIBBY, 1997).

Alguns anos mais tarde, o estudo de Tan (1999) também trouxe evidências sobre a variação na importância de algumas competências de acordo com a função ocupada pelo auditor. Segundo ele, uma

característica encontrada em seu estudo foi de que, em geral, as classificações de importância para as competências eram maiores quando o nível da carreira do auditor também era maior. Por exemplo, a classificação de importância de conhecimento do cliente, aumentou do nível de assistente para sênior e do nível de gerente para sócio. Além disso, muitas competências alcançaram altas classificações na pesquisa nos níveis de gerente e de sócio.

As competências consideradas mais importantes para o auditor assistente foram trabalho em equipe e capacidade de saber o que é relevante. No nível sênior, além das competências enfatizadas para o auditor assistente, também foi atribuído relevância para as competências comunicação, resolução de problemas, conhecimento técnico, planejamento e liderança. Por outro lado, as competências consideradas como mais importantes pelos gerentes incluíram: conhecimento técnico, liderança, relacionamento interpessoal, comunicação, percepção e tolerância ao estresse. Finalmente, ao nível sócio, foram consideradas importantes características como perspicácia nos negócios, conhecimento do cliente, visibilidade, comunicação, determinação, conhecimento técnico e habilidades interpessoais (TAN, 1999).

Algumas diferenças encontradas na pesquisa de Tan (1999) quanto à atribuição de importância pelos auditores para as competências foram: a perspicácia nos negócios foi considerada mais importante pelos gerentes e sócios do que para os assistentes e sêniores; a visibilidade obteve alta classificação dos sócios, mas foi considerada sem importância para outros níveis; a liderança foi considerada menos importante ao nível de assistente do que em qualquer outro nível; e, a capacidade de trabalhar em equipe foi considerada mais importante pelos sêniores e assistentes do que pelos sócios.

Segundo Tan (1999), estas diferenças refletem as especificidades das funções ocupadas pelos auditores em cada nível de sua carreira. O autor explica que os assistentes desempenham um papel de apoio na equipe de auditoria, daí a importância da competência trabalho em equipe. Para os sêniores, a liderança assume relevância, como reflexo de suas funções de supervisão. Por outro lado, as funções essenciais de um gerente incluem a supervisão e gestão de todo trabalho de auditoria, assim conhecimentos técnico e a liderança são competências importantes. Finalmente, para os sócios que são responsáveis pela busca por novos clientes e pela continuidade do relacionamento com os mesmos, são competências importantes a perspicácia nos negócios, o conhecimento do cliente e a visibilidade.

Embora a pesquisa de Tan (1999) tenha evidenciado a existência de variações na importância das competências de acordo com os níveis da carreira do auditor, ela também trouxe evidências da existência de uma associação para competências consideradas importantes entre níveis imediatos. Foram encontradas correlações de magnitude moderada e estatisticamente significativas entre os níveis de assistente e sênior, sênior e gerente, e gerente e sócio, dando suporte à existência de sobreposição para as competências consideradas importantes entre um nível e outro. Resultados similares não foram observados entre níveis mais distantes, como assistentes e gerentes, em que foram obtidas pequenas correlações e estatisticamente insignificantes (TAN, 1999).

Para Tan (1999), estes resultados podem ser explicados, tendo em vista que uma estrutura de trabalho adaptável geralmente implica na sobreposição de responsabilidades (e competências necessárias) entre dois níveis imediatos, de modo a permitir uma transição suave de um ambiente de trabalho para outro. À medida que os níveis se tornam mais distantes esta sobreposição diminui, assim, por exemplo, a quantidade de sobreposição de responsabilidades é reduzida entre assistentes e gerentes, entre assistentes e sócios ou entre sêniores e sócios.

Abdalmohammadi (2008) investigou se a percepção da posse algumas competências pelos auditores eram diferentes de acordo com seu nível de experiência ou sua colocação profissional. Os resultados da pesquisa indicaram que a percepção de posse das competências aumentou de acordo com o nível da carreira do auditor (isto é, percepção dos assistentes foi menor que a dos sêniores/supervisores, que por sua vez, foi menor do que a dos sócios/gerentes) e sua especialidade (isto é, percepção dos candidatos à especialização foi menor do que dos especialistas intermediários, que por sua vez foi menor do que especialistas experientes) para as competências como: conhecimento atual; solução de problemas; experiência; percepção; comunicação; autoconfiança; adaptação; capacidade de saber o que é relevante; responsabilidade; capacidade de fazer exceções; e, tolerância ao estresse.

Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) investigaram a percepção dos colaboradores das empresas auditadas na região da grande Florianópolis/SC sobre vinte e uma competências do auditor. Os respondentes atribuíram maior percepção para competências como ambição, comportamento ético e capacitação e desenvolvimento profissional, enquanto as menores percepções foram para empreendedorismo, pensamento crítico e flexibilidade.

Uma constatação da pesquisa, segundo os autores, foi à diferença de percepção encontrada entre profissionais que tiveram contato com auditores mais experientes e menos experientes. Por exemplo, competências como comunicação, lidar com pressão e situações tensas, liderança, maturidade e responsabilidade e trabalho em equipe apresentaram maior percepção pelos respondentes que tiveram contato com auditores mais experientes como sócios e gerentes e menor percepção por aqueles que tiveram contato com auditores iniciantes como *trainees*/assistentes, sugerindo que as competências do auditor não são estáticas e mudam de acordo com a função exercida pelo mesmo (PEPINELLI; DUTRA; ALBERTON, 2011).

A partir dos estudos revisados, foi possível observar que ao longo dos anos foram realizadas diferentes pesquisas sobre o tema. Em síntese, pode-se notar que durante a década de 50, alguns pesquisadores já apontavam preocupação com o ensino e a formação dos contadores em geral para a profissão (BREMSER; BRENNER; DASCHER, 1977). Esta discussão ganhou mais força após a emissão do relatório conhecido como “*The Big Eight White Paper*” pelos sócios das grandes firmas de auditoria da época (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989).

Durante a década de 80 a preocupação dos estudos sobre competências do auditor estava mais voltada para as competências técnicas e a capacidade de resolução de problemas, como pode ser visto nas pesquisas de Weber (1980), Bonner e Lewis (1990), Choo e Trotman (1991) e Frederick (1991).

Estudos mais recentes, principalmente os realizados após a década de 90, como os de Tan e Libby (1997), Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan (1999) e Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), passaram a incluir em suas investigações competências cognitivas e habilidades e atitudes relacionadas ao comportamento do auditor.

No Quadro 5 é possível visualizar um resumo de alguns estudos nacionais e internacionais que procuram investigar o tema através de distintos enfoques e suas principais implicações para esta pesquisa.

Quadro 5 – Estudos sobre as competências do auditor

PAINEL A: Principais Características			
Estudo	Objetivo	Participantes	Método
Bhamorn-siri e Guinn (1991)	Analisar as características consideradas importantes pelas grandes firmas de auditoria para a promoção do auditor.	494 Sócios recém promovidos pelas firmas de auditoria <i>Big Six</i> .	<i>Survey</i> – Questionário
Abdolmo-hammadi e Shanteau (1992)	Investigar se os auditores veem de forma distinta as características consideradas importantes para que o auditor se torne um <i>expert</i> em sua área de atuação.	19 Sócios/Gerentes 17 Sênior/Supervisores 36 Estudantes de auditoria	<i>Survey</i> – Questionário
Tan e Libby (1997)	Investigar se o conhecimento gerencial, conhecimento técnico e habilidades para resolver problemas, diferem entre auditores com desempenho superior e abaixo da média considerando os vários níveis da carreira de auditoria.	10 Sócios 22 Gerentes 30 Sênior 38 Assistentes Pertencentes a uma firma <i>Big Six</i> em Cingapura.	<i>Survey</i> – Questionário
Tan (1999)	Investigar as competências consideradas importantes nos vários níveis da carreira do auditor.	8 Sócios 16 Gerentes 17 Sênior 11 Assistentes Pertencentes a firmas de auditoria <i>Big Six</i> em Cingapura	<i>Survey</i> – Questionário
Alberton (2002)	Delinear um modelo de formação de auditores contábeis independentes, com ênfase na abordagem comportamental.	Responsáveis pelo recrutamento, seleção e desenvolvimento de pessoas das firmas de auditoria: Ernest & Young; Arthur Andersen; PricewaterhouseCoopers; KPMG; e, Actus Auditores Independentes.	Estudo Multi-caso
Abdolmo-hammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Investigar quais são os atributos considerados importantes pelos sócios para que o auditor se torne um <i>expert</i> em seu setor de atuação, e se existem diferenças de acordo com o setor de <i>expertise</i> .	114 Sócios Pertencentes a uma firma de auditoria <i>Big Six</i> e reconhecidos como <i>experts</i> no seu setor de atuação	<i>Survey</i> – Questionário

PAINEL A: Principais Características			
Estudo	Objetivo	Participantes	Método
Palmer, Ziegenfuss e Pinski (2004)	Comparar as competências relatadas no “ <i>The Big Eight White Paper</i> ” com os estudos desenvolvidos por órgãos ligados à profissionais das mais diversas áreas de atuação contábil.	<i>The Big Eight White Paper</i> (documento emitido pelas grandes firmas de auditoria) Estudos realizados pelo AICPA, IMA, IIA e IFAC	Pesquisa Bibliográfica
Cardoso (2006)	Desenvolver um modelo genérico de competências para o contador.	159 Estudantes de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Campinas e da Universidade de São Paulo	Survey – Questionário
Abdolmohammadi (2008)	Identificar se a percepção da posse algumas competências pelos auditores eram diferentes de acordo com seu nível de experiência ou sua colocação profissional.	16 Assistentes 13 Sêniores/Supervisores 13 Gerentes/Sócios	Survey – Questionário
Helliar, Monk e Stevenson (2009)	Analisar o panorama atual do ensino em auditoria e, entre outros aspectos, identificar quais as habilidades necessárias para os auditores obterem sucesso na carreira.	Entrevistas: 6 <i>Trainees</i> ; 9 Acadêmicos; e, 8 Sócios/Gerentes. Questionários: 250 Estudantes; 56 Acadêmicos; e, 321 Profissionais.	Survey – Entrevistas e Questionários
Carmona, Pereira e Santos (2010)	Identificar as competências mais requeridas do auditor interno atuante no mercado segurador.	105 coordenadores de equipes de auditoria do mercado segurador.	Survey – Questionário
Frecka e Reckers (2010)	Identificar as percepções dos auditores recém-formados sobre as conformidades e inconformidades dos mestrados em contabilidade.	518 auditores assistentes/sêniores (c/ experiência entre 2 e 6 anos) Colaboradores da: Deloitte & Touche; Grant Thornton; KPMG; Moss Adams; e, RSM McGladreyd	Survey – Questionário
Mcknight e Wright (2011)	Identificar se auditores que obtiveram alto desempenho nas avaliações das firmas de auditoria apresentam características diferentes daqueles com baixo desempenho.	14 Gerentes 15 Sêniores 27 Assistentes Pertencentes a 7 firmas de auditoria da região noroeste do estado do Arkansas (EUA)	Survey – Questionário

PAINEL A: Principais Características			
Estudo	Objetivo	Participantes	Método
Pepinelli, Dutra e Alberton (2011)	Investigar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores.	51 Colaboradores de empresas auditadas, localizadas na região da Grande Florianópolis/SC	Survey – Questionário
PAINEL B: Principais Resultados			
Estudo	Resultados		
Bhamornsiri e Guinn (1991)	A competência técnica foi indicada na época pelos auditores como a característica mais importante para a promoção de assistentes à sêniores e de sêniores à gerentes, enquanto de gerente à sócio, as competências mais importantes foram na sequência: comunicação, relacionamento interpessoal, competências técnicas, desenvolvimento de práticas e habilidades administrativas.		
Abdolmo-hammadi e Shanteau (1992)	A importância atribuída para conhecimento e a capacidade de saber o que é relevante foi similar para os três grupos. Algumas diferenças encontradas foram: os sócios e gerentes deram maior importância à forma de pensar de um <i>expert</i> (p. ex. julgamento); os sêniores e supervisores deram maior importância para as características estratégicas (p. ex. organização, pensamento analítico); e, os estudantes deram maior importância a características de estilo e apresentação (p. ex. objetividade).		
Tan e Libby (1997)	O conhecimento técnico, segundo os autores, é o principal determinante do desempenho para auditores no início da carreira, devido demandas de trabalho estruturadas e com natureza técnica. Para o sênior, o conhecimento técnico e a habilidade de resolução de problemas se tornam importantes. Para os gerente ou sócios, habilidades gerenciais são relevantes em razão das funções de gestão dos clientes e subordinados.		
Tan (1999)	As classificações de importância para as competências aumentaram de acordo com o nível da carreira do auditor, porém, foi encontrada associação para as competências importantes entre níveis imediatos da carreira do auditor. Algumas diferenças encontradas para importância atribuída as competências entre os níveis foram: perspicácia nos negócios – mais importante para gerentes e sócios do que para assistentes e sêniores; a visibilidade – mais importante para os sócios, e sem importância para outros níveis; a liderança – menos importante para os assistentes do que qualquer outro nível; e, a capacidade de trabalhar em equipe – mais importante para sêniores e assistentes do para os sócios.		
Alberton (2002)	Habilidades e competências necessárias para o auditor, segundo as firmas de auditoria: dinamismo e pro atividade; liderança; comprometimento; criação e inovação; empreendedorismo; comunicação; trabalho em equipe; ética e independência; pensamento crítico; autoconfiança; argumentação; maturidade e responsabilidade; relacionamento interpessoal; motivação; resolução de problemas, conflitos e negociação; iniciativa e ambição; lidar com pressão e flexibilidade em situações tensas; autodesenvolvimento; e, lealdade.		

PAINEL B: Principais Resultados	
Estudo	Resultados
Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Identificaram 19 atributos além dos apontados anteriormente por Abdolmohammadi e Shanteau (1992), como habilidades técnicas, liderança, reconhecimento, habilidades com pessoas, trabalhar em equipe. Não encontraram diferenças relevantes nos atributos indicados pelos auditores <i>experts</i> de diferentes setores de atuação.
Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004)	As competências em comum listadas por todos os órgãos pesquisados para que estudante recém-formado tenha sucesso profissional foram: comunicação, habilidades interpessoais, conhecimento do negócio em geral, conhecimento de contabilidade, conhecimentos de tecnologia da informação, conhecimentos de informática, capacidades e atitudes pessoais e habilidades para resolver problemas.
Cardoso (2006)	Propôs um modelo de competências para o contador que inclui: competências específicas – contabilidade e finanças, aspectos legais e ferramentas de controle; competências de conduta e administração – comunicação, capacidade empreendedora, capacidade estratégica e integridade e confiança; competências de gerenciamento da informação – gestão da informação, negociação e técnicas de gestão; competências de comunicação – ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe.
Abdolmohammadi (2008)	A percepção de posse pelos auditores aumentou de acordo com seu nível na carreira do auditor e a sua experiência, para competências como: conhecimento atual; solução de problemas; experiência; percepção; comunicação; autoconfiança; adaptação; capacidade de saber o que é relevante; responsabilidade; capacidade de fazer exceções; e, tolerância ao estresse.
Helliari, Monk e Stevenson (2009)	Ambos os grupos investigados atribuíram importância às habilidades analíticas. Os profissionais indicaram como chave, habilidades e capacidades de construir um bom relacionamento com os clientes, além de habilidades de comunicação, coleta de dados e utilização de recursos computacionais. Os acadêmicos destacaram as habilidades de resolução de problemas, comunicação e raciocínio crítico, enquanto os estudantes deram ênfase às habilidades de coleta de dados, comunicação e trabalho em equipe.
Carmona, Pereira e Santos (2010)	As competências mais expressivas apontadas pelos auditores atuantes no mercado segurador foram conhecimento da Lei Sarbanes-Oxley e domínio dos conceitos das metodologias de auditoria, em especial, conhecimentos relacionados ao modelo de estrutura integrada de controles internos do COSO.
Frecka e Reckers (2010)	Para os auditores investigados, os programas de mestrado deveriam dar mais ênfase nos currículos para competências como, pensamento crítico e análise de problemas, relatórios e comunicações escritas, apresentações orais; projetos de trabalho em equipe e habilidades de gerenciamento de projetos, devido sua grande importância para atuação profissional.

PAINEL B: Principais Resultados	
Estudo	Resultados
Mcknight e Wright (2011)	Os auditores que obtiveram um alto desempenho nas avaliações realizadas pelas suas firmas, atribuíram também alto desempenho para as competências referentes a conhecimento e habilidades técnicas, habilidades de interação com o cliente e atitudes e comportamento profissionais em sua auto avaliação.
Pepinelli, Dutra e Alberton (2011)	As maiores percepções dos auditados foram para competências como ambição, comportamento ético e capacitação e desenvolvimento profissional. Competências como comunicação, lidar com pressão e situações tensas, liderança, maturidade e responsabilidade e trabalho em equipe apresentaram maior percepção pelos respondentes que tiveram contato com auditores mais experientes como sócios e gerentes e menor percepção por aqueles que tiveram contato com auditores iniciantes como <i>trainees</i> /assistentes, sugerindo que as competências variam de acordo com a função exercida pelo auditor.

Fonte: Elaborado pela autora.

No decorrer destas investigações listadas no Quadro 5, foram identificados, como os autores denominam várias características, atributos, habilidades, capacidades e competências necessárias para que o auditor realize seu trabalho com um bom desempenho. Este conjunto do que chamaremos nesta pesquisa de “competências do auditor” é apresentado na sequência.

2.3.2 Competências do Auditor

As competências investigadas na pesquisa foram divididas, baseando-se nas nomenclaturas apresentadas pela IFAC (2010) e pelo relatório emitido pela Arthur Andersen & Co. *et al.* (1989), em quatro grupos: (i) habilidades intelectuais; (ii) habilidades pessoais; (iii) habilidades interpessoais e de comunicação; e, (iv) habilidades organizacionais e de gestão de negócios. Neste sentido, as competências investigadas na pesquisa que compõe cada um destes grupos são apresentadas a seguir.

2.3.2.1 Habilidades Intelectuais

O grupo de habilidade intelectuais compreendem competências que permitem ao auditor identificar informações relevantes, resolver problemas desde os mais simples até os mais complexos, tomar decisões acertadas e exercer um bom julgamento nas mais variadas situações

durante os trabalhos de auditoria. Estas competências são apresentadas no Quadro 6.

Quadro 6 – Habilidades intelectuais

Competências	Baseado em:								
	Abdolmohammadi e Shanteau (1992)	Tan e Libby (1997)	Tan (1999)	Alberton (2002)	Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Helliar, Monk e Stevenson (2009)	Frecka e Reckers (2010)	IFAC (2010a)	McKnight e Wright (2011)
Raciocínio crítico				X		X	X	X	
Habilidades de Pesquisa					X	X		X	
Habilidade de Coleta de Dados						X		X	
Habilidades de Investigação	X				X			X	
Resolução de Problemas		X	X	X	X	X		X	X
Capacidade de Fazer Exceções	X				X				
Habilidades Analíticas	X				X	X			
Inteligência					X				
Raciocínio Rápido	X		X		X				
Processamento Multivariado					X				
Percepção	X		X		X				
Pensamento Lateral						X			
Capacidade de Identificar Informações relevantes	X		X		X				
Julgamento profissional					X			X	X

Fonte: Elaborado pela autora.

2.3.2.2 Habilidades Pessoais

As habilidades pessoais estão relacionadas com as atitudes e comportamentos do auditor. Envolve aspectos ligados a postura do profissional durante os trabalhos de auditoria, como a capacidade de adaptação a novas situações, espírito empreendedor, criatividade, dinamismo e autoconfiança. Estas competências estão detalhadas no Quadro 7.

Quadro 7 – Habilidades pessoais

Competências	Baseado em:								
	Abdolmohammadi e Shanteau (1992)	Tan e Libby (1997)	Tan (1999)	Alberton (2002)	Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Helliar, Monk e Stevenson (2009)	Frecka e Reckers (2010)	IFAC (2010a)	Mcknight e Wright (2011)
Ambição				X					
Dinamismo				X	X				
Ceticismo Profissional								X	
Flexibilidade	X		X	X	X				
Comportamento ético				X				X	
Lealdade				X					
Motivação				X	X				
Gestão do Tempo						X	X		
Empreendedorismo				X					
Pro atividade			X	X					
Capacitação e desenvolvimento profissional	X		X	X	X				
Comprometimento				X	X				
Responsabilidade	X		X	X	X				X
Entusiasmo					X				
Criatividade	X			X	X				
Autoconfiança	X		X	X	X				X
Administração do Estresse	X		X	X	X				
Persistência						X			

Fonte: Elaborado pela autora.

2.3.2.3 Habilidades Interpessoais e de Comunicação

Uma característica essencial na profissão de auditoria é a capacidade de saber relacionar-se com outras pessoas. É importante que o auditor tenha capacidade, tanto de relacionar-se bem com seus colegas de trabalho, como também com as mais variadas pessoas que tiverem contato durante os trabalhos de auditoria. Além disso, os auditores devem ter facilidade em transmitir e receber informações, tendo em vista que comumente são solicitados a apresentar e defender seu ponto de vista. É preciso também que estes profissionais saibam administrar as mais variadas situações de conflitos que envolvem os trabalhos de

auditoria e ainda tenham a habilidade de considerar opiniões diversas às suas. Estas competências que envolvem habilidades interpessoais e de comunicação estão expostas no Quadro 8.

Quadro 8 – Habilidades interpessoais e de comunicação

Competências	Baseado em:								
	Abdolmohammadi e Shanteau (1992)	Tan e Libby (1997)	Tan (1999)	Alberton (2002)	Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Helliar, Monk e Stevenson (2009)	Frecka e Reckers (2010)	IFAC (2010a)	Mcknight e Wright (2011)
Habilidades de Treinamento					X				
Relacionamento Interpessoal	X		X	X	X				
Trabalho em Equipe			X	X	X	X	X	X	
Argumentação				X				X	
Resolução de Conflitos				X				X	
Comunicação	X		X	X	X	X	X	X	X

Fonte: Elaborado pela autora.

2.3.2.4 Habilidades Organizacionais e de Gestão de Negócios

As habilidades organizacionais e de gestão de negócios estão ligadas ao papel do auditor na gestão dos trabalhos de auditoria e também relacionadas a um papel mais ativo do auditor na compreensão e atendimento das necessidades apresentadas pelas empresas auditadas. Estas competências são apresentadas no Quadro 9.

Quadro 9 – Habilidades organizacionais e de gestão de negócios

Competências	Baseado em:								
	Abdolmohammadi e Shanteau (1992)	Tan e Libby (1997)	Tan (1999)	Alberton (2002)	Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004)	Helliar, Monk e Stevenson (2009)	Frecka e Reckers (2010)	IFAC (2010a)	Mcknight e Wright (2011)
Liderança			X	X	X			X	
Foco no cliente			X	X	X			X	X

Fonte: Elaborado pela autora.

2.3.2.5 Descrição das Competências do Auditor

Baseado nos estudos revisados foi investigado no estudo ao todo quarenta competências, das quais quatorze foram agrupadas em habilidades intelectuais, dezoito em habilidades pessoais, seis em habilidades interpessoais e de comunicação e duas em habilidades organizacionais e de gestão de negócios. Os conceitos adotados para cada uma destas competências é apresentado no Quadro 10.

Quadro 10 – Descrição das competências do auditor

<i>Painel A: Habilidades Intelectuais</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Raciocínio crítico	Demonstra habilidade para interpretação e avaliação das observações, comunicações, informações e argumentações.	A (2002); HMS (2009); FR (2010); e, IFAC (2010a).
Habilidades de Pesquisa	Apresenta capacidade de realizar pesquisas e buscar novas fontes de informação para ajudar a resolver problemas difíceis, desenvolvendo métodos para obter o que é necessário mesmo quando a informação não está disponível.	ASS (2004); HMS (2009); e, IFAC (2010a).
Habilidade de Coleta de Dados	Tem habilidade para coletar dados e informações durante os trabalhos de auditoria.	HMS (2009); e, IFAC (2010a).
Habilidades de Investigação	Apresenta curiosidade e habilidade ao fazer perguntas. Questiona vários aspectos do que está sendo investigado.	AS (1992); ASS (2004); e, IFAC (2010a).
Resolução de Problemas	Identifica e escolhe a alternativa mais adequada para a solução de um problema. Quando se depara com um problema é capaz de desenvolver novas estratégias para resolvê-lo.	TL (1997); T (1999); ASS (2004); HMS (2009); IFAC (2010a); e, MW (2011).
Capacidade de Fazer Exceções	Sabe quando seguir as estratégias de decisão estabelecidas ou quando seguir estratégias de decisão alternativas (não tem apenas um caminho para resolver os problemas).	AS (1992); e, ASS (2004).
Habilidades Analíticas	Quando se depara com problemas complexos, sabe analisá-los dividindo-os em partes de mais fácil solução. Trabalha com estas partes de modo a obter uma solução para o problema como um todo.	AS (1992); ASS (2004); e, HMS (2009).
Inteligência	Tem um alto nível de inteligência e compreende as situações relacionadas a problemas complexos rapidamente.	ASS (2004).

<i>Painel A: Habilidades Intelectuais</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Raciocínio Rápido	Rapidamente percebe relações de dados e é capaz de visualizar eventos futuros e ameaças. Pensa, toma decisões e reage rapidamente, especialmente quando os fatos acontecem em ritmo acelerado.	AS (1992); T (1999); e, ASS (2004).
Processamento Multivariado	Processa a informação em interação com outras peças de informação. Reconhece as inter-relações entre os vários tipos de provas/evidências.	ASS (2004).
Percepção	É capaz de extrair informações de um problema que os outros não podem ver. Ele (a) é perspicaz no reconhecimento e avaliação de uma situação confusa.	AS (1992); T (1999); e, ASS (2004).
Pensamento Lateral	Sua forma de pensar é diferente das outras pessoas, ou seja, ele (a) enxerga os problemas de forma diferente de modo a encontrar soluções simplificadas que a maioria das pessoas não vê.	HMS (2009).
Capacidade de Identificar Informações relevantes	Prontamente distingue informações ou atividades relevantes de irrelevantes. Utiliza somente o que for relevante e ignora o que é irrelevante.	AS (1992); T (1999); e, ASS (2004).
Julgamento profissional	Aplica seu conhecimento e sua experiência para tomada de decisões durante a realização do trabalho de auditoria.	ASS (2004); IFAC (2010a); e, MW (2011).
<i>Painel B: Habilidades pessoais</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Ambição	Demonstra querer fortemente algo, colocando a mente e a vontade focadas em um objetivo, fazendo de tudo para que este se concretize, porém, dentro dos limites da ética. Busca atingir os objetivos por seu próprio merecimento.	A (2002).
Dinamismo	Age com vitalidade, energia e vigor. É ativo (a) e facilmente percebido (a) no ambiente de trabalho.	A (2002); e, ASS (2004).
Ceticismo Profissional	Demonstra estar alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude. Possui uma mente questionadora.	IFAC (2010a).
Flexibilidade	Reage positivamente a mudanças necessárias e tem facilidade de adaptação na utilização de novos métodos, procedimentos e estratégias.	AS (1992); T (1999); A (2002); e, ASS (2004).
Comportamento ético	Apresenta atitudes pautadas pelo respeito ao próximo, integridade, senso de justiça e é impessoal em suas ações.	A (2002); e, IFAC (2010a).

