

Uma publicação do



RMC, Revista Mineira de Contabilidade,  
Belo Horizonte, v. 19, n. 3, setembro/dezembro 2018  
<http://revista.crcmg.org.br>  
ISSN: 2446-9114



# RMC

Revista Mineira de Contabilidade  
*Journal of Accounting of Minas Gerais*



Parque das Águas – Caxambu/MG

| **Agressividade fiscal e o comportamento da *chief executive officer* – CEO feminina no Brasil**

| **O que é ser um bom professor? Análise das competências docentes pela ótica discente**

| **Desenvolvimento de competências e a trajetória do *controller***

| **Objetivo e características qualitativas da informação contábil: uma análise comparativa do SATTA e estrutura conceitual para o relatório financeiro (ED/2015/3)**

| **Perfil e competências do *controller* em empresas no Recife**

| **Principais assuntos de auditoria: expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria**

**REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE**

Periodicidade quadrimestral

Volume 19, n.º 3, Setembro/Octubre/Novembro/Dezembro de 2018

ISSN 2446-9114

**CRCMG**

Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais

Rua Cláudio Manoel, 639 – Savassi – Cep 30140-100

BH/MG – Tel: (31) 3269-8400 – E-mail: [rcrcmg@crcmg.org.br](mailto:rcrcmg@crcmg.org.br)

Edição: Fernanda Oliveira – MG 06296 JP

Redação: Déborah Arduini – MG 15468 JP

Assistente Editorial: Suélen Teixeira de Paula

Revisão de Língua Inglesa: Sabrina Silva

Diagramação: Phábrica de Produções

Capa: Samuel Mangia – Prefeitura Municipal de Caxambu

E-mail: [revista@crcmg.org.br](mailto:revista@crcmg.org.br)

Os conceitos emitidos em artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. As matérias desta revista podem ser reproduzidas, desde que citada a fonte.

**CORPO DIRETIVO****Presidente do CRCMG**

Rosa Maria Abreu Barros, Brasil

**Comitê de Política Editorial**

Prof.ª. Dra. Virginia Granate Costa Sousa, ISCA/UA, Portugal; Prof. Dr. Alexandre Bossi Queiroz, Brasil; Prof. Dr. Ilirio José Rech, Universidade Federal de Goiás (UFG), Brasil; Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil; Prof. Dr. Joseilton Alves Diniz, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil; Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil; Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques, Universidade Estadual de Maringá (UEM), Brasil; Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Brasil

**Editora**

Prof.ª. Dra. Edvalda Araújo Leal, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

**Editores Adjuntos**

Prof. Dr. Gilberto José Miranda, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil; Prof.ª. Dra. Rosemeire Pimentel Gonzaga, UFES - Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil; Prof.ª. Dra. Nábia de Araújo Santos, Departamento de Administração e Contabilidade Universidade Federal de Viçosa (UFV), Brasil; Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva, Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix (CEUNIH), Brasil; Prof.ª. Dr.ª. Bruna Camargos Avelino, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

**Corpo Editorial Científico**

Prof.ª. Dra. Márcia Athayde, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil; Prof.ª. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil; Prof.ª. Dra. Patrícia De Souza Costa, Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Brasil; Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (FIIPECAF) Brasil & University of Illinois at Urbana-Champaign – UIUC, EUA; Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil; Prof. Dr. Valcimir Nossa, FUCAPE Business School, Brasil; Prof.ª. Dra. Vilma Geni Slomski, FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil; Prof.ª. Dra. Xiomara Esther Vásquez Carrazana, Universidade de Gramma, UDG, Cuba, Cuba

**Avaliadores Ad Hoc**

Prof. Dr. Alan Diógenes Góis; Prof. Dr. Alcindo Cipriano Argolo Mendes; Prof. Dr. André Luis Milagres Fernandes; Prof. Dr. Anísio Candido Pereira; Prof. Dr. Antonio Lopo Martinez; Prof. Dr. Benjamin Cristóbal Mardine Acuña; Prof. Dr. Beno Nicolau Bieger; Prof. Dr. Carlos Alberto Kuhl; Prof. Dr. Carlos Costa; Prof. Dr. César Augusto Tiburcio Silva; Prof. Dr. Claudio de Souza Miranda; Prof. Dr. Claudio Marcelo Edwards Barros; Prof. Dr. Daniel Magalhães Mucci; Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente; Prof. Dr. Edmilson Patrocínio De Sousa; Prof. Dr. Eduardo José Zanoteli; Prof. Dr. Eduardo Mendes Nascimento; Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima; Prof. Dr. Eric Barreto de Oliveira; Prof. Dr. Ewerton Alex Avelar; Prof. Dr. Fábio Yoshio Sugui Motoki; Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza; Prof. Dr. Gabriel Moreira Campos; Prof. Dr. Geraldo Alemardo Leite Filho; Prof. Dr. Gilênio Borges Fernandes; Prof. Dr. Ilirio José Rech; Prof. Dr. Ivan Canan; Prof. Dr. Janilson Antonio da Silva Zarf; Prof. Dr. Janser Moura Pereira; Prof. Dr. João Estevão Barbosa Neto; Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin; Prof. Dr. José Hilton Santos Aguiar; Prof. Dr. José Marcos da Silva; Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas; Prof. Dr. Jose Roberto Souza Francisco; Prof. Dr. Joseilton Silveira da Eocha; Prof. Dr. Josué Pires Braga; Prof. Dr. Juliano Almeida de Faria; Prof. Dr. Kleber Araújo; Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo; Prof. Dr. Leonardo Ensslin; Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Avila; Prof. Dr. Luiz Antonio Abrantes; Prof. Dr. Luiz Panhoca; Prof. Dr. Mamadou Dieng; Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias; Prof. Dr. Marcelo Marchine Ferreira; Prof. Dr. Marcelo Moll Brandão; Prof. Dr. Marcelo Tavares; Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli; Prof. Dr. Mateus Clóvis de Souza Costa; Prof. Dr. Nilton Cezar Carraro; Prof. Dr. Odilanei Moraes dos Santos; Prof. Dr. Otávio Gomes Cabello; Prof. Dr. Paulo Cesar de Melo Mendes; Prof. Dr. Rafael Confetti Gatsios; Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho; Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo; Prof. Dr. Roberto Bomgiovanni Cazzari; Prof. Dr. Robson Zuccolotto; Prof. Dr. Rodrigo Fernandes Malaquias; Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi; Prof. Dr. Sandro Vieira Soares; Prof. Dr. Sérgio Lemos Duarte; Prof. Dr. Sílvio Parodi Oliveira Camilo; Prof. Dr. Talles Viana Brugn; Prof. Dr. Thiago Alberto dos Reis Prado; Prof. Dr. Thiago De Melo Teixeira da Costa; Prof. Dr. Wagner Antônio Marques; Prof. Dr. Wagner de Paulo Santiago; Prof. Dr. Walmer Faroni; Prof.ª. Dra. Ana Lucia Carvalho Santos; Prof. Msc. Alex Augusto Timm Rathke; Prof. Msc. Anderson de Oliveira Reis; Prof. Msc. Antônio Augusto Brion Cardoso; Prof. Msc. Antônio Paulo Machado Gomes; Prof. Msc. Antônio Paulo Machado Gomes; Prof. Msc. Cassius Klay Silva Santos; Prof. Msc. Cicero Jose Oliveira Guerra; Prof. Msc. Ciro Gustavo Bragança; Prof. Msc. Cláudio Moreira Santana; Prof. Msc. Clayton Robson Moreira da Silva; Prof. Msc. Cristiano Moreira Silva; Prof. Msc. Daniel José Cardoso da Silva; Prof. Msc. Danilo Lacerda Borges; Prof. Msc. Davy Antonio da Silva; Prof. Msc. Dilson Cerqueira da Silva; Prof. Msc. Douglas Tadeu de Oliveira Ribeiro; Prof. Msc. Edilei Rodrigues de Lames; Prof. Msc. Eduardo Bona Safe de Matos; Prof. Msc. Elizio Marcos dos Reis; Prof. Msc. Fernando Ferreira Dias Filho; Prof. Msc. Flávio José de Melo; Prof. Msc. Hudson Soares Moreira; Prof. Msc. Hugo Dias Amaro; Prof. Msc. Jardson Edson Guedes da Silva Almeida; Prof. Msc. João Paulo Resende de Lima; Prof. Msc. Joeldson Ferreira Guedes; Prof. Msc. Leilson Barbosa Silva; Prof. Msc. Lucas Carrilho do Couto; Prof. Msc. Lucy Fatima Assis Freitas; Prof. Msc. Luis Carlos Barbosa dos Santos; Prof. Msc. Marúcio Cândido; Prof. Msc. Mauro Machado Costa; Prof. Msc. Neirilaíne Silva de Almeida; Prof. Msc. Nevison Amorim Pereira; Prof. Msc. Octávio Valente Campos; Prof. Msc. Oria Batista Freitas; Prof. Msc. Paulo Henrique Leal; Prof. Msc. Paulo Victor Gomes Novaes; Prof. Msc. Rafael Borges Ribeiro; Prof. Msc. Reiner Alves Botinha; Prof. Msc. Renan Barabanov de Assis; Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo; Prof. Msc. Roberto Miranda Masculino Fully; Prof. Msc. Roberto Silva da Penha; Prof. Msc. Robson Queiroz Pereira; Prof. Msc. Ronaldo José Régio de Araújo; Prof. Msc. Rudah Giasson Lucas; Prof. Msc. Samuel de Oliveira Durso; Prof. Msc. Samuel de Paiva Naves Mamede; Prof. Msc. Sandra Mara Iesbly Valmorbidia; Prof. Msc. Sidney Pires Martins; Prof. Msc. Terence Machado Boia; Prof. Msc. Thalysion Renan Bitencourt Machado; Prof. Msc. Thiago Bruno de Jesus Silva; Prof. Msc. Vagner Alves Arantes; Prof. Msc. Victor Hugo Pereira; Prof. Msc. Vitor Hideo Nasu; Prof. Msc. William

Martins de Gouveia; Prof. Msc. Wilson Tarantin Júnior; Prof. Msc. Yuri Gomes Paiva Azevedo; Prof.ª. Dra. Aline Barbosa Miranda; Prof.ª. Dra. Ana Paula Capuano da Cruz; Prof.ª. Dra. Bianca Quirantes Checon; Prof.ª. Dra. Claudia Ferreira da Cruz; Prof.ª. Dra. Diane Rossi Maximiano Reina; Prof.ª. Dra. Edvalda Araújo Leal; Prof.ª. Dra. Elisabeth de Oliveira Vendramin; Prof.ª. Dra. Erika Monteiro de Souza e Savi; Prof.ª. Dra. Iracema Neves Aragão; Prof.ª. Dra. Janylúce Rezende Gama; Prof.ª. Dra. Joyce Mariella Medeiros Cavalcanti; Prof.ª. Dra. Juliana Gonçalves de Araújo; Prof.ª. Dra. Juliana Ventura Amaral; Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques; Prof.ª. Dra. Lara Cristina F de A. Fehr; Prof.ª. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias; Prof.ª. Dra. Lilian Perobon Mazzer; Prof.ª. Dra. Lísia de Melo Queiroz; Prof.ª. Dra. Lucíneia Chiarelli; Prof.ª. Dra. Márcia Athayde; Prof.ª. Dra. Márcia Bianchi; Prof.ª. Dra. Maria Elisabeth M. C. Andrade; Prof.ª. Dra. Marília Nascimento; Prof.ª. Dra. Marlene Welter; Prof.ª. Dra. Marli Auxiliadora Silva; Prof.ª. Dra. Mayla Cristina Costa; Prof.ª. Dra. Nilceia Cristina dos Santos; Prof.ª. Dra. Patrícia de Souza Costa; Prof.ª. Dra. Patrícia Romualdo de Almeida; Prof.ª. Dra. Patrícia Villa Costa Vaz; Prof.ª. Dra. Raissa Silveira de Farias; Prof.ª. Dra. Renata Turola Takamatsu; Prof.ª. Dra. Roberta Carvalho Alencar; Prof.ª. Dra. Romina Batista de Lucena Souza; Prof.ª. Dra. Sandra Melo dos Reis; Prof.ª. Dra. Sayuri Unoki de Azevedo; Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas; Prof.ª. Dra. Simone Silva da Cunha Vieira; Prof.ª. Dra. Stella Maris Lima Altoé; Prof.ª. Dra. Teresa Cristina Janes Carneiro; Prof.ª. Dra. Thayse Machado Guimarães; Prof.ª. Msc. Carla Beatriz Marques Rocha e Mucci; Prof.ª. Msc. Carolina Venturini Marcelino; Prof.ª. Msc. Cláudio Luiz de Freitas; Prof.ª. Msc. Daiana Braguetto Martins; Prof.ª. Msc. Daniela Araújo dos Anjos; Prof.ª. Msc. Diana Lúcia de Almeida; Prof.ª. Msc. Diane Rossi Maximiano Reina; Prof.ª. Msc. Divane Dias dos Santos Nascimento; Prof.ª. Msc. Edicreia dos Andrade dos Santos; Prof.ª. Msc. Elise Soerger Zaro; Prof.ª. Msc. Elizangela Lourdes de Castro; Prof.ª. Msc. Elhbian de Moraes Sanchez; Prof.ª. Msc. Fabrícia Souza Teixeira; Prof.ª. Msc. Fernanda da Silva Momo; Prof.ª. Msc. Fláudia Emine Alves de Souza; Prof.ª. Msc. Josilene da Silva Barbosa; Prof.ª. Msc. Juliana Ramos Trindade Rosa; Prof.ª. Msc. Larissa Couto Campos; Prof.ª. Msc. Leticia Medeiros da Silva; Prof.ª. Msc. Liege Carmo; Prof.ª. Msc. Lis Daiana Bessa Taveira; Prof.ª. Msc. Marcielle Anzilago; Prof.ª. Msc. Maria Audenora Rufino; Prof.ª. Msc. Maria Mariete Aragão Melo Pereira; Prof.ª. Msc. Marise Santana de Rezende; Prof.ª. Msc. Mônica Aparecida Ferreira; Prof.ª. Msc. Monique da Silva Santana; Prof.ª. Msc. Nadielli Maria dos Santos Galvão; Prof.ª. Msc. Natália Mendes de Lima; Prof.ª. Msc. Nyalle Matos Matos; Prof.ª. Msc. Raquel Wille Sarquis; Prof.ª. Msc. Renata Luciana dos Reis Magalhães; Prof.ª. Msc. Renata Mendes de Oliveira; Prof.ª. Msc. Renata Nogueira Braga; Prof.ª. Msc. Risolene Alves de Macena Araújo; Prof.ª. Msc. Roberta Maia Said; Prof.ª. Msc. Silvana Arantes; Prof.ª. Msc. Simone Luiza Florio; Prof.ª. Msc. Tamires Sousa Araújo; Prof.ª. Msc. Tassiani Aparecida dos Santos de Oliveira; Prof.ª. Msc. Vanessa Ramos da Silva; Prof.ª. Msc. Verônica de Fátima Santana; Prof.ª. Msc. Veronica Silva Ricardo; Prof.ª. Msc. Vivian Duarte Couto Fernandes; Prof.ª. Msc. Victor Godeiro de Medeiros Lima