<i>Painel B: Habilidades pessoais</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Lealdade	Demonstra sinceridade, franqueza e honestidade. É fiel aos seus compromissos relacionados à realização dos trabalhos de auditoria.	A (2002).
Motivação	Motiva a si mesmo e aos outros. Compreende, incentiva, estimula e cria canais de comunicação, demonstrando entender as diferenças de atitude das pessoas de contato em determinadas situações.	A (2002); e, ASS (2004).
Gestão do Tempo	Consegue gerir seu tempo de modo a cumprir todos os prazos relacionados ao seu trabalho. Quando pressionado (a) pelo cumprimento de prazos, sabe selecionar e dar prioridade às atividades mais relevantes.	HMS (2009); e, FR (2010).
Empreendedorismo	Visualiza e coloca em prática soluções e oportunidades de ação, promove a implantação de controles e processos contábeis que contribuam com melhorias na empresa auditada e não apresenta visão conformista diante dos problemas.	A (2002).
Pro atividade	Toma iniciativas por conta própria sem esperar ordens. Busca a solução de um problema antes que ele se estabeleça.	T (1999); e, A (2002).
Capacitação e desenvolvimento profissional	Busca ativamente qualificação e aprimoramento pessoal e profissional na sua área de atuação, com o objetivo de melhorar o desenvolvimento das atividades/serviços (de auditoria) prestados. Busca seu próprio desenvolvimento profissional, tomando para si a responsabilidade de manter-se atualizado.	AS (1992); T (1999); A (2002); e, ASS (2004).
Comprometimento	Disponibiliza todo o potencial em prol dos objetivos e metas de sua equipe, colaborando e fornecendo suporte com total dedicação e empenho nos trabalhos de auditoria.	A (2002); e, ASS (2004).
Responsabilidade	Busca cumprir suas obrigações e responsabilidades, demonstrando maturidade e consciência das suas ações.	AS (1992); T (1999); A (2002); ASS (2004); e, MW (2011).
Entusiasmo	Tem entusiasmo e tem paixão pelo seu trabalho. Demonstra gostar do que faz.	ASS (2004).
Criatividade	Cria soluções inovadoras para aplicação na execução das atividades/serviços contábeis, que geram impacto e otimização nos processos de auditoria ou que solucionem problemas difíceis.	AS (1992); A (2002); e, ASS (2004).

<i>Painel B: Habilidades pessoais</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Autoconfiança	Demonstra convicção de que é capaz de fazer/realizar alguma coisa. Tem forte crença na sua capacidade de tomar boas decisões. Ele (a) é calmo e repleto de segurança, quando toma decisões.	AS (1992); T (1999); A (2002); ASS (2004); e, MW (2011).
Administração do Estresse	É capaz de tomar decisões em situações de alto estresse. Consegue lidar com pressão e situações tensas sem demonstrar indícios de descontrole.	AS (1992); T (1999); A (2002); e, ASS (2004).
Persistência	É persistente no cumprimento de seus objetivos de trabalho, mesmo quando encontra dificuldades ou obstáculos para cumpri-los. Ele (a) nunca desanima.	HMS (2009).
<i>Painel C: Habilidades interpessoais e de comunicação</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Habilidades de Treinamento	É um ótimo mentor. Tem habilidade para treinar/ensinar/orientar pessoas.	ASS (2004).
Relacionamento Interpessoal	Interage com as pessoas de forma empática e respeitosa, mesmo em situações adversas (de conflito), mantendo um ambiente profissional cordial e estimulador. Respeita a opinião dos auditados e trata-os sem distinção, independente do seu nível hierárquico.	AS (1992); T (1999); A (2002); e, ASS (2004).
Trabalho em Equipe	Trabalha efetivamente com os demais membros da equipe de auditoria. Apoiar os objetivos do grupo. Demonstra atitudes de colaboração mútua com seus colegas.	T (1999); A (2002); ASS (2004); HMS (2009); FR (2010); e, IFAC (2010a).
Argumentação	Apresenta com clareza o raciocínio utilizado para tirar uma conclusão, dedução ou uma justificativa para uma ação. Discute, defende seus pontos de vista de forma eficaz. Utiliza a argumentação para convencer outras pessoas de uma ideia ou fato em que acredita.	A (2002); e, IFAC (2010a).
Resolução de Conflitos	Identifica e escolhe a alternativa mais adequada para a solução de um conflito durante a realização da auditoria, de modo que esta decisão promova um clima de confiança na empresa auditada. Tende a rever sua opinião mediante argumentações convincentes (analisa opiniões adversas às suas).	A (2002); e, IFAC (2010a).

<i>Painel C: Habilidades interpessoais e de comunicação</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Comunicação	Se expressa (transmite e recebe informações faladas, escritas ou visuais) de maneira clara e objetiva. É claro e objetivo ao expor suas dúvidas quanto aos processos adotados pela empresa auditada. Utiliza linguagem simples, mesmo sobre assuntos técnicos para facilitar a compreensão de todos. Redige relatórios, cartas e e-mails com clareza. Ouve as pessoas de contato e fornece respostas consistentes.	AS (1992); T (1999); A (2002); ASS (2004); HMS (2009); FR (2010); IFAC (2010a); e, MW (2011).
<i>Painel D: Habilidades organizacionais e de gestão de negócios</i>		
Competências	Descrição	Baseado em:
Liderança	Orienta sua equipe a conduzir os trabalhos de auditoria. Promove o desenvolvimento destas pessoas no ambiente de trabalho, atuando como aconselhador/instrutor. Sabe apoiar e motivar as pessoas ao seu redor e demonstra capacidade de negociar e tomar decisões.	T (1999); A (2002); ASS (2004); e, IFAC (2010a).
Foco no cliente	Demonstra compreender as necessidades dos clientes (auditados), realizando um atendimento personalizado para a empresa auditada. Apresenta soluções para os problemas dos auditados de forma tempestiva. Tem um bom conhecimento do negócio do cliente e das suas necessidades em curto e longo prazo.	T (1999); A (2002); ASS (2004); IFAC (2010a); e, MW (2011).

Legenda: A=Alberton; AS=Abdolmohammadi e Shanteau; ASS=Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau; FR=Frecka e Reckers; HMS=Helliari, Monk e Stevenson; MW=Mcknight e Wright; TL=Tan e Libby; e T=Tan.

Fonte: Elaborado pela autora.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Goode & Hatt (1979, p. 11, grifo do autor), “a ciência é um **método de abordagem** do mundo empírico todo, isto é, do mundo que é susceptível de ser experimentado pelo homem”. Oliveira (2002, p. 47) acrescenta que “trata-se do estudo, com critérios metodológicos, das relações existentes entre causa e efeitos de um fenômeno qualquer”. Assim, segundo Oliveira, qualquer estudo realizado pelo homem com utilização de método científico pode ser chamado de ciência.

Desta forma, verifica-se a necessidade da utilização de procedimentos metodológicos nas pesquisas desenvolvidas, de modo que seus resultados possam contribuir para construção do conhecimento científico e para que, se necessário, possam ser replicadas.

Neste sentido, este capítulo apresenta inicialmente o enquadramento metodológico da pesquisa, o instrumento utilizado para coleta de dados e a população e amostra investigada, passando pela formulação das hipóteses da pesquisa, análise dos dados e apresentando finalmente as limitações inerentes ao estudo.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Esta pesquisa pode ser classificada como **exploratória-descritiva**, tendo em vista que procura aprofundar um tema ainda incipiente no âmbito acadêmico, ou seja, investigar a percepção dos colaboradores das empresas auditadas (denominados nesta pesquisa de “auditados”) sobre as competências do auditor.

A pesquisa pode ser considerada exploratória, à medida que procurou investigar a percepção de indivíduos distintos (percepção dos auditados) dos analisados nos demais estudos encontrados na literatura (auditores, firmas de auditoria, estudantes, acadêmicos, entre outros) sobre as competências do auditor. Este tipo de pesquisa engloba uma “[...] abordagem adotada para a busca de maiores informações sobre determinado assunto [...]” (MARTINS, 1994, p. 30) buscando conhecê-lo com maior profundidade (RAUPP; BEUREN, 2006).

A pesquisa é ainda descritiva, pois para investigação da percepção dos auditados, fez-se necessário a elaboração de uma estrutura de competências necessárias à profissão do auditor, baseada em estudos similares encontrados na literatura. O sentido descritivo ainda pode ser dado à pesquisa, uma vez que se buscou estabelecer relações entre a percepção dos indivíduos investigados (auditados) com

algumas características particulares apresentadas pelos auditores que tiveram contato, como nível da carreira que se encontra ou o tipo de firma de auditoria que pertence (*Big Four* ou não). Como explica Gil (2007, p. 42), as pesquisas descritivas “[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

As estratégias utilizadas para o cumprimento dos objetivos estabelecidos foram à **pesquisa bibliográfica** e o **levantamento**. Segundo Oliveira (2002, p. 119), a pesquisa bibliográfica tem como finalidade “[...] conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”. Ela procura “[...] explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congresso etc.” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 54). Por outro lado, o levantamento é próprio “[...] para os casos em que o pesquisador deseja responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 60).

Através da pesquisa bibliográfica foram encontrados estudos similares (nacionais e internacionais), que possibilitaram identificar as competências do auditor relacionadas na literatura (primeiro objetivo específico). A estrutura de competências elaborada com base nos estudos identificados na literatura pode ser observada no Quadro 10 (Referencial Teórico, p. 89). Esta estrutura foi utilizada para identificar a percepção dos auditados sobre as competências do auditor (segundo e terceiro objetivo específico). A técnica de levantamento utilizada para coletar a percepção dos auditados foi um questionário, que é explicado com maiores detalhes na seção deste capítulo “Instrumento para Coleta de Dados”.

Ainda em relação ao enquadramento metodológico, a abordagem ao problema utilizada na pesquisa pode ser considerada **quali-quantitativa** (predominantemente quantitativa), por tratar-se da identificação da percepção do auditado e pelo tratamento quantitativo dado a esta percepção. Segundo Richardson (1999), a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto na coleta de informações, como no tratamento destas por meio de técnicas estatísticas. Assim, a abordagem qualitativa, difere, em princípio, da quantitativa à medida que não emprega um instrumental estatístico no processo de análise do problema.

Embora possa parecer, em primeiro momento, que se deve optar por uma ou outra abordagem, por apresentarem características distintas, para Martins e Theóphilo (2009), nada impede que se adotem as duas, pois as investigações científicas contemplam ambas.

3.2 INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS

Os dados coletados para realização da pesquisa foram obtidos conforme mencionado anteriormente através de questionário. O questionário é definido por Silva (2006, p. 60) como “[...] um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”. Para Richardson (1999, p. 190), ele cumpre “[...] pelo menos duas funções: descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social”.

Neste sentido, o questionário utilizado na pesquisa teve como intento central obter a percepção dos indivíduos pesquisados sobre as competências do auditor identificadas na literatura, além de conhecer se algumas características particulares do auditor que estes indivíduos tiveram contato auxiliavam a explicar a sua percepção. Para tanto, o questionário foi dividido em duas partes: (i) perfil dos respondentes; e (ii) percepção das competências do auditor.

A primeira parte foi destinada a coletar informações sobre o perfil dos respondentes, incluindo aspectos relacionados ao grau de instrução, área de formação, experiência profissional e função exercida na empresa que trabalha. Além disso, continha questões ligadas ao auditor que o respondente teve contato, visando extrair informações sobre o nível da carreira do auditor de contato e se ele pertence a uma firma de auditoria *Big Four*.

Para fins de padronização, dividiu-se os níveis da carreira do auditor em cinco categorias, conforme é possível visualizar no Quadro 11, solicitando que os respondentes indicassem em qual delas se encaixa o auditor que eles costumam ter maior contato.

Quadro 11 – Níveis da carreira dos auditores independentes

Nível da carreira	Descrição
Trainee/Assistente	profissional iniciante nas atividades de auditoria, que participa dos trabalhos da equipe de auditoria em campo.
Pleno/ Semi-Sênior	profissional que participa dos trabalhos da equipe de auditoria em campo, com razoável experiência, mas que não exerce nem funções de coordenação/liderança da equipe, tão pouco se trata de um iniciante na atividade de auditoria (nível intermediário).
Sênior/ Supervisor	profissional destinado a coordenar, acompanhar, executar e revisar os trabalhos de auditoria e que, geralmente, lidera a equipe de trabalho em campo.
Gerente	profissional de alto nível de experiência cuja às funções principais compreendem planejar, coordenar e controlar os trabalhos de auditoria. Tem dentre suas atribuições, reunir-se com clientes para discutir o relatório final e dirigir e treinar funcionários da firma de auditoria. Por vezes, pode ser um profissional já habilitado como auditor independente, podendo, assim, assinar o Parecer da Auditoria.
Sócio	profissional habilitado como auditor independente (em geral, aquele que assina o Parecer da Auditoria). Dedicar boa parte de seu tempo às relações comerciais e aos contatos profissionais.

Fonte: Adaptado de Alberton (2002), Almeida (2010) e Jund (2007).

A segunda parte do questionário foi estruturada com questões fechadas, baseadas nas competências identificadas na literatura, de modo a averiguar como eram percebidas pelos respondentes. A estruturação desta parte do questionário contemplou os seguintes passos: (1) análise dos estudos encontrados na literatura sobre o tema; (2) seleção das competências utilizadas na pesquisa; e, (3) construção da descrição detalhada das competências selecionadas com base nos estudos revisados. Este último passo teve como finalidade atenuar a divergência de entendimentos em relação aos conceitos utilizados em cada uma das competências.

Ao todo, foram investigadas quarenta competências. A relação destas, juntamente com as suas descrições, podem ser consultadas no Quadro 10 (Referencial Teórico, p. 89).

A partir da descrição de cada competência foram elaboradas questões acerca da percepção dos respondentes com base em uma escala do tipo *likert* de 5 (cinco) pontos. Para cada competência investigada foi apresentada ao respondente uma oração afirmativa, solicitando que ele escolhesse a alternativa que melhor expressasse sua opinião. Dentre as alternativas disponíveis estavam: (1) discordo totalmente; (2) discordo; (3) nem concordo, nem discordo; (4) concordo; e (5) concordo totalmente.

Para facilitar a coleta de dados foi utilizado um questionário eletrônico, de forma que as respostas obtidas alimentassem automaticamente o banco de dados da pesquisa. Este questionário foi elaborado a partir de um formulário *on line* do *Google™ Docs* e disponibilizado aos potenciais respondentes da pesquisa no seguinte endereço eletrônico: <https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dFRwT1dxUjRwblNCOjBYUW1hcEtjQIE6MA>. O questionário completo utilizado na pesquisa pode ser consultado “Apêndice A” (p. 183).

O envio definitivo do questionário foi precedido de um pré-teste, realizado com 3 (três) potenciais respondentes da pesquisa, com o intuito de verificar, principalmente, o nível de compreensão e absorção das questões. Estes indivíduos foram entrevistados para verificação da necessidade de ajustes/modificações, que quando pertinentes foram realizados.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

Segundo Richardson (1999), a população de uma pesquisa pode ser definida como um conjunto de elementos que possuem determinada característica que se pretende investigar. Nesta pesquisa, a população é formada por todos os colaboradores de empresas auditadas que tenham contato com os auditores contábeis independentes durante a realização da auditoria.

No Brasil atualmente, entre as companhias obrigadas a terem suas demonstrações auditadas estão às companhias constituídas sob a forma de sociedades por ações conforme a Lei nº 6.404/76, e as sociedades de grande porte, mesmo que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, mas que apresentem no exercício social anterior, um ativo total superior a duzentos e quarenta milhões de reais, ou uma receita bruta anual superior a trezentos milhões de reais como preconiza a Lei nº 11.638/07.

Diante do fato, a identificação precisa do número de elementos da população (todos os colaboradores das empresas auditadas que tenham contato com auditores contábeis independentes) seria um processo relativamente complexo. Assim, para a realização da pesquisa, optou-se por uma **amostra não probabilística** do tipo intencional. Sobre o assunto, afirma Richardson (1999), muitas vezes, é impossível obter informações de todos os elementos que compõe o grupo que se pretende investigar, seja porque o grupo possui um número infinito de elementos,

seja pela limitação de tempo para coleta de dados ou até mesmo pela escassez de recursos.

Os indivíduos selecionados para compor a amostra da pesquisa foram profissionais das empresas de capital aberto listadas no site da CVM. A seleção destes indivíduos se deu da seguinte forma:

- **Primeiro passo:** obteve-se no site da CVM (<http://www.cvm.gov.br>) uma lista de empresas obrigadas a terem suas demonstrações contábeis auditadas pelas firmas de auditoria independente.
- **Segundo passo:** buscou-se através da Plataforma Lattes (<http://lattes.cnpq.br>) indivíduos que trabalhassem nas empresas levantadas no primeiro passo. A busca foi realizada pelo Currículo Lattes nas bases “Doutores” e “Demais Pesquisadores”, utilizando como filtro a “Atividade Profissional” (nome da empresa registrada na CVM). Outro filtro utilizado, para que a busca resultasse em profissionais que potencialmente teriam contato com os auditores foi a “Área de Atuação” (Ciências Sociais Aplicadas).
- **Terceiro passo:** da busca resultante do segundo passo selecionou-se aleatoriamente dois indivíduos para cada empresa registrada na CVM, exceto nos casos que foi encontrado apenas um, ou até mesmo nenhum.
- **Quarto passo:** para os indivíduos selecionados foi enviado um e-mail pela Plataforma Lattes convidando-os a participar da pesquisa. O e-mail continha a carta de apresentação da pesquisa e o endereço eletrônico do questionário.

Foi enviado um total de 848 e-mails entre os meses de novembro e dezembro de 2011, dos quais 245 voltaram, provavelmente pelo fato dos e-mails cadastrados na Plataforma Lattes estarem desatualizados. Dos 603 e-mails válidos, 93 indivíduos responderam a pesquisa, o que equivale a uma taxa de retorno de aproximadamente 15,5%. Salienta-se que dos 93 questionários respondidos, 5 foram desconsiderados pelo fato dos respondentes afirmarem que nunca tiveram contato com auditores independentes, restando assim, 88 questionários válidos para análise.

3.4 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DE PESQUISA

A fim de identificar algumas características que poderiam explicar a percepção dos auditados sobre as competências do auditor foram formuladas algumas hipóteses de pesquisa. Estas hipóteses e suas justificativas teóricas são apresentadas a seguir.

3.4.1 Nível da Carreira do Auditor

Tan e Libby (1997) ressaltam que os papéis, responsabilidades e exigências do trabalho do auditor variam de acordo com o nível que ele se encontra na carreira, mudando conseqüentemente as competências e conhecimentos necessários para desempenhar a sua função.

Conforme resalta a IFAC (2010a), para desempenhar a função de sócio, é necessário que o auditor desenvolva habilidades e conhecimentos profissionais suplementares aos exigidos dos auditores que estão ingressando na carreira. As conclusões apontadas na literatura convergem para o fato de que em níveis mais elevados da carreira do auditor (gerente e sócio), as tarefas desempenhadas são mais complexas do que em níveis menos elevados (*trainee*/assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor), o que exige competências mais desenvolvidas destes profissionais. Desta forma:

H₁: Auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados possuem em média uma maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

Embora o desenvolvimento de competências associadas às tarefas desempenhadas pelo auditor ao longo de sua carreira possa variar, esta variação tende a não ocorrer de forma instantânea entre níveis imediatos (por exemplo, *Trainee*/Assistentes e Pleno/Semi-sênior), de forma a permitir uma transição suave de um ambiente de trabalho para outro (TAN, 1999). Contudo, esta variação aumenta à medida que os níveis tornam-se mais distantes (por exemplo, *trainee*/assistentes e sócios), de modo que as competências associadas ao bom desempenho do auditor tendem a ser correlacionadas apenas entre níveis próximos (TAN, 1999).

Tan (1999) encontrou evidências em seu estudo que as competências avaliadas pelos auditores como importantes em um determinado nível de sua carreira eram moderadamente correlacionadas

e estatisticamente significantes com o nível seguinte da carreira (por exemplo, sênior e gerente; e, gerente e sócio), porém menos correlacionadas e estatisticamente insignificantes com níveis mais distantes (por exemplo, assistentes e gerentes). Neste sentido, supondo relativa similaridade entre o desenvolvimento de competências em níveis imediatos da carreira do auditor, espera-se que a percepção dos auditados em relação a estas competências também seja similar. Assim:

H₂: Auditados que tiveram contato com auditores de níveis imediatos possuem em média uma percepção semelhante das competências, enquanto aqueles que tiveram contato com auditores de níveis mais distantes possuem em média uma percepção diferente.

Para testar esta hipótese de maneira pontual, esta foi segregada da seguinte forma:

H_{2a}: Auditados que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior.

H_{2b}: Auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor.

H_{2c}: Auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores gerente.

H_{2d}: Auditados que tiveram contato com auditores gerente possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores sócios.

H_{2e}: Auditados que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores e sênior/supervisor.

H_{2f}: Auditados que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores gerente.

H_{2g}: Auditados que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores sócio.

H_{2h}: Auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores gerente.

H₂₁: Auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores sócio.

H₂₂: Auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores sócio.

Outro ponto a considerar, de acordo com Tan e Libby (1997), é que no início da carreira (*trainee*/assistente), o conhecimento técnico é um dos principais determinantes para o desempenho satisfatório do auditor, visto que neste nível as tarefas realizadas são mais estruturadas e de natureza técnica. Além disso, por desempenharem um papel de apoio ao restante da equipe de auditoria, a habilidade de trabalhar em equipe também assume uma importância relativa em sua função (TAN, 1999). Assim:

H₃: Auditados que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente e pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção maior da competência trabalho em equipe do que aqueles que tiveram contato com auditores de outros níveis.

A partir do momento que o auditor adquire um pouco mais de experiência, e se torna, por exemplo, sênior/supervisor, as tarefas tornam-se mais desestruturadas, e tanto o conhecimento técnico quanto a habilidade para resolver problemas são importantes (TAN; LIBBY, 1997). Além disso, em razão da sua função de supervisão a competência liderança também assume importância neste nível (TAN, 1999). Assim, espera-se que:

H₄: Auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente e pleno/semi-sênior.

Por outro lado, quando o auditor chega ao nível de gerente ou sócio, compreendem tarefas relativas à sua função, por exemplo, gerenciar clientes e seus subordinados (TAN; LIBBY, 1997), reunir-se periodicamente com os clientes para discutir os trabalhos de auditoria e dirigir e treinar funcionários da firma de auditoria (ALBERTON, 2002).

Segundo Brown e Wright (2008), a habilidade de interação com o cliente é considerada essencial durante as diferentes formas de

“negociação” que ocorrem em uma auditoria, principalmente para auditores em níveis mais altos da carreira.

Além disso, de acordo com Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), vários estudos, como Bhamornsiri e Guinn (1991), Emby e Etherington (1996), Tan e Libby (1997) e Tan (1999), reconhecem a importância de habilidades como liderança em categorias profissionais de alto nível.

Neste sentido, competências como liderança, relacionamento interpessoal, comunicação e habilidades de treinamento são relevantes para as funções de auditores que estão em níveis mais elevados. Assim:

H_{5a}: Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência comunicação do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

H_{5b}: Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência habilidade de treinamento do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

H_{5c}: Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência relacionamento interpessoal do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

H_{5d}: Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

H_{5e}: Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência comunicação do que aqueles que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.

H_{5f}: Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência habilidade de treinamento do que aqueles que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.

H_{5g}: Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência relacionamento interpessoal do que aqueles que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.

H_{5h}: Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores *trainee*/assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.

Finalmente, para desempenhar a função de sócio de auditoria, é necessário que o auditor desenvolva, além de habilidades e conhecimentos profissionais suplementares aos exigidos dos auditores que estão ingressando na carreira (IFAC, 2010a), habilidade de se relacionar com os clientes, uma vez que nesta função uma de suas atribuições é garantir o desenvolvimento da clientela da firma de auditoria (TAN, 1999). Neste sentido, espera-se que:

H₆: Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência foco no cliente do que aqueles que tiveram contato com auditores de outros níveis.

3.4.2 Auditores *Big Four* e não-*Big Four*

Outro ponto a ser observado é que um vasto número de trabalhos presentes na literatura tem discutido que as firmas de auditoria pertencentes ao grupo das *Big Four*² tendem a fornecer serviços de alta qualidade (IRELAND, 2003). De acordo com DeAngelo (1981) e Leventis e Caramanis (2005) estas firmas de auditoria possuem uma reputação a zelar, além de mais recursos disponíveis para serem investidos em suas atividades (PALMROSE, 1986; CHAN; EZZAMEL; GWILLIAM, 1993; NG; TAI, 1994).

Neste sentido, estas firmas podem empregar mais recursos em seleção, treinamento, desenvolvimento e aperfeiçoamento de seu pessoal, o que possivelmente resultará em profissionais altamente qualificados. Assim, espera-se que:

H_{7a}: Auditados que tiveram o último contato com auditores *Big Four* possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram o último contato com auditores não-*Big Four*.

Além disso, em função de memórias de contatos anteriores, é possível que auditados que indicaram que tiveram contato anteriormente com auditores de firmas não-*Big Four* possuam uma percepção das competências diferente daqueles que indicaram apenas ter contato com auditores de firmas *Big Four*. Neste sentido:

² Fazem parte deste grupo as seguintes firmas de auditoria: Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes; Ernst e Young Terco Auditores Independentes; PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes; e, KPMG Auditores Associados.

H_{7b}: Auditados que tiveram contato apenas com auditores *Big Four* possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four*.

3.5 ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados através do questionário foram transferidos para o *software* estatístico IBM® SPSS®, versão 19, em que foram efetuadas as análises estatísticas utilizadas na pesquisa.

Para possibilitar a análise estatística, a escala utilizada na pesquisa para percepção das competências pelos auditados foi transformada em números de 1 a 5, da seguinte forma: 1 para discordo totalmente; 2 para discordo; 3 para nem concordo, nem discordo; 4 para concordo; e, 5 para concordo totalmente.

Além da estatística descritiva, foram empregados também testes paramétricos (Teste *t* de Student) e não paramétricos (Teste U de Mann-Whitney) para testar as hipóteses de pesquisa. Para melhor visualização dos testes empregados para confirmação ou não das hipóteses, um resumo pode ser observado no Quadro 12.

Quadro 12 – Testes estatísticos empregados para confirmação das hipóteses

Hipóteses	Teste empregado	Hipóteses	Teste empregado
H ₁	Teste <i>t</i>	H _{5c} a H _{5h}	Teste U
H _{2a} a H _{2j}	Teste U	H ₆	Teste U
H ₃	Teste U	H _{7a}	Teste U
H ₄	Teste U	H _{7b}	Teste <i>t</i>
H _{5a} a H _{5d}	Teste <i>t</i>		

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com Fávero *et. al.* (2009), o Teste *t* para duas amostras independentes é aplicado para testar se as médias de dois grupos extraídos da mesma população são ou não estatisticamente diferentes.

Segundo Barbetta, Reis e Bornia (2010), a hipótese nula do Teste *t* estabelece uma igualdade entre as médias populacionais e a hipótese alternativa afirma que as médias populacionais são diferentes (abordagem bilateral) ou superiores/inferiores (abordagem unilateral).

Uma das suposições básicas para realização do Teste *t* é a observação de distribuição normal para os grupos analisados (FÁVERO *et. al.*, 2009). A este respeito, nos casos em que os grupos analisados

eram iguais ou superiores a trinta elementos utilizou-se o *Teste t*, pois, segundo Barbeta, Reis, e Bornia (2010), nos casos em que o tamanho da amostra é razoavelmente grande, a distribuição amostral da média pode ser aproximada pela distribuição normal de acordo com o teorema do limite central.

Para os casos em que os grupos eram inferiores a trinta elementos, utilizou-se o Teste de Mann-Whitney (Teste U). Conforme explica Fávero *et. al.* (2009), este é um dos testes não-paramétricos mais poderosos, representando uma alternativa ao teste paramétrico *t* para duas amostras independentes. A única exigência do teste é que a variável que está sendo testada seja medida em uma escala ordinal ou quantitativa. A hipótese do Teste U afirma não haver diferenças entre as médias dos grupos analisados, por outro lado, a hipótese alternativa afirma haver diferenças entre os grupos (FÁVERO *et. al.*, 2009).

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As principais limitações deste estudo podem ser divididas em: elaboração da estrutura de competências do auditor; instrumento de coleta de dados; e, generalização dos resultados encontrados.

Quanto às principais limitações referentes à **elaboração da estrutura de competências do auditor** podem ser elencadas:

- A estrutura de competências resultante dos trabalhos selecionados, da tradução destes quando publicados em língua diferente da Portuguesa e da análise comparativa entre eles pode ter envolvido uma subjetividade inerente, de forma que possam existir outras competências relacionadas à profissão do auditor que não foram consideradas;
- Como o objetivo não foi construir um modelo de competências para o auditor, mas sim, verificar a percepção destas pelos auditados, optou-se por investigar as quarenta competências selecionadas nos trabalhos revisados, mesmo que o ideal para um modelo de competência, segundo Spencer e Spencer (1993), seria algo em torno de quinze a trinta competências; e,
- Optou-se, entre as competências selecionadas para investigação, por aquelas que refletissem atitudes, comportamentos e capacidades cognitivas do auditor e

que possivelmente seriam de mais fácil identificação pelos auditados durante o contato com o auditor.

Sobre o instrumento de coleta de dados, embora a utilização de questionário eletrônico apresente como vantagens a redução de custos e a facilidade de envio da pesquisa para um grande número de possíveis respondentes (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), ele também pode apresentar algumas desvantagens, como a dificuldade de retorno de todos os respondentes, respostas que não correspondam à realidade e variações de opinião em diferentes períodos de tempo conforme o estado emocional do respondente (RICHARDSON, 1999).

Dessa forma, quanto às limitações inerentes ao **instrumento de coleta de dados** devem ser consideradas às seguintes:

- Não foi obtido retorno da totalidade dos questionários enviados, o que é comum neste tipo de pesquisa, mas que implica no fato dos resultados representarem apenas a opinião dos indivíduos que se dispuseram a responder;
- Ao coletar a percepção dos respondentes, o objetivo não foi reproduzir toda a complexidade da realidade que envolve o domínio ou não destas competências pelo auditor, mas simplesmente verificar a opinião dos auditados sobre estas. A opinião dos auditados pode, também, ter sido influenciada por inúmeros fatores desconhecidos (e não isolados) que podem tê-los levado a uma percepção maior ou menor das competências analisadas, não condizente com a realidade. Como forma de minimizar percepções muito discrepantes à realidade, a definição de cada competência foi apresentada no instrumento de pesquisa. No entanto, nenhum dado foi coletado para avaliar a compreensão dos respondentes sobre estas definições;
- É possível que os respondentes não tenham considerado apenas a percepção das competências do auditor que frequentemente tem mais contato para expressar sua opinião. Memórias de contatos com auditores de níveis diferentes ou até mesmo de auditores que trabalham em firmas *Big Four* e não-*Big Four* podem potencialmente ter interferido em sua opinião;
- É possível também que a indicação pelos respondentes do nível da carreira que está o auditor que tenham mais

contato apresente divergências com a realidade. Como forma de tentar minimizar divergências como estas, optou-se por colocar no questionário a descrição de cada nível da carreira do auditor para facilitar a indicação correta pelo respondente. Além disso, 62% dos respondentes possuem formação em contabilidade, o que pela estreita relação com a profissão de auditoria, pode ter minimizado possíveis divergências de indicação; e,

- As evidências obtidas na pesquisa tratam da percepção dos respondentes no momento do preenchimento do questionário, os quais podem ter sido influenciados por seu estado emocional ou mesmo pela memória do último contato estabelecido com o auditor.

Por fim, quanto à limitação sobre a **generalização dos resultados encontrados**, como a decisão de responder o questionário partiu dos próprios respondentes, ou seja, muitos indivíduos solicitados não responderam ao questionário, este fato elimina toda a aleatoriedade da amostra e significa que os resultados obtidos representam apenas a opinião das pessoas que se dispuseram a responder a pesquisa. Como enfatizado anteriormente, a amostra utilizada no estudo foi não probabilística e do tipo intencional, o que não permite nenhum tipo de generalização dos resultados encontrados.

4 ANÁLISE E RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo aborda a análise dos resultados da pesquisa. Em primeiro momento é apresentada as características da amostra investigada, a partir dos dados capturados na seção do questionário destinada a obter informações sobre o perfil dos respondentes. Em seguida analisa-se a percepção dos auditados sobre as competências dos auditores.

4.1 CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

As informações sobre o perfil do respondente permitiram caracterizar a amostra fornecendo dados sobre aspectos que possam influenciar nas respostas dos auditados, principalmente no que se refere à sua experiência no acompanhamento de auditorias, além do perfil dos auditores que eles geralmente têm contato.

Ao todo foram obtidas na pesquisa 88 respostas válidas, como apresentado anteriormente na metodologia. Dos respondentes da pesquisa, 81% são do sexo masculino e 19% são do sexo feminino. O grau de instrução e área de formação dos respondentes pode ser verificado na Tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição da amostra por grau de instrução e área de formação

Área de formação	Grau de instrução (concluído)				Total	%
	Graduação	Especialização	Mestrado	Outro		
Administração	1	10	4	0	15	17,0
Contabilidade	10	25	18	2	55	62,5
Economia	0	1	5	0	6	6,8
Direito	0	3	1	0	4	4,5
Engenharia	0	0	4	0	4	4,5
Outra	1	2	1	0	4	4,5
Total	12	41	33	2	88	100,0
%	13,6	46,6	37,5	2,3	100,0	

Fonte: Elaborada pela autora.

De acordo com a Tabela 1, quase metade (46,6%) dos respondentes possui especialização, além de grande parte possuir mestrado (37,5%). Enquanto 24% dos que possuem especialização são formados em Administração, outros 61% são formados em Contabilidade. Além disso, a maior parte dos que possuem mestrado são

formados em Contabilidade (55%) e Economia (15%). Observa-se com estes dados que a maior parte da amostra possui formação na área de contabilidade e finanças, o que pode influenciar positivamente no nível de conhecimento das funções exercidas pelos auditores e suas competências. Em conformidade com estas informações, na Tabela 2 é possível observar a área de atuação dos respondentes nas empresas auditadas.

Tabela 2 – Distribuição da amostra por setor e função

Setor	Função										Total	%	
	Administrador	Analista	Assessor	Contador	Controller	Coordenador	Diretor	Gerente	Supervisor	Superintendente			Outra
Contábil	0	6	14	6	1	7	0	12	2	1	0	37	42,0
Financeiro	3	0	6	1	0	0	1	5	2	0	1	14	15,9
Controladoria	0	0	4	0	4	1	0	4	0	0	1	10	11,4
Rel.c/Investidores	0	5	0	0	0	0	1	0	0	1	0	7	8,0
Auditoria Interna	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	4	4,5
Jurídico	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	3	3,4
Suprimentos	0	1	2	0	0	0	0	2	0	0	0	3	3,4
Diretoria	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	2	2,3
Recursos Humanos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2,3
Outro	0	0	1	0	0	2	0	1	0	1	2	6	6,8
Total	3	12	4	9	5	11	3	25	4	3	9	88	100,0
%	3,4	13,6	4,5	10,2	5,7	12,5	3,4	28,4	4,5	3,4	10,2	100,0	

Fonte: Elaborada pela autora.

Pode-se perceber, através da Tabela 2, que prevalece na amostra o número de profissionais que trabalham no setor contábil (42%), financeiro (15,9%) e de controladoria (11,4%). É possível notar também, que grande parte da amostra é composta por profissionais que exercem a função de gerentes (28,4%) e analistas (13,6%).

Uma característica observada é que parte expressiva da amostra atua na área contábil, de gestão ou financeira, confirmando que geralmente são profissionais destas áreas (principalmente contábil) que realizam o atendimento aos auditores nas empresas. Outro ponto a ser observado é que parte expressiva dos respondentes ocupa funções de natureza tática e estratégica, tais como de coordenação e gerência. Isto significa que estes profissionais tendem a estabelecer um maior contato com auditores Sócios ou Gerentes, isto é, funções que geralmente

pertencem ao topo da carreira de auditoria, o que em outras palavras, pode conduzir o respondente a uma maior percepção das competências.

Outro ponto que pode ser relevante na percepção das competências do auditor é a quantidade de auditorias que o respondente já acompanhou, indicando assim maior ou menor experiência no contato com o auditor. Esta informação pode ser observada na Tabela 3, juntamente com a experiência profissional do respondente.

Tabela 3 - Distribuição da amostra por experiência profissional e experiência com auditorias

Experiência profissional	Experiência com Auditorias				Total	%
	de 1 a 2	de 3 a 5	de 6 a 10	mais de 11		
de 2 a 5 anos	0	4	1	0	5	5,7
de 6 a 10 anos	3	8	3	7	21	23,9
de 11 a 20 anos	0	12	2	12	26	29,5
mais de 21 anos	3	5	5	23	36	40,9
Total	6	29	11	42	88	100,0
%	6,8	33,0	12,5	47,7	100,0	

Fonte: Elaborada pela autora.

Na Tabela 3, é possível observar que quase metade da amostra (40,9%) possui mais de 21 anos de experiência profissional, e que outra parte expressiva é constituída por pessoas que tem entre 6 e 10 anos (23,9%) e entre 11 e 20 anos (29,5%) de experiência profissional. Esta informação demonstra uma característica relevante da amostra, isto é, maior amadurecimento profissional dos respondentes. Coerente com a experiência profissional dos respondentes, 47,7% da amostra afirmou ter acompanhado mais de 11 auditorias, indicando experiência relativamente sólida dos participantes da pesquisa no contato com auditores independentes.

Os participantes da pesquisa também foram perguntados sobre quais eram as firmas que já haviam realizado auditorias nas empresas que trabalharam, e que, portanto tiveram contato profissional com seus auditores. Esta informação pode ser verificada na Tabela 4.

Tabela 4 – Distribuição da amostra por contato com auditores *big four*

Contato	Sim		Não	
	n	%	n	%
Último contato com Auditor <i>Big Four</i> ?	79	89,8	9	10,2
Só teve contato com <i>Big Four</i> ?	51	58,0	37	42,0

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme apresentado na Tabela 4, é possível observar que na amostra predomina a quantidade de indivíduos que o último contato foi com auditores pertencentes a firmas *Big Four* (89,8%). Contudo, quando observamos as pessoas que tiveram contato apenas com auditores *Big Four*, este percentual se mostra mais distribuído, isto é, 58% dos respondentes apontaram ter contato apenas com auditores *Big Four* e outros 42% apontaram ter contato também com auditores das demais firmas. Esta característica tende a ser importante para a análise dos dados, uma vez, que firmas de auditoria maiores (*Big Four*), como apontado pela literatura, investem mais recursos na formação de seus auditores, e isto possivelmente reflete em profissionais mais qualificados. Neste sentido, esta característica pode fazer com que a percepção de profissionais que tiveram contato com auditores de firmas *Big Four* seja diferente daqueles que tiveram contato com auditores das demais firmas.

Informações sobre o tempo de contato e o período que é realizada a auditoria na empresa que o respondente trabalha, podem ser visualizadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Distribuição da amostra por tempo de contato com o auditor e período de realização da auditoria

Tempo de Contato com o Auditor	Período que é realizada a auditoria					Total	%
	Men-sal	Trimes-tral	Semes-tral	Anu-al			
1 dia no máximo	1	3	0	3	7	8,0	
1 semana no máximo	1	13	0	4	18	20,5	
de 1 a 2 semanas	1	13	2	3	19	21,6	
de 3 a 4 semanas	0	14	0	3	17	19,3	
mais de 1 mês (constantemente em contato)	1	23	1	2	27	30,7	
Total	4	66	3	15	88	100,0	
%	4,5	75,0	3,4	17,0	100,0		

Fonte: Elaborada pela autora.

A maioria dos participantes afirmou (Tabela 5) que as auditorias são realizadas trimestralmente nas empresas em que trabalham (75%), o que indica maior constância no contato com o auditor ao longo do ano. Além disso, do total de respondentes, mais de 70% informaram ter contato com os auditores entre um intervalo de tempo que compreende de 1 a 2 semanas a mais de 1 mês. Esta informação também é relevante na medida em que um maior tempo de contato pode fazer com que o indivíduo possua uma percepção mais clara das competências do

auditor, facilitada em função de uma maior convivência profissional. Ainda sobre o contato entre auditor e auditado, na Tabela 6, é possível visualizar outras informações.

Tabela 6 – Distribuição da amostra por forma de contato e função do auditor

Forma de Contato com o Auditor	Auditor de Contato					Total	%
	Sócio	Gerente	Sênior/Supervisor	Pleno/ Semi-Sênior	Trainee/ Assistente		
Pessoal	8	18	11	9	8	54	61,4
Por meio de relatórios	1	3	4	2	0	10	11,4
Contato eletrônico	5	7	2	5	2	21	23,9
Contato telefônico	1	2	0	0	0	3	3,4
Total	15	30	17	16	10	88	100,0
%	17,0	34,1	19,3	18,2	11,4	100,0	

Fonte: Elaborada pela autora.

A maioria dos respondentes afirmou que a forma de contato predominantemente estabelecida com o auditor é realizada pessoalmente (61,4%), o que pode facilitar sua percepção das competências. Vale ressaltar que as informações apresentadas na Tabela 6 referem-se à forma de contato mais frequente com o auditor, e que, o fato do respondente ter indicado contato por meio eletrônico, por exemplo, não é necessariamente a única forma de contato entre os mesmos.

Sobre a função que exerce o auditor que os participantes da pesquisa tiveram contato, observa-se o predomínio de Auditores Gerentes (34,1%), coerente com as informações apresentadas na Tabela 2, em que foi possível observar que parte expressiva dos respondentes ocupa funções de coordenação e gerência, possuindo, desta forma, maior propensão a terem contato com profissionais de níveis mais altos da carreira de auditoria. Ao mesmo tempo, cerca de 30% da amostra indicou que seu contato mais frequente ocorre com auditores de menos experiência (*Trainee/Assistente* e *Pleno/Semi-Sênior*), o que demonstra que a amostra apresenta certo equilíbrio quanto à função que exerce o auditor de contato.

Através da análise do perfil de respondentes que compõe amostra pôde-se identificar em resumo as seguintes características: 87% possui formação em contabilidade e finanças; parte expressiva atua na área contábil, de gestão ou financeira (70%); 40% ocupam funções de

natureza tática e estratégica, tais como de coordenação e gerência; 48% possui experiência relativamente sólida no contato com os auditores (acompanharam mais de 11 auditorias); 90% tiveram o último contato foi com auditores de firmas *Big Four*; outros 58% apenas tiveram contato com auditores *Big Four*; mais de 70% tem contato com os auditores em períodos relativamente moderados a longos, isto é, entre 1 a 2 semanas e mais de 1 mês; e, parte predominante (mais de 51%) tem contato mais frequente com auditores Gerentes ou Sócios.

Realizada esta etapa, é possível identificar na sequência como os respondentes da amostra percebem as competências do auditor.

4.2 COMPETÊNCIAS DO AUDITOR: A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS

A estatística descritiva da percepção dos respondentes sobre as competências do auditor pode ser visualizada na Tabela 7.

Tabela 7 – Dados descritivos da percepção das competências do auditor

Competências do Auditor	Estatística Descritiva						
	N	M	MM	MD	MA	MO	DP
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	88	2	5	3,81	4,00	4	,756
Habilidades de Pesquisa	88	1	5	3,49	4,00	4	1,017
Habilidade de Coleta de Dados	88	1	5	3,80	4,00	4	,846
Habilidades de Investigação	88	1	5	3,64	4,00	4	,819
Resolução de Problemas	88	1	5	3,25	3,00	4	1,020
Capacidade de Fazer Exceções	88	1	5	3,44	4,00	4	,920
Habilidades Analíticas	88	1	5	3,32	3,00	4	,965
Inteligência	88	1	5	3,47	4,00	4	,934
Raciocínio Rápido	88	1	5	3,44	3,50	4	,957
Processamento Multivariado	88	1	5	3,60	4,00	4	,810
Percepção	88	1	5	3,25	3,00	4	,962
Pensamento Lateral	88	1	5	3,03	3,00	3	,988
Capacidade de Identificar Informações relevantes	88	2	5	3,41	3,00	4	,942
Julgamento profissional	88	1	5	3,65	4,00	4	,845
Habilidades pessoais							
Ambição	88	1	5	3,65	4,00	4	,831
Dinamismo	88	1	5	3,59	4,00	4	,955
Ceticismo Profissional	88	1	5	3,68	4,00	4	,965
Flexibilidade	88	2	5	3,43	4,00	4	,894
Comportamento ético	88	2	5	3,98	4,00	4	,802
Lealdade	88	1	5	3,98	4,00	4	,909
Motivação	88	1	5	3,38	3,00	3	,875
Gestão do Tempo	88	1	5	3,59	4,00	4	,990
Empreendedorismo	88	1	5	3,39	3,00	3	,915

Competências do Auditor	Estatística Descritiva						
	N	M	MM	MD	MA	MO	DP
Pro atividade	88	1	5	3,24	3,00	3	,935
Capacitação e desenvolvimento profissional	88	2	5	3,68	4,00	4	,878
Comprometimento	88	1	5	3,63	4,00	4	,862
Responsabilidade	88	1	5	3,75	4,00	4	,887
Entusiasmo	88	1	5	3,61	4,00	4	,928
Criatividade	88	1	5	3,24	3,00	3	,884
Autoconfiança	88	2	5	3,53	4,00	4	,857
Administração do Estresse	88	1	5	3,50	3,00	3	,884
Persistência	88	2	5	3,74	4,00	4	,809
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	88	1	5	3,33	3,00	3	,854
Relacionamento Interpessoal	88	1	5	3,72	4,00	4	,787
Trabalho em Equipe	88	1	5	3,68	4,00	4	,796
Argumentação	88	1	5	3,59	4,00	4	,892
Resolução de Conflitos	88	1	5	3,48	4,00	4	,884
Comunicação	88	1	5	3,59	4,00	4	,918
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	88	1	5	3,53	4,00	3	,857
Foco no cliente	88	1	5	3,56	4,00	4	,895

Legenda: N=Número de Respondentes; M=Mínimo; MM=Máximo;

MD=Média; MA=Mediana; MO=Moda; DP=Desvio Padrão.

Fonte: Elaborada pela autora.

A Tabela 7 revela que todas as competências analisadas possuem média acima de 3 (escala 1-5), variando entre 3,03 para a competência “pensamento lateral” e 3,98 para “lealdade” e “comportamento ético”. O ponto máximo atribuído pelos respondentes para todas as competências foi de 5 (valor máximo da escala utilizada), e variou entre 1 e 2 para os pontos mínimos. Em geral, o desvio padrão ficou abaixo de 1, com exceção das competências “habilidades de pesquisa” e “resolução de problemas”, demonstrando baixa variabilidade na percepção dos respondentes, o que em outras palavras representa baixa discrepância entre as respostas no conjunto da pesquisa.

Das competências agrupadas em habilidades intelectuais, a atribuição de maior média foi para “raciocínio crítico” (3,81) e “habilidade de coleta de dados” (3,80) e a menor média foi para “pensamento lateral” (3,03).

A primeira competência é apontada por firmas de auditoria (ALBERTON, 2002), órgãos ligados à área contábil (IFAC, 2010, 2010a) e pelos próprios auditores (FRECKA; RECKERS, 2010) como relevante para desempenhar a função de auditor, uma vez que a profissão requer dos mesmos a habilidade de interpretar e avaliar

criticamente os diversos tipos de informações com que se deparam durante a realização da auditoria.

A “habilidade de coleta de dados” também é apontada pela literatura como relevante para que o auditor desempenhe sua função, uma vez que é importante que o mesmo demonstre habilidade de localizar, obter, organizar e compreender informações de fontes humanas, impressas e eletrônicas (IFAC, 2010, 2010a).

O “pensamento lateral” foi responsável pela menor percepção dos respondentes, não só entre as habilidades intelectuais mais considerando todas as habilidades investigadas no estudo. Este resultado indica que os auditados que responderam a pesquisa, não observaram no auditor uma forma diferente de pensar, ou seja, uma forma que torne possível que ele observe os problemas de forma diferente e encontre soluções simplificadas para os mesmos.

Entre as habilidades pessoais, a maior percepção foi verificada para “comportamento ético” e “lealdade” (ambas com média 3,98). A primeira é apontada pela literatura como de elevada importância para profissão, uma vez que o auditor deve considerar os valores éticos para basear suas atitudes e tomar decisões profissionais (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989; IFAC, 2010, 2010a). Em relação aos resultados da segunda competência, estes indicam que os respondentes têm a percepção de uma postura fiel do auditor no que tange aos compromissos relacionados à realização dos trabalhos de auditoria.

A menor classificação atribuída para o grupo de habilidades pessoais foi para as competências “criatividade” e “pro atividade” (ambas com média 3,24). A baixa percepção destas competências pode indicar que, na opinião dos respondentes, não é observado nos auditores, atitudes voltadas para antever soluções de problemas apresentados pela empresa auditada, ou até mesmo comportamentos voltados para criar e gerir soluções inovadoras para problemas difíceis. Este comportamento pode resultar, por vezes, em uma atuação excessivamente conservadora e conformista dos auditores diante dos problemas apresentados pela entidade auditada.

O “relacionamento interpessoal” (3,72) e “habilidades de treinamento” (3,33) obtiveram a maior e menor percepção dos auditados, respectivamente, considerando a média, entre as competências agrupadas em habilidades interpessoais e de comunicação.

O relatório “*The Big Eight White Paper*” destacou a mais de duas décadas que a capacidade de trabalhar com outros seres humanos é uma característica importante para a profissão contábil em geral, se estendendo às suas especificidades, como o auditor (ARTHUR

ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989). Posteriormente, o relacionamento interpessoal foi citado na maioria dos estudos de órgãos internacionais ligados à contabilidade e auditoria sobre o tema (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004). Além disso, outros estudos também destacaram a importância desta competência para o auditor como Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), Tan (1999) e Alberton (2002).

Assim, observa-se que a percepção dos respondentes a respeito do “relacionamento interpessoal” confirma a importância relatada na literatura, e indica que os mesmos percebem o auditor como uma pessoa que demonstra a capacidade de interagir com os outros de forma empática e respeitosa, mantendo um ambiente profissional cordial e estimulador. Por outro lado, os respondentes perceberam com menor ênfase as habilidades do auditor para treinar, ensinar e orientar os outros, talvez justificado pelo fato de que, esta competência é mais requerida do auditor em treinamentos realizados dentro da própria firma de auditoria e não na relação entre auditor e auditado.

As duas competências agrupadas em habilidades organizacionais e de gestão de negócios resultaram em percepções muito próximas, com médias de 3,56 para “foco no cliente” e 3,53 para “liderança”.

Compreender e interessar-se pelo negócio dos clientes é uma característica importante para o auditor, principalmente para aqueles que ocupam níveis mais altos da carreira como Gerentes e Sócios. Da mesma forma que assume relevância a capacidade de liderar, ou seja, orientar e conduzir a equipe durante os trabalhos de auditoria. A relevância destas competências foi apontada em vários estudos como os de Tan (1999), Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Mcknight e Wright (2011).