**CONSELHO DIRETOR 2018/2019****Presidente**

Rosa Maria Abreu Barros

**Vice-Presidente de****Administração e Planejamento**

Sandra Maria de Carvalho Campos

**Vice-Presidente de Ética e Disciplina**

Suely Maria Marques de Oliveira

**Vice-Presidente de Fiscalização**

Jens Erik Hansen

**Vice-Presidente de Registro**

Romualdo Eustáquio Cardoso

**Vice-Presidente de Controle Interno**

Milton Mendes Botelho

**Vice-Presidente de****Desenvolvimento Profissional**

Jacqueline Aparecida Batista de Andrade

**Vice-Presidente de****Relacionamento Institucional**

Oscar Lopes da Silva

**Conselheiros Efetivos**

Adelaide Maria da Cruz; Adriana da Conceição Timóteo; Berenice Pereira Sucupira; Cristiano Francisco Fonseca Neves; Cristina Lisboa Vaz de Mello; Diógenes de Sousa Ferreira; Domingos Sávio Alves da Cunha; Edivaldo Duarte de Freitas; Emar Pereira dos Santos; Eduardo Lara e Silva; Edvar Dias Campos; Geraldo Bonfim e Silva; Jacqueline Aparecida Batista de Andrade; Jairo Marques Lopes Bahia; Janilton Marcel de Paiva; Jens Erik Hansen; Lucila Carmélia de Andrade; Luiz Carlos Alves; Manoel Rodrigues Neto; Marcos de Sá Goulart; Maria da Conceição Barros de Rezende Ladeira; Mário Lúcio Gonçalves de Moura; Marlúcio Cândido; Mauro Sérgio de Melo; Milton Mendes Botelho; Oscar Lopes da Silva; Patrícia Antonacci Neves; Paulo Cezar Consentino dos Santos; Rachel Costa Mendonça; Romeci Rodrigues dos Santos; Romualdo Eustáquio Cardoso; Ronaldo Maciel Dutra; Rosa Maria Abreu Barros; Sandra Maria de Carvalho Campos; Suely Maria Marques de Oliveira; Valmir Rodrigues da Silva

**Conselheiros Suplentes**

Adriana Maria Rocha; Alexandre Queiroz de Oliveira; Amaro da Silva Júnior; Aretuza de Pinho Tavares; Benedito Torres; Bionor da Silva Cunha; Braz Rozado Costa; Carlos Wagner Alves de Lima; Cesar Augusto de Barros; Clênio Alves Costa; Denise de Oliveira Santos; Edmarcos Braga dos Santos; Evani Lúcio de Melo; Fabiana de Oliveira Andrade; Filemon Augusto Assunção de Oliveira; Gideão José Pinto Oliveira; Heleno Souza de Aquino; Hélio Ricardo Teixeira de Moura; Joseane Costa Mayrink de Lima; Kéren Happuch Mirante Ferreira; Leonardo Firmiano dos Santos; Marco Antônio Amaral Pires; Marina Lis Abreu Barros; Nelson Canedo de Magalhães; Patrícia Regina Teles; Raquel Angelo Araújo; Renata Wanderley Pereira; Renato Santos Septimio; Rodrigo Antônio Chaves da Silva; Sebastião Wagner Valim; Sidney Pires Martins; Silvana Maria Figueiredo Santos

Revista Mineira de Contabilidade. Ano 1, n. 1, 3º Trimestre, 2000.  
Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG.  
Trimestral  
ISSN 1806-5988

2 – Contabilidade – Periódico

CDU657 (051)

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet no sistema SEER, disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização. A RMC está utilizando o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) como meio de gerenciamento do periódico. O Sistema Eletrônico de Editoração (SEER) foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência à edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação online e sua indexação. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/>

© Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – 2015

## Editorial

Prezados Leitores,

Apresentamos a terceira edição de 2018 da Revista Mineira de Contabilidade, cuja missão é divulgar a produção de conhecimentos científicos, técnicos e tecnológicos na área contábil.

O primeiro artigo, intitulado **Agressividade fiscal e o comportamento da Chief Executive Officer feminina no Brasil**, de autoria de Regina Maria Nobre Antunes e Antônio Lopo Martinez, investiga a relação entre gênero e agressividade no planejamento fiscal.

Os autores do segundo trabalho, Raíssa Silveira de Farias, João Paulo Resende de Lima, Elisabeth de Oliveira Vendramin, Adriana Maria Procópio de Araújo e Roselaine Ruviaro Zanini analisaram quais competências são consideradas importantes no perfil de um bom professor de Contabilidade, sob a ótica discente, no artigo intitulado **O que é ser um bom professor? Análise das competências docentes pela ótica discente**.

Roberto José Vieira de Sousa Lima e Aneide Oliveira Araújo são autores do artigo **Desenvolvimento de competências e a trajetória do Controller**, cujo objetivo foi investigar os aspectos relacionados à trajetória do *Controller* e o desenvolvimento de competências necessárias à sua atuação profissional.

O quarto trabalho, dos autores Nara Cristina Ferreira Mendes, José Matias Pereira, Rafael Martins Noriller e Jossimar Pires da Silva, intitulado **Objetivo e características qualitativas da informação contábil: uma análise comparativa do SATTa e estrutura conceitual para o relatório financeiro (ED/2015/3)**, apresenta uma análise evolutiva da Teoria da Contabilidade, no que tange ao objetivo e às características qualitativas da informação contábil, por meio de análise comparativa entre os documentos SATTa e Estrutura Conceitual do IASB.

Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim, Anália Regina de Lima Oliveira, Suely Maria Silva Manzi e Melina França Cabra identificaram as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas no Recife no artigo **Perfil e competências do Controller em empresas no Recife**.

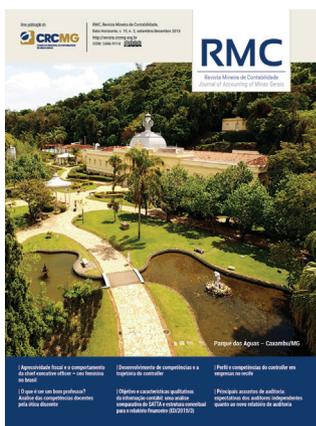
Por fim, com o propósito de analisar quais as expectativas dos auditores independentes quanto ao Novo Relatório de Auditoria Independente (NRA) e os efeitos no planejamento e honorários do serviço, Ana Carolina Vasconcelos Colares, Izabelle Karoline Cruz Alvez e Cássia de Oliveira Ferreira apresentam o artigo **Principais assuntos de auditoria: expectativas dos auditores independentes quanto ao Novo Relatório de Auditoria**.

Deixamos os nossos agradecimentos aos autores e aos avaliadores pelo cuidadoso e dedicado trabalho realizado e desejamos a todos uma excelente leitura!

Profa. Dra. Edvalda Araujo Leal

## Sumário

Agressividade fiscal e o comportamento da <i>chief executive officer</i> – CEO feminina no Brasil .....	5
O que é ser um bom professor? Análise das competências docentes pela ótica discente.....	15
Desenvolvimento de competências e a trajetória do <i>controller</i> .....	28
Objetivo e características qualitativas da informação contábil: uma análise comparativa do SATTA e estrutura conceitual para o relatório financeiro (ED/2015/3).....	41
Perfil e competências do <i>controller</i> em empresas no Recife.....	52
Principais assuntos de auditoria: expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria .....	64



### Parque das Águas - Caxambu - MG

Localizado nas montanhas do sul de Minas Gerais, na região da Serra da Mantiqueira, o município de Caxambu é uma das principais cidades do Circuito das Águas de Minas Gerais e é conhecida como uma importante estância hidromineral.

A origem do nome Caxambu é africana e remete às palavras *catcha* (tambor) e *mumbu* (música). O vocabulário servia, no tempo da escravidão, para designar não só o instrumento que os escravos tocavam nas danças, mas também a própria dança ou batuque. As lendas locais dizem que os escravos costumavam se reunir à beira das referidas águas, onde celebravam batuques memoráveis, ao som dos seus caxambus.

Com um território de 100,203 km<sup>2</sup>, a economia da cidade é movida pelo turismo, pela pecuária e pela agricultura. Caxambu tornou-se, no início do século XX, um dos principais pontos turísticos do sul de Minas Gerais, conectando, pela via férrea, o Rio de Janeiro ao Circuito das Águas. Com grande diversificação de hospedagens, a cidade passou a receber muitos visitantes.

A mais importante atração turística da cidade de Caxambu é o Parque das Águas, que possui cerca de 210.000m<sup>2</sup> de área e oferece atrações para todos os gostos e idades. O parque conta com 12 fontes de águas minerais, gasosas e medicinais, com propriedades diferentes umas das outras. Uma natureza exuberante se apresenta entre bosques, jardins e alamedas de grande beleza paisagística. O Parque das Águas de Caxambu abriga, ainda, o suntuoso Balneário de Hidroterapia, um tradicional centro hidroterápico, que oferece banhos de imersão em água mineral, piscina de hidroterapia, saunas a vapor e secas, duchas, além de vários tratamentos estéticos. O Parque das Águas também oferece outras atrações, como piscinas de água mineral, lago e pedalinhos, pista de cooper, quadras esportivas e um teleférico que alcança o topo do Morro Caxambu para uma deslumbrante vista da cidade.

Foto: Samuel Mangia - Prefeitura Municipal de Caxambu

# AGRESSIVIDADE FISCAL E O COMPORTAMENTO DA CHIEF EXECUTIVE OFFICER – CEO FEMININA NO BRASIL

## TAX AGGRESSIVENESS AND THE BEHAVIOR OF FEMALE CHIEF EXECUTIVE OFFICERS (CEOs) IN BRAZIL

### RESUMO

Este artigo investiga a relação entre gênero e agressividade do planejamento fiscal. Para tanto, analisamos a transição do Chief Executive Officer – CEO masculino para o feminino e a transição do CEO masculino-masculino. As conclusões apresentadas assentam-se em testes com uma amostra extraída do Economática, relativa ao período compreendido entre 2009 e 2014. Foram utilizadas duas métricas a fim de capturar a agressividade fiscal: a primeira, o Book Tax Differences (BTD), que mede a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável das empresas, e a segunda, o Effective Tax Rate (ETR), que mede a taxa de impostos paga em relação ao lucro operacional. Os resultados da nossa pesquisa sugerem que CEOs femininas estão associadas a um planejamento tributário mais suave, indicando menor agressividade fiscal em comparação com seus pares do sexo masculino. A idade constitui um fator que ameniza os dados. Já para as transições de CEO masculino-masculino, não foram encontrados dados estatisticamente relevantes.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário; Agressividade; Fiscal; CEO; Feminina.

### ABSTRACT

*This article investigates the relationship between gender and aggressiveness of fiscal planning. To do so, we analyzed Chief Executive Officer transitions (male-to-female CEOs and male-to-male CEOs). The conclusions presented are supported by tests with a sample drawn from Economática in the period 2009-2014. Two metrics were used to capture fiscal aggressiveness: the first, the Book Tax Difference (BTD), which measures the difference between the accounting profit and the taxable profit of the companies, and the second, the Effective Tax Rate (ETR) that measures the tax rate paid in relation to pretax profit. The results of our research suggest that female CEOs are associated with smoother tax planning, indicating less fiscal aggressiveness compared to their male counterparts. Age is a factor that softens the data. As for male-to-male CEO transitions, no statistically significant data were found.*

**Keywords:** Tax planning; tax aggressiveness; CEO; gender.

### Regina Maria Nobre Antunes

Mestre em Administração pela FUCEPE Business School (FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS). Especialista em normas IFRS e Normas Internacionais de Auditoria pela FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras, Pós-Graduada em Controladoria pela FGF – Faculdade da Grande Fortaleza. Graduada em Ciências Contábeis pelo CEUJI- ULBRA – Universidade Luterana do Brasil. Assessora na Contadoria Geral do Banco do Brasil S/A. Contato: Quadra 301, Conjunto 1, Lotes 3,4 e 5. Condomínio Viver Melhor – Samambaia Sul – DF. CEP: 72300.531 E-mail: [reggina.nobre@hotmail.com](mailto:reggina.nobre@hotmail.com).