4.2.1 Percepção das Competências em função do Auditor de Contato

Conforme foi possível observar na literatura, são requeridas competências suplementares dos auditores que se encontram em níveis mais elevados em comparação com aqueles que estão ingressando na carreira.

Neste sentido, para verificar se os auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados possuem em média uma maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados (H_1), os respondentes foram divididos em dois grupos (G1: Sócio e Gerente; e, G2:

Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor). Os dados resultantes desta comparação estão apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Teste-t de diferenças de média para percepção das competências em função do auditor de contato

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
	N	MD	N	MD			
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico ^a	45	4,16	43	3,44	,714	18,192***	4,955***
Habilidades de Pesquisa ^a	45	3,96	43	3,00	,956	,127***	4,970***
Habilidade de Coleta de Dados ^a	45	4,11	43	3,47	,646	8,342***	3,825***
Habilidades de Investigação ^a	45	3,96	43	3,30	,653	7,987***	4,032***
Resolução de Problemas	45	3,60	43	2,88	,716	,079	3,500***
Capacidade de Fazer Exceções	45	3,71	43	3,16	,548	,000	2,911***
Habilidades Analíticas	45	3,69	43	2,93	,759	,185	3,988***
Inteligência	45	3,96	43	2,95	1,002	,777	5,940***
Raciocínio Rápido	45	3,91	43	2,95	,958	,522	5,396***
Processamento Multivariado ^a	45	3,93	43	3,26	,678	13,817***	4,260***
Percepção	45	3,58	43	2,91	,671	,281	3,472***
Pensamento Lateral	45	3,33	43	2,72	,612	,066	3,042***
Capacidade de Identificar Informações relevantes	45	3,71	43	3,09	,618	2,545	3,239***
Julgamento profissional ^a	45	4,02	43	3,26	,766	5,569**	4,726***
Habilidades pessoais							
Ambição	45	3,96	43	3,33	,630	1,923	3,823***
Dinamismo ^a	45	4,00	43	3,16	,837	3,500*	4,541***
Ceticismo Profissional ^a	45	4,07	43	3,28	,788	6,041**	4,143***
Flexibilidade	45	3,78	43	3,07	,708	,053	4,023***
Comportamento ético	45	4,18	43	3,77	,410	,432	2,469***
Lealdade	45	4,27	43	3,67	,592	,587	3,213***
Motivação	45	3,58	43	3,16	,415	4,038**	2,288***
Gestão do Tempo	45	3,93	43	3,23	,701	,424	3,531***
Empreendedorismo	45	3,78	43	2,98	,801	,131	4,544***
Pro atividade ^a	45	3,56	43	2,91	,649	3,623*	3,464***
Capacitação e desenvolvimento profissional	45	4,02	43	3,33	,697	,060	4,033***
Comprometimento	45	3,96	43	3,28	,676	,266	3,983***
Responsabilidade	45	4,07	43	3,42	,648	,058	3,661***
Entusiasmo	45	4,07	43	3,14	,927	,444	5,389***
Criatividade ^a	45	3,56	43	2,91	,649	5,197**	3,701***
Autoconfiança	45	3,87	43	3,19	,681	,018	4,038***
Administração do Estresse	45	3,89	43	3,09	,796	,593	4,707***
Persistência	45	4,09	43	3,37	,717	2,321	4,611***
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	45	3,64	43	3,00	,644	2,324	3,803***
Relacionamento Interpessoal	45	3,89	43	3,53	,354	,039	2,153**

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
	N	MD	N	MD			
Trabalho em Equipe	45	3,87	43	3,49	,378	,693	2,282***
Argumentação	45	3,91	43	3,26	,655	2,365	3,684***
Resolução de Conflitos	45	3,84	43	3,09	,751	,724	4,385***
Comunicação ^a	45	3,91	43	3,26	,655	4,868**	3,549***
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	45	3,87	43	3,19	,681	,233	4,038***
Foco no cliente	45	3,84	43	3,26	,589	1,229	3,248***

Legenda: G1=Sócio e Gerente; G2=Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (unicaudal), respectivamente.

^a Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes.

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme é possível observar na Tabela 8, para todas as competências pesquisadas a percepção dos respondentes do Grupo 1 (que tiveram contato com o Sócio e Gerente), considerando a média, foi superior a percepção do Grupo 2 (que tiveram contato com o Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor). Os resultados do *Teste t* apontaram que as diferenças de médias foram em todos os casos estatisticamente significantes ao nível de $p < 0,01$, exceto para a competência “relacionamento interpessoal” (significativa ao nível de $p < 0,05$). Desta forma, foi possível confirmar a hipótese (H_1) de que os respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados (Grupo 1), possuem maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados (Grupo 2).

As competências que apresentaram maiores diferenças de percepção entre os grupos foram “inteligência” (DM=1,002), “raciocínio rápido” (DM=0,958), “habilidades de pesquisa” (DM=0,956), ambas agrupadas em habilidades intelectuais, e “entusiasmo” (DM=0,927) pertencente às habilidades pessoais. As menores diferenças de percepção foram atribuídas, conforme é possível visualizar na Tabela 8, para “trabalho em equipe” (DM=0,378) e “relacionamento interpessoal” (DM=0,354), agrupadas entre as habilidades interpessoais e de comunicação.

De fato, é aceitável que auditores de níveis mais elevados demonstrem maior facilidade em compreender as situações relacionadas a problemas complexos, perceber relações entre dados com agilidade,

buscar novas fontes de informações e, desta forma pensar, reagir e tomar decisões de forma mais rápida. Muitas destas habilidades podem ser desenvolvidas através da experiência adquirida ao longo da carreira de auditoria. Isso justifica porque possivelmente os respondentes que tiveram contato com o Grupo 1 (profissionais mais experientes) tenham atribuído maior percepção às competências “inteligência”, “raciocínio rápido” e “habilidades de pesquisa” do que os respondentes do Grupo 2 (profissionais menos experientes).

Além disso, os auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais altos (Sócios e Gerentes) indicaram uma maior percepção do entusiasmo e da paixão do auditor pelo seu trabalho. Esta diferença de percepção pode ser justificada em virtude de que profissionais que conseguem chegar ao topo da carreira de auditoria (Gerentes e Sócios) já passaram por um processo de seleção natural, que além de escolher os profissionais que reúnem todas as características necessárias para um bom desempenho no trabalho de auditor, prioriza aqueles que se sentem a vontade com as atividades desempenhadas e gostam realmente do que fazem.

Por outro lado, uma diferença mais amena de percepção entre os grupos foi observada para as competências “trabalho em equipe” (DM=0,378) e “relacionamento interpessoal” (DM=0,354). Este fato pode ser justificado, por exemplo, pela importância que a capacidade de interagir com pessoas de diversos níveis hierárquicos representa para auditores pertencentes a todos os níveis da carreira, relevante tanto para a coleta de provas/evidências, realização de entrevistas, fechamento de contratos ou até mesmo apresentação dos resultados da auditoria. Além disso, os trabalhos de auditoria são realizados geralmente por equipes formadas com profissionais de múltiplos níveis, e, neste contexto, ter capacidade de interagir e trabalhar com outras pessoas de forma coordenada para que a equipe possa atingir seu objetivo principal, também é importante para todos os auditores (sejam mais experientes ou menos experientes).

É possível verificar também, que as médias que não chegavam a ultrapassar 4 pontos, considerando a percepção geral da amostra pesquisada (Tabela 7), podem ser observadas agora para o Grupo 1 (Tabela 8). Este é o caso das competências: “raciocínio crítico” (4,16); “habilidade de coleta de dados” (4,11); “julgamento profissional” (4,02); “dinamismo” (4,00); “ceticismo profissional” (4,07); “comportamento ético” (4,18); “lealdade” (4,27); “capacitação e desenvolvimento profissional” (4,02); “responsabilidade” (4,07); “entusiasmo” (4,07); e, “persistência” (4,09).

Esta informação reforça que auditores mais experientes, como é o caso do Sócio e do Gerente, tendem a demonstrar algumas competências mais desenvolvidas que aqueles com pouca ou média experiência. É natural, por exemplo, que auditores que estão em níveis mais elevados da carreira demonstrem maior acurácia no julgamento de informações durante a auditoria, maior maturidade e consciência de suas ações, além de maior habilidade na interpretação e avaliação de informações. Estar alerta para condições que possam indicar possível distorção nas informações observadas também é uma capacidade que o auditor adquire através de sólida experiência profissional.

Além disso, estes resultados guardam certa similaridade com alguns estudos que avaliaram a importância dada pelo auditor para determinadas competências. Por exemplo, na pesquisa de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), a competência julgamento foi a quarta classificada (entre outras 22 pesquisadas) pelos auditores Sócios e Gerentes, enquanto foi a décima quarta na classificação geral do grupo pesquisado (ou seja, considerando a opinião dos estudantes de auditoria, auditores Sêniores e Supervisores, e auditores Sócios e Gerentes).

Outra hipótese levantada foi a de que auditados que tiveram contato com auditores de níveis imediatos possuem em média uma percepção semelhante das competências, enquanto aqueles que tiveram contato com auditores de níveis mais distantes possuem em média uma percepção diferente (H_2). Esta expectativa surgiu baseada no raciocínio de que, embora o desenvolvimento de competências possa variar ao longo da carreira do auditor, esta variação tende a não ocorrer de forma instantânea entre níveis imediatos (TAN, 1999).

Para testar esta hipótese, a mesma foi segregada em outras dez, conforme explicado na metodologia, de modo que a percepção dos respondentes que tiveram contato com auditores de níveis diferentes pudesse ser comparada de maneira pontual.

Os dados resultantes das comparações realizadas para testar a semelhança entre a percepção dos respondentes podem ser visualizados na Tabela 9 (Pleno/Semi-Sênior e *Trainee*/Assistente), Tabela 10 (Sênior/Supervisor e Pleno/Semi-Sênior), Tabela 11 (Gerente e Sênior/Supervisor) e Tabela 12 (Sócio e Gerente).

De outra forma, as comparações realizadas para testar a diferença entre a percepção dos respondentes podem ser visualizadas na Tabela 13 (Sênior/ Supervisor e *Trainee*/Assistente), Tabela 14 (Gerente e *Trainee*/Assistente), Tabela 15 (Sócio e *Trainee*/Assistente), Tabela 16 (Gerente e Pleno/Semi-Sênior), Tabela 17 (Sócio e Pleno/Semi-Sênior) e Tabela 18 (Sócio e Sênior/Supervisor).

Tabela 9 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (pleno/semi-sênior e *trainee*/assistente)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	16	3,69	10	2,80	,89	33,000	-2,663***
Habilidades de Pesquisa	16	3,13	10	2,80	,33	63,000	-,942
Habilidade de Coleta de Dados	16	3,56	10	3,10	,46	58,500	-1,202
Habilidades de Investigação	16	3,38	10	3,30	,08	71,000	-,512
Resolução de Problemas	16	3,38	10	2,30	1,08	37,500	-2,363**
Capacidade de Fazer Exceções	16	3,31	10	2,90	,41	57,500	-1,261
Habilidades Analíticas	16	3,13	10	2,20	,93	31,500	-2,719***
Inteligência	16	3,13	10	2,70	,43	55,500	-1,395
Raciocínio Rápido	16	3,25	10	2,50	,75	46,500	-1,856*
Processamento Multivariado	16	3,38	10	2,90	,48	61,500	-1,023
Percepção	16	3,00	10	2,40	,60	50,500	-1,629
Pensamento Lateral	16	2,75	10	2,60	,15	72,500	-,421
Capacidade de Identificar Informações relevantes	16	3,25	10	3,00	,25	68,000	-,686
Habilidades pessoais							
Julgamento profissional	16	3,25	10	3,10	,15	70,500	-,545
Ambição	16	3,19	10	3,40	-,21	67,500	-,721
Dinamismo	16	2,94	10	3,20	-,26	66,000	-,781
Ceticismo Profissional	16	3,13	10	3,20	-,08	80,000	,000
Flexibilidade	16	3,25	10	2,90	,35	62,500	-,975
Comportamento ético	16	3,88	10	3,80	,08	80,000	,000
Lealdade	16	3,69	10	3,60	,09	79,500	-,028
Motivação	16	3,25	10	3,20	,05	79,000	-,059
Gestão do Tempo	16	3,25	10	3,40	-,15	70,000	-,567
Empreendedorismo	16	3,13	10	2,90	,23	66,500	-,796
Pro atividade	16	3,06	10	2,70	,36	60,000	-1,187
Capacitação e desenvolvimento profissional	16	3,31	10	3,20	,11	77,000	-,175
Comprometimento	16	3,38	10	3,40	-,02	75,000	-,291
Responsabilidade	16	3,50	10	3,40	,10	76,000	-,226
Entusiasmo	16	3,13	10	2,80	,33	67,500	-,723
Criatividade	16	2,81	10	3,10	-,29	60,500	-1,265
Autoconfiança	16	3,25	10	3,00	,25	68,000	-,686
Administração do Estresse	16	3,25	10	3,00	,25	67,000	-,769
Persistência	16	3,38	10	3,30	,08	78,500	-,085

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	16	3,13	10	2,80	,33	67,500	-,703
Relacionamento Interpessoal	16	3,69	10	3,30	,39	60,000	-1,187
Trabalho em Equipe	16	3,69	10	3,10	,59	54,000	-1,514
Argumentação	16	3,38	10	2,80	,58	55,500	-1,364
Resolução de Conflitos	16	3,25	10	2,70	,55	54,000	-1,534
Comunicação	16	3,38	10	3,10	,28	70,000	-,556
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	16	3,38	10	2,90	,48	54,000	-1,512
Foco no cliente	16	3,38	10	2,90	,48	57,000	-1,281

Legenda: G1=Pleno/Semi-Sênior; G2=Trainee/Assistente; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Como pode ser verificado na Tabela 9, para todas as competências pesquisadas, exceto para “raciocínio crítico”, “habilidades analíticas”, “resolução de problemas” e “raciocínio rápido” (as duas primeiras estatisticamente significantes ao nível de $p < 0,01$ e as demais, estatisticamente significantes ao nível de $p < 0,05$ e $p < 0,1$, respectivamente), o Teste-U demonstrou que não se pode rejeitar a hipótese nula, aceitando-se o fato da igualdade entre as médias dos grupos.

Em outras palavras, isto significa que a percepção do Grupo 1 (auditados que tiveram contato com os auditores Pleno/Semi-Sênior) é semelhante a do Grupo 2 (auditados que tiveram contato com Trainee/Assistente), e a hipótese de que, auditados que tiveram contato com auditores Trainee/Assistente possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior (H_{2a}), pode ser parcialmente confirmada.

As competências que apresentaram maior diferença de percepção entre o grupo de respondentes que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior (Grupo 1) e aqueles que tiveram contato com auditores Trainee/Assistente (Grupo 2) foram “resolução de problemas” (DM=1,08) e “habilidades analíticas” (DM=0,93). Isto provavelmente reflete a diferença de experiência entre estes dois níveis da carreira do

auditor, que apesar de ténue, pode ser observada na percepção dos respondentes. À medida que o profissional adquire mais experiência nos trabalhos desenvolvidos durante a auditoria ele estará mais apto, por exemplo, a utilizar estratégias adequadas de resolução de problemas, inclusive em casos em que envolvem problemas mais complexos e de difícil solução.

É possível observar (Tabela 9) também, que enquanto em muitos casos a percepção média do grupo que teve contato com auditores *Trainee*/Assistente (Grupo 2) ficou abaixo de 3,00 (ao todo dezenove competências), no grupo que teve contato com auditores Pleno/Semi-Sênior (Grupo 1) o mesmo fato foi observado apenas para três competências. Este resultado provavelmente é fruto da maior maturidade profissional e a própria experiência adquirida pelo auditor que possui um tempo maior na profissão (o caso dos auditores Pleno/Semi-Sênior em relação ao *Trainee*/Assistente), o que pode propiciar maior desenvolvimento destas competências.

Um fato positivo que se pode destacar é que, em ambos os grupos (Grupo 1 e 2), a competência com maior média foi “comportamento ético”, denotando que na percepção dos respondentes os auditores que estes tiveram contato demonstraram indistintamente atitudes integras e impessoalidade em suas ações durante a realização dos trabalhos de auditoria, independentemente da função que ocupam (Pleno/Semi-Sênior ou *Trainee*/Assistente).

Ainda para testar a semelhança de percepção entre respondentes que tiveram contato com auditores de níveis imediatos, foi levantada também a hipótese de que: auditados que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor (H_{2b}). Os resultados desta comparação podem ser visualizados na Tabela 10.

Tabela 10 - Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sênior/supervisor e pleno/semi-sênior)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	17	3,59	16	3,69	-,10	132,500	-,143
Habilidades de Pesquisa	17	3,00	16	3,13	-,13	129,000	-,269
Habilidade de Coleta de Dados	17	3,59	16	3,56	,03	131,000	-,193
Habilidades de Investigação	17	3,24	16	3,38	-,14	116,500	-,745

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Resolução de Problemas	17	2,76	16	3,38	-,61	85,000	-1,939*
Capacidade de Fazer Exceções	17	3,18	16	3,31	-,14	126,000	-,386
Habilidades Analíticas	17	3,18	16	3,13	,05	126,500	-,367
Inteligência	17	2,94	16	3,13	-,18	122,000	-,564
Raciocínio Rápido	17	2,94	16	3,25	-,31	109,000	-1,056
Processamento Multivariado	17	3,35	16	3,38	-,02	135,000	-,039
Percepção	17	3,12	16	3,00	,12	125,000	-,418
Pensamento Lateral	17	2,76	16	2,75	,01	135,000	-,038
Capacidade de Identificar Informações relevantes	17	3,00	16	3,25	-,25	111,500	-,960
Julgamento profissional	17	3,35	16	3,25	,10	128,500	-,289
Habilidades pessoais							
Ambição	17	3,41	16	3,19	,22	117,000	-,743
Dinamismo	17	3,35	16	2,94	,42	102,500	-1,263
Ceticismo Profissional	17	3,47	16	3,13	,35	117,500	-,694
Flexibilidade	17	3,00	16	3,25	-,25	115,500	-,780
Comportamento ético	17	3,65	16	3,88	-,23	114,500	-,845
Lealdade	17	3,71	16	3,69	,02	136,000	,000
Motivação	17	3,06	16	3,25	-,19	125,500	-,419
Gestão do Tempo	17	3,12	16	3,25	-,13	132,000	-,152
Empreendedorismo	17	2,88	16	3,13	-,24	123,000	-,499
Pro atividade	17	2,88	16	3,06	-,18	131,000	-,201
Capacitação e desenvolvimento profissional	17	3,41	16	3,31	,10	122,500	-,535
Comprometimento	17	3,12	16	3,38	-,26	122,000	-,545
Responsabilidade	17	3,35	16	3,50	-,15	130,000	-,233
Entusiasmo	17	3,35	16	3,13	,23	110,500	-1,002
Criatividade	17	2,88	16	2,81	,07	127,500	-,335
Autoconfiança	17	3,24	16	3,25	-,01	132,500	-,137
Administração do Estresse	17	3,00	16	3,25	-,25	120,000	-,629
Persistência	17	3,41	16	3,38	,04	129,000	-,274
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	17	3,00	16	3,13	-,13	127,500	-,350
Relacionamento Interpessoal	17	3,53	16	3,69	-,16	114,000	-,908
Trabalho em Equipe	17	3,53	16	3,69	-,16	125,000	-,443
Argumentação	17	3,41	16	3,38	,04	127,000	-,352
Resolução de Conflitos	17	3,18	16	3,25	-,07	132,500	-,135
Comunicação	17	3,24	16	3,38	-,14	133,000	-,116
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	17	3,18	16	3,38	-,20	120,500	-,615
Foco no cliente	17	3,35	16	3,38	-,02	135,500	-,020

Legenda: G1=Sênior/Supervisor; G2=Pleno/Semi-Sênior; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: * estatisticamente significantes ao nível de $p < 0,1$ (bicaudal).

Fonte: Elaborada pela autora.

Como pode ser verificado na Tabela 10, para todas as competências pesquisadas, exceto “resolução de problemas” (significante ao nível de $p < 0,1$), o Teste-U indicou que não é possível rejeitar a hipótese nula (H_0), de que existe igualdade entre as médias de percepção dos grupos. Isto significa que a média de percepção apresentada pelo Grupo 1 (auditados que tiveram contato com os auditores Sênior/Supervisor) é semelhante a do Grupo 2 (auditados que tiveram contato com os auditores Pleno/Semi-Sênior), e que a hipótese H_{2b} pode ser parcialmente confirmada.

Ressalta-se que as diferenças de percepção média entre os grupos foram na maioria dos casos inferiores a 0,5 ponto (Tabela 10), o que reforça a semelhança na percepção dos grupos em relação às competências dos auditores Sênior/Supervisor e Pleno/Semi-Sênior.

De forma similar ao destacado anteriormente nos grupos de respondentes que tiveram contato com auditores *trainees*/assistente e Pleno/Semi-Sênior, a competência “comportamento ético” também foi uma das que receberam maior classificação para o grupo que teve contato com auditores Sênior/Supervisor.

Na Tabela 11 estão dispostos os dados que possibilitaram analisar se existia semelhança entre a percepção dos respondentes que tiveram contato com auditores Gerente e Sênior/Supervisor (H_{2c}).

Tabela 11 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (gerente e sênior/supervisor)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	30	4,07	17	3,59	,48	168,000	-2,518**
Habilidades de Pesquisa	30	3,80	17	3,00	,80	133,500	-2,885***
Habilidade de Coleta de Dados	30	4,00	17	3,59	,41	190,000	-1,637
Habilidades de Investigação	30	3,90	17	3,24	,66	138,500	-2,826***
Resolução de Problemas	30	3,37	17	2,76	,60	151,500	-2,429**
Capacidade de Fazer Exceções	30	3,43	17	3,18	,26	213,000	-1,021
Habilidades Analíticas	30	3,43	17	3,18	,26	215,500	-,937
Inteligência	30	3,80	17	2,94	,86	111,500	-3,468***
Raciocínio Rápido	30	3,80	17	2,94	,86	94,500	-3,909***
Processamento Multivariado	30	3,87	17	3,35	,51	153,500	-2,750***
Percepção	30	3,40	17	3,12	,28	209,000	-1,098
Pensamento Lateral	30	3,10	17	2,76	,34	203,500	-1,204
Capacidade de Identificar Informações relevantes	30	3,57	17	3,00	,57	166,500	-2,055**

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Julgamento profissional	30	4,00	17	3,35	,65	150,000	-2,552**
Habilidades pessoais							
Ambição	30	3,90	17	3,41	,49	168,500	-2,107**
Dinamismo	30	3,93	17	3,35	,58	169,000	-2,083**
Ceticismo Profissional	30	3,97	17	3,47	,50	179,500	-1,793*
Flexibilidade	30	3,67	17	3,00	,67	149,000	-2,494**
Comportamento ético	30	4,07	17	3,65	,42	183,000	-1,738*
Lealdade	30	4,17	17	3,71	,46	172,000	-1,964**
Motivação	30	3,40	17	3,06	,34	200,000	-1,288
Gestão do Tempo	30	3,80	17	3,12	,68	166,500	-2,045**
Empreendedorismo	30	3,60	17	2,88	,72	161,000	-2,249**
Pro atividade	30	3,37	17	2,88	,48	183,000	-1,695*
Capacitação e desenvolvimento profissional	30	4,03	17	3,41	,62	149,500	-2,520**
Comprometimento	30	3,83	17	3,12	,72	153,500	-2,401**
Responsabilidade	30	4,00	17	3,35	,65	158,000	-2,303**
Entusiasmo	30	4,17	17	3,35	,81	130,000	-2,934***
Criatividade	30	3,43	17	2,88	,55	172,000	-1,948*
Autoconfiança	30	3,77	17	3,24	,53	169,500	-2,039**
Administração do Estresse	30	3,83	17	3,00	,83	135,500	-2,820***
Persistência	30	4,07	17	3,41	,65	147,000	-2,586***
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	30	3,53	17	3,00	,53	154,000	-2,421**
Relacionamento Interpessoal	30	3,80	17	3,53	,27	192,500	-1,516
Trabalho em Equipe	30	3,73	17	3,53	,20	225,500	-,716
Argumentação	30	3,80	17	3,41	,39	195,000	-1,471
Resolução de Conflitos	30	3,70	17	3,18	,52	178,500	-1,902*
Comunicação	30	3,77	17	3,24	,53	182,500	-1,776*
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	30	3,80	17	3,18	,62	145,000	-2,631***
Foco no cliente	30	3,83	17	3,35	,48	173,500	-1,975**

Legenda: G1=Gerente; G2=Sênior/Supervisor; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Diferente dos casos anteriormente testados, os resultados do Teste-U indicaram (Tabela 11) que, para a maioria das competências pesquisadas, pode-se rejeitar a hipótese nula (resultados estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$), aceitando-se a existência de diferença entre as percepções médias dos dois grupos. Este resultado indica que, a semelhança entre a percepção dos respondentes

que tiveram contato com auditores Gerente (Grupo 1) e auditores Sênior/Supervisor (Grupo 2), H_{2c} , só pode ser confirmada para apenas nove das quarenta competências pesquisadas, isto é, “habilidade de coleta de dados”, “capacidade de fazer exceções”, “habilidades analíticas”, “percepção”, “pensamento lateral”, “motivação”, “relacionamento interpessoal”, “trabalho em equipe” e “argumentação”.

Observou-se, a partir da Tabela 11, que as diferenças observadas entre as percepções médias dos grupos foram maiores entre os respondentes que tiveram contato com auditores Gerente e Sênior/Supervisor em comparação as análises realizadas anteriormente (isto é, entre Pleno/Semi-Sênior e *Trainee*/Assistente; e, entre Sênior/Supervisor e Pleno/Semi-Sênior). Para vinte e quatro das quarenta competências analisadas os resultados indicaram uma diferença de percepção maior que 0,5 ponto, com destaque para “inteligência”, “raciocínio rápido”, “administração do estresse”, e “entusiasmo”, em que a diferença de percepção superou 0,8.