### Antonio Lopo Martinez

Doutorando em Direito (Universidade de Coimbra/ Universidade de Salamanca). Doutor em Contabilidade (Universidade de São Paulo). Contato: Av. Princesa Isabel N. 542 Apt. 1201 Salvador, Ba, 40130 030, E-mail: [antoniolopo@terra.com.br](mailto:antoniolopo@terra.com.br)

## 1 INTRODUÇÃO

Este estudo busca examinar a relação entre gênero e a agressividade do planejamento fiscal, em especial, identificar se as Chief Executive Officer – CEOs femininas estão associadas à menor ou maior agressividade fiscal em comparação com seus pares do sexo masculino.

Em primeiro plano, faz-se necessário definirmos o termo agressividade fiscal à luz dos ensinamentos de Hanlon e Heitzman (2010, p. 27), que a definem como “atividades especificamente empreendidas para reduzir impostos ou contrair benefícios fiscais direcionados a fim de redução dos impostos”.

Conforme o entendimento de Francis et al. (2014), a agressividade fiscal constitui um fator importante que reflete o comportamento de altos executivos frente à tomada de decisões em situação de risco; e fornece subsídios para examinar diferenças de gênero para as profissões de gestão.

Com a finalidade de examinarmos a relação entre gênero e agressividade fiscal do CEO da empresa, replicamos com alguns ajustes a metodologia utilizada por Francis et al. (2014, p. 9) e Huang e Kisgen (2012, p. 4), que permite a análise de transição do sexo masculino para o feminino.

Testamos nossa hipótese com uma amostra de 476 itens. Encontramos 16 casos de transição do sexo masculino para o feminino e, ao final, escolhemos, aleatoriamente, 16 empresas de mesmo tamanho e setor e analisamos a transição homem-homem, totalizando 175 observações de transição de CEO. Ao analisar essas amostras, identificamos diferença significativa no período pós-transição que pode ser atribuída à mudança de gênero do CEO da empresa.

Para medir a agressividade fiscal, utilizaremos as métricas de ETR – *effective tax rate* – que consiste em avaliar o valor efetivamente pago pelo imposto em relação ao lucro antes do imposto. E a segunda métrica utilizada será o BTM – *Book tax difference*, que consiste em observar as diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável das empresas considerando os ativos das empresas.

Para todas as medidas de agressividade fiscal, encontramos uma diminuição no nível de agressividade posterior à transição masculino-feminino. Assim como os estudos de Francis et al. (2014, p. 9), nossa pesquisa indica que os executivos do sexo feminino possuem agressividade fiscal mais suave em comparação com seus pares do sexo masculino.

Para satisfazer nosso estudo, formulamos a seguinte hipótese:

H1: quando há transição de CEO masculino para o feminino, o planejamento fiscal da empresa tende a ser menos agressivo.

Nossa pesquisa sugere que as executivas femininas perseguem estratégias fiscais menos agressivas que seus pares do sexo masculino. Para Francis et al. (2014, p. 5), “o motivo pelo qual as mulheres praticam um planejamento fiscal mais suave, seja provavelmente para evitar riscos adicionais”.

Quanto à escolha de analisar o principal executivo da empresa – CEO e não o CFO – Chief Financial Officer, esta ocorre em virtude da percepção dos diferentes papéis que cada um desempenha nas empresas brasileiras. Segundo pesquisa realizada pela American Express, no ano de 2014, em conjunto com o *CFO Research e Spending Monitor*, no Brasil é o principal executivo da empresa que oferece uma visão estratégica para os negócios. E apenas 25% dos que responderam à pesquisa consideram o CFO como estrategista e 35%, como catalisador. (DELOITTE, 2016).

A justificativa para nossa escolha do tema tributário refere-se à resposta ao pedido de Hanlon e Heitzman (2012), que sugere que haja mais pesquisa sobre os impactos individuais dos altos executivos nas estratégias de planejamento fiscal das empresas.

Nesse sentido, o presente estudo mostra-se de grande relevância, pois trata da característica do gestor e a influência que ela exerce sobre a tomada de decisão na empresa. Esse fator é importante de ser destacado, tendo em vista, Huang e Kisgen (2012), concluírem em seus estudos que as finanças corporativas tradicionais ignoram, largamente, a influência que as características específicas do gestor têm sobre as tomadas de decisões, concentrando-se nas características da empresa em vez das características gerenciais dos executivos.

Nosso artigo está estruturado da seguinte forma: primeiramente, fizemos uma revisão de literatura em que enfatizamos a agressividade fiscal e as diferenças de gênero no comportamento de risco e pesquisas anteriores. Nos capítulos seguintes, desenvolvemos a metodologia e coleta de dados, apresentação e análise dos resultados, o teste de sensibilidade e por fim as considerações finais.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 Agressividade Fiscal

Os impostos representam um custo significativo para a empresa e uma redução nos fluxos de caixa disponíveis para a empresa e os acionistas, o que gera incentivos por parte das empresas e acionistas para reduzir impostos por meio de planejamento fiscal agressivo. (CHEN et al., 2010).

É importante observar, conforme entendimento de Francis (et al., 2014, p. 2), que: “posições fiscais agressivas estão sob olhares de auditores e autoridades fiscais”. Em outras palavras, as empresas não buscam ficar na mira do fisco ou até mesmo ter publicidade negativa de seus negócios, portanto, um planejamento fiscal agressivo pode ser repensado caso ponha em risco a reputação da empresa.

Alguns fatores contribuem para um planejamento fiscal mais agressivo, tais como: i) a política de incentivos da empresa ofertada a seus executivos, fator que pode ser minimizado pela boa governança das empresas. Assim, os execu-

tivos tendem a majorar o lucro como forma de aumentar seus ganhos e bonificações; ii) empresas que dão incentivos de ações a seus gestores os motivam a fazer investimentos arriscados visando maior retorno em sua carteira de ações. Para amenizar esse problema, as empresas devem estruturar benefícios adequados para garantir que os gestores pratiquem uma gestão fiscal eficiente. (DESAI; DHARMAPALA, 2006, p. 30; REGO e WILSON, 2012, p. 6; FRANCIS et al., 2014).

Ao determinar a agressividade tributária, os tomadores de decisão nas empresas estão trocando os custos pelos benefícios. O benefício mais óbvio da agressividade fiscal é a maior economia fiscal. (CHEN et al., 2010).

## 2.2 Diferenças de gênero no comportamento de risco

Para Bharath et al. (2009), o aumento da presença de mulheres em altos cargos executivos tem despertado o interesse em compreender possíveis diferenças nos estilos de tomada de decisão de executivos do sexo masculino e feminino e suas implicações.

De forma geral, a literatura tem explorado as características individuais dos gestores e a influência que elas exercem sobre a gestão das empresas, a exemplo de Dyreng et al. (2010) que concluíram em seus estudos que os executivos, de forma individual, podem provocar incremento na evasão fiscal das empresas que não são explicados simplesmente pela característica destas, mas em grande parte pela característica do gestor. Dyreng et al. (2010) chamaram essa característica de “efeito executivo”, que parece ser um determinante importante para a evasão fiscal das empresas.

Crosen e Gneezi (2009) afirmam em seu estudo que quase todas as decisões que os indivíduos fazem envolvem riscos, em especial no mercado de trabalho, em que estes escolhem caminhos de carreira. O consenso comum é que as mulheres são mais avessas ao risco, sendo isso verdadeiro, essa escolha pode levar as mulheres à menor média salarial, o que explicaria parte da diferença de gênero incondicional nas escolhas de carreira.

Porém, Grosen e Gneezi (2009) alertam que, mesmo que não existam diferenças reais nas atitudes de gênero em relação ao risco, a crença no estereótipo pode, por si só, trazer implicações para os cargos que são oferecidos às mulheres e, conseqüentemente, os salários. Em especial trabalhos que exigem decisões arriscadas, como investimentos.

Por sua vez, a aversão ao risco do gestor feminino, retrato na literatura, não significa necessariamente menores lucros para as empresas. Huang e Kisgen (2013, p. 1) analisaram o perfil corporativo de investimentos de mulheres e homens executivos, e constataram que “os investimentos realizados por executivas femininas davam retorno cerca de 2% maior que os dos executivos do sexo masculino”.

Atkinson et al. (2003) sugeriram que as diferenças de gênero, em última instância, têm sua raiz nas preferências individuais. Esses fatores podem influenciar a aversão ao risco diretamente ou em resultados que relacionam diferenças de gênero em relação à riqueza, renda e emprego.

Outros aspectos como acesso à informação e excesso de confiança do gestor podem explicar, ao menos em parte, as diferenças de gênero no modelo de gestão.

Bharat et al. (2009) afirmam que o impacto da informação sobre as tomadas de decisões de investimento tem duas dimensões separadas: as mulheres podem diferir no acesso à informação e podem, também, diferir em sua habilidade ou inclinação para usar a informação disponível, os pesquisadores relatam que os executivos masculinos fazem melhor uso de informações privilegiadas.

Quanto ao fator excesso de confiança, Huang e Kisgen (2012) estudaram o efeito desse fator sobre a tomada de decisão dos executivos e identificaram que “os executivos superconfiantes são mais suscetíveis de serem substituídos, uma vez que decisões excessivamente confiantes levam a resultados que não valorizam os acionistas do ponto de vista da exposição ao risco que essas decisões podem trazer”.

O excesso de confiança do principal executivo do sexo masculino pode fazer parecer que as mulheres fazem escolhas mais conservadoras, mas, na realidade, os homens é que se arriscam mais. (HUANG; KISGEN, 2013; FRANCIS et al., 2014).

Por fim, Desai e Dharmapala (2006, p. 1) observam que existem outros fatores, a não ser somente o gênero, que podem influenciar o comportamento fiscal agressivo do CEO, por exemplo, a política de benefícios da empresa, a governança, e as características da empresa.

## 2.3 Pesquisas anteriores

A seguir, traremos alguns estudos sobre a agressividade tributária e a característica do gestor ou do board, e sua influência no planejamento tributário das empresas.

Rego e Wilson (2009) pesquisaram a agressividade fiscal e a remuneração dos executivos. E seus estudos apontaram relação positiva entre o planejamento tributário agressivo e o nível de remuneração dos Ceos.

Os pesquisadores, ainda, quiseram saber se essa relação positiva entre a renda dos executivos e o planejamento tributário agressivo devia-se a uma contratação ótima ou os executivos estavam comprometendo as receitas da empresa em longo prazo.

Todavia, restou provado em seus estudos que, mesmo em empresas com fraca governança, não houve evidências que um planejamento tributário agressivo poderia comprometer o desempenho das empresas no futuro, levando a crer que os resultados do planejamento tributário agressivo eram consistentes ao longo dos anos.

Lanis e Richardson (2011) pesquisaram o efeito da composição do conselho de administração na agressividade tributária das empresas. Para tanto, utilizaram uma amostra baseada na escolha de 32 corporações compreendendo 16

corporações com planejamento fiscal agressivo e 16 empresas consideradas não agressivas tributariamente, os resultados revelaram que a inclusão de uma proporção maior de membros externos no conselho de administração reduz a probabilidade de agressividade fiscal. Dessa forma, os resultados indicam que o efeito de interação entre a composição do conselho de administração, no caso, uma maior proporção de conselheiros independentes no conselho, e o estabelecimento de um sistema eficaz de gerenciamento de riscos e controles internos reduzem a agressividade tributária.

Richardson et al. (2013) ainda examinaram o impacto das características de supervisão do conselho de administração na agressividade dos impostos corporativos. Com base em um conjunto de 203 empresas australianas listadas publicamente no período de 2006-2009, os resultados da regressão revelaram que, se uma empresa estabelece um sistema eficaz de gerenciamento de riscos e controles internos, contrata uma empresa de auditoria das chamadas *big four* (big-4), ou seja, uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo, o trabalho do auditor interno tende a ser mais independente e, quanto mais independente é o seu comitê de auditoria interna, é menos provável que seja fiscalmente agressivo.

ZemZem et al. (2013) pesquisaram os efeitos das características do conselho de administração na agressividade tributária na França. A análise é feita com base em uma amostra de 73 empresas francesas listadas no índice SBF 120 para o período 2006-2010. Os resultados apontaram que o tamanho e a porcentagem de mulheres no conselho afetam a atividade de agressividade tributária. Outros fatores como o Retorno sobre ativos e o tamanho da firma estão significativa e positivamente associados.

Em geral, o estudo fornece *insights* exclusivos sobre a associação entre diversidade de diretoria e agressividade tributária.

Francis et al. (2014), pesquisaram sobre o gênero e a agressividade fiscal, sob o ponto de vista do CFO da empresa dos EUA. Utilizaram banco de dados da *EXEcucomp* database, entre os anos de 1988 a 2007 e encontraram 92 casos de transição homem-mulher e 48 de mulher-homem. E o resultado sugere que os CFOs do sexo feminino são cerca de 17.4% menos propensos a se envolverem em comportamentos de planejamento fiscal agressivo em comparação com seus colegas do sexo masculino.

Por conseguinte, nosso trabalho supre essa lacuna de pesquisa em solo brasileiro quanto ao tema estilo de gestão e planejamento tributário, possibilitando um estudo sobre o comportamento de gênero no perfil de gestão de algumas das principais empresas brasileiras de capital aberto.

### 3. METODOLOGIA E COLETA DE DADOS

Para examinar o efeito do gênero sobre a agressividade do planejamento fiscal, comparamos os graus de agressividade fiscal no período pós-transição masculino-feminino do principal executivo da empresa, para tanto, utilizamos a base de dados do *software* Economatica. Selecionamos as Companhias abertas sediadas no Brasil que possuem mulheres no comando. E realizamos, também, um teste de sensibilidade com transição do Ceo homem-homem no comando das empresas, bem como analisamos os anos em que não há transição de Ceo, para identificarmos possíveis diferenças de gênero quanto à agressividade do planejamento fiscal.

Iniciamos a pesquisa proposta neste artigo com uma população constituída de 476 empresas e, ao fim, selecionamos 22 que possuíam mulheres no comando no período em estudo e 54 que possuíam executivos homens.

Empresas que não apresentaram dados suficientes para análise no período, foram excluídas, restando, ao final, 16 empresas que possuíam mulheres no comando. Selecionamos mais 16 empresas de semelhante tamanho e área de atuação cujo CEO era do sexo masculino para um teste de sensibilidade, totalizando 32 empresas analisadas e 175 observações.

O período compreendido para coleta de dados relativa à pesquisa apresentada neste artigo, referiu-se aos anos de 2009 a 2014 e, para identificarmos o gênero do principal executivo da empresa e o período em que esteve à frente dos negócios da companhia, analisamos o formulário de referência disponível nos arquivos da CVM e no próprio site das empresas por meio da seção “relação com investidores”.

Uma das principais limitações desse artigo consistiu, justamente, no número reduzido de mulheres que atuam no comando das grandes empresas no Brasil. Uma das explicações possíveis para esse fato refere-se ao que a literatura chama de “teto de vidro”.

Para Madalozo (2011), o conceito “teto de vidro” ou *glassceiling* teve início nos Estados Unidos, na década de 1980, e significa que os critérios para promoção nem sempre são transparentes. De acordo com Madalozo (2011), “a falta de transparência acaba criando uma barreira invisível que afeta a progressão de carreira por parte do público feminino”.

#### 3.1 Modelo

Para capturarmos a agressividade fiscal, foram utilizadas duas variáveis dependentes: a ETR – *effective tax rate* e o BTD – *book tax difference*.

Na lição de Chen et al. (2010), o ETR constitui “à medida que reflete o planejamento fiscal por meio da diferença entre o imposto pago e o lucro antes dos impostos”. E o BTD, segundo lição de Hanlon e Heitzman (2010), refere-se, conceitualmente, à “diferença entre a base tributável e o resultado contábil”.

Para dar mais robustez ao modelo, acrescentamos as seguintes variáveis de controle: Índice de alavancagem,

Retorno sobre os Ativos, Tamanho, Idade e Gênero. Dentre as quais destacamos a variável (ROA) que mede o desempenho da empresa, e é definida como a razão entre o lucro operacional e o total de ativos.

Para Dyreng et al. (2008), as empresas estão interessadas em otimização fiscal para melhorar o desempenho dos negócios. Essa variável é usada para controlar o desempenho e destacar o efeito específico da otimização fiscal.

Outra variável que destacamos é a variável (TAM). Hanlon & Slemrod (2009) confirmam a existência de uma relação positiva entre tamanho da empresa e taxa de imposto efetiva. Resumimos as demais variáveis independentes no Quadro 1, que traz a descrição de todas as variáveis utilizadas em nosso estudo.

Quadro 1 – Variáveis de Controle

Medida	
LEV – leverage	Índice de alavancagem – medido como a dívida de longo prazo, dividida pelo ativo do ano anterior.
ROA – return on assets	Retorno sobre os ativos – medido pelo lucro operacional da empresa, dividido pelo ativo do ano anterior.
TAM – size	Logaritmo natural do valor de mercado da empresa <i>i</i> , no início do ano <i>t</i> .
IDADE	Variável de interação com a dummy de gênero.
GÊNERO	Gênero do CEO da empresa assumirá 1 quando houver transição macho-fêmea, e zero quando não houver transição.

Fonte: Os autores.

Nossa hipótese:

H1: Quando da transição do CEO masculino para o feminino, o planejamento fiscal da empresa tende a ser menos agressivo.

Para satisfazer nossa primeira hipótese (H1), construímos a seguinte equação:

$$\text{AgreFiscal}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{CEOFE}_{i,t} + \beta_2 \text{CEOIDADE}_{i,t} + \beta_3 \text{TAM}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{LEV}_{i,t} + \epsilon_{i,t}(1)$$

AgreFiscal *i, t* representa as duas proxies de agressividade fiscal, para empresa *i* no ano *t*. São elas o ETR. Segundo Chen et al., “essa medida reflete o planejamento fiscal por meio da diferença entre o imposto pago e o lucro antes dos impostos”. Quanto menor o índice, mais agressiva será a empresa em seu planejamento fiscal, e a segunda é o BTDT, que consiste na diferença entre a base tributável ou fiscal e o resultado contábil, o BTDT tornou-se cada vez mais utilizado como uma proxy para a agressividade fiscal na literatura contábil, (CHEN et al., 2010; FRANCIS et al., 2014, p. 12).

Para Chen et al. (2010), “como a diferença tributária pode ser resultado da gestão de resultados e do planejamento tributário, essa proxy revela, pelo menos em parte, a diferença tributária causada pelas atividades de gestão de resultados”. Quanto maior o índice do BTDT, mais agressiva a empresa em sua política de planejamento fiscal.

A variável CEOFEM é a nossa variável *dummy*, que, a exemplo de Francis et al. (2014, p. 11), “captura efeito do gênero do CEO sobre a agressividade fiscal, o que equivale a um (1) se houver transição do CEO no ano (macho-fêmea), e zero (0) se não houver transição”.

Já a variável CEOIDADE consiste na variável de interação com a variável *dummy* de gênero, queremos saber se a idade influencia no posicionamento de risco da mulher, refletindo o planejamento tributário.

De acordo com Francis et al. (2014, p. 13), empresas de alto crescimento têm mais investimentos que geram aumento da evasão fiscal, portanto, maiores chances de praticarem o planejamento fiscal agressivo; assim, controlamos o tamanho da empresa (TAM<sub>*i, t*</sub>) a variável TAM é o Ativo Total da empresa *i* no ano *t*, pela qual identificamos o tamanho da empresa.

Também controlamos por ROA que é o retorno sobre os ativos para a empresa *i* no ano *t*, medido como o lucro operacional dividido pelo Ativo do ano anterior. Chen et al. (2010) traçam uma relação direta entre empresas lucrativas e planejamento tributário, de acordo com os autores empresas mais lucrativas tendem a ter maiores incentivos para o planejamento tributário.

Por fim, incluímos a variável de controle LEV – LEVERAGE<sub>*i, t*</sub> nas regressões, essa variável retrata a alavancagem para a empresa *i* no ano *t*, calculado como dívida de longo prazo e dividido pelos ativos do ano anterior. Conforme os estudos de Francis et al. (2014, p. 13), “empresas mais alavancadas são menos propensas a envolver-se em planejamento fiscal agressivo por causa dos benefícios fiscais de financiamento da dívida”.

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As amostras utilizadas neste estudo foram retiradas da base de dados do *software* Economática, no período compreendido entre 2009 a 2014. Após, exportamos as 476 empresas da base do Economática para o Excel com o fim de trabalharmos os dados, assim, analisamos individualmente todas as empresas via Formulário de Referência com o objetivo de identificarmos a data da posse e o gênero do principal executivo da empresa.

Na coleta de dados, identificamos 16 casos de transição homem-mulher e selecionamos mais 16 casos de transição homem-homem com empresas de mesmo porte e ramo para realizarmos um teste de robustez. No total identificamos 32 casos de transição de executivo-gênero e mais de 175 observações.

Calculamos, então, as métricas utilizadas nas variáveis de controle: *BTD*, *ETR*, *LEV*, *ROA*, *TAM* e idade dos executivos para cada uma das empresas/ano e, com o resultado dessas variáveis, montamos a regressão descrita na metodologia.

Como podemos observar, A Tabela 1 traz a variável dummy *CEOFEM* que representa a transição de CEO masculino-feminino e seu comportamento com as demais variáveis de controle.

Tabela 1 – Estatística descritiva das variáveis utilizadas na regressão

Variável	Nr. de Obs.	Média	Desvio Padrão	Mín.	Máx.
<b>ETR</b>	95	0,0474367	0,1103958	-0,0872143	0,3431144
<b>BTD</b>	96	-0,4290574	1,52261	-60,357622	0,6041038
<b>CEOFEM</b>	96	0,4375	0,4986825	0	1
<b>IDADE</b>	96	50,44792	70,592059	38	63
<b>LEV</b>	95	0,3452391	0,4894896	0	1,905565
<b>ROA</b>	95	-0,6169479	2,030712	8,346199	0,4797339
<b>TAM</b>	96	5,023787	2,185994	1,122445	8,668996

Fonte: Os autores.

Observa-se, na Tabela 1, uma relação direta da característica CEO feminina com a maioria das variáveis. É possível identificar, pela tabela, que as empresas com CEOs femininos no comando possuem, em geral, um valor positivo para o *ETR*, indicando que pagam mais impostos, portanto, os resultados sugerem que uma mudança para um CEO feminino faz com que a empresa seja menos agressiva (*ETR* maior). A idade constitui um fator que ameniza os resultados, tendo em vista o coeficiente da idade (*CEOIDADE*) ser negativo.

Para a variável *BTD*, a relação é inversa, o que indica que, quando há mudança para executiva feminina, reduz-se o *BTD*. Portanto, reduz-se a agressividade fiscal da empresa. A idade da mulher ameniza esse fato.

A seguir, apresentamos a Tabela 2, que mostra a correlação entre as variáveis de controle:

Tabela 2 – A correlação entre as variáveis

	<b>ETR</b>	<b>BTD</b>	<b>CEOFEM</b>	<b>IDADE</b>	<b>LEV</b>	<b>ROA</b>	<b>TAM</b>
<b>ETR</b>	1,000						
<b>BTD</b>	0,1454	1,000					
<b>CEOFEM</b>	-0,0205	0,0932	1,000				
<b>IDADE</b>	0,0432	0,1074	0,3569	1,000			
<b>LEV</b>	0,0250	-0,3863	0,2153	-0,1619	1,000		
<b>ROA</b>	0,1461	0,9023	0,1249	0,1524	-0,3493	1,000	
<b>TAM</b>	0,3274	0,5448	0,0084	0,1495	-0,0665	0,5171	1,000

Fonte: Os autores.

Analisando a Tabela 2, nota-se que existe correlação significativa entre as variáveis.

Em especial, as variáveis *LEV* com correlação negativa, com as variáveis *BTD* (-0,3863) e *IDADE* (-0,1619). Inferimos, em relação à variável *BTD*, que, quanto mais alavancada a empresa, menos ela pratica o planejamento fiscal agressivo, esse resultado está em conformidade com os registros da literatura recente, a exemplo de Francis et al. (2014, p. 13) que afirmaram em seus estudos que “empresas mais alavancadas são menos propensas a envolver-se em planejamento fiscal agressivo por causa dos benefícios fiscais de financiamento da dívida”.

Quanto à variável *idade*, o resultado de correlação sugere que, quanto maior a idade da mulher, menor a prática da alavancagem financeira, essa interpretação está em consonância com os estudos de Chen et al. (2010) que indicam que “mulheres fazem menos aquisições que homens e empresas comandadas por mulheres crescem mais lentamente, mas, quando fazem aquisições e investimentos, os retornos são mais elevados que seus pares masculinos”.

Por sua vez, como correlação positiva direta, nos chama a atenção as variáveis *ROA* (0,9023) e *TAM* (0,5448) em relação ao *BTD*. O que nos leva a inferir, por meio da variável *ROA*, que captura os retornos sobre os Ativos, que empresas mais rentáveis praticam mais a agressividade fiscal, conforme Chen et al. (2010): “de acordo com os autores empresas mais lucrativas tendem a ter maiores incentivos para o planejamento tributário agressivo”.

Por fim, a variável TAM, que controla o tamanho da empresa, é direta e positivamente relacionada com a variável BTd, resultado que sugere que, quanto maior a empresa, mais atividades de planejamento fiscal ela pratica. Francis et al. (2014, p. 13) registram que: “empresas de alto crescimento têm mais investimentos que geram aumento da evasão fiscal, portanto maiores chances de praticarem o planejamento fiscal agressivo”.

Na próxima tabela, analisamos a variável dependente ETR:

Tabela 3 – Regressão variável dependente ETR

ETR	Coef,	STd, Err,	z	P> z
<b>CEOFEM</b>	0,2202829	0,0916567	2,40	0,016
<b>CEOAGE</b>	-,0042548	0,0017648	2,41	0,016
<b>LEV</b>	0,0036902	0,0282891	0,13	0,896
<b>ROA</b>	0,0005645	0,0054527	0,10	0,918
<b>TAM</b>	0,0155284	0,012001	1,29	0,196

Fonte: Dados da pesquisa/ Elaboração: Os autores.

Ao realizarmos o teste de Hausman (1978), que permite discriminar os efeitos fixos e aleatórios, percebemos que a tabela da variável ETR deveria ser apresentada em painel com efeitos aleatórios conforme acima e as variáveis foram winsorizadas a 5%.

O coeficiente CEOFEM é de 0,2202829 e mostra-se estatisticamente significativo no nível de 5%. Pelo sinal positivo do indicador CEOFEM, inferimos que as empresas brasileiras que possuem CEO feminina no comando são menos agressivas em seu planejamento fiscal (ETR maior). Assim, o resultado é significativo e consistente com nossa hipótese e está de acordo com os estudos de Francis et al. (2014, p. 9) “que sugerem que os executivos do sexo feminino são menos propensos a se envolver em comportamentos fiscal agressivo, em comparação com os seus homólogos masculinos”.