Estas diferenças indicam que na opinião dos auditados, os auditores Gerente compreendem as situações relacionadas a problemas complexos com maior facilidade que os auditores Sênior/Supervisor e apresentam maior rapidez na percepção de relações entre dados, mesmo quando os fatos acontecem em ritmo acelerado. Além disso, a “administração do estresse” é uma competência importante para auditores que estão no topo da carreira de auditoria, considerando que a natureza de sua atividade envolve maiores responsabilidades, como planejar, coordenar e controlar os trabalhos de auditoria e reunir-se com os clientes para discutir os resultados da auditoria prestada. Este fato, pode explicar uma percepção maior desta competência pelos auditados do Grupo 1.

Contudo, conforme destacado no “*The Big Eight White Paper*”, demandas conflitantes, exigências inesperadas e prazos coincidentes são algumas das fontes de estresse encontrados na prática da profissão, e um profissional eficaz deve ser capaz de gerenciar essas pressões (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989), independentemente do nível da carreira que estiver.

Uma característica observada foi a de que enquanto no grupo que teve contato com auditores Sênior/Supervisor (Grupo 2) nenhuma competência obteve percepção média igual ou acima de 4,00, no grupo que teve contato com auditores Gerente (Grupo 1), nove apresentaram esta característica (lealdade; entusiasmo; raciocínio crítico; comportamento ético; persistência; capacitação e desenvolvimento profissional; habilidade de coleta de dados; julgamento profissional; e,

responsabilidade). Além disso, enquanto o grupo de Grupo 2, apresentou média de percepção de algumas competências abaixo de 3,00 (inteligência; raciocínio rápido; empreendedorismo; pro atividade; criatividade; resolução de problemas; e, pensamento lateral), isto não ocorreu para o Grupo 1, reforçando que auditores Gerente apresentam competências um pouco mais desenvolvidas que os auditores Sênior/Supervisor.

Outra característica observada foi que similarmente ao observado anteriormente nos grupos que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor, aqueles que tiveram contato com os Gerentes, classificaram a competência “comportamento ético” também entre as mais altas, destacando a integridade e impessoalidade apresentada pelos auditores em todos estes níveis.

Na sequência foi testada a última hipótese para semelhança de percepção entre os grupos que tiveram contato com auditores de níveis imediatos: auditados que tiveram contato com auditores Gerente possuem em média uma percepção das competências semelhante à dos auditados que tiveram contato com auditores Sócios (H_{2d}). Os dados utilizados para testar esta hipótese são apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e gerente)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	15	4,33	30	4,07	,27	175,000	-1,667*
Habilidades de Pesquisa	15	4,27	30	3,80	,47	151,500	-1,925*
Habilidade de Coleta de Dados	15	4,33	30	4,00	,33	162,500	-1,699*
Habilidades de Investigação	15	4,07	30	3,90	,17	195,500	-,811
Resolução de Problemas	15	4,07	30	3,37	,70	138,500	-2,239**
Capacidade de Fazer Exceções	15	4,27	30	3,43	,83	112,500	-2,962***
Habilidades Analíticas	15	4,20	30	3,43	,77	114,000	-2,838***
Inteligência	15	4,27	30	3,80	,47	151,000	-2,027**
Raciocínio Rápido	15	4,13	30	3,80	,33	164,500	-1,616
Processamento Multivariado	15	4,07	30	3,87	,20	176,500	-1,505
Percepção	15	3,93	30	3,40	,53	149,000	-1,973**
Pensamento Lateral	15	3,80	30	3,10	,70	138,000	-2,207**
Capacidade de Identificar							
Informações relevantes	15	4,00	30	3,57	,43	170,500	-1,398
Julgamento profissional	15	4,07	30	4,00	,07	213,000	-,325
Habilidades pessoais							
Ambição	15	4,07	30	3,90	,17	200,500	-,649

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Dinamismo	15	4,13	30	3,93	,20	186,500	-1,010
Ceticismo Profissional	15	4,27	30	3,97	,30	164,500	-1,592
Flexibilidade	15	4,00	30	3,67	,33	172,500	-1,399
Comportamento ético	15	4,40	30	4,07	,33	170,000	-1,438
Lealdade	15	4,47	30	4,17	,30	179,000	-1,208
Motivação	15	3,93	30	3,40	,53	160,500	-1,659*
Gestão do Tempo	15	4,20	30	3,80	,40	177,500	-1,205
Empreendedorismo	15	4,13	30	3,60	,53	130,000	-2,492**
Pro atividade	15	3,93	30	3,37	,57	150,500	-1,907*
Capacitação e desenvolvimento profissional	15	4,00	30	4,03	-,03	222,000	-,077
Comprometimento	15	4,20	30	3,83	,37	169,500	-1,429
Responsabilidade	15	4,20	30	4,00	,20	195,500	-,754
Entusiasmo	15	3,87	30	4,17	-,30	176,000	-1,266
Criatividade	15	3,80	30	3,43	,37	172,000	-1,375
Autoconfiança	15	4,07	30	3,77	,30	174,000	-1,317
Administração do Estresse	15	4,00	30	3,83	,17	192,000	-,847
Persistência	15	4,13	30	4,07	,07	215,000	-,264
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	15	3,87	30	3,53	,33	183,500	-1,074
Relacionamento Interpessoal	15	4,07	30	3,80	,27	193,500	-,825
Trabalho em Equipe	15	4,13	30	3,73	,40	162,500	-1,631
Argumentação	15	4,13	30	3,80	,33	177,000	-1,257
Resolução de Conflitos	15	4,13	30	3,70	,43	159,000	-1,785*
Comunicação	15	4,20	30	3,77	,43	159,000	-1,763*
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	15	4,00	30	3,80	,20	202,500	-,583
Foco no cliente	15	3,87	30	3,83	,03	218,000	-,183

Legenda: G1=Sócio; G2=Gerente; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Os resultados do Teste-U, com exceção das competências “raciocínio crítico”, “habilidades de pesquisa”, “habilidade de coleta de dados”, “motivação”, “pro atividade”, “resolução de conflitos”, “comunicação” (ambas significantes estatisticamente ao nível de $p < 0,1$), “resolução de problemas”, “inteligência”, “percepção”, “pensamento lateral”, “empreendedorismo” (ambas significantes estatisticamente ao nível de $p < 0,05$), “capacidade de fazer exceções”, “habilidades analíticas” (ambas significantes estatisticamente ao nível de $p < 0,01$), indicam que não se pode rejeitar a hipótese nula (H_0), aceitando-se o

fato de igualdade entre as médias dos grupos. Em outras palavras, os resultados do teste indicam que a hipótese H_{2d} pode ser confirmada parcialmente, isto é, com exceção das competências mencionadas, existe semelhança entre a percepção média do grupo que teve contato com auditores Sócio (Grupo 1) e do grupo que teve contato com auditores Gerente (Grupo 2).

As principais diferenças observadas na percepção média dos grupos foram para as competências “capacidade de fazer exceções” ($DM=0,83$) e “habilidades analíticas” ($DM=0,77$), ambas agrupadas em habilidades intelectuais. Este resultado indica que na opinião dos respondentes, auditores que estão no nível de Sócio demonstram maior capacidade de seguir estratégias de decisão alternativas, além de maior facilidade na resolução de problemas complexos, do que os auditores que estão no nível de Gerente.

Além disso, os respondentes que tiveram contato com auditores Sócio classificaram trinta e duas das quarenta competências analisadas com média igual ou superior a 4,00, reforçando as afirmações apontadas na literatura de que para assumir posições mais elevadas na carreira, os auditores devem desenvolver habilidades e conhecimentos profissionais suplementares aos exigidos dos auditores que estão ingressando na carreira (IFAC, 2010a).

Como apresentado anteriormente na metodologia, além de comparações verificando a semelhança entre a percepção dos respondentes que tiveram contato com auditores de níveis imediatos, algumas hipóteses foram levantadas para testar a diferença entre a percepção dos grupos que tiveram contato com auditores de níveis mais distantes. Uma delas foi a de que, auditados que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores e Sênior/Supervisor (H_{2e}). Os resultados dos testes realizados para esta hipótese podem ser observados na Tabela 13.

Tabela 13 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sênior/supervisor e *trainee*/assistente)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	17	3,59	10	2,80	,79	42,000	-2,306**
Habilidades de Pesquisa	17	3,00	10	2,80	,20	69,000	-,864
Habilidade de Coleta de Dados	17	3,59	10	3,10	,49	59,000	-1,396
Habilidades de Investigação	17	3,24	10	3,30	-,06	79,500	-,300
Resolução de Problemas	17	2,76	10	2,30	,46	58,000	-1,435
Capacidade de Fazer Exceções	17	3,18	10	2,90	,28	67,000	-,964
Habilidades Analíticas	17	3,18	10	2,20	,98	34,500	-2,688***
Inteligência	17	2,94	10	2,70	,24	68,000	-,912
Raciocínio Rápido	17	2,94	10	2,50	,44	59,500	-1,403
Processamento Multivariado	17	3,35	10	2,90	,45	63,000	-1,189
Percepção	17	3,12	10	2,40	,72	49,500	-1,894*
Pensamento Lateral	17	2,76	10	2,60	,16	76,500	-,449
Capacidade de Identificar Informações relevantes	17	3,00	10	3,00	,00	83,000	-,107
Julgamento profissional	17	3,35	10	3,10	,25	70,500	-,778
Habilidades pessoais							
Ambição	17	3,41	10	3,40	,01	84,500	-,027
Dinamismo	17	3,35	10	3,20	,15	76,000	-,483
Ceticismo Profissional	17	3,47	10	3,20	,27	73,000	-,633
Flexibilidade	17	3,00	10	2,90	,10	79,000	-,323
Comportamento ético	17	3,65	10	3,80	-,15	70,000	-,851
Lealdade	17	3,71	10	3,60	,11	84,500	-,029
Motivação	17	3,06	10	3,20	-,14	79,500	-,308
Gestão do Tempo	17	3,12	10	3,40	-,28	74,000	-,597
Empreendedorismo	17	2,88	10	2,90	-,02	82,500	-,132
Pro atividade	17	2,88	10	2,70	,18	69,500	-,847
Capacitação e desenvolvimento profissional	17	3,41	10	3,20	,21	74,000	-,595
Comprometimento	17	3,12	10	3,40	-,28	72,000	-,704
Responsabilidade	17	3,35	10	3,40	-,05	84,000	-,056
Entusiasmo	17	3,35	10	2,80	,55	60,000	-1,321
Criatividade	17	2,88	10	3,10	-,22	74,500	-,568
Autoconfiança	17	3,24	10	3,00	,24	71,000	-,753
Administração do Estresse	17	3,00	10	3,00	,00	82,000	-,165
Persistência	17	3,41	10	3,30	,11	79,500	-,305
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	17	3,00	10	2,80	,20	76,500	-,466
Relacionamento Interpessoal	17	3,53	10	3,30	,23	74,500	-,592
Trabalho em Equipe	17	3,53	10	3,10	,43	65,000	-1,089
Argumentação	17	3,41	10	2,80	,61	55,500	-1,596
Resolução de Conflitos	17	3,18	10	2,70	,48	57,500	-1,464
Comunicação	17	3,24	10	3,10	,14	78,000	-,373

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	17	3,18	10	2,90	,28	67,500	-,952
Foco no cliente	17	3,35	10	2,90	,45	60,000	-1,346

Legenda: G1=Sênior/Supervisor; G2=Trainee/Assistente; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir do Teste-U foi possível observar a existência de diferenças estatisticamente significativas entre os grupos apenas para as competências “raciocínio crítico”, “habilidades analíticas” e “percepção” (estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,05$, $p < 0,01$ e $p < 0,1$ respectivamente). Desta forma, H_{2e} só pode ser confirmada parcialmente, significando que foram observadas diferenças entre as médias de percepção do Grupo 1 (respondentes que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor) e Grupo 2 (respondentes que tiveram contato com auditores Trainee/Assistente), apenas para estas três competências.

Entre as quarenta competências analisadas, trinta e cinco apresentaram diferenças de percepção entre os grupos apenas inferiores a 0,5 ponto. Além disso, as diferenças de trinta e sete destas competências não foram significativas, indicando que para a amostra pesquisada não foi possível verificar diferenças na percepção de competências entre auditores de baixa (Grupo 2) a média experiência (Grupo 1).

Como relatado anteriormente foram observadas diferenças significativas apenas para três competências agrupadas em habilidades intelectuais, isto é, “habilidades analíticas” (DM=0,98), “raciocínio crítico” (DM=0,79) e “percepção” (DM=0,72). Estas diferenças podem guardar certa similaridade com alguns resultados encontrados nos estudos anteriores. Na pesquisa de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), por exemplo, a competência habilidade analítica foi classificada em terceiro lugar (entre outras 22 pesquisadas) pelos auditores Sêniores e Supervisores, enquanto foi a décima na classificação geral da amostra pesquisada (ou seja, considerando a opinião dos estudantes de auditoria, auditores Sêniores e Supervisores, e auditores Sócios e Gerentes).

Além disso, de acordo Tan e Libby (1997), quando o auditor chega ao nível de Sênior/Supervisor suas tarefas tornam-se mais desestruturadas que nos níveis inferiores (como *Trainee*/Assistente). Para eles, é importante que tenham habilidade para resolver problemas, por exemplo. Isto justifica a percepção maior do Grupo 1 para as competências apontadas no parágrafo anterior. É natural que os auditores Sênior/Supervisor, pela experiência prática adquirida durante os trabalhos de auditoria, demonstrem maior facilidade para analisar problemas complexos, dividindo-os em partes que facilitem sua solução, interpretem de maneira mais fácil os dados coletados durante a auditoria ou até mesmo consigam extrair informações de situações confusas, o que pode não ser tão simples para auditores iniciantes, devido sua pequena experiência práticas acumulada.

Ainda com relação às diferenças de percepções entre os respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais distantes, foi realizada também a seguinte comparação: auditados que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores Gerente (H_{2f}). Os resultados desta análise podem ser verificados na Tabela 14.

Tabela 14 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (gerente e *trainee*/assistente)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	30	4,07	10	2,80	1,27	33,000	-4,403***
Habilidades de Pesquisa	30	3,80	10	2,80	1,00	61,000	-2,972***
Habilidade de Coleta de Dados	30	4,00	10	3,10	,90	67,500	-2,929***
Habilidades de Investigação	30	3,90	10	3,30	,60	83,500	-2,348**
Resolução de Problemas	30	3,37	10	2,30	1,07	70,000	-2,656***
Capacidade de Fazer Exceções	30	3,43	10	2,90	,53	86,000	-2,152**
Habilidades Analíticas	30	3,43	10	2,20	1,23	45,000	-3,438***
Inteligência	30	3,80	10	2,70	1,10	52,500	-3,362***
Raciocínio Rápido	30	3,80	10	2,50	1,30	35,500	-3,958***
Processamento Multivariado	30	3,87	10	2,90	,97	61,000	-3,368***
Percepção	30	3,40	10	2,40	1,00	65,500	-2,791***
Pensamento Lateral	30	3,10	10	2,60	,50	106,000	-1,449
Capacidade de Identificar Informações relevantes	30	3,57	10	3,00	,57	98,500	-1,709*
Julgamento profissional	30	4,00	10	3,10	,90	60,000	-3,083***
Habilidades pessoais							

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Amбиção	30	3,90	10	3,40	,50	96,500	-1,877*
Dinamismo	30	3,93	10	3,20	,73	79,000	-2,425**
Ceticismo Profissional	30	3,97	10	3,20	,77	76,000	-2,535**
Flexibilidade	30	3,67	10	2,90	,77	76,500	-2,440**
Comportamento ético	30	4,07	10	3,80	,27	135,000	-,508
Lealdade	30	4,17	10	3,60	,57	103,500	-1,543
Motivação	30	3,40	10	3,20	,20	125,000	-,828
Gestão do Tempo	30	3,80	10	3,40	,40	112,000	-1,249
Empreendedorismo	30	3,60	10	2,90	,70	77,000	-2,505**
Pro atividade	30	3,37	10	2,70	,67	83,500	-2,193**
Capacitação e desenvolvimento profissional	30	4,03	10	3,20	,83	71,000	-2,667***
Comprometimento	30	3,83	10	3,40	,43	107,500	-1,435
Responsabilidade	30	4,00	10	3,40	,60	91,000	-1,968**
Entusiasmo	30	4,17	10	2,80	1,37	46,500	-3,400***
Criatividade	30	3,43	10	3,10	,33	107,500	-1,433
Autoconfiança	30	3,77	10	3,00	,77	79,500	-2,350**
Administração do Estresse	30	3,83	10	3,00	,83	71,000	-2,646***
Persistência	30	4,07	10	3,30	,77	80,500	-2,332**
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	30	3,53	10	2,80	,73	90,000	-2,007**
Relacionamento Interpessoal	30	3,80	10	3,30	,50	102,000	-1,620
Trabalho em Equipe	30	3,73	10	3,10	,63	98,500	-1,745*
Argumentação	30	3,80	10	2,80	1,00	70,500	-2,656***
Resolução de Conflitos	30	3,70	10	2,70	1,00	53,500	-3,289***
Comunicação	30	3,77	10	3,10	,67	99,000	-1,721*
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	30	3,80	10	2,90	,90	62,000	-2,942***
Foco no cliente	30	3,83	10	2,90	,93	69,000	-2,702***

Legenda: G1=Gerente; G2=Trainee/Assistente; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir das informações extraídas da Tabela 14, é possível observar que os resultados do Teste-U, com exceção das competências “pensamento lateral”, “comportamento ético”, “lealdade”, “motivação”, “gestão do tempo”, “comprometimento”, “criatividade” e “relacionamento interpessoal”, permitem rejeitar a hipótese nula (H_0) do teste, rejeitando-se o fato de igualdade entre as médias dos grupos.

Neste sentido, é possível confirmar parcialmente a hipótese H_{2f} e concluir que para maioria das competências pesquisadas foi encontrada

diferenças estatisticamente significantes entre a percepção do grupo de respondentes que tiveram contato com auditores Gerente (Grupo 1) e dos respondentes que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente (Grupo 2).

Quanto às competências “comportamento ético” e “lealdade” que apresentaram baixas diferenças de médias, 0,27 e 0,57, respectivamente, pode-se observar um fator positivo, ou seja, posturas indistintas entre profissionais de níveis diferentes, como os auditores Gerente e os auditores *Trainee*/Assistente, para competências importantes em qualquer nível da carreira. Conforme evidenciado pela IFAC (2010, 2010a), os profissionais da área contábil devem apresentar em todos os casos atitudes pautadas nos valores éticos. Além disso, o comprometimento do auditor com os compromissos assumidos pela firma de auditoria pode passar ao cliente maior confiança em relação aos serviços prestados.

Por outro lado, várias foram as diferenças significativas entre os dois grupos analisados (Tabela 14), ao todo em trinta e duas das competências analisadas, inclusive com diferenças de médias de percepção iguais ou superiores a 1,00. Este foi o caso das competências “entusiasmo”, “raciocínio rápido”, “raciocínio crítico”, “habilidades analíticas”, “inteligência”, “resolução de problemas” (ambas com diferenças de média superiores a 1,00), “habilidades de pesquisa”, “percepção”, “argumentação” e “resolução de conflitos” (ambas com diferenças de média iguais a 1,00).

Destaca-se que a maioria das competências listadas no parágrafo anterior, com exceção de “entusiasmo”, “argumentação” e “resolução de conflitos”, está agrupada entre as habilidades intelectuais, apontando as diferenças mais aparentes entre os dois grupos para estas habilidades. Similarmente a percepção do grupo que teve contato com auditores de níveis mais altos da carreira, o auditor Gerente (Grupo 1), a pesquisa de Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), apontou que auditores *experts*, isto é, com experiência mais sólida na carreira, indicaram a importância de competências como “raciocínio rápido”, “inteligência” e “resolução de problemas” em sua atuação profissional.

A “percepção” foi considerada umas das competências mais importantes para os Gerentes no estudo de Tan (1999) e ficou também entre as competências consideradas muito importantes para os auditores *experts* na pesquisa de Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004). Estes resultados podem explicar porque a percepção de competências como estas foi superior para os auditados do Grupo 1 em relação ao Grupo 2 que tiveram contato com auditores de menor experiência.

Além disso, em decorrência possivelmente da experiência mais sólida na carreira dos auditores que os respondentes do Grupo 1 tiveram contato, foi observada uma maior percepção da capacidade argumentativa do auditor. De fato é natural que auditores com mais experiência prática demonstrem maior facilidade em apresentar e defender seu ponto de vista. Ao longo do tempo, provavelmente os auditores menos experientes tenderão a desenvolver esta habilidade. Da mesma forma, é compreensível que auditores mais experientes demonstrem maior habilidade na “resolução de conflitos”, justificando a percepção superior desta competência pelo Grupo 1.

Na Tabela 15 é possível observar as médias de percepção apresentadas pelos grupos que tiveram contato com auditores Sócio e *Trainee*/Assistente.

Tabela 15 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e *trainee*/assistente)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	15	4,33	10	2,80	1,53	10,000	-3,855***
Habilidades de Pesquisa	15	4,27	10	2,80	1,47	18,000	-3,277***
Habilidade de Coleta de Dados	15	4,33	10	3,10	1,23	23,000	-3,031***
Habilidades de Investigação	15	4,07	10	3,30	,77	35,500	-2,371**
Resolução de Problemas	15	4,07	10	2,30	1,77	16,000	-3,368***
Capacidade de Fazer Exceções	15	4,27	10	2,90	1,37	12,500	-3,639***
Habilidades Analíticas	15	4,20	10	2,20	2,00	10,500	-3,727***
Inteligência	15	4,27	10	2,70	1,57	14,000	-3,518***
Raciocínio Rápido	15	4,13	10	2,50	1,63	18,000	-3,258***
Processamento Multivariado	15	4,07	10	2,90	1,17	26,500	-2,873***
Percepção	15	3,93	10	2,40	1,53	20,500	-3,144***
Pensamento Lateral	15	3,80	10	2,60	1,20	29,500	-2,611***
Capacidade de Identificar Informações relevantes	15	4,00	10	3,00	1,00	32,500	-2,457**
Julgamento profissional	15	4,07	10	3,10	,97	28,500	-2,751***
Habilidades pessoais							
Ambição	15	4,07	10	3,40	,67	43,000	-1,897*
Dinamismo	15	4,13	10	3,20	,93	33,000	-2,445**
Ceticismo Profissional	15	4,27	10	3,20	1,07	27,000	-2,798***
Flexibilidade	15	4,00	10	2,90	1,10	23,000	-3,090***
Comportamento ético	15	4,40	10	3,80	,60	50,000	-1,538
Lealdade	15	4,47	10	3,60	,87	37,000	-2,253**
Motivação	15	3,93	10	3,20	,73	36,000	-2,346**
Gestão do Tempo	15	4,20	10	3,40	,80	38,000	-2,163**
Empreendedorismo	15	4,13	10	2,90	1,23	21,000	-3,137***

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Pro atividade	15	3,93	10	2,70	1,23	22,000	-3,059***
Capacitação e desenvolvimento profissional	15	4,00	10	3,20	,80	43,000	-1,853*
Comprometimento	15	4,20	10	3,40	,80	36,000	-2,306**
Responsabilidade	15	4,20	10	3,40	,80	38,000	-2,163**
Entusiasmo	15	3,87	10	2,80	1,07	33,000	-2,454**
Criatividade	15	3,80	10	3,10	,70	38,000	-2,179**
Autoconfiança	15	4,07	10	3,00	1,07	29,000	-2,673***
Administração do Estresse	15	4,00	10	3,00	1,00	27,000	-2,808***
Persistência	15	4,13	10	3,30	,83	35,500	-2,430**
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	15	3,87	10	2,80	1,07	34,500	-2,347**
Relacionamento Interpessoal	15	4,07	10	3,30	,77	39,500	-2,146**
Trabalho em Equipe	15	4,13	10	3,10	1,03	32,000	-2,534**
Argumentação	15	4,13	10	2,80	1,33	24,000	-2,959***
Resolução de Conflitos	15	4,13	10	2,70	1,43	15,500	-3,453***
Comunicação	15	4,20	10	3,10	1,10	33,500	-2,435**
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	15	4,00	10	2,90	1,10	27,500	-2,768***
Foco no cliente	15	3,87	10	2,90	,97	33,000	-2,457**

Legenda: G1=Sócio; G2=Trainee/Assistente; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Pode-se observar, através da Tabela 15, que para todas as competências pesquisadas, exceto para “comportamento ético”, a percepção do Grupo 1 (respondentes que tiveram contato com auditores Sócio) foi superior a do Grupo 2 (respondentes que tiveram contato com auditores Trainee/Assistente), e que em todos os casos o Teste-U indicou diferenças estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ entre as médias dos grupos.

Estes resultados permitem confirmar parcialmente a hipótese H_{2g} , de que auditados que tiveram contato com auditores Trainee/Assistente possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores Sócio.

Importante observar que a única competência que não apresentou diferenças significativas entre os grupos foi o “comportamento ético”, ressaltando novamente a importância desta competência para auditores em qualquer nível da carreira.

Outro ponto que deve ser destacado é que as diferenças de médias entre os grupos analisados foram iguais ou superiores a 1,00 em vinte e cinco das competências analisadas (Tabela 15). Grandes diferenças já eram esperadas antes de comparar a percepção destes dois grupos, uma vez que os auditores que os respondentes tiveram contato pertencem a níveis extremos da carreira de auditoria, isto é, Sócios e *Trainee*/Assistente.

Na comparação entre os grupos, é possível observar que a competência “habilidades analíticas” foi responsável, por uma diferença de percepção de 2 pontos entre as médias, situação não observada para as comparações anteriores entre os grupos. Outra competência com diferença expressiva foi a “resolução de problemas” (DM=1,77). Estas diferenças de percepção entre os grupos pode provavelmente, ser decorrentes da sólida experiência apresentada pelos Sócios das firmas de auditoria. É normal, que profissionais com este nível de experiência prática demonstrem habilidade em analisar partes segregadas de um problema complexo até chegar a uma solução satisfatória.

Além disso, resultados similares foram obtidos no estudo de Abdolmohammadi e Shanteau (1992). Os autores apontaram que a competência “habilidade analítica” foi classificada com maior importância pelos auditores Gerentes e Sócios e com menor importância pelos estudantes de auditoria, que podem ser comparados aos *Trainees*/Assistentes.

Uma característica observada é que as percepções médias do grupo de respondentes que tiveram contato com os auditores Sócio foram para grande parte das competências analisadas, isto é, trinta e duas das quarenta, iguais ou superiores a 4 pontos. Isto confirma o enfatizado pela IFAC (2010a) na IES 8, ou seja, que os Sócios da firma de auditoria devem apresentar conhecimentos e habilidades profissionais suplementares aos profissionais que estão iniciando a carreira.

De maneira oposta, a percepção média dos respondentes que tiveram contato com os auditores *Trainee*/Assistentes (Grupo 2) foram para todas as competências analisadas inferiores a 4 pontos.

Na Tabela 16 é possível observar as diferenças de médias entre os grupos que tiveram contato com auditores Gerente e Pleno/Semi-Sênior.

Tabela 16 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (gerente e pleno/semi-sênior)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	30	4,07	16	3,69	,38	155,500	-2,531**
Habilidades de Pesquisa	30	3,80	16	3,13	,68	147,500	-2,283**
Habilidade de Coleta de Dados	30	4,00	16	3,56	,44	172,500	-1,758*
Habilidades de Investigação	30	3,90	16	3,38	,53	174,000	-1,720*
Resolução de Problemas	30	3,37	16	3,38	-,01	240,000	,000
Capacidade de Fazer Exceções	30	3,43	16	3,31	,12	219,000	-,529
Habilidades Analíticas	30	3,43	16	3,13	,31	185,000	-1,358
Inteligência	30	3,80	16	3,13	,68	125,500	-2,882***
Raciocínio Rápido	30	3,80	16	3,25	,55	157,000	-2,119**
Processamento Multivariado	30	3,87	16	3,38	,49	159,000	-2,178**
Percepção	30	3,40	16	3,00	,40	174,000	-1,635
Pensamento Lateral	30	3,10	16	2,75	,35	188,500	-1,271
Capacidade de Identificar Informações relevantes	30	3,57	16	3,25	,32	184,500	-1,353
Julgamento profissional	30	4,00	16	3,25	,75	126,000	-2,862***
Habilidades pessoais							
Ambição	30	3,90	16	3,19	,71	128,000	-2,795***
Dinamismo	30	3,93	16	2,94	1,00	103,500	-3,335***
Ceticismo Profissional	30	3,97	16	3,13	,84	137,500	-2,558**
Flexibilidade	30	3,67	16	3,25	,42	180,000	-1,477
Comportamento ético	30	4,07	16	3,88	,19	214,000	-,643
Lealdade	30	4,17	16	3,69	,48	171,500	-1,668*
Motivação	30	3,40	16	3,25	,15	207,500	-,792
Gestão do Tempo	30	3,80	16	3,25	,55	161,500	-1,897*
Empreendedorismo	30	3,60	16	3,13	,48	162,000	-2,002**
Pro atividade	30	3,37	16	3,06	,30	181,000	-1,451
Capacitação e desenvolvimento profissional	30	4,03	16	3,31	,72	117,500	-3,019***
Comprometimento	30	3,83	16	3,38	,46	162,000	-1,933*
Responsabilidade	30	4,00	16	3,50	,50	166,000	-1,806*
Entusiasmo	30	4,17	16	3,13	1,04	82,500	-3,834***
Criatividade	30	3,43	16	2,81	,62	130,000	-2,725***
Autoconfiança	30	3,77	16	3,25	,52	154,500	-2,117**
Administração do Estresse	30	3,83	16	3,25	,58	150,500	-2,219**
Persistência	30	4,07	16	3,38	,69	134,000	-2,607***
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de	30	3,53	16	3,13	,41	167,000	-1,808*

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Treinamento							
Relacionamento Interpessoal	30	3,80	16	3,69	,11	215,500	-,623
Trabalho em Equipe	30	3,73	16	3,69	,05	230,500	-,243
Argumentação	30	3,80	16	3,38	,43	170,000	-1,741*
Resolução de Conflitos	30	3,70	16	3,25	,45	154,500	-2,161**
Comunicação	30	3,77	16	3,38	,39	173,500	-1,668*
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	30	3,80	16	3,38	,43	158,500	-2,036**
Foco no cliente	30	3,83	16	3,38	,46	168,500	-1,781*

Legenda: G1=Gerente; G2=Pleno/Semi-Sênior; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Na maioria dos casos, a percepção dos respondentes que tiveram contato com auditores Gerente foi superior àqueles que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior (Tabela 16). As principais diferenças foram observadas entre as competências “entusiasmo” ($DM=1,04$), “dinamismo” ($DM=1,00$) e “ceticismo profissional” ($DM=0,84$), todas pertencentes a habilidades pessoais.

As diferenças de percepção expressas no parágrafo anterior significam que na opinião dos respondentes, os auditores Gerente demonstram maior entusiasmo pelo seu trabalho e uma postura mais alerta para possíveis informações que possam causar distorção durante os trabalhos de auditoria. Além disso, o “dinamismo” é percebido por profissionais do topo da carreira de auditoria, como importantes para profissão de auditor, tendo em vista que ela exige indivíduos com alto nível de energia e que não gostam de ficar quietos, uma vez que envolve visitas às empresas auditadas, como também discussões e argumentações sobre a auditoria realizada (SOARES, 2011), principais para os níveis mais altos da carreira.

A partir do Teste-U (Tabela 16) pode-se verificar que grande parte das competências apresentaram diferenças de percepção média entre os grupos, estatisticamente significativas. Assim, com exceção das competências “resolução de problemas”, “capacidade de fazer exceções”, “habilidades analíticas”, “percepção”, “pensamento lateral”, “capacidade de identificar informações relevantes”, “flexibilidade”,

“comportamento ético”, “motivação”, “pro atividade”, “relacionamento interpessoal” e “trabalho em equipe”, é possível rejeitar a existência de igualdade entre as médias dos grupos e aceitar a hipótese de que auditados que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-sênior possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores Gerente (H_{2h}).

Ainda em relação à diferença de percepção entre grupos que tiveram contato com auditores de níveis mais distanciados, é possível visualizar, na Tabela 17, as diferenças de médias encontradas entre os respondentes que tiveram contato com auditores Sócio e aqueles que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior.

Tabela 17 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e pleno/semi-sênior)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	15	4,33	16	3,69	,65	57,500	-2,841***
Habilidades de Pesquisa	15	4,27	16	3,13	1,14	47,000	-3,000***
Habilidade de Coleta de Dados	15	4,33	16	3,56	,77	63,000	-2,387**
Habilidades de Investigação	15	4,07	16	3,38	,69	75,000	-1,932*
Resolução de Problemas	15	4,07	16	3,38	,69	74,500	-1,909*
Capacidade de Fazer Exceções	15	4,27	16	3,31	,95	54,500	-2,748***
Habilidades Analíticas	15	4,20	16	3,13	1,08	43,500	-3,152***
Inteligência	15	4,27	16	3,13	1,14	38,500	-3,400***
Raciocínio Rápido	15	4,13	16	3,25	,88	65,500	-2,240**
Processamento Multivariado	15	4,07	16	3,38	,69	69,000	-2,139**
Percepção	15	3,93	16	3,00	,93	57,000	-2,602***
Pensamento Lateral	15	3,80	16	2,75	1,05	54,500	-2,737***
Capacidade de Identificar Informações relevantes	15	4,00	16	3,25	,75	64,000	-2,332**
Julgamento profissional	15	4,07	16	3,25	,82	60,000	-2,531**
Habilidades pessoais							
Ambição	15	4,07	16	3,19	,88	58,500	-2,582***
Dinamismo	15	4,13	16	2,94	1,20	46,000	-3,023***
Ceticismo Profissional	15	4,27	16	3,13	1,14	50,000	-2,889***
Flexibilidade	15	4,00	16	3,25	,75	65,000	-2,358**
Comportamento ético	15	4,40	16	3,88	,53	79,500	-1,726*
Lealdade	15	4,47	16	3,69	,78	64,000	-2,345**
Motivação	15	3,93	16	3,25	,68	63,500	-2,399**
Gestão do Tempo	15	4,20	16	3,25	,95	55,500	-2,667***
Empreendedorismo	15	4,13	16	3,13	1,01	46,000	-3,076***
Pro atividade	15	3,93	16	3,06	,87	54,500	-2,735***
Capacitação e desenvolvimento	15	4,00	16	3,31	,69	75,000	-1,915*

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
profissional							
Comprometimento	15	4,20	16	3,38	,83	55,500	-2,708***
Responsabilidade	15	4,20	16	3,50	,70	71,000	-2,031**
Entusiasmo	15	3,87	16	3,13	,74	58,000	-2,680***
Criatividade	15	3,80	16	2,81	,99	45,000	-3,134***
Autoconfiança	15	4,07	16	3,25	,82	57,500	-2,599***
Administração do Estresse	15	4,00	16	3,25	,75	60,000	-2,510**
Persistência	15	4,13	16	3,38	,76	59,000	-2,602***
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	15	3,87	16	3,13	,74	65,500	-2,316**
Relacionamento Interpessoal	15	4,07	16	3,69	,38	89,000	-1,379
Trabalho em Equipe	15	4,13	16	3,69	,45	80,000	-1,734*
Argumentação	15	4,13	16	3,38	,76	62,000	-2,436**
Resolução de Conflitos	15	4,13	16	3,25	,88	52,000	-2,848***
Comunicação	15	4,20	16	3,38	,83	55,500	-2,723***
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	15	4,00	16	3,38	,63	72,500	-2,015**
Foco no cliente	15	3,87	16	3,38	,49	85,500	-1,460

Legenda: G1=Sócio; G2=Pleno/Semi-Sênior; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

O Teste-U revelou que para todas as competências, com exceção de apenas duas (“relacionamento interpessoal” e “foco no cliente”), foram identificadas diferenças estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ entre as médias de percepção dos grupos que tiveram contato com auditores Sócio e Pleno/Semi-Sênior. Assim, os resultados apresentados na Tabela 17, permitem confirmar parcialmente a hipótese de que auditados que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores Sócio (H_{2i}).

Evidências diferentes das encontradas em estudos anteriores foram obtidas para as competências “foco no cliente” e “relacionamento interpessoal”. No estudo de Tan (1999), a primeira foi considerada mais importante para os Sócios, e a segunda importante tanto para os Gerentes como para os Sócios. Porém, os resultados apontados na Tabela 17 demonstram uma percepção semelhante entre os respondentes que tiveram contato com auditores Sócio (Grupo 1) e aqueles que tiveram contato com auditores Pleno/Semi-Sênior (Grupo 2).

Por outro lado, várias das competências pesquisadas apresentaram diferenças de média superiores ou próximas a 1,00, das quais é possível destacar: “dinamismo” (DM=1,20); “habilidades de pesquisa” (DM=1,14); “inteligência” (DM=1,14); “ceticismo profissional” (DM=1,14); “habilidades analíticas” (DM=1,08); “pensamento lateral” (DM=1,05); e, “empreendedorismo” (DM=1,01).

Por último, para verificar a existência de diferenças de médias entre respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais distantes, é possível visualizar na Tabela 18 a comparação da percepção daqueles que tiveram contato com auditores Sócio em relação àqueles que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor.

Tabela 18 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (sócio e sênior/supervisor)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	15	4,33	17	3,59	,75	62,500	-2,838***
Habilidades de Pesquisa	15	4,27	17	3,00	1,27	39,000	-3,487***
Habilidade de Coleta de Dados	15	4,33	17	3,59	,75	69,000	-2,356**
Habilidades de Investigação	15	4,07	17	3,24	,83	60,000	-2,704***
Resolução de Problemas	15	4,07	17	2,76	1,30	34,000	-3,731***
Capacidade de Fazer Exceções	15	4,27	17	3,18	1,09	48,000	-3,199***
Habilidades Analíticas	15	4,20	17	3,18	1,02	49,500	-3,111***
Inteligência	15	4,27	17	2,94	1,33	31,000	-3,815***
Raciocínio Rápido	15	4,13	17	2,94	1,19	45,000	-3,267***
Processamento Multivariado	15	4,07	17	3,35	,71	63,500	-2,649***
Percepção	15	3,93	17	3,12	,82	67,500	-2,398**
Pensamento Lateral	15	3,80	17	2,76	1,04	58,000	-2,728***
Capacidade de Identificar Informações relevantes	15	4,00	17	3,00	1,00	56,000	-2,808***
Julgamento profissional	15	4,07	17	3,35	,71	71,000	-2,286**
Habilidades pessoais							
Ambição	15	4,07	17	3,41	,65	75,500	-2,086**
Dinamismo	15	4,13	17	3,35	,78	70,000	-2,294**
Ceticismo Profissional	15	4,27	17	3,47	,80	70,000	-2,267**
Flexibilidade	15	4,00	17	3,00	1,00	48,000	-3,210***
Comportamento ético	15	4,40	17	3,65	,75	59,000	-2,842***
Lealdade	15	4,47	17	3,71	,76	60,000	-2,713***
Motivação	15	3,93	17	3,06	,87	58,000	-2,821***
Gestão do Tempo	15	4,20	17	3,12	1,08	56,000	-2,815***
Empreendedorismo	15	4,13	17	2,88	1,25	45,500	-3,259***
Pro atividade	15	3,93	17	2,88	1,05	53,500	-2,938***
Capacitação e desenvolvimento	15	4,00	17	3,41	,59	86,000	-1,643

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z
profissional							
Comprometimento	15	4,20	17	3,12	1,08	51,000	-3,038***
Responsabilidade	15	4,20	17	3,35	,85	66,000	-2,458**
Entusiasmo	15	3,87	17	3,35	,51	88,000	-1,596
Criatividade	15	3,80	17	2,88	,92	63,000	-2,558**
Autoconfiança	15	4,07	17	3,24	,83	61,000	-2,663***
Administração do Estresse	15	4,00	17	3,00	1,00	52,500	-2,986***
Persistência	15	4,13	17	3,41	,72	64,500	-2,652***
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	15	3,87	17	3,00	,87	58,500	-2,856***
Relacionamento Interpessoal	15	4,07	17	3,53	,54	75,000	-2,205**
Trabalho em Equipe	15	4,13	17	3,53	,60	78,500	-2,003**
Argumentação	15	4,13	17	3,41	,72	71,000	-2,334**
Resolução de Conflitos	15	4,13	17	3,18	,96	59,500	-2,741***
Comunicação	15	4,20	17	3,24	,96	58,000	-2,864***
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	15	4,00	17	3,18	,82	65,000	-2,504**
Foco no cliente	15	3,87	17	3,35	,51	89,000	-1,583

Legenda: G1=Sócio; G2=Sênior/Supervisor; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, ** estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$ e $p < 0,05$ (bicaudal), respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Com exceção das competências “capacitação e desenvolvimento profissional”, “entusiasmo” e “foco no cliente”, todas apresentaram diferenças de médias entre os grupos, estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$ e $p < 0,05$, como é possível verificar através do Teste-U (Tabela 18) permitindo confirmar parcialmente a hipótese de que auditados que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor possuem em média uma percepção das competências diferente à dos auditados que tiveram contato com auditores Sócio (H_{2j}).

Além disso, a Tabela 18 demonstra que foram encontradas para várias competências diferenças de média entre os respondentes que tiveram contato com auditores Sócio e aqueles que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor, em grande parte dos casos iguais ou superiores a 1,00. Por exemplo, as competências “inteligência”, “resolução de problemas”, “habilidades de pesquisa”, “empreendedorismo”, “raciocínio rápido”, “capacidade de fazer exceções”, “gestão do tempo”, “comprometimento”, “pro atividade”,

“pensamento lateral” e “habilidades analíticas” apresentaram diferenças superiores a 1,00.

Os resultados para as diferenças de médias apontadas no parágrafo anterior deixa claro que na percepção dos auditados, os Sócios demonstram uma postura mais proativa em relação aos problemas enfrentados durante a auditoria e maior capacidade de estabelecer prioridades para atividades mais relevantes, em relação aos Sêniores/Supervisores. Além disso, demonstram-se mais preocupados com a qualificação e o aprimoramento profissional e com a dedicação aos trabalhos realizados.

Em adição, a percepção dos respondentes a respeito de algumas competências também foi analisada de maneira pontual. Um exemplo foi a competência “trabalho em equipe”, que alguns estudos trazem na literatura como mais importante para auditores que desempenham o papel de apoio na equipe de auditoria. Na Tabela 19 estão apresentadas as diferenças de médias encontradas para esta competência.

Tabela 19 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (trabalho em equipe)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
	N	Média	Dif. Média	Teste Mann-Whitney	
				U	Z
Trabalho em Equipe					
G1: <i>Trainee</i> /Assistente e Pleno/Semi-Sênior	26	3,46	-,31	653,00	-1,53*
G2: Sênior/Supervisor, Gerente e Sócio	62	3,77			

Nota: * estatisticamente significativa ao nível de $p < 0,1$ (unicaudal).

Fonte: Elaborada pela autora.

Os resultados do Teste-U, indicaram que apesar de pequena ($DM = -0,31$), existe uma diferença estatisticamente significativa ao nível de $p < 0,1$ para as médias de percepção apresentadas pelos Grupos 1 (respondentes que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior) e 2 (respondentes que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor, Gerente e Sócio). Contudo ao contrário do que se esperava esta percepção foi maior para o Grupo 2. Assim o resultado não permite confirmar H_3 , de que auditados que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-sênior possuem em média uma percepção maior da competência trabalho em equipe do que aqueles que tiveram contato com auditores de outros níveis. Resultados similares também foram encontrados no estudo de Pepinelli,

Dutra e Alberton (2002), que constaram que auditados que tiveram contato com o Sócio ou Gerente apresentaram percepções mais elevadas para esta competência.

De acordo com Tan (1999), quando o auditor adquire um pouco mais de experiência, e se torna, por exemplo, Sênior/Supervisor, em razão da sua função de supervisão na equipe de auditoria, competências como a liderança adquirem grande importância. Neste sentido, buscou-se identificar se auditados que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-sênior (H_4).

Tabela 20 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (liderança)

Competência	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
	N	Média	Dif. Média	Teste Mann-Whitney	
				U	Z
Liderança					
G1: Sênior/Supervisor	17	3,18	-,02	219,000	-0,054 ^a
G2: <i>Trainee</i> /Assistente e Pleno/Semi-Sênior	26	3,19			

Nota: ^a não significativa estatisticamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme é possível observar na Tabela 20, foi observada apenas uma diferença mínima (não significativa estatisticamente) de percepção para a competência liderança entre o grupo que teve contato com auditores Sênior/Supervisor e o grupo que teve contato com auditores *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior. Desse modo H_4 também não pode ser confirmada.

Outras competências também foram testadas de modo a verificar se os respondentes que tiveram contato com os auditores Gerente ou Sócio apresentavam uma percepção maior em relação àqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados. Os dados que possibilitam esta comparação estão dispostos na Tabela 21 e na Tabela 22.

Tabela 21 – Teste-t para diferenças de média (gerente *versus* níveis menos elevados)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
	N	Média	Dif. Média	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
Comunicação					
G1: Gerente	30	3,77	,511	2,502 ^a	2,428 ***
G2: Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor	43	3,26			
Habilidades de Treinamento					
G1: Gerente	30	3,53	,533	1,493 ^a	2,865 ***
G2: Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor	43	3,00			
Relacionamento Interpessoal					
G1: Gerente	30	3,80	,265	,728 ^a	1,424 *
G2: Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor	43	3,53			
Liderança					
G1: Gerente	30	3,80	,614	,096 ^a	3,304 ***
G2: Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor	43	3,19			

Nota: ***, * estatisticamente significativa aos níveis de $p < 0,01$ e $p < 0,1$ (unicaudal); ^a não significativa estatisticamente.

Fonte: Elaborada pela autora.

Através da Tabela 21 é possível verificar diferenças estatisticamente significantes para todas as competências testadas e, desta forma, é possível confirmar as hipóteses H_{5a} , H_{5b} , H_{5c} e H_{5d} de que auditados que tiveram contato com auditores Gerente possuem em média uma percepção maior das competências “comunicação”, “habilidades de treinamento”, “relacionamento interpessoal” e “liderança”, do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.

Tabela 22 - Teste-t para diferenças de média (sócio *versus* níveis menos elevados)

Competência	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
	N	Média	Dif. Média	Teste Mann-Whitney	
				U	Z
Comunicação					
G1: Sócio	15	4,20	0,94	147,000	-3,312***
G2: <i>Trainee</i> /Assistente, Auditor Pleno/Semi-Sênior e Auditor Sênior/Supervisor	43	3,26			
Habilidades de Treinamento					
G1: Sócio	15	3,87	0,87	158,500	-3,146***
G2: <i>Trainee</i> /Assistente, Auditor Pleno/Semi-Sênior e Auditor Sênior/Supervisor	43	3,00			
Relacionamento Interpessoal					
G1: Sócio	15	4,07	0,53	203,500	-2,360***
G2: <i>Trainee</i> /Assistente, Auditor Pleno/Semi-Sênior e Auditor Sênior/Supervisor	43	3,53			
Liderança					
G1: Sócio	15	4,00	0,81	165,000	-3,004***
G2: <i>Trainee</i> /Assistente, Auditor Pleno/Semi-Sênior e Auditor Sênior/Supervisor	43	3,19			

Nota: *** estatisticamente significativa ao nível de $p < 0,01$ (unicaudal).

Fonte: Elaborada pela autora.

Na Tabela 22, é possível observar que da mesma forma que para os respondentes que tiveram contato com auditores Gerente, o grupo que teve contato com auditores Sócio também apresentaram percepções médias superiores e estatisticamente significantes em relação ao grupo que teve contato com auditores de níveis inferiores (isto é, *Trainee*/Assistente, Auditor Pleno/Semi-Sênior e Auditor Sênior/Supervisor). Desta forma as hipóteses H_{5e} , H_{5d} , H_{5f} e H_{5g} , também podem ser confirmadas.

Esta diferença de percepção pode ser explicada com base em estudos precedentes. Por exemplo, Arthur Andersen & Co. *et al.* (1989) relataram inicialmente no “*The Big Eight White Paper*”, que profissionais pertencentes a área contábil devem ser capazes de transferir e receber informações com facilidade, assim a habilidade de se comunicar de forma escrita ou oral é essencial. Além disso, devem ter também a capacidade de trabalhar e se relacionar bem com outras pessoas (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989). Segundo Brown e

Wright (2008), habilidades de interação com o cliente são consideradas essenciais durante as diferentes formas de “negociação” que ocorrem durante a auditoria, principalmente para auditores em níveis mais altos da carreira.

Estudos como os de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan (1999) e Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), também ressaltaram a relevância de competências como comunicação, relacionamento interpessoal e liderança para os níveis mais altos da carreira do auditor.

Por último foi verificado se os auditados que tiveram contato com o Sócio possuíam uma maior percepção da competência “foco no cliente”, como pode ser visualizado na Tabela 23.

Tabela 23 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (foco no cliente)

Competência	Teste de Igualdade/Diferença de Médias				
	N	Média	Dif. Média	Teste Mann-Whitney	
				U	Z
Foco no cliente					
G1: Sócio	15	3,87	,37	439,500	-1,287*
G2: Trainee/Assistente, Pleno/Semi-Sênior, Sênior/Supervisor e Gerente	73	3,49			

Nota: * estatisticamente significativa ao nível de $p < 0,1$ (unicaudal).

Fonte: Elaborada pela autora.

Apesar de uma diferença pequena ($DM=0,37$), os resultados do Teste-U demonstram que a mesma é significativa estatisticamente ao nível de $p < 0,1$, confirmando H_6 , de que os auditados que tiveram contato com auditores Sócio possuem em média uma percepção maior da competência foco no cliente do que aqueles que tiveram contato com auditores de outros níveis.

Porém esta pequena diferença deve ser examinada com cautela. Ela pode ser justificada principalmente pelo fato de que os respondentes que tiveram contato com auditores Gerentes também foram incluídos no Grupo 2, aumentando provavelmente a média de percepção deste grupo. Ressalta-se que a competência “foco no cliente” além de ser importante para auditores Sócio, também assumem acurada relevância para o Gerente, uma vez que também faz parte de sua função reunir-se com os clientes e estarem sempre atentos às necessidades dos mesmos.

Na sequência, é ilustrada na Tabela 24, uma comparação entre as médias de percepção dos respondentes que afirmaram ter o último

contato com auditores pertencentes a firmas *Big Four* e os pertencentes as demais firmas de auditoria.

Tabela 24 – Teste de Mann-Whitney para diferenças de média (auditor *big four* e não *big four*)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z ^a
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	79	3,77	9	4,11	-,34	277,000	-1,260
Habilidades de Pesquisa	79	3,52	9	3,22	,30	306,500	-,708
Habilidade de Coleta de Dados	79	3,80	9	3,78	,02	336,500	-,284
Habilidades de Investigação	79	3,63	9	3,67	-,03	354,000	-,022
Resolução de Problemas	79	3,20	9	3,67	-,46	273,000	-1,191
Capacidade de Fazer Exceções	79	3,41	9	3,78	-,37	271,000	-1,240
Habilidades Analíticas	79	3,27	9	3,78	-,51	242,500	-1,629
Inteligência	79	3,46	9	3,56	-,10	341,500	-,204
Raciocínio Rápido	79	3,47	9	3,22	,25	294,000	-,891
Processamento Multivariado	79	3,58	9	3,78	-,20	294,500	-,934
Percepção	79	3,22	9	3,56	-,34	278,000	-1,122
Pensamento Lateral	79	3,01	9	3,22	-,21	307,000	-,702
Capacidade de Identificar Informações relevantes	79	3,37	9	3,78	-,41	269,000	-1,248
Julgamento profissional	79	3,62	9	3,89	-,27	302,500	-,785
Habilidades pessoais							
Ambição	79	3,65	9	3,67	-,02	340,500	-,222
Dinamismo	79	3,61	9	3,44	,16	319,000	-,531
Ceticismo Profissional	79	3,70	9	3,56	,14	317,500	-,554
Flexibilidade	79	3,43	9	3,44	-,01	351,500	-,058
Comportamento ético	79	3,97	9	4,00	-,03	352,500	-,045
Lealdade	79	3,95	9	4,22	-,27	300,500	-,803
Motivação	79	3,39	9	3,22	,17	321,500	-,500
Gestão do Tempo	79	3,57	9	3,78	-,21	324,000	-,454
Empreendedorismo	79	3,39	9	3,33	,06	337,500	-,264
Pro atividade	79	3,24	9	3,22	,02	349,500	-,087
Capacitação e desenvolvimento profissional	79	3,71	9	3,44	,26	302,000	-,778
Comprometimento	79	3,62	9	3,67	-,05	354,000	-,022
Responsabilidade	79	3,73	9	3,89	-,15	329,000	-,387
Entusiasmo	79	3,59	9	3,78	-,18	325,500	-,435
Criatividade	79	3,24	9	3,22	,02	348,000	-,110
Autoconfiança	79	3,54	9	3,44	,10	329,500	-,380
Administração do Estresse	79	3,53	9	3,22	,31	285,000	-1,033
Persistência	79	3,75	9	3,67	,08	330,000	-,380
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	79	3,32	9	3,44	-,13	314,500	-,604
Relacionamento Interpessoal	79	3,73	9	3,56	,18	297,000	-,888
Trabalho em Equipe	79	3,67	9	3,78	-,11	337,000	-,278

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste Mann-Whitney	
	N	MD	N	MD		U	Z ^a
Argumentação	79	3,61	9	3,44	,16	298,500	-,843
Resolução de Conflitos	79	3,47	9	3,56	-,09	345,000	-,155
Comunicação	79	3,57	9	3,78	-,21	324,000	-,467
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	79	3,53	9	3,56	-,02	349,500	-,088
Foco no cliente	79	3,56	9	3,56	,00	340,500	-,222

Legenda: G1=Último contato com Auditor *Big Four*; G2=Último contato com Auditor Não *Big Four*; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ^a em nenhum dos casos os resultados foram significantes estatisticamente.
Fonte: Elaborada pela autora.