A idade é fator que ameniza esse dado, tendo em vista que a variável de interação com a idade tem coeficiente negativo (-0,0042548). Ou seja, com o avanço da idade, as mulheres executivas tendem a praticar planejamento fiscal mais agressivo.

A seguir, analisamos a tabela da variável dependente BTd.

Tabela 4 – Variável dependente BTd

BTd	Coef,	STd, Err,	t	P> t
<b>CEOFEM</b>	-1,952512	0,6901593	-2,83	0,006
<b>CEOAGE</b>	0,391071	0,013382	2,92	0,005
<b>LEV</b>	-0,7776369	0,2321	-3,35	0,001
<b>ROA</b>	0,3470778	0,441487	7,86	0,000
<b>TAM</b>	-1,237,855	0,2340482	-5,29	0,000

Fonte: Dados da Pesquisa / Elaboração: Os autores.

Ao realizamos o teste de Hausman (1978) de efeitos robustos, indicou que a tabela da variável BTd deveria ser apresentada em painel com efeitos fixos conforme acima. As variáveis foram winsorizadas a 5%.

Analisamos a variável BTd, em um intervalo de confiança de 95%, os resultados apontaram para um coeficiente negativo na dummy CEOFEM (-1,952512), indicando que, quando há mudança para uma CEO feminina, reduz-se o BTd, portanto, reduz-se a agressividade fiscal da empresa. Da mesma forma que observamos na variável ETR, a idade da mulher ameniza esse fato, coeficiente CEOAGE significativo a 5% (pvalor de 0,005) e positivo conforme esperado: > 0391071 (o mesmo que 3. 9%), demonstrando que, quanto maior a idade das mulheres, mais elas praticam planejamento fiscal agressivo. Os resultados estão de acordo com os estudos recentes na área tributária, a exemplo de Francis et al. (2014), que afirmam que “a aversão ao risco do sexo feminino é provavelmente uma razão importante por trás do efeito de gênero documentado sobre a agressividade fiscal”.

## 5. TESTE DE SENSIBILIDADE

O Objetivo do teste de sensibilidade é avaliarmos a transição do homem no comando das empresas. Para tanto, realizamos uma regressão com mais 16 empresas de tamanho e área de atuação semelhante ao da nossa regressão principal em que analisamos, anteriormente, a transição mulher-homem. A variável CEOMASC é a nossa variável dummy, que

captura a transição do Ceo masculino sobre a agressividade fiscal, o que equivale a um (1) se houver transição do CEO no ano (homem-homem), e zero (0) se não houver transição.

Nossa hipótese:

H2: Quando da transição do Ceo masculino –masculino não há alteração no nível de agressividade do planejamento fiscal.

Para satisfazer nossa segunda hipótese (H2), construímos a seguinte equação:

$$\text{Agresi}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{CEOMASC}_{i,t} + \beta_2 \text{CEOIDADE}_{i,t} + \beta_3 \text{TAM}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{LEV}_{i,t} + \epsilon_{i,t}(2)$$

Em que,  $\text{AgreFiscal}_{i,t}$  representa as duas proxies de agressividade fiscal, para empresa  $i$  no ano  $t$ . São elas o ETR. Segundo Chen et al., “essa medida reflete o planejamento fiscal por meio da diferença entre o imposto pago e o lucro antes dos impostos”. Quanto menor o índice, mais agressiva será a empresa em seu planejamento fiscal, e a segunda é o BTd, que Chen et al. (2010) definem como “a diferença tributária pode ser resultado da gestão de resultados e do planejamento tributário, essa proxy revela, pelo menos em parte, a diferença tributária causada pelas atividades de gestão de resultados”. Quanto maior o índice do BTd, mais agressiva a empresa em seu planejamento fiscal.

A variável CEOMASC é a nossa variável dummy, que captura a transição do Ceo masculino sobre a agressividade fiscal, o que equivale a um (1), se houver transição do CEO no ano(homem-homem), e zero (0), se não houver transição”.

Já a variável HH\_IDADE é a variável de interação idade com a variável dummy de gênero masculina. Queremos saber se a idade influencia o posicionamento de risco do executivo masculino, refletindo o planejamento tributário.

Como variáveis de controle, utilizaremos (TAM, ROA e LEV), com o fim de controlarmos, respectivamente, o Tamanho, o Retorno sobre os Ativos e a Alavancagem das empresas analisadas.

Não conseguimos controlar a transição de Ceo mulher-mulher por não haver registros na amostra analisada.

### 5.1. Análise dos Resultados do Teste de Sensibilidade Masculino

Tabela 5 – Regressão variável dependente ETR

ETR	Coef.	STd. Err.	Z	P> z
CEOHH	0,0773514	0,111295	0,70	0,487
HH Idade	-0,00183	0,0031354	-0,58	0,559
LEV	-0,001845	0,0193875	-0,10	0,924
ROA	-0,0084673	0,0047996	-1,76	0,078
TAM	0,0683318	0,0368836	1,85	0,064
IDADE	-0,0004412	0,0005516	-0,80	0,424

Fonte: Dados da pesquisa/Elaboração: Os autores.

O teste de Hausman (1978) que permite discriminar os efeitos fixos e aleatórios indicou que deveríamos apresentar os resultados do painel, com efeitos aleatórios. As variáveis foram winsorizadas a 5%.

Conforme Tabela 5, coeficiente CEOHH e HH\_idade foram estatisticamente insignificantes: CEOHH, coeficiente (0,0773514) e pvalor (0,487) e HH\_idade coeficiente (-0,00183) e pvalor (0,559), portanto, iguais a zero. Inferimos, com base nos resultados, que qualquer mudança de CEO, considerando-se, apenas, o gênero masculino homem-homem e a idade do executivo, não gera efeito sobre a política fiscal quando  $y=ETR$ .

Tabela 6 – Variável dependente BTd

BTd	Coef,	STd,Err,	Z	P> z
CEOHH	72878,01	92109,23	0,79	0,429
HH Idade	-1679,754	-2351,789	-0,71	0,475
LEV	-8,555,922	19143,29	0,45	0,655
ROA	-4445,816	3571,64	-1,24	0,213
TAM	-3347,558	29107,64	0,12	0,908
IDADE	-57,5499	-471,3639	0,12	0,903

Fonte: Dados da pesquisa/ Elaboração: Os autores.

O teste de Hausman (1978) indicou que devemos apresentar os resultados da Tabela 6 do painel, com efeitos aleatórios conforme Tabela 6.

Coefficiente mudHH e HH\_idade para o BTD não são significativos. Novamente, como aconteceu com o ETR, são estatisticamente iguais a zero.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a análise dos dados, o resultado do teste de nossa hipótese (H1) sugere que as mulheres são menos agressivas que os homens, pois, na mudança de CEO masculino para o feminino, tivemos redução na agressividade fiscal, nas duas métricas utilizadas para medir a agressividade fiscal: o ETR e o BTD. Também ficou evidenciado que o fator idade ameniza esse dado, ou seja, quanto mais idade tiver a executiva, maior a chance de praticar um planejamento fiscal agressivo.

Em seguida, como teste de sensibilidade, analisamos a transição do Ceo masculino-masculino e os resultados revelaram que não há alteração na agressividade do planejamento fiscal. Após análise dos dados, não foram identificados resultados estatisticamente relevantes para a transição masculino-masculino tendo em vista as duas métricas de agressividade fiscal que foram utilizadas: ETR e BTD. Além disso, analisamos, também, os anos em que não houve transição do Ceo e não foram encontrados resultados estatisticamente relevantes na amostra.

Com base nos resultados, observamos que a gestão feminina nas empresas produz um planejamento fiscal mais suave, e sugere que as CEOs femininas nas empresas brasileiras perseguem estratégias tributárias menos agressivas que seus homólogos masculinos. Entendemos ser oportuno o tema em questão, pois seus resultados poderão influenciar as decisões de contratação nas empresas brasileiras. Uma vez que resta caracterizado o perfil de planejamento fiscal da CEO feminina, é de se esperar, por exemplo, que empresas que tendem a evitar riscos prefiram contratar executivas mulheres.

Assim, os estudos indicam que as características individuais do Ceo importam no momento do planejamento fiscal das empresas, tendo em vista as diferenças de gênero documentadas na literatura em relação à: tolerância ao risco, ao excesso de confiança, uso da informação privilegiada, nível de conhecimento, etc.

Uma vez estabelecido que homens e mulheres difiram quanto à política corporativa, a tendência é que empresas procurem por CEO femininas caso desejem esse perfil.

Ao apresentarmos os resultados desta pesquisa, espera-se contribuir com o tema tributário e o debate sobre as diferenças de gênero nas organizações no Brasil.

As fragilidades e limitações encontradas a princípio referem-se ao percentual de mulheres em cargos executivos no Brasil, umas das explicações para esse fato pode estar no que a literatura de gênero denomina de *glass ceiling*, ou “teto de vidro”. Trata-se de uma barreira invisível que impede as mulheres de chegarem ao topo da hierarquia corporativa.

Cabe ressaltar que os resultados apresentados se referem às Companhias analisadas e ao período apresentados, e as variáveis de controle analisadas não exaurem a amplitude do tema tributário ou das influências do gênero na tomada de decisão nas empresas, mas abre um campo para discussão e proposição de mudanças.

Ademais, sugerimos, para pesquisas futuras, que seja analisado o tema tributário e gênero, considerando outros aspectos como formação, setor empresarial, leis e regulamentos, tendo em vista Projetos de Leis que tramitam na Câmara e no Senado Federal que buscam amenizar as diferenças de gênero nas organizações, fato que poderá contribuir para uma amostra maior de mulheres no comando de grandes corporações no Brasil.

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Stanley M.; BAIRD, Samantha Boyce; FRYE, Melissa B. Do female mutual fund managers manage differently? *Journal of Financial Research*, v.26, n.1, p.1-18, 2003.
- BARBER, Brad M.; ODEAN, Terrance. Boys will be boys: Gender, overconfidence, and common stock investment. *The quarterly journal of economics*, v.116, n.1, p.261-292, 2001.
- BARUA, Abhijit et al. CFO gender and accruals quality. *Accounting Horizons*, v.24, n.1, p. 25-39, 2010.
- BHARATH, Sreedhar T.; NARAYANAN, M. P.; SEYHUN, H. Nejat. *Are women executives disadvantaged?* 2009.
- CHEN, Shuping, CHEN Xia, CHENG Qiang, SHEVLIN Terry. Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, v.95, n.1, p.41-61, 2010.
- CROSON, Rachel; GNEEZY, Uri. Gender differences in preferences. *Journal of Economic literature*, v.47, n.2, p.448-474, 2009.
- DELOITTE. A jornada do CFO: O papel do líder de finanças na crise. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/finance/cfo/AJornadadoCFO2016v2.pdf>>. Acesso em 23 de outubro de 2016.
- DESAI, Mihir A.; DHARMAPALA, Dharmika. Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, v.79, n.1, p.145-179, 2006.
- DWYER, Peggy D.; GILKESON, James H.; LIST, John A. Gender differences in revealed risk taking: evidence from mutual fund investors. *Economics Letters*, v.76, n.2, p.151-158, 2002.
- DYRENG, Scott D.; HANLON, Michelle; MAYDEW, Edward L. The effects of executives on corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, v.85, n.4, p.1163-1189, 2010.
- FRANCIS, Bill B. et al. Are female CFOs less tax aggressive? Evidence from tax aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association*, v.36, n.2, p.171-202, 2014.

- GRAHAM, John R.; HARVEY, Campbell R.; PURI, Manju. Managerial attitudes and corporate actions. *Journal of Financial Economics*, v.109, n.1, p.103-121, 2013.
- GRAHAM, John R.; TUCKER, Alan L. Tax shelters and corporate debt policy. *Journal of Financial Economics*, v.81, n.3, p.563-594, 2006.
- HANLON, Michelle; HEITZMAN, Shane. A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, v.50, n.2, p.127-178, 2010.
- Hanlon, M. & Slemrod, J. "What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence From Stock Price Reactions to News About Tax shelter involvement", *Journal of Public Economics* 93(1-2), Elsevier, 126-141, 2009.
- HUANG, Jiekun; KISGEN, Darren J. Gender and corporate finance: Are male executives overconfident relative to female executives? *Journal of Financial Economics*, v.108, n.3, p. 822-839, 2013.
- Hausman, J.A. (1978). Specification Tests in Econometrics. *Econometrica* 46(6), 1251-1271.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Relatório de Mulheres na Administração das Empresas Brasileiras Listadas, 2010 e 2011*. Disponível em: <[http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Mulheres\\_no\\_Conselho.pdf](http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Mulheres_no_Conselho.pdf)>. Acesso em 23 de outubro de 2016.
- LANIS, Roman; RICHARDSON, Grant. The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, v.30, n.1, p.50-70, 2011.
- MADALOZZO, Regina. CEOs e Composição do Conselho de Administração: a Falta de Identificação Pode Ser Motivo para Existência de Teto de Vidro para Mulheres no Brasil? CEOs and Board Composition: Can the Lack of Identification Be a Reason for Glass Ceilings in Brazil? *Revista de Administração Contemporânea*, v.15, n.1, p.126, 2011.
- REGO, Sonja Olhoft; WILSON, Ryan. Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research*, v.50, n.3, p.775-810, 2012.
- REGO, Sonja Olhoft; WILSON, Ryan. Executive compensation, tax reporting aggressiveness, and future firm performance. In: *Working Paper, University of Iowa*. 2009.
- RICHARDSON, Grant; TAYLOR, Grantley; LANIS, Roman. The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, v.32, n.3, p.68-88, 2013.
- ZEMZEM, Ahmed; FTOUHI, Khaoula. The effects of board of directors' characteristics on tax aggressiveness. *Research Journal of Finance and Accounting*, v.4, n.4, p.140-147, 2013.