Como é possível verificar na Tabela 24, as diferenças de médias encontradas entre os respondentes que tiveram o último contato com auditores *Big Four* e aqueles que tiveram contato com auditores de firmas não pertencentes ao grupo das *Big Four*, foram na maioria dos casos inferiores a 0,5 ponto.

Da mesma forma, o Teste-U não identificou diferenças significativas entre as médias de percepção dos grupos para as competências analisadas. Neste sentido, a hipótese de que auditados que tiveram o último contato com auditores *Big Four* possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram o último contato com auditores não-*Big Four* (H_{7a}), não pode ser confirmada.

A este respeito, talvez em virtude do baixo número de auditados que tiveram o último contato com auditores de firmas não-*Big Four* (apenas 9), novos testes com grupos mais balanceados sejam necessários, para que se possa chegar a resultados mais conclusivos sobre esta questão.

Ainda sobre o assunto, foi testado também se os respondentes que indicaram ter contato apenas com auditores pertencentes a firmas *Big Four* tinham uma percepção maior que os respondentes que indicaram ter contatos anteriores com auditores pertencentes a firmas de auditoria não *Big Four*. Os resultados desta análise podem ser visualizados na Tabela 25.

Tabela 25 – Teste-t para diferenças de média (só teve contato com auditor *big four* versus teve contato com outros auditores)

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
	N	MD	N	MD			
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	51	3,71	37	3,95	-,24	2,579	-1,481*
Habilidades de Pesquisa	51	3,57	37	3,38	,19	,783	0,865
Habilidade de Coleta de Dados	51	3,75	37	3,86	-,12	,483	-0,653
Habilidades de Investigação	51	3,57	37	3,73	-,16	2,088	-0,910
Resolução de Problemas	51	3,14	37	3,41	-,27	,005	-1,221
Capacidade de Fazer Exceções	51	3,37	37	3,54	-,17	,111	-0,844
Habilidades Analíticas	51	3,12	37	3,59	-,48	,861	-2,346**
Inteligência	51	3,33	37	3,65	-,32	,658	-1,577*
Raciocínio Rápido	51	3,35	37	3,57	-,21	,006	-1,039
Processamento Multivariado ^a	51	3,41	37	3,86	-,45	4,663**	-2,746***
Percepção	51	3,20	37	3,32	-,13	,217	-0,615
Pensamento Lateral	51	2,96	37	3,14	-,17	,133	-0,816
Capacidade de Identificar Informações relevantes	51	3,31	37	3,54	-,23	,545	-1,116
Julgamento profissional ^a	51	3,53	37	3,81	-,28	5,353**	-1,624*
Habilidades pessoais							
Ambição	51	3,57	37	3,76	-,19	,058	-1,049
Dinamismo	51	3,53	37	3,68	-,15	,345	-0,708
Ceticismo Profissional	51	3,57	37	3,84	-,27	,539	-1,296*
Flexibilidade	51	3,27	37	3,65	-,37	,022	-1,969**
Comportamento ético	51	3,92	37	4,05	-,13	,948	-0,763
Lealdade	51	3,80	37	4,22	-,41	,030	-2,142**
Motivação ^a	51	3,35	37	3,41	-,05	2,914*	-0,265
Gestão do Tempo	51	3,55	37	3,65	-,10	,105	-0,464
Empreendedorismo	51	3,37	37	3,41	-,03	1,346	-0,165
Pro atividade	51	3,22	37	3,27	-,05	1,616	-0,269
Capacitação e desenvolvimento profissional	51	3,69	37	3,68	,01	,861	0,056
Comprometimento	51	3,63	37	3,62	,01	1,289	0,031
Responsabilidade	51	3,71	37	3,81	-,10	,150	-0,545
Entusiasmo	51	3,51	37	3,76	-,25	,305	-1,237
Criatividade	51	3,24	37	3,24	-,01	,466	-0,041
Autoconfiança ^a	51	3,59	37	3,46	,13	2,813*	0,671
Administração do Estresse	51	3,47	37	3,54	-,07	,010	-0,365
Persistência	51	3,71	37	3,78	-,08	,426	-0,444
Habilidades interpessoais e de comunicação							
Habilidades de Treinamento	51	3,31	37	3,35	-,04	,110	-0,203
Relacionamento Interpessoal	51	3,69	37	3,76	-,07	,548	-0,413
Trabalho em Equipe	51	3,65	37	3,73	-,08	,018	-0,479
Argumentação	51	3,57	37	3,62	-,05	,110	-0,274
Resolução de Conflitos	51	3,41	37	3,57	-,16	,168	-0,815

Competências	Teste de Igualdade/Diferença de Médias						
	G1		G2		DM	Teste F (Levene)	Teste T (Student)
	N	MD	N	MD			
Comunicação	51	3,57	37	3,62	-,05	,026	-0,266
Habilidades organizacionais e de gestão de negócios							
Liderança	51	3,41	37	3,70	-,29	,828	-1,586*
Foco no cliente	51	3,39	37	3,78	-,39	,749	-2,063**

Legenda: G1=Só teve contato com Auditor *Big Four*; G2=Teve contato com outros Auditores; N=Número de Respondentes; MD= Média; DM=Diferença de Média.

Nota: ***, **, * estatisticamente significantes aos níveis de $p < 0,01$, $p < 0,05$ e $p < 0,1$ (unicaudal), respectivamente.

^a Teste-t para duas amostras presumindo variâncias diferentes.

Fonte: Elaborada pela autora.

Como pode ser observado na Tabela 25, foram baixas também as diferenças encontradas entre as médias de percepção destes dois grupos, ou seja, inferiores a 0,5 ponto. Contudo, ao contrário do que se esperava é possível observar médias de percepção menores para o grupo que teve contato só com auditores *Big Four*. Diferenças estas, que foram estatisticamente significativas para as competências “raciocínio crítico”, “inteligência”, “juízo profissional”, “ceticismo profissional”, “liderança” (ambas ao nível de $p < 0,1$), “habilidades analíticas”, “flexibilidade”, “lealdade”, “foco no cliente” (ambas ao nível de $p < 0,05$) e “processamento multivariado” (ao nível de $p < 0,01$), conforme demonstra os resultados do Teste *t*.

Desta forma a hipótese de que auditados que tiveram contato apenas com auditores *Big Four* possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four* (H_{7b}) não pode ser confirmada.

Em parte, o fato dos dados constantes na Tabela 25 indicarem maior percepção para o Grupo 2 (respondentes que não tiveram contato só com auditores *Big Four*) pode ser explicado pela maior quantidade de auditados neste grupo que tiveram contato com auditores de níveis mais altos (Sócio e Gerente), cerca de 62%, enquanto para o Grupo 1 (respondentes que tiveram contato só com auditores *Big Four*) auditores destes níveis representam apenas 43% dos casos.

Vale ressaltar, que como foi verificado anteriormente na Tabela 8, os respondentes que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados (Sócio e Gerente), apresentaram maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados (*Trainee/Assistente*, *Pleno/Semi-Sênior* e

Sênior/Supervisor). Assim, a distribuição diferente de respondentes em cada grupo (Grupo 1 e Grupo 2 da Tabela 25) podem ter distorcido a análise de diferenças de médias para os auditados que tiveram contato apenas com auditores *Big Four* versus aqueles que tiveram contato também com auditores não-*Big Four*. Neste sentido, os resultados para este teste podem ser considerados inconclusivos.

4.2.2 Síntese dos resultados das Hipóteses Testadas

No Quadro 13 é apresentado uma síntese das hipóteses testadas no estudo e seus respectivos resultados.

Quadro 13 – Síntese dos resultados das hipóteses testadas

Hipótese		Confir- mada?
H ₁	Auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais elevados possuem em média uma maior percepção das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.	Sim
H _{2a}	Auditados que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente possuem em média uma percepção das competências <u>semelhante</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior.	Parcial- mente ^a
H _{2b}	Auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção das competências <u>semelhante</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor.	Parcial- mente ^b
H _{2c}	Auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor possuem em média uma percepção das competências <u>semelhante</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores gerente.	Parcial- mente ^c
H _{2d}	Auditados que tiveram contato com auditores gerente possuem em média uma percepção das competências <u>semelhante</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores sócios.	Parcial mente ^d
H _{2e}	Auditados que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente possuem em média uma percepção das competências <u>diferente</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores e sênior/supervisor.	Parcial- mente ^e

Hipótese		Confir- mada?
H _{2f}	Auditados que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente possuem em média uma percepção das competências <u>diferente</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores gerente.	Parcial- mente^f
H _{2g}	Auditados que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente possuem em média uma percepção das competências <u>diferente</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores sócio.	Parcial- mente^g
H _{2h}	Auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção das competências <u>diferente</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores gerente.	Parcial- mente^h
H _{2i}	Auditados que tiveram contato com auditores pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção das competências <u>diferente</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores sócio.	Parcial- menteⁱ
H _{2j}	Auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor possuem em média uma percepção das competências <u>diferente</u> à dos auditados que tiveram contato com auditores sócio.	Parcial- mente^j
H ₃	Auditados que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente e pleno/semi-sênior possuem em média uma percepção maior da competência trabalho em equipe do que aqueles que tiveram contato com auditores de outros níveis.	Não
H ₄	Auditados que tiveram contato com auditores sênior/supervisor possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente e pleno/semi-sênior.	Não
H _{5a}	Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência comunicação do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.	Sim
H _{5b}	Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência habilidade de treinamento do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.	Sim
H _{5c}	Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência relacionamento interpessoal do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.	Sim

Hipótese		Confir- mada?
H _{5d}	Auditados que tiveram contato com auditores gerentes possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores de níveis menos elevados.	Sim
H _{5e}	Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência comunicação do que aqueles que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.	Sim
H _{5f}	Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência habilidade de treinamento do que aqueles que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.	Sim
H _{5g}	Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência relacionamento interpessoal do que aqueles que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.	Sim
H _{5h}	Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência liderança do que aqueles que tiveram contato com auditores <i>trainee</i> /assistente, pleno/semi-sênior e sênior/supervisor.	Sim
H ₆	Auditados que tiveram contato com auditores sócios possuem em média uma percepção maior da competência foco no cliente do que aqueles que tiveram contato com auditores de outros níveis.	Sim
H _{7a}	Auditados que tiveram o último contato com auditores <i>Big Four</i> possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram o último contato com auditores não- <i>Big Four</i> .	Não
H _{7b}	Auditados que tiveram contato apenas com auditores <i>Big Four</i> possuem em média uma percepção maior das competências do que aqueles que tiveram contato com auditores não- <i>Big Four</i> .	Não

Legenda:

^a Exceto para as competências: raciocínio crítico; habilidades analíticas; resolução de problemas; e, raciocínio rápido.

^b Exceto para a competência resolução de problemas,

^c Confirmada apenas para as competências: habilidade de coleta de dados. capacidade de fazer exceções; habilidades analíticas; percepção; pensamento

lateral; motivação; relacionamento interpessoal; trabalho em equipe; e, argumentação.

^d Exceto para as competências: raciocínio crítico; habilidades de pesquisa; habilidade de coleta de dados; motivação; pro atividade; resolução de conflitos; comunicação; resolução de problemas; inteligência; percepção; pensamento lateral; empreendedorismo; capacidade de fazer exceções; e, habilidades analíticas.

^e Confirmada apenas para as competências: raciocínio crítico; habilidades analíticas; e, percepção.

^f Exceto para as competências: pensamento lateral; comportamento ético; lealdade; motivação; gestão do tempo; comprometimento; criatividade; e, relacionamento interpessoal.

^g Exceto para a competência comportamento ético.

^h Exceto para as competências: resolução de problemas; capacidade de fazer exceções; habilidades analíticas; percepção; pensamento lateral; capacidade de identificar informações relevantes; flexibilidade; comportamento ético; motivação; pro atividade; relacionamento interpessoal; e, trabalho em equipe.

ⁱ Exceto para as competências: relacionamento interpessoal; e, foco no cliente.

^j Exceto para as competências: capacitação e desenvolvimento profissional; entusiasmo; e, foco no cliente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Após a apresentação desta síntese dos resultados das hipóteses testadas, no próximo capítulo são apresentadas as conclusões obtidas com a pesquisa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as principais conclusões obtidas com a realização da pesquisa, as limitações que devem ser consideradas na análise dos resultados e algumas recomendações para futuras pesquisas.

5.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa visou responder: **como as competências do auditor independente listadas na literatura são percebidas pelos auditados?** Esta indagação foi motivada principalmente pela importância atribuída nos últimos anos para o desenvolvimento de outras competências pelos profissionais da área contábil além do domínio de contabilidade e auditoria (ARTHUR ANDERSEN & CO. *et al.*, 1989; ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN; LIBBY, 1997; TAN, 1999; ALBERTON, 2002; PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004; ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004; ABDOLMOHAMMADI, 2008; HELLIAR; MONK; STEVENSON, 2009; FRECKA; RECKERS, 2010; IFAC, 2010a). Além disso, não foram encontrados na literatura estudos que versassem sobre a opinião dos usuários dos serviços de auditoria sobre as competências do auditor.

Como enfatizado por Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan e Libby (1997), Tan (1999), Abdolmohammadi, Searfoss e Shanteau (2004), Cardoso (2006) e Mcknight e Wright (2011), novas pesquisas ainda são necessárias para refinar a compreensão sobre o tema. Assim, acredita-se que esta pesquisa possa ter contribuído para expansão do conhecimento atual sobre o tema ao preencher a lacuna existente na literatura investigando a percepção dos auditados sobre as competências dos auditores.

Desta forma, este estudo teve como objetivo principal **verificar a percepção dos auditados em relação às competências dos auditores independentes listadas na literatura**. Para atingir o objetivo geral foram construídos três objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico compreendia **elaborar uma estrutura com as principais competências listadas na literatura relacionadas à profissão do auditor independente**.

Este objetivo foi atendido através da elaboração de uma estrutura baseada nos estudos de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), Tan e Libby (1997), Tan (1999), Alberton (2002), Abdolmohammadi, Searfoss

e Shanteau (2004), Helliari, Monk e Stevenson (2009), Frecka e Reckers (2010), IFAC (2010a) e Mcknight e Wright (2011), contendo quarenta competências agrupadas em:

- **Habilidades intelectuais**, que incluem raciocínio crítico, habilidades de pesquisa, habilidade de coleta de dados, habilidades de investigação, resolução de problemas, capacidade de fazer exceções, habilidades analíticas, inteligência, raciocínio rápido, processamento multivariado, percepção, pensamento lateral, capacidade de identificar informações relevantes e julgamento profissional;
- **Habilidades pessoais**, que englobam ambição, dinamismo, ceticismo profissional, flexibilidade, comportamento ético, lealdade, motivação, gestão do tempo, empreendedorismo, pro atividade, capacitação e desenvolvimento profissional, comprometimento, responsabilidade, entusiasmo, criatividade, autoconfiança, administração do estresse e persistência;
- **Habilidades interpessoais e de comunicação**, que compreendem habilidades de treinamento, relacionamento interpessoal, trabalho em equipe, argumentação, resolução de conflitos e comunicação; e,
- **Habilidades organizacionais e de gestão de negócios** que incluem liderança e foco no cliente.

O segundo objetivo específico estava relacionado a **investigar se existe diferença de percepção do auditado em relação às competências de auditores de diferentes níveis da carreira de auditoria**. Para isso foi construído um questionário baseado nas competências constantes na estrutura elaborada. Este questionário foi enviado aos colaboradores das empresas auditadas registradas na CVM, o qual resultou em 88 respostas válidas. A análise destes dados considerando a percepção do auditado de acordo com o nível da carreira do auditor que ele teve contato (H_1 a H_6) permitiu atingir este objetivo específico. Os principais resultados obtidos a partir desta análise foram os seguintes:

- A percepção dos auditados que tiveram contato com auditores Sócio e Gerente em relação às competências investigadas, foi maior e estatisticamente significativa, considerando a média, que a percepção dos auditados

que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor;

- **Semelhanças de percepção** estatisticamente significativas foram encontradas para a maioria das competências investigadas entre respondentes que tiveram contato com auditores dos seguintes níveis imediatos da carreira de auditoria: *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor, Sócio e Gerente. Por outro lado, entre os auditados que tiveram contato com auditores Gerente e Sênior/Supervisor esta semelhança de percepção foi observada em apenas nove das quarenta competências investigadas;
- **Diferenças de percepção** estatisticamente significativas foram encontradas para a maioria das competências investigadas entre os respondentes que tiveram contato com auditores dos seguintes níveis mais distanciados da carreira de auditoria: *Trainee*/Assistente e Gerente, *Trainee*/Assistente e Sócio, Pleno/Semi-Sênior e Gerente, Pleno/Semi-Sênior e Sócio, e, Sênior/Supervisor e Sócio. Porém, entre os respondentes que tiveram contato com auditores *Trainee*/Assistente e Sênior/Supervisor, esta diferença de percepção foi encontrada apenas para três das competências analisadas;
- Auditados que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor, Gerente e Sócio apresentaram uma percepção mais alta, estatisticamente significativa, da competência “**trabalho em equipe**” do que aqueles em que o contato foi com *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior;
- Auditados que tiveram contato com auditores Sênior/Supervisor não indicaram maior percepção da competência “**liderança**” em relação àqueles que tiveram contato com auditores de níveis mais baixos (*Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior);
- Auditados que tiveram contato com auditores Gerente indicaram maior percepção das competências “**comunicação**”, “**habilidades de treinamento**”, “**relacionamento interpessoal**” e “**liderança**” em relação àqueles que tiveram contato com auditores de

- níveis mais baixos (*Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor);
- Auditados que tiveram contato com auditores Sócio também indicaram maior percepção das competências **“comunicação”**, **“habilidades de treinamento”**, **“relacionamento interpessoal”** e **“liderança”** em relação àqueles que tiveram contato com auditores de níveis mais baixos (*Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor); e,
 - Auditados que tiveram contato com auditores Sócio indicaram maior percepção da competência **“foco no cliente”** em relação aos auditados que tiveram contato com auditores de níveis diferentes.

O terceiro e último objetivo específico compreendia **verificar se existe diferença de percepção do auditado em relação às competências de auditores de firmas multinacionais (*Big Four*) e nacionais**. Este objetivo foi atingido analisando a percepção do auditado de acordo com o tipo de firma de auditoria que o auditor pertence (H_{7a} e H_{7b}). Para a maioria das competências investigadas não foram encontradas diferenças significativas de percepção entre auditados que tiveram contato com auditores *Big Four* e aqueles que tiveram contato com auditores não-*Big Four*.

As interpretações destes resultados permitem observar que a diferença de percepção das competências encontradas entre auditados que tiveram contato com auditores de diferentes níveis da carreira foi condizente ao apontado na literatura de que competências mais desenvolvidas são requeridas dos auditores que estão em níveis mais altos da carreira em comparação aos profissionais que estão iniciando a carreira (TAN; LIBBY, 1997; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI, 2008; IFAC, 2010a).

Além disso, como foi antecipado, embora variações de percepção fossem esperadas entre auditados que tiveram contato com auditores de níveis diferentes, uma semelhança de percepção era esperada entre auditados que tiveram contato com auditores de níveis imediatos (por exemplo, *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior ou Sócio e Gerente) devido à sobreposição de responsabilidades inerentes aos cargos relativamente próximos. Assim, os resultados encontrados convergem ao apontado pela literatura de que as competências associadas às atividades desempenhadas por auditores de níveis próximos tendem a

guardar certa similaridade, de modo, a proporcionar uma transição suave de um ambiente de trabalho para outro (TAN, 1999).

Um ponto positivo que deve ser destacado, é que a competência “comportamento ético” esteve entre as mais percebidas pelos respondentes independentemente do nível da carreira do auditor de contato, indicando que os auditores demonstraram indistintamente atitudes integras e impessoalidade em suas ações durante a realização dos trabalhos de auditoria.

Por outro lado, a percepção dos auditados que participaram da pesquisa quanto às competências “trabalho em equipe” e “liderança”, não foi condizente ao encontrado na literatura.

A primeira competência é apontada como de extrema relevância para os auditores que desempenham o papel de apoio na equipe durante os trabalhos de auditoria (TAN, 1999), mas obteve uma percepção maior de auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais altos. Aparentemente este resultado sugere que os auditores de níveis menos elevados ainda não têm a maturidade demonstrada pelos auditores de níveis mais elevados (Sênior/Supervisor, Gerente e Sócio), que um dia já foram *Trainee*/Assistente e Pleno/Semi-Sênior, para aplicar esta competência durante os trabalhos realizados.

O resultado para a segunda competência também foi preocupante, uma vez que o auditor quando chega ao nível de Sênior/Supervisor tem entre suas funções a responsabilidade de liderar os trabalhos realizados em campo pelos auditores de baixa ou média experiência (TAN, 1999), porém a percepção dos auditados que tiveram contato com estes foi similar a dos auditados que tiveram contato com auditores de níveis mais baixos. Isto possivelmente pode refletir uma deficiência no desenvolvimento desta competência pelos Sêniore/Supervisores ou de forma mais positiva que os auditores em estágios iniciais da carreira estão apresentando um desenvolvimento além do esperado para esta competência.

Da mesma forma, os resultados encontrados não foram conclusivos quanto a possíveis diferenças de percepção entre auditados que tiveram contato com auditores *Big Four* ou não-*Big Four*. Deve-se considerar que este resultado similar pode ser reflexo do fato de que muitas das firmas de auditoria não-*Big Four* são constituídas por profissionais que já trabalharam em firmas *Big Four*. Assim, as competências enfatizadas nestas grandes firmas de auditoria podem ter sido preservadas por estes profissionais. Contudo, novas pesquisas serão necessárias para investigar esta questão com maiores detalhes.

Em adição, acredita-se que os resultados obtidos através da realização desta pesquisa podem apresentar contribuições tanto para os auditores e as firmas de auditoria, como para os professores e estudantes:

- **Auditores e firmas de auditoria** – os resultados encontrados podem ser utilizados como referência pelos auditores e pelas firmas de auditoria para avaliar quais são as competências que necessitam de aperfeiçoamento. De igual modo, as firmas de auditoria podem verificar se a percepção dos auditados converge com suas políticas de capacitação e treinamento e identificar necessidades de mudanças, além de verificar a efetividade nos processos de seleção de novos profissionais ou nas políticas de promoção dos mesmos.
- **Professores e estudantes** – quanto aos professores, os resultados encontrados podem servir como base para utilização de novas estratégias de ensino-aprendizagem que auxiliem no desenvolvimento das competências de futuros profissionais. Os estudantes podem conhecer um pouco mais das competências requeridas dos auditores e como estas são vistas atualmente na prática.

5.2 LIMITAÇÕES

É necessário ressaltar que os resultados encontrados nesta pesquisa devem ser observados considerando as limitações relacionadas na metodologia. Assim, entre outras limitações já apontadas anteriormente pode-se destacar as seguintes:

- Por se tratar de uma amostra não probabilística o estudo incorporou apenas a percepção dos indivíduos que se dispuseram a responder a pesquisa. Esta característica, comum em pesquisas de levantamento deste tipo, acaba não permitindo generalizações. Neste sentido, os resultados encontrados devem ser considerados como achados que ainda devem ser mais estudados. É recomendável também avaliar a validade destes achados através de estudos longitudinais.
- Apesar de um progresso significativo ter sido alcançado (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN, LIBBY, 1997; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI;

SEARFOSS; SHANTEAU, 2004), pesquisas futuras ainda são necessárias para refinar a compreensão de um conjunto mais representativo das competências do auditor. Não existe ainda uma teoria geral sobre as competências do auditor (ABDOLMOHAMMADI; SEARFOSS; SHANTEAU, 2004) para que seja possível orientar quais competências devem ser incluídas nos estudos sobre o assunto. Além disso, muitos dos estudos desenvolvidos sobre a temática foram realizados internacionalmente, podendo possivelmente carregar em seus resultados influências culturais.

- Finalmente, o estudo buscou apenas relatar a percepção dos auditados sobre as competências do auditor, o que não implica necessariamente que esta percepção represente as competências possuídas pelos auditores.

5.3 RECOMENDAÇÕES

Estudos futuros poderiam comparar diretamente dados de avaliações de desempenho realizadas pelas firmas de auditoria (auto avaliação dos auditores, de seus superiores e subordinados) com avaliações de desempenho efetuadas pelos auditados. Além disso, apesar da complexidade inerente, o emprego de medidas psicométricas como as utilizadas por Tan e Libby (1997) para avaliar as competências do auditor seria uma forma de corroborar as conclusões deste estudo e dos demais estudos existentes na literatura, e conseqüentemente avançar na discussão sobre o tema.