# O QUE É SER UM BOM PROFESSOR? ANÁLISE DAS COMPETÊNCIAS DOCENTES PELA ÓTICA DISCENTE

## WHAT IS IT TO BE A GOOD TEACHER? ANALYSIS OF TEACHING COMPETENCIES BY STUDENTS

O artigo foi aprovado e apresentado no XL Encontro da ANPAD (EnANPAD 2016), realizado de 25/09 a 28/09 de 2016, na Costa do Sauípe (BA)

### RESUMO

A presente pesquisa visou analisar quais competências são consideradas importantes no perfil de um bom professor de Contabilidade na ótica discente. Para tanto, a amostra contou com 80 estudantes do curso de Ciências Contábeis e 100 do curso de Economia Empresarial e Controladoria da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto. A estratégia de pesquisa utilizada foi um levantamento, cujos dados foram coletados por meio de um questionário desenvolvido por Pereira (2007) e validado por Kühl et al (2013). O instrumento de coleta é composto por questões relacionadas ao perfil do respondente e por 21 assertivas avaliadas por meio de uma escala *Likert* de cinco pontos. Os dados obtidos foram analisados por meio de estatística descritiva e análise fatorial. Os resultados apontam que na visão dos discentes os atributos mais importantes para um bom docente de contabilidade são: ter clareza na exposição dos conteúdos; domínio sobre os conhecimentos específicos, ser ético e comprometido. Pela análise fatorial verificou-se seis fatores explicativos: “ajudar” e “aplicação” foram os que apresentaram maior porcentagem da variância explicada, indicando a importância da disponibilidade e interesse do docente em ajudar, seguido do fato de ter a experiência em utilizar em sala de aula exemplos concretos de aplicações práticas dos conhecimentos teóricos. Assim, torna-se evidente a necessidade do aperfeiçoamento da prática docente, uma vez que identificar as competências de um bom professor pode auxiliar em seu processo formativo.

**Palavras-chave:** competências docentes; ensino contábil; ensino superior.

### ABSTRACT

*This research aimed to analyze which competences are considered important in the profile of a good Accounting teacher in the student optics. For this, a sample was used of 80 Accounting Sciences students and 100 Business Economy and Controllership students of Ribeirão Preto's School of Administration, Economy and Accounting. The research strategy used was a survey, whose data were collected through a questionnaire developed by Pereira (2007) and validated by Kühl et al (2013). The collection instrument is composed of questions related to the respondents profile and by 21 assertives evaluated using a five-point Likert scale. The data were analyzed through descriptive statistics and factorial analysis. Results show that in the students' point of view, the most important attributes for a good accounting teacher are: having clarity in the content exposition; having specific knowledge, being ethical and committed. Factor analysis revealed six explanatory factors: "helping" and "application" presented the highest percentage of explained variance, indicating the importance of the teacher's availability and willingness to help, followed by using real examples of practical applications of theoretical knowledge. Thus, the need to improve the teaching practice becomes evident, since identifying good teaching skills can help in a teacher training process.*

**Keywords:** Teaching Skills; Accounting Education; Higher Education.

### Raíssa Silveira de Farias

Doutoranda e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, campus Ribeirão Preto (FEARP-USP). Graduada em Licenciatura pelo Programa Especial de Graduação de Formação de Professores para a Educação Profissional e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Contato: Avenida dos Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre, Ribeirão Preto, SP, CEP: 14.040-905. E-mail: [farias.issa@usp.br](mailto:farias.issa@usp.br)

### João Paulo Resende de Lima

Bacharel em Ciências Contábeis e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA-RP/USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP na linha de "Ensino e Pesquisa em Contabilidade". Integrante do Núcleo FEA de Pesquisa em GÊNERo, Raça e Sexualidade (GENERA) e Núcleo de Pesquisas e Estudos em Controle Gerencial (NUPECON - ESAN/UFMS). Contato: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, Sala 105c - 1º andar - FEA3, Cidade Universitária, São Paulo - SP. E-mail: [jp.resendelima@hotmail.com](mailto:jp.resendelima@hotmail.com)

### Elisabeth de Oliveira Vendramin

Doutora e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Especialista em Gestão Estratégica de Recursos Humanos pela UNIDERP. Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ponta Porá. Graduada em Administração de Empresas pela UNIGRAN. Docente da Escola de Administração e Negócios (ESAN) na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Contato: Av. Senador Filinto Muller, 1555 - Unidade 10, Campo Grande, MS, CEP: 79.074-460. E-mail: [elisabeth.vendramin@ufms.br](mailto:elisabeth.vendramin@ufms.br)

### Adriana Maria Procópio de Araújo

Professora Titular da Universidade de São Paulo e Livre Docente pela mesma Instituição. Mestre e Doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEARP-USP. Pós doutora em Educação pela UFSCar e pelo College off Law, University of Illinois. Graduada em Administração e em Ciências Contábeis. Docente do Departamento de Contabilidade da FEARP-USP. Contato: Av. dos Bandeirantes, 3900- Monte Alegre, Ribeirão Preto, SP, Cep 14040-409. E-mail: [amprocop@usp.br](mailto:amprocop@usp.br)

### Roselaine Ruviano Zanini

Doutora em Epidemiologia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Engenharia de Produção e Especialista em Estatística e Modelagem Quantitativa pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Graduado em Matemática pela Faculdade Imaculada Conceição (FIC). Docente do Departamento de Estatística da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Contato: Avenida Roraima, 1000, Prédio 13 (CCNE), Santa Maria, RS, CEP: 97.105-900. E-mail: [rrzanini@small.ufsm.br](mailto:rrzanini@small.ufsm.br)

## 1 INTRODUÇÃO

A docência, assim como todas as profissões, requer formação profissional, demanda por saberes, competências e habilidades próprias para o seu ofício. Conforme esclarece Slomski (2008), um dos papéis do professor é aperfeiçoar sua profissão a partir do domínio de saberes, aquisição de competências e aperfeiçoamento de habilidades para agir individual e coletivamente no exercício da mesma.

O professor é peça-chave no processo de ensino-aprendizagem e no desenvolvimento de qualquer programa acadêmico. Possui grande responsabilidade em seu trabalho: desenvolver conhecimentos, habilidades e atitudes, e dotar o aluno de competência visando o seu sucesso profissional (OTT et. al, 2011).

O ensino contábil no Brasil apresenta um cenário de crescimento da oferta dos cursos de graduação nos últimos anos, e em consequência, a expansão do número de vagas para docentes do ensino superior. De acordo com o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), o cenário de expansão dos cursos de Ciências Contábeis mostra que em 2000 existia 235 cursos de graduação, passados 16 anos, este número aumentou para 1.247 (INEP, 2001; 2017). Conforme dados apontados pelo mesmo instituto no período de 2009 a 2016, o número de docentes dos cursos de Ciências Contábeis aumentou em 24,68%, passando de 21.908 em 2009 para 27.314 em 2016.

Essa pesquisa tomará como foco a formação do docente que atua nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, em função do fundamental papel que este exerce na formação dos futuros profissionais da área. Para tanto, faz-se necessário ao docente de contabilidade conhecimentos teóricos, estruturais, didáticos e pedagógicos; além dos conhecimentos e das habilidades técnicas exigidas pela profissão de contador (ANDERE; ARAUJO, 2008). A necessidade de formação didático-pedagógica não descarta a importância dos conhecimentos específicos, porém ser contador não significa já estar formado para o ensino, conforme afirma alerta Miranda (2010).

Estudos vêm sendo realizados ao longo dos anos com o intuito de identificar quais as características de um bom professor sob a ótica discente e do próprio docente (LOWMAN, 2007; PAN et. al, 2009), inclusive de forma mais específica no âmbito do ensino contábil (SWAIN; STOUT, 2000; GOMES et. al, 2009; CATAPAN; COLAUTO; SILAS, 2012; REZENDE; LEAL, 2013; TOLENTINO et. al, 2014; REZENDE et. al, 2015; BOULEY, et al. (2015)). O presente artigo justifica-se com base na premissa de que “o perfil de um bom professor para determinado público pode não ser igual para outro”, conforme afirma Nogueira, Casa Nova, Carvalho (2012, p. 38).

Dessa forma, buscou-se nesse artigo o estudo de público-alvo diverso daquele apresentado na literatura, de acordo com características próprias (gênero, idade, cultura, etc.), a fim de contribuir com os estudos na área e obter a convergência dos resultados, uma vez que identificar as competências de um bom professor pode auxiliar em seu processo formativo, e consequentemente, no processo ensino-aprendizagem de seus alunos.

Nesse sentido, o presente estudo visou analisar quais competências são consideradas mais importantes no perfil de um bom professor de Contabilidade na ótica discente a partir da percepção de alunos dos cursos de Ciências Contábeis e Economia Empresarial e Controladoria (ECEC) da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP) e é norteado pela seguinte pergunta: quais competências são consideradas mais importantes no perfil de um bom professor de Contabilidade na ótica discente?

Para o alcance desse propósito, foi realizado um estudo descritivo, cuja estratégia de pesquisa utilizada foi um levantamento no qual o instrumento de coleta de dados foi um questionário estruturado, desenvolvido por Pereira (2007) e validado por Kühn et. al (2013), composto por vinte e uma questões sobre o objeto de estudo, as quais foram respondidas por meio de uma escala *Likert* de cinco pontos. Os dados foram analisados a partir de uma análise descritiva, bem como da aplicação da análise fatorial.

Do ponto de vista prático, o estudo poderá auxiliar as instituições formativas, como Programas de Pós-graduação e Instituições de Ensino Superior, a promover ações que integrem as competências consideradas importantes na formação didático-pedagógica de seus alunos e professores. Além disso, poderá auxiliar os próprios professores a identificar as lacunas percebidas em sua formação para a docência, quanto às competências consideradas importantes para conduzir uma carreira como um bom professor de Ciências Contábeis. A reflexão sobre sua prática e suas competências podem ser consideradas oportunidades para melhorar o processo de desenvolvimento do profissional docente, e consequentemente, o processo de ensino-aprendizagem.

Este estudo está estruturado em cinco seções. Após a introdução ora apresentada, aborda-se o referencial teórico, onde se encontram as teorias e fundamentos que deram suporte à análise dos resultados. Na terceira seção, descrevem-se os procedimentos metodológicos utilizados para realização do estudo. Em seguida, são apresentados os resultados encontrados e as respectivas discussões. E, por último, as considerações finais a respeito dos achados do trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção discorre-se sobre as competências necessárias para a prática docente, bem como sobre as características do “bom professor” e os estudos relacionados a esse conceito na área contábil.

### 2.1 Competências Docentes

Competências assumem um papel de destaque na pesquisa em educação no nível nacional e internacional (DIAS, 2010). O termo “competência”, relacionado à docência é conceituado por Braslavsky (1999, p. 13) como sendo “a capacidade de fazer com saber e com consciência sobre as consequências desse saber. Toda competência envolve, ao mesmo tempo, conhecimentos, modos de fazer, valores e responsabilidades pelos resultados de aquilo que foi feito”. Perrenoud (2000, p. 15), por sua vez, compreende competência como a “capacidade de mobilizar diversos recursos cognitivos para enfrentar um tipo de situação”.

Masetto (2012) contribui ao apresentar as competências necessárias à docência, abrangendo-as em três aspectos: (1) competência em uma área específica, a qual compreende um domínio dos conhecimentos básicos em determinada área, bem como experiência profissional de campo; (2) competência na área pedagógica que, na percepção do autor é “o ponto mais carente dos professores universitários, quando se fala em profissionalismo na docência” (MASETTO, 2012, p. 32), e abrange o domínio do conceito de processo de ensino-aprendizagem, concepção e gestão de currículo, interligação das disciplinas como componentes curriculares, compreensão da relação professor-aluno e aluno-aluno, teoria e prática da tecnologia educacional, concepção do processo avaliativo e suas técnicas para *feedback*, planejamento como atividade educacional e política; e (3) competência na área política, uma vez que professor e aluno são cidadãos e carregam consigo suas visões de homem, de mundo, de sociedade, de cultura, de educação.

Kühl, et al. (2013) realizaram um estudo, no qual apontam cinco competências docentes consideradas importantes no exercício da docência, a partir do levantamento de vinte e uma variáveis representativas desses cinco constructos, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Competências requeridas à docência

<b>Competências dos docentes</b>
<p><b>1. Didática:</b> “associa-se ao conjunto de atividades ligadas à transmissão direta do conhecimento do educador ao educando” (GRADVOHL; LOPES; COSTA, 2009, p. 3). Dentre as características que compõem a didática estão: a <b>clareza</b> (Did01) na apresentação dos conteúdos; a proposição e manutenção da <b>dinâmica</b> (Did02) de aprendizagem com a presença ativa do discente; a utilização de <b>técnicas e atividades práticas</b> (Did03) para facilitar o aprendizado, fazendo uso de instrumentalização técnica; a capacidade de <b>interligação</b> (Did04) do conteúdo com outras disciplinas da grade curricular (GRADVOHL; LOPES; COSTA, 2009; PLUTARCO; GRADVOHL, 2010).</p>
<p><b>2. Conhecimento:</b> “[...] conjunto de informações adequadas e estruturadas pelo indivíduo, responsáveis pela forma como o mesmo enxerga as ações, as pessoas, os conceitos, as relações entre os sujeitos e realidade que ele vive” (MEDEIROS; OLIVEIRA, 2009, p. 5). Dentre as características que compõem o conhecimento estão: o <b>conhecimento prático</b> (Conh01), baseado mais na experiência que no ensino formal; o <b>conhecimento específico</b> (Conh02), que são os conhecimentos básicos em uma área; <b>conhecimento amplo</b> (Conh03) da área da disciplina ou das disciplinas do curso, integrando com outras áreas de estudo (GRADVOHL; LOPES; COSTA, 2009; PLUTARCO; GRADVOHL, 2010); e o conhecimento geral (Conh04), o que ajuda na compreensão de diversos aspectos relacionados ao ensino e facilita a transmissão de conteúdo específicos.</p>
<p><b>3. Experiência:</b> pode ser adquirida a partir da prática profissional, denominada <b>experiência desvinculada</b> (Exp01), porém não relacionada com as disciplinas, ou seja, àquela atividade desvinculada da área de conhecimento/atuação profissional do(s) curso(s) aos quais está vinculado o docente (KÜHL et al., 2013); experiência adquirida em atividades externas relacionada às disciplinas, denominada <b>experiência vinculada</b> (Exp02); competência relacionada à capacidade de aproximar teoria e prática, referida como <b>aproximação</b> (Exp03); e a utilização e aplicação, em sala de aula, exemplos da realidade, denominada <b>aplicação</b> (Exp04).</p>
<p><b>4. Relacionamento:</b> definido como a prática da busca do respeito mútuo, do relacionamento interpessoal entre docente e discente e entre discentes. No conjunto de competências de relacionamento do docente está incluída a <b>tolerância</b> (Rel01), ou seja, a capacidade de se colocar na posição do discente, tendo empatia no trato das questões relacionadas aos acadêmicos; ser <b>acessível</b> (Rel02), ter a capacidade de proporcionar abertura à discussão e à reflexão do tema que está sendo abordado; disponibilidade e interesse em <b>ajudar</b> (Rel03) o discente em sua formação, possibilitando uma aproximação contínua; e <b>flexibilidade</b> (Rel04) do docente, que “é a capacidade de adaptar-se a novas situações e de rever posturas quando necessário na sua atuação no processo de ensino-aprendizagem” (PEREIRA, 2007, p. 136).</p>
<p><b>5. Postura:</b> definida por Pereira (2007) como “[...] o saber comportamental, relacionado com a disposição de um indivíduo de querer fazer alguma coisa, normalmente ligado a aspectos do campo social ou afetivo”. Dentre os atributos desta competência estão a <b>ética</b> (Post01), “comportamento orientado por princípios e valores universais de cidadania, em especial na relação com seus alunos” (PEREIRA, 2007, p. 85); <b>comprometimento</b> (Post02), do docente “[...] com a obtenção de resultados positivos nas atividades de ensino sob a sua responsabilidade” (MEDEIROS; OLIVEIRA, 2009, p. 12); <b>organização</b> (Post03), atributo de organizar sequência lógica das atividades de cada aula lecionada pelo docente (MEDEIROS; OLIVEIRA, 2009), sendo o papel do docente a “[...] capacidade de planejar e organizar as diversas atividades do processo ensino-aprendizagem” (PEREIRA, 2007, p. 130); <b>Proatividade</b> (Post04) atuação autônoma do docente, sem supervisão direta. Para Pereira (2007, p. 134), “é o comportamento relacionado ao ato de praticar ações concretas por iniciativa pessoal para aprimorar o processo ensino-aprendizagem”; ser <b>comunicativo</b> (Post05), competência que inclui “[...] voz, linguagem corporal e as palavras como falar, cantar e, por vezes, o tom de voz, linguagem gestual, paralinguagem, toque, contato visual, ou o uso da escrita. Elas incluem as habilidades de comunicação no processamento intrapessoal e interpessoal, ouvir, observar, falar, questionar, analisar e avaliar” (SELVI, 2010, p. 171-172).</p>

Fonte: Adaptado de Kühl et al, 2013.

O processo de ensino e aprendizagem exige compromisso dos três principais agentes deste processo: instituição de ensino, professor e aluno. A fim de desenvolver um ensino de qualidade, esse processo envolve múltiplas competências dos docentes em sua prática. No próximo tópico apresentam-se as características apontadas em estudos empíricos do bom professor de contabilidade.

## 2.2 Estudos Anteriores

Após discorrer sobre as competências necessárias à docência, nesse tópico serão expostos alguns estudos empíricos sobre as principais características de um “bom professor” de contabilidade, a fim de refletir sobre o aperfeiçoamento da prática docente a partir da percepção de docentes e discentes.

Ressalta-se que, o conceito de “bom professor” é subjetivo, e como tal, carrega em si uma crítica comum ao olhar científico, incluso na definição do adjetivo “bom”. Independentemente dessa crítica, trata-se de um conceito com importantes implicações pedagógicas (MARQUES et. al, 2012). Cunha (1992) assevera não ter definições próprias do bom professor, sendo as características e/ou atributos que compõem a ideia de bons frutos do julgamento individual. O aluno faz a sua própria construção de bom professor, mas essa construção está localizada em um contexto histórico-social e, por isso, não é fixa, modificando-se conforme as necessidades dos seres humanos situados no tempo e no espaço.

Segundo Pimenta (1997), ser bom professor é uma identidade em permanente construção, que adquire significados conforme os contextos, os momentos histórico-sociais e pessoais, os valores e as finalidades que a sociedade, o professor e os alunos atribuem à educação. Amaral (2010) define “bom professor” como um pesquisador em sua área de conhecimento que tenha ao mesmo tempo capacidade de transmitir a síntese do conhecimento acumulado até então, e ensinar. O professor deve ser capaz de “auxiliar os alunos na transformação de informações em conhecimento” (AMARAL, 2010, p. 28).

No contexto do ensino superior, de forma geral, Torra et al. (2012) realizaram um estudo com o objetivo de identificar as competências mais valorizadas por 2.029 professores de oito universidades públicas do Catalão. O processo de identificação das competências foi desenvolvido com base em uma revisão da literatura sobre o estado da arte, e posteriormente, por meio de grupos focais com 64 peritos, a respeito das competências necessárias aos docentes do ensino superior. Os resultados apontaram que 74% das respostas consideraram as competências comunicativa, interpessoal e metodológica como as mais importantes em um bom professor universitário.

Gomes et. al (2009) utilizaram-se do modelo bidimensional de Lowman (2007) com o objetivo de analisar os principais atributos dos professores de contabilidade que possuem êxito em sala de aula, na percepção dos alunos das Universidades Públicas do Estado da Paraíba. Os resultados apontaram que na dimensão estímulo intelectual os atributos destacados aos professores-referências foram: estar preparado, ser claro, organizado e estimular os alunos. Ou seja, na análise dos autores além do domínio dos conteúdos referente às disciplinas as quais leciona, o professor deve ter a competência e a habilidade de tornar assuntos de difícil entendimento em algo de fácil compreensão para o aluno e isto é possível desde que, “o professor tenha a consciência que existem técnicas, métodos de ensino adequados para todos os conteúdos ou objetivos propostos em um plano de curso” (GOMES et. al, 2009, p. 10).

Swain e Stout (2000), abalizados na preocupação da comissão norte-americana *Accounting Education Change Commission* (AECC) quanto a necessidade de ensinar professores de contabilidade sobre métodos de formação adequados ao ensino contábil, bem como as competências didático-pedagógicas a serem enfatizadas pelos programas de Pós-graduação em contabilidade, quando da formação dos futuros docentes; estudaram a percepção dos recém-doutores em contabilidade norte-americanos quanto à importância de seis competências propostas pela AECC, são elas: organizar o currículo e planejar a ação educativa; selecionar e preparar os conteúdos disciplinares; comunicar o conteúdo; dominar métodos de ensino; avaliar a aprendizagem; e orientar e aconselhar os alunos. Os autores concluem que as competências “Organização do currículo e Planejamento da ação educativa”, bem como “Comunicação do conteúdo” foram elencadas como as mais importantes; e as competências “Domínio dos métodos de ensino” e “Orientação e aconselhamento”, como as menos importantes ao ensino da Contabilidade.

Em contexto distinto, Catapan, Colauto e Silas (2012) analisaram as principais práticas e atributos dos professores de contabilidade que possuem êxito em sala de aula, do ponto de vista dos discentes de universidades públicas e privadas das cidades de Curitiba (PR) e Joinvile (SC). Os resultados encontrados apontaram que as razões do bom desempenho docente foi o domínio do conteúdo e a clareza ao transmitir as informações. Os autores concluíram, ainda, no que tange às duas dimensões propostas por Lowman (2007), quando da comparação dos resultados encontrados com os achados de Gomes et al. (2009) e Celerino e Pereira (2008), que há uma proximidade entre os três estudos e que os resultados apontam para as características: ser organizado, estimulante, interessado e acessível, como sendo as características do professor exemplar.

O nível de importância dos atributos de competência do professor na percepção dos alunos de Ciências Contábeis do segundo, quinto e sétimo período de três faculdades de Belo Horizonte (MG) foi o objetivo e objeto do estudo de Marques et al. (2012). Tomando como base os atributos de competência propostos por Raldi et. al (2003), quais sejam: ter conhecimento, ser acessível, ser amigo, ter didática, ter segurança, ter titulação, ter vivência ou experiência, ser objetivo, ser rigoroso e ser bonzinho; os resultados apontaram que nível de conhecimento, didática e segurança foram as competências mais valorizadas pelos alunos em um docente. Ou seja, os alunos valorizam o conhecimento detido pelo professor sobre o conteúdo da disciplina, e esperam que o professor tenha habilidade para ensinar. A segurança como terceiro atributo de destaque está estritamente ligada ao nível de conhecimento e à didática, pois segundo afirmam os

autores “professores com maior nível de conhecimento tendem a possuir alto nível de segurança, o que contribui substancialmente ao aprendizado dos alunos na medida em que eles também terão segurança no conhecimento transmitido” (MARQUES et. al, 2012, p. 19).

Rezende e Leal (2013) desenvolveram um estudo com discentes, dos três últimos períodos de graduação do curso de Ciências Contábeis de instituições de ensino pública e privada, localizadas em Uberlândia-MG. O objetivo foi avaliar o grau de importância atribuída às competências docentes, na perspectiva dos discentes, bem como identificar as competências requeridas para os docentes desse curso. Os autores, a partir de um levantamento da literatura, listaram, para a análise dos estudantes, doze competências: didática, relacionamento, exigência, conhecimento teórico, experiência de mercado, flexibilidade, criatividade, comunicação, liderança, planejamento, comprometimento e empatia. Os resultados apontaram que as competências que possuem maior relevância estão relacionadas ao domínio do conhecimento, à didática e à experiência de mercado.

Tolentino et. al (2014), por sua vez, identificaram a percepção de 127 alunos de uma instituição de ensino localizada na Cidade de Barcelos, no distrito de Braga em Portugal, quanto à competência necessária ao bom professor. O instrumento de coleta de dados utilizado pelos autores buscou mensurar a importância de cinco competências, atribuídas pelos alunos aos docentes, combinados de maneira a formar doze perfis distintos. Os autores concluíram que, para os estudantes, as competências mais importantes são: didática, exigência, conhecimento teórico, relacionamento e experiência de mercado. Já, quanto ao perfil, um bom professor, no julgamento dos respondentes, é aquele docente que possui uma boa didática, um próximo relacionamento com os alunos, muita experiência de mercado, pouca exigência e amplo conhecimento teórico.

Rezende et. al (2015) avaliaram as competências pedagógicas dos docentes de cursos de *Master's in Business Administration* (MBA) de uma universidade pública brasileira, a partir da percepção de 116 estudantes de pós-graduação (MBAs) na área de negócios. Para tanto, solicitaram a análise de 22 competências didáticas, quais sejam: domínio de conteúdo, explicação do conteúdo, uso de recursos didáticos, motivação dos alunos, apresentação da matéria, didática, atitude de superioridade, explicação dos exercícios, interação com os alunos, variação da metodologia, seleção dos conteúdos, interesse pela aula, insegurança na explicação, comunicação com os alunos, clareza na explicação do conteúdo, domínio da classe, respostas às perguntas dos alunos, cumprimento do horário de aula, e critérios de avaliação. Os resultados apontaram que as competências levantadas são percebidas pelos respondentes em seus respectivos professores dos cursos de MBAs. Além disso, foram identificados quatro fatores, nos quais as competências pedagógicas se agruparam, são eles: competências didáticas, competência de relacionamento e interação, competência de comunicação e competência de domínio do conteúdo; todos considerados relevantes no perfil de um bom professor.

Bouley, et al. (2015) desenvolveram um estudo cujo objetivo foi testar um modelo de competência profissional para professores de contabilidade, a partir de equações estruturais. A amostra do estudo foi composta por 1.152 estudantes de 24 universidades alemãs. Os autores partem do pressuposto de que para ensinar bem, os professores necessitam de conhecimento profissional, composto de conhecimento de conteúdo, conhecimento de conteúdo pedagógico e conhecimento pedagógico. Os autores propõem um modelo de competência, o qual sugere que a competência profissional em contabilidade tem pelo menos quatro dimensões distintas, são elas: conhecimento de conteúdo, conhecimento de conteúdo pedagógico, crenças profissionais e aspectos de auto regulação.

A maior parte dos estudos elencados aponta algumas características comuns na percepção dos diversos públicos pesquisados: domínio do conhecimento, didática e experiência de mercado. No entanto, pesquisas científicas que abarquem esse tema encontram em si mesmo motivação para seguir adiante, uma vez que o perfil de um bom professor para determinado público pode não ser igual para outro (REICHEL; ARNON, 2009), o que proporciona uma série de novas investigações alterando o público-alvo de acordo com suas características (gênero, idade, cultura etc.) visando obter a convergência dos resultados (NOGUEIRA; CASA NOVA; CARVALHO, 2012).