Além disso, pelo fato da amostra utilizada ser não probabilística, o estudo incorporou apenas a percepção dos indivíduos que se dispuseram a responder a pesquisa. Recomenda-se que sejam realizadas investigações adicionais com amostras diferentes, e também que seja avaliada a validade dos achados desta pesquisa através de estudos longitudinais. A este respeito, outros estudos poderiam ser realizados com colaboradores de empresas de grande porte, não abrangidas pela pesquisa, uma vez que as mesmas também estão obrigadas a terem suas demonstrações contábeis auditadas.

REFERÊNCIAS

AAA – AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. Future accounting education: preparing for the expending profession. **Issues in Accounting Education**, v. 1, n. 1, p. 168-195, 1986.

ABDOLMOHAMMADI, M. J.; SEARFOSS, D. G.; SHANTEAU, J. An Investigation of the Attributes of Top Industry Audit Specialists. (cover story). **Behavioral Research in Accounting**, v. 16, p. 1-17, 2004.

_____.; SHANTEAU, J. Personal attributes of expert auditors. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 53, n. 2, p. 158-172, 1992.

_____. Auditors' self-other agreement on perceived possession of expert attributes. In: ARNOLD, V.; CLINTON, B.D.; LILLIS, A.; ROBERTS, R.; WOLFE, C.; WRIGHT, S. (Eds.) **Advances in Accounting Behavioral Research** (Volume 11), Emerald Group Publishing Limited, p.81-102, 2008.

AECC – ACCOUNTING EDUCATION CHANGE COMMISSION. Objective of education for accountants: Position statement number one. **Issue in Accounting Education**, v. 5, n. 2, p. 307-312, 1990.

AICPA – AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Core competency framework for entry into the accounting profession**. New York: AICPA, 1999.

_____. **Mapping of the AICPA Core Competency Framework to the skills tested on the CPA exam**. New York: AICPA, 2010.

Disponível em:

<http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingEducation/Resources>.

Acesso em 30 nov. 2011.

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Centro Tecnológico, Florianópolis, 2002.

ALBRECHT, W. S.; SACK, R. J. **Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future.** Accounting Education Series, v. 16. Sarasota: American Accounting Association, 2000.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAUJO, R.M.L. **Desenvolvimento de Competências Profissionais: as incoerências de um discurso.** 207 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, 2001. Disponível em: http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/1843/FAEC-87YK2V/1/tese_ronaldo_marcos_de_lima_araujo.pdf. Acesso em: 12 jun. 2010.

ARCHAN, S.; TUTSCHEK, E. **Schlüsselqualifikationen: Wie vermittele ich sie Lehrlingen?** Vienna: Institut für Bildungsforschung der Wirtschaft, 2002.

ARNOLD, R.; NOLDA, S.; NUISSL, E. **Wörterbuch Erwachsenenpädagogik.** Bad Heilbrunn: Klinkhardt, 2001.

ARTHUR ANDERSEN & Co.; ARTHUR YOUNG; COOPERS & LYBRAND; DELOITTE HASKINS & SELLS; ERNST & WHINNEY, PEAT MARWICK MAIN & Co.; PRICE WATERHOUSE; TOUCHE ROSS. **Perspective on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession (The Big Eight White Paper)**, abr., 1989. Disponível em: <http://aaahq.org/aecc/>. Acesso em: 31 jan. 2011.

BARBETTA, P.A.; REIS, M.M.; BORNIA, A.C. **Estatística: para cursos de engenharia e informática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARRETT, G. V.; DEPINET, R. L. A reconsideration of testing for competence rather than for intelligence. **American Psychologist**, v. 46, n.10, p. 1012-1024, out. 1991.

BHAMORNSIRI, S.; GUINN, R.E. The Road to Partnership in the “Big Six” Firms: Implications for Accounting Education. **Issues in Accounting Education**, v. 6, n. 1, p. 9-24, 1991.

BITENCOURT, C.C. A gestão de competências gerenciais e a contribuição da aprendizagem organizacional. **Revista de**

Administração de Empresas (RAE), São Paulo, v. 44, n.1, p. 58-69, jan./mar. 2004.

BOLT-LEE, Cynthia; FOSTER, Sheila D. The Core Competence Framework: a new element in the accounting call for accounting education change in the United States. **Accounting Education**, v.12, n.1, p. 33-47, mar. 2003.

BONNER, S.E.; LEWIS, B.L. Determinants of Auditor Expertise. **Journal of Accounting Research**, v. 28, supl., p. 1-20, 1990.

BOWDEN, J.; MASTERS, G. **Implications for Higher Education of a Competency-Based Approach to Education and Training**. Canberra: AGPS, 1993.

BOYATZIS, R.E. **The Competent Manager: a model for effective performance**. New York: John Wiley & Sons, 1982.

BRANDÃO, H.P. **Aprendizagem, Contexto, Competência e Desempenho: Um Estudo Multinível**. 2009. 345 f. Tese (Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações) – Universidade de Brasília (UNB), Brasília, 2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10482/8322>. Acesso em: 16 nov. 2012.

_____.; GUIMARÃES, T.A. Gestão de Competências e Gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo construto? **Revista de Administração de Empresas (RAE)**, v. 41, n. 1, p. 8-15, jan./mar. 2001.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Lei das Sociedades por Ações.

BREMSER, W.G.; BRENNER, V.; DASCHER, P.E. The feasibility of professional schools: an empirical study. **The Accounting Review**, v. 52, n. 2, p. 465-473, abr. 1977.

BROWN, H.L.; WRIGHT, A. Negotiation research in auditing. **Accounting Horizons**, v. 22, n. 1, p. 91-109, mar. 2008.

BROWNELL, J.; GOLDSMITH, M. Meeting the competency needs of global leaders: a partnership approach. **Human Resource Management**, v. 45, n. 3, p. 309-336, 2006.

BURGOYNE, J.G. The Competence Movement: Issues, Stakeholders and Prospects. **Personnel Review**, v. 22, n. 6, p. 6-13, 1993.

CARDOSO, R.L. **Competências do contador: um estudo empírico**. 2006. 151 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03042007-100732/>. Acesso em: 12 jun. 2010.

CARMONA, E.; PEREIRA, A.C.; SANTOS, M.R. A lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 63-74, jan./abr. 2010.

CATANACH JR.; A. H.; GOLEN, S. A user-oriented focus to evaluating accountants' writing skills. **Business Communication Quarterly**, v. 59, n. 4, p. 111-121, dez. 1996.

CHAN, P., EZZAMEL, M., GWILLIAM, D. Determinants of audit fees for quoted UK companies. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 20, n. 6, p. 765-786, nov. 1993.

CHEETHAM, G.; CHIVERS, G. The reflective (and competent) practitioner: a model of professional competence which seeks to harmonise the reflective practitioner and competence-based approaches. **Journal of European Industrial Training**, v. 22, n. 7, p. 267-276, 1998.

_____.; _____. Towards a holistic model of professional competence. **Journal of European Industrial Training**, v. 20, n. 5, p. 20-30, 1996.

CHENG, M.-I.; DAINITY, A.R.J.; MOORE, D.R. What makes a good project manager? **Human Resource Management Journal**, v. 15, n. 1, p. 25-37, 2005.

_____.; _____.; _____. The differing faces of managerial competency in Britain and America, **Journal of Management Development**, v. 22, n. 6, p. 527-537, 2003.

CHOO, F.; TROTMAN, K. T. The Relationship Between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors. **The Accounting Review**, v. 66, n. 3, p. 464-485, jul. 1991.

COLLINS, F.; GATELY, S.; MUNTER, P. Working with clients' employees. **Journal of Accountancy**, v. 155, n. 5, p. 39-42, mai.1983.

COMMITTEE ON COURSE AND CURRICULA. Report of the committee on course and curricula. **The Accounting Review**, v. 38, n. 3, p. 601-607, jul. 1963.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Informações do Portal CVM. Disponível em: www.cvm.gov.br. Acesso em: 29 dez. 2010.

DALE, M.; ILES, P. **Assessing management skills: a guide to competencies and evaluation techniques**. London: Kogan Page, 1992.

DEANGELO, L.E. Auditor independence, 'low balling' and disclosure regulation. **Journal of Accounting and Economics**, v. 3, n. 2, p. 113-127, ago. 1981.

DEPPE, L.A.; SONDEREGGER, E.O.; STICE, J.D.; CLARK, D.C.; STREULING, G.F. Emerging competencies for the practice of accountancy, **Journal of Accounting Education**, v. 9, n. 2, p. 257-290, 1991.

DURAND, T. Forms of incompetence. In: **Conference of Management of Competence**, Oslo: Norwegian Scholl of Management, 1998.

DUTRA, J. S. **Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna**. São Paulo: Atlas, 2004.

ELLIS, S.R.; MAYER, M.A. Keeping the client satisfied. **Journal of Accountancy**, v. 178, p. 49-51, jul. 1994.

EMBY, C.; ETHERINGTON, L. D. Performance evaluation of auditors: Role of perceptions of superiors and subordinates. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 15, n. 2, p. 99-109, 1996.

FÁVERO, L.P.; BELFIORE, P.; SILVA, F.L.; CHAN, B.L. **Análise de dados**: Modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FLEURY, A.; FLEURY, M.T.L. Construindo o conceito de competência. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 5, ed. especial, p. 183-196, 2001.

FORTIN, A.; LEGAULT, M. Development of Generic Competencies: Impact of a Mixed Teaching Approach on Students' Perceptions. **Accounting Education: An International Journal**, v. 19, n. 1-2, p. 93-122, fev./abr. 2010.

FRANCIS, M.C.; MULDER, T.C.; STARK, J.S. **Intentional Learning**: A Process for Learning to Learn in the Accounting Curriculum. Sarasota: Accounting Education Change Commission and American Accounting Association, 1995. Disponível em: <http://aaahq.org/AECC/>. Acesso em: 20 out. 2011.

FRECKA, T.J.; RECKERS, P.M.J. Rekindling the debate what's right and what's wrong with masters of accountancy programs the staff auditor's perspective. **Issues in Accounting Education**, v. 25, n. 2, p. 215-226, 2010.

_____.; NICHOLS, W.D. Characteristics of master's in accounting degree programs. **Issues in Accounting Education**, v. 19, n. 2, p. 165-188, mai. 2004.

FREDERICK, D.M. Auditors' Representation and Retrieval of Internal Control Knowledge. **The Accounting Review**, v. 66, n. 2, p. 240-258, abr. 1991.

GANGANI, N.; McLEAN, G.N.; BRADEN, R.A. A Competency-Based Human Resource Development Strategy. **Performance Improvement Quarterly**, v. 19, n.1, p. 127-140, 2006.

GARAVAN, T.N.; MCGUIRE, D. Competencies and workplace learning: some reflections on the rhetoric and the reality. **Journal of Workplace Learning**, v. 13, n. 4, p. 144-163, 2001.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOLEN, S.; LOONEY, S.W.; WHITE, R.A. An empirical examination of CPA perceptions of communication barriers between auditor and client. **Advances in Accounting**, v. 6, p. 233-249, 1988.

_____.; WHITE, R. Communicating effectively with clients. **The CPA Journal**, v. 53, p. 12-17, 1983.

GOLEN, S.R.; CATANACH JR.; A.H.; MOECKEL, C. The frequency and seriousness of communication barriers in the auditor-client relationship. **Business Communication Quarterly**, v. 60, n. 3, p. 25-37, set. 1997.

GOODE, W.J.; HATT, P.K. **Métodos em pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Comp. Ed. Nacional, 1979.

HASSALL, T.; DUNLOP, A.; LEWIS, S. Internal audit education: exploring professional competence. **Managerial Auditing Journal**, v. 11, n. 5, p. 28-36, 1996.

HELLIAR, C.V.; MONK, E.A.; STEVENSON, L.A. The Development of Trainee Auditors' Skills in Tertiary Education. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 3, p.185-202, 2009.

HIRSH, W.; STREBLER, M. Defining managerial skills and competences. In: MUMFORD, A. (Ed.). **Gower Handbook of Management Development**, p. 79-96, Aldershot: Gower, 1994.

HOFFMANN, T. The meanings of competency. **Journal of European Industrial Training**, v. 23, n. 6, p. 275-285, 1999.

HUNT, J.M. Toward the development of a competency model of family firm leadership. In: 12th Annual National Conference, United States, Association for Small Business and Entrepreneurship, Clearwater, FL, 15-18 Jan. 1998. **Anais...** Disponível em:

<<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.196.1921>>. Acesso em: 13 out. 2011.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Education Standard 3 – Professional Skills and General Education. In: **Handbook of International Education Pronouncements**. New York: IFAC, 2010. Disponível em: <http://www.ifac.org>. Acesso em: 25 out. 2011.

_____. International Education Standard 8 – Competence Requirements for Audit Professionals. In: **Handbook of International Education Pronouncements**. New York: IFAC, 2010a. Disponível em: <http://www.ifac.org>. Acesso em: 25 out. 2011.

IRELAND, J. C. An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. **Journal of Business Finance and Accounting**, v. 30, n. 7-8, p. 975-1015, 2003.

JESSUP, G. **Outcomes: NVQs and the Emerging Model of Education and Training**. London: Falmer Press, 1991.

JIAMBALVO, J. Measures of accuracy and congruence in the performance evaluation of CPA personnel: Replication and extensions. **Journal of Accounting Research**, v. 20, n. 1, p.152-161, 1982.

_____. Performance evaluation and directed job effort: Model development and analysis in a CPA firm setting. **Journal of Accounting Research**, v. 17, n. 2, p. 436-455, 1979.

JUND, S. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

KIDA, T. E. Performance evaluation and review meeting characteristics in public accounting firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 2, p. 137-147, 1984.

LE BOTERF, G. **De la Compétence: essai sur un attracteur étrange**. Paris: Les Editions d'Organisation, 1994.

_____. **L'ingénierie des compétences**. Paris: Les Éditions d'Organisation, 1999.

LE DEIST, F. D.; WINTERTON, J. What is competence? **Human Resource Development International**, v. 8, n. 1, p. 27-46, mar. 2005.

LEVENTIS, S.; CARAMANIS, C. Determinants of audit time as a proxy of audit quality. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 5, p. 460-478, 2005.

LEVY-LEBOYER, C. **Gestión de las competencias: cómo analizarlas, cómo evaluarlas, cómo desarrollarlas**. Barcelona: Gestión 2000, 1997.

MANGHAM, I. In search of competence, **Journal of General Management**, v. 12, n. 2, p. 5-12, 1986.

MANSFIELD, B. Competence in transition. **Journal of European Industrial Training**, v. 28 n. 2-3-4, p.296-309, 2004.

_____.; MITCHELL, L. **Towards a Competent Workforce**. London: Gower, 1996.

MARTIN, G; STAINES, H. Managerial Competences in Small Firms, **Journal of Management Development**, v. 13, n. 7, p.23-34, 1994.

MARTINS, G.A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

McCLELLAND, D.C. How motives, skills and values determine what people do. **American Psychologist**, v. 40, n. 7, p. 812-825, jul.1985.

_____. Testing for competence rather than for “intelligence”. **American Psychologist**, v. 28, n. 1, p. 1-14, jan. 1973.

_____. Identifying competencies with behavioural-event interviews. **Psychological Science**, v. 9, n. 5, p. 331-339, set. 1998.

McINTOSH, E.R. **Competency Framework for Internal Auditing: an overview**. Volume 1. Altamonte Springs (FL): The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1999.

- MCKNIGHT, C. A.; WRIGHT, W. F. Characteristics of Relatively High-Performance Auditors. **Auditing**, v. 30, n. 1, p. 191-206, 2011.
- MITCHELMORE, S.; ROWLEY, J. Entrepreneurial competencies: a literature review and development agenda. **International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research**, v. 16, n. 2, p. 92-111, 2010.
- MUNCK, L.; MUNCK, M.G.M.; SOUZA, R.B. Gestão de pessoas por competências: análise de repercussões dez anos pós-implantação. **RAM – Revista de Administração Mackenzie**, v. 12, n. 1, São Paulo, p. 4-52, jan./fev. 2011.
- NAQUIN, S. S.; WILSON, J. Creating competency standards, assessments and certification. **Advances in Developing Human Resources**, v. 4, n. 2, p. 180-187, mai. 2002.
- NG, P.P.H.; TAI, B.Y.K. An empirical examination of the determinants of audit delay in Hong Kong. **British Accounting Review**, v. 26, p. 43-59, 1994.
- NORRIS, N. The trouble with competence. **Cambridge Journal of Education**, v. 21, n. 3, p. 1-11, nov. 1991.
- OLIVEIRA, S.L. **Tratado de Metodologia Científica**: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- PALMER, K. N.; ZIEGENFUSS, D. E.; PINSKER, R. E. International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 7, p. 889-896, 2004.
- PALMROSE, Z.V. Audit fees and auditor size: further evidence. **Journal of Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 97-110, 1986.
- PEPINELLI, R.C.C.; DUTRA, M.H.; ALBERTON, L. A Percepção dos Auditados em Relação às Competências Comportamentais dos Auditores Independentes: Um Estudo Empírico na Região da Grande Florianópolis/SC. In: 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2011. **Anais...** Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/457.pdf> . Acesso em: 30 jul. 2011.

PHILIPSEN, N.C.; LAMM, N.H.; REIER, S.L. Continuing Competency for Nursing Licensure. **The Journal for Nurse Practitioners**, v. 3, n. 1, p. 41-45, jan. 2007.

RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I.M.(org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUAS, R.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. **Os novos horizontes da gestão: Aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

RUSS-EFT, D. Defining competencies: a critique. **Human Resource Development Quarterly**, v. 6, n. 4, p. 329-335, 1995.

SHANNON, D.S.; STEVENS, W.T. The behavioral patterns of auditors. In: Siegel, G.; RAMANAUSKAS-MARCONI, H. (Eds.). **Behavioral accounting**. Cincinnati: South-Western, p. 292-323, 1989.

SHANTEAU, J. Psychological characteristics and strategies of expert decision makers. **Acta Psychologica**, v. 68, n. 1-3, p. 203-215, set. 1988.

SIEGEL, G. Looking at the firm through clients' eyes. *Journal of Accountancy*, v. 167, n. 3, p. 70-75, mar. 1989.

_____; SORENSEN, J.E. **Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession, the 1999 Practice Analysis of Management Accounting**. Montvale (NJ): Institute of Management Accountants, 1999.

_____; _____. **What Corporate America Wants in Entry-level Accountants: Results of Research**. Montvale (NJ): Institute of Management Accountants, 1994.

SILVA, A.C.R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SMITH, B.; MORSE, E. **Entrepreneurial Competencies: Literature Review and Best Practices**, Small Business Policy Branch, Industry Canada, Ottawa, 2005.

SMITH, C.H.; WILCOX, K.A. The Existence of Perceived Conflict in the Auditor-Client System: A Field Study. **Quarterly Review of Economics and Business**, v. 22, p. 6-26, 1982.

SOARES, V. Novo perfil requer mais habilidades gerenciais. **Valor Econômico**, São Paulo, 28 fev. 2011. Caderno Eu & Carreira. Disponível em: <http://www.valor.com.br/arquivo/874807/novo-perfil-requer-mais-habilidades-gerenciais>. Acesso em: 04 out. 2011.

SPENCER, L.; SPENCER, S. **Competence at Work: Model for Superior Performance**. New York: Wiley, 1993.

STERNBERG, R. KOLLIGIAN, J. Jr. **Competence Considered**. New Haven: Yale University Press, 1990.

STROOBANTS, M. A Visibilidade das competências. In: ROPÉ, F.; TANGUY, L. (orgs.). **Saberes e Competência: o uso de tais noções na escola e na empresa**. Campinas, Papirus, 1997.

TAN, H.-T. Organizational Levels and Perceived Importance of Attributes for Superior Audit Performance. **Abacus**, v. 35, n. 1, p. 77-90, 1999.

_____.; LIBBY, R. Tacit Managerial versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in the Field. **Journal of Accounting Research**, v. 35, n. 1, p. 97-113, 1997.

WEBER, R. Some Characteristics of the Free Recall of Computer Controls by EDP Auditors. **Journal of Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 214-241, 1980.

WHITE, R. W. Motivation Reconsidered: the concept of competence. **Psychological Review**, Carnegie Mellon, v. 66, n. 5, p. 297-333, sep., 1959.

ZARIFIAN, P. **Objectif compétence: Entreprise & carrières**. Paris: Liaisons, 1999.

_____. **Objetivo competência:** por uma nova lógica. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICE A – Questionário da Pesquisa

COMPETÊNCIAS, CAPACIDADES E HABILIDADES DO AUDITOR

Prezado (a) Senhor (a),

Esta pesquisa tem como objetivo verificar a percepção dos auditados (clientes das empresas de auditoria) sobre as competências, capacidades e habilidades do auditor contábil independente.

A intenção não é analisar ou avaliar o conhecimento dos respondentes, nem a adequação das respostas obtidas, quanto à sua correção ou incorreção, o objetivo é obter a percepção de cada respondente sobre estas características, de modo que a sinceridade nas respostas é essencial.

Ressaltamos que as respostas obtidas são de caráter confidencial e que os dados serão analisados estatisticamente e de forma global, sem verificação da identidade do respondente ou da empresa a que pertence.

Agradecemos antecipadamente a sua colaboração!

Atenciosamente,

Rita de Cássia C. P. Camargo
Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)
ritapepinelli@hotmail.com

Luiz Alberton
Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

***Obrigatório**

Parte I - Informações sobre o respondente

1.1 Sexo: *

- Masculino
- Feminino

1.2 e-mail (opcional):

Deixe o seu e-mail caso queira receber os resultados da pesquisa.

1.3 Grau de instrução (concluído): *

- Ensino Médio
- Graduação
- Curso Técnico
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Outro:

1.4 Caso tenha curso superior ou curso técnico qual sua área de formação? *

- Administração
- Contabilidade
- Economia
- Direito
- Outro:

1.5 Quanto tempo de experiência profissional você possui? *

- 1 ano
- de 2 a 5 anos
- de 6 a 10 anos
- de 11 a 20 anos
- mais de 21 anos

1.6 Em qual setor da empresa você trabalha? *

Por exemplo: Contábil, Financeiro, Recursos Humanos etc.

1.7 Qual a sua função na empresa? *

Por exemplo: Analista Contábil, Analista financeiro, Gerente de Recursos Humanos, etc.

Parte II - Informações sobre o auditor que você tem contato

Este estudo refere-se EXCLUSIVAMENTE ao AUDITOR CONTÁBIL INDEPENDENTE, portanto, suas respostas devem basear-se somente na convivência com o mesmo e com o serviço de auditoria contábil independente.

2.1 Qual a quantidade de auditorias que você já acompanhou, levando em consideração toda sua experiência profissional? *

- Nenhuma
- de 1 a 2
- de 3 a 5
- de 6 a 10
- mais de 11

2.2 Selecione abaixo as firmas de auditoria que já auditaram empresas em que você trabalhou: *

Obs.: Esta questão refere-se apenas ao período em que você trabalhou nestas empresas e teve contato com os auditores.

- PRICEWATERHOUSECOOPERS;
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU;
- KPMG;
- ERNST & YOUNG;
- TREVISAN e/ou BDO BRAZIL;
- BOUCINHAS, CAMPOS & CONTI;
- DIRECTA;
- HORWATH (TUFANI, REIS & SOARES);
- BKR - LOPES, MACHADO;
- HLB AUDILINK & CIA AUDITORES;
- TERCO GRANT THORNTON;
- Outro:

2.3 Cite pela ordem decrescente, quais foram as três últimas firmas de auditoria que você teve contato com os auditores: *

2.4 Há quanto tempo, aproximadamente, a firma de auditoria independente atual, presta serviços para empresa que você trabalha? *

- 1 ano
- 2 anos
- 3 anos
- 4 anos
- 5 anos
- mais de 5 anos

2.5 O período em que ocorre auditoria independente na empresa que você trabalha é: *

- mensal
- trimestral
- semestral
- anual
- Outro:

2.6 No decorrer de um trabalho de auditoria independente anual, quanto tempo, aproximadamente, você mantém contato com o auditor? *

- 1 dia no máximo
- 1 semana no máximo
- de 1 a 2 semanas
- de 3 a 4 semanas
- mais de 1 mês (constantemente em contato)

2.7 Qual a forma de contato mais frequente que você mantém com o auditor? *

- pessoal
- por meio de relatórios
- através de contato eletrônico
- através de telefone
- Outro:

2.8 Que função exerce o auditor que geralmente você tem maior contato? *

- Auditor Responsável
- Auditor Gerente/Supervisor
- Auditor Sênior
- Auditor Pleno / Semi-Sênior
- Trainee / Assistente
- Não sei responder

Parte III – Percepção das competências, capacidades e habilidades do auditor

Para cada afirmação a seguir, assinale a alternativa que melhor representa a sua percepção sobre cada competência, capacidade ou habilidade do AUDITOR CONTÁBIL INDEPENDENTE que você já teve contato.

Considere:

(1) Discordo Totalmente; (2) Discordo; (3) Nem concordo, nem discordo; (4) Concordo; e (5) Concordo Totalmente.

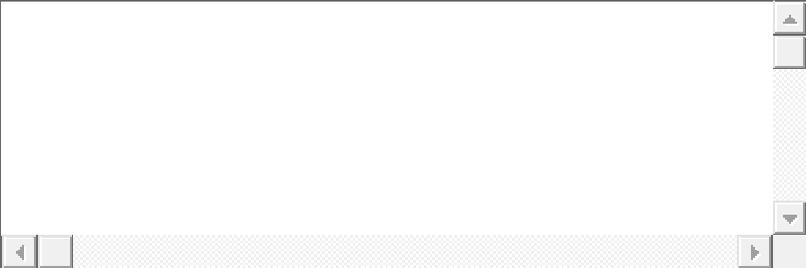
Habilidades Intelectuais**3.1 Demonstra habilidade para interpretação e avaliação das observações, comunicações, informações e argumentações. ***

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente				

3.40 Demonstra compreender as necessidades dos clientes (auditados), realizando um atendimento personalizado para a empresa auditada. Apresenta soluções para os problemas dos auditados de forma tempestiva. Tem um bom conhecimento do negócio do cliente e das suas necessidades a curto e à longo prazo. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente				

Este espaço é reservado para que você deixe seu comentário caso queira relatar sua experiência na relação entre auditor e auditado, tenha alguma sugestão para melhorar esta relação, ou até mesmo caso queira deixar algum comentário sobre esta pesquisa.



Tecnologia [Google Docs](#)

[Denunciar abuso](#) - [Termos de Serviço](#) - [Termos Adicionais](#)