A identificação das características (competências) de um bom professor, a partir da percepção docente e discente, auxilia no processo formativo desses e dos futuros professores como um norte, pois são aspectos que devem ser desenvolvidos nos professores, quando da sua formação inicial e continuada, como forma de aperfeiçoar sua prática docente. A partir de estudos que buscam encontrar e compreender as características do bom professor e as competências para o exercício da docência é possível “gerar informações relevantes para o planejamento da ação docente tanto de professores quanto de gestores de cursos e de instituições de formação” (GRADVOHL; LOPES; COSTA, 2009, p. 14), a fim de aperfeiçoar o processo de ensino e aprendizagem, e contribuir para a qualidade desse ensino por meio do aprimoramento do processo seletivo de novos professores.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objetivo deste estudo foi analisar quais competências são consideradas mais importantes no perfil de um bom professor de Contabilidade na ótica discente a partir da percepção de alunos dos cursos de Ciências Contábeis e Economia Empresarial e Controladoria (ECEC) da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP). Para tanto, realizou-se um estudo exploratório-descritivo, utilizando-se como estratégia de pesquisa um levantamento, cujo instrumento para a coleta dos dados foi um questionário estruturado, desenvolvido e validado por Pereira (2007) e Kühl et. al (2013).

### 3.1 Coleta de Dados

O questionário foi aplicado presencialmente por um dos pesquisadores a partir de um convite realizado aos alunos dos dois cursos de graduação mencionados, para que respondessem ao questionário de forma não obrigatória. A aplicação aconteceu no início das aulas de cada uma das turmas participantes, com a devida autorização do docente que estava em sala de aula. No momento da aplicação os discentes foram instruídos a avaliarem os docentes das disciplinas de Contabilidade de maneira geral e não o docente que estava em sala de aula ou de outras áreas de conhecimento. Buscou-se aplicar o questionário para o maior número de alunos e visando alcançar a diversidade no que diz respeito ao semestre do curso. Dessa forma, a amostra é composta pela percepção de 80 estudantes do curso de Ciências Contábeis e 100 do curso de Economia Empresarial e Controladoria.

O questionário foi estruturado em duas partes: na primeira os alunos responderam perguntas sobre informações pessoais e na segunda constam 21 afirmativas sobre as características de um bom professor. As afirmativas correspondem a cinco competências, quais sejam: Postura, Didática, Relacionamento, Conhecimento e Experiência, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Variáveis correspondentes às competências individuais do docente

Constructos	Variáveis	Código	Descrição
Didática	Clareza	V1	Apresentar conteúdos de forma clara e objetiva.
	Dinâmica	V2	Utilizar formas dinâmicas de aprendizagem, que promovam a participação do aluno.
	Metodologias	V3	Utilizar metodologias e atividades práticas para exposição dos conteúdos que facilitem a aprendizagem.
	Interligação	V4	Buscar interligar os conteúdos com os de outras disciplinas do curso.
Conhecimento	Prático	V5	Ter conhecimento prático baseado em experiências adquiridas fora do ensino formal.
	Específico	V6	Possuir profundo conhecimento da disciplina em que atua.
	Amplo	V7	Ter amplo conhecimento das outras disciplinas relacionadas à disciplina ministrada.
	Geral	V8	Possuir nível elevado de conhecimento geral.
Experiência	Desvinculada	V9	Estar ou ter atuado em atividade fora da docência NÃO relacionada às disciplinas ministradas.
	Vinculada	V10	Estar ou ter atuado em atividade fora da docência relacionada às disciplinas ministradas.
	Aproximação	V11	Aproximar os conteúdos teóricos ao conhecimento prático.
	Aplicação	V12	Utilizar em sala de aula exemplos concretos de aplicações práticas dos conceitos teóricos.
Relacionamento	Tolerância	V13	Capacidade de colocar-se na posição do aluno.
	Acessível	V14	Ser acessível para questionamentos e discussões.
	Ajudar	V15	Ter disponibilidade e interesse em ajudar.
	Flexível	V16	Ser flexível nas relações com os alunos.
Postura	Ético	V17	Demonstrar postura ética.
	Comprometido	V18	Demonstrar comprometimento com a atividade docente.
	Organizado	V19	Ser organizado nas atividades docentes.
	Proativo	V20	Ser proativo.
	Comunicativo	V21	Ser comunicativo.

Fonte: Kühl et. al (2013).

Para cada afirmativa os alunos deram nota de 1 a 5 (escala *Likert*) para o grau de importância da competência considerada relevante em um “bom professor”, sendo considerado “mais relevante” quanto mais próximo de cinco.

### 3.2 Procedimentos de Análise

Para a análise dos dados obtidos foram realizadas duas etapas de análise. Inicialmente os dados foram analisados de maneira descritiva a partir da sua distribuição de frequência relativa e absoluta. Na sequência, aplicou-se a Análise Fatorial (AF), que permite sintetizar uma grande variedade de dados, visando detectar fatores comuns (FÁVERO et al, 2009).

Antes de realizar a análise fatorial foi avaliada a consistência interna da escala (intensidade da correlação entre os itens), cujo teste utilizado para medir este estimador foi o Alfa de Cronbach, considerado, conforme Hora, Monteiro e Arica (2010) uma forma de estimar a confiabilidade de um questionário aplicado em uma pesquisa, e o mais popular e o mais usado por pesquisadores da área (PASQUALI, 2003; YU, 2001).

Após a verificação da consistência interna do questionário foram realizados dois testes para verificar a adequação da técnica estatística adotada e da amostra. Para verificar a adequada aplicação da AF foi realizado o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), também conhecido como índice de adequação da amostra, indicando a proporção da variância explicada por uma variável latente. Além disso foi realizado o teste de esfericidade de Bartlett que indica a adequação do uso da metodologia. O teste de esfericidade de Bartlett tem como hipótese nula que a matriz de correlações é uma matriz identidade e a partir de sua rejeição tem-se evidências suficientes acerca da adequação do uso da metodologia para o presente estudo.

O método Varimax padronizado foi escolhido para a extração dos fatores e o número de fatores considerados baseou-se nos critérios do autovalor maior do que a unidade (Hair, 2005). As análises estatísticas foram realizadas com o Statistica 9.1 considerando-se um nível de significância igual a 5%. Os parâmetros descritos até aqui (Alfa de Cronbach, KMO e Esfericidade de Bartlett) são apresentados na tabela 1.

Tabela 1 – Parâmetros da Análise Estatística

Parâmetro	Valor Estatístico
KMO	0,757
Teste de Esfericidade de Bartlett	Approx. Chi-Square df Sig.
	1310,227 300 0,000
Alfa de Cronbach	0,817

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nos dados apresentados na tabela 1 percebe-se que o teste de KMO e esfericidade de Bartlett mostram a adequação da técnica para o presente estudo. Ainda na tabela 1 observa-se que o Alfa de Cronbach, de acordo com George e Malley (2003), está em um nível ótimo, demonstrando a validade interna dos dados. Uma vez explicitado a composição do questionário, o processo de coleta e análise dos dados e os parâmetros estatísticos das análises, apresenta-se na sequência os resultados encontrados.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Perfil dos Respondentes

A amostra foi composta por alunos de dois cursos pertencentes a FEARP/USP, sendo 80 estudantes do curso de Ciências Contábeis e 100 do curso de Economia Empresarial e Controladoria. Dos 180 alunos que participaram da pesquisa, 52,22% (94) pertencem ao gênero masculino, 46,11% (83) ao gênero feminino e 1,67% (3) não responderam a esta questão; a maioria dos alunos concentra-se na faixa etária entre 19 e 23 anos (Tabela 2); e quanto a série cursada pelos respondentes, houve participação de alunos representativos dos 5 anos (Tabela 3).

Tabela 2 – Faixa etária

Idade	Ciências Contábeis		Economia Empresarial e Controladoria	
	Fi	Fi (%)	Fi	Fi (%)
Até 19 anos	22	27,50%	36	36,00%
De 20 a 25 anos	46	57,50%	62	62,00%
De 26 a 30 anos	10	12,50%	02	2,00%
Acima de 30 anos	01	1,25%	0	0,00%

Idade	Ciências Contábeis		Economia Empresarial e Controladoria	
	Fi	Fi (%)	Fi	Fi (%)
Não informou	01	1,25%	0	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>80</b>	<b>100,00%</b>	<b>100</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 – Série do curso

Série de curso	Ciências Contábeis		Economia Empresarial e Controladoria	
	Fi	Fi (%)	Fi	Fi (%)
1°	28	35,00%	41	41,00%
2°	24	30,00%	29	29,00%
3°	10	12,50%	18	18,00%
4°	10	12,50%	08	8,00%
5°	07	8,75%	02	2,00%
Não informou	01	1,25%	02	2,00%
<b>TOTAL</b>	<b>80</b>	<b>100,00%</b>	<b>100</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se, portanto, que a amostra deste estudo está composta por alunos representativos dos dois gêneros, predominantemente, jovens (entre 20 e 25 anos), com maior concentração de respondentes nos 1° e 2° anos dos dois cursos.

#### 4.2 Análise Descritiva

A partir das questões que compõem a segunda parte do questionário apresenta-se na tabela 4 a frequência absoluta e relativa das respostas mais relevantes, permitindo a análise descritiva dos dados obtidos.

Tabela 4 – Frequência das respostas mais relevantes em cada variável

Constructos	Variáveis	Ciências Contábeis		Economia Empresarial e Controladoria	
		Fi	Fi (%)	Fi	Fi (%)
Didática	Clareza	64	80%	76	76%
	Dinâmica	15	19%	07	7%
	Metodologias	19	24%	26	26%
	Interligação	17	21%	20	20%
Conhecimento	Prático	20	25%	18	18%
	Específico	45	56%	63	65%
	Amplo	04	5%	06	6%
	Geral	08	10%	14	14%
Experiência	Desvinculada	07	9%	01	1%
	Vinculada	12	15%	04	4%
	Aproximação	36	45%	51	51%
	Aplicação	41	52%	43	43%

Constructos	Variáveis	Ciências Contábeis		Economia Empresarial e Controladoria	
		Fi	Fi (%)	Fi	Fi (%)
Relacionamento	Tolerância	27	34%	37	37%
	Acessível	34	44%	57	57%
	Ajudar	39	49%	56	56%
	Flexível	20	25%	33	33%
Postura	Ético	53	66%	61	61%
	Comprometido	48	62%	57	58%
	Organizado	42	53%	46	47%
	Proativo	24	30%	31	31%
	Comunicativo	39	49%	49	49%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, pela Tabela 4, que as cinco competências requeridas dos docentes do curso de Ciências Contábeis consideradas mais importantes, na opinião dos discentes, foram clareza (80%), ético (66%), comprometido (62%), conhecimento específico (56%) e organizado (53%). Para os alunos do curso de Economia Empresarial e Controladoria (ECEC) as cinco competências mais importantes foram clareza (76%), conhecimento específico (65%), ético (61%), comprometido (58%) e acessível (57%).

Nota-se que das cinco competências mais importantes, quatro são comuns aos dois grupos de alunos, e que, as duas não citadas por ambos também são consideradas altamente importante para um percentual expressivo de alunos, sendo “acessível” assinalada por 44% dos alunos de Ciências Contábeis e organizado por 47% dos alunos do curso ECEC.

A competência apontada pelos dois grupos de alunos como sendo a de maior relevância em um bom professor foi a clareza. Esse resultado é semelhante aos resultados encontrados por Kuhl et. al, (2013), Catapan, Colauto e Silas (2012), Vasconcelos (2010), Gomes et. al (2009), Araujo e Santana (2008) e Lowman (2007).

Catapan, Colauto e Silas (2012) e Gomes et. al (2009) utilizaram em seus estudos o Modelo Bidimensional desenvolvido por Lowman (2007) e como conclusão apontaram o atributo “claro” como sendo um dos mais importantes no perfil de um bom professor.

Além disso, ser comprometido e organizado são duas competências também apontadas, nos estudos desenvolvidos por Catapan, Colauto e Silas (2012), Gomes et al (2009), aos docentes exemplares de contabilidade, apoiando os resultados encontrados no presente estudo.

Conforme explica Lowman (2007), quando um professor é organizado, o conteúdo é extremamente bem organizado e apresentado em uma linguagem clara, assim como o relacionamento entre conceitos específicos e aplicações a novas situações são enfatizados. O impacto desse atributo nos alunos é um maior entendimento do objetivo traçado pelo professor, bem como aonde esse quer chegar.

Outra competência apontada pelos alunos, dos dois cursos, como sendo altamente importante diz respeito ao conhecimento específico apresentado pelo bom professor. Miranda, Casa Nova, Cornacchione Jr. (2012) encontraram em seu estudo o domínio do conteúdo como um dos saberes que caracterizam um professor-referência no ensino de contabilidade, tendo sido apontado por 53% dos alunos. Segundo os alunos, esses professores “demonstram o domínio do conteúdo exposto e o preparo nas respostas de questionamentos em aula, bem como discussões e reflexões que incitam”. Eles são referências “por demonstrarem conhecimento bastante apurado nas disciplinas e por saberem passar com clareza os seus conhecimentos aos alunos”.

Esse resultado reforça os achados de Nogueira, Casa Nova e Carvalho (2012), os quais concluíram, em seu estudo, que quando analisadas individualmente, as características mais valorizadas pelos estudantes da geração Y são: ter domínio do conteúdo e capacidade de explicá-lo claramente. Complementar a esse resultado estão as conclusões do estudo desenvolvido por Catapan, Colauto e Silas (2012), os quais ratificam que independente da geração do aluno, na visão dos alunos, ter domínio do conteúdo que ensina e transmitir de forma que se aprenda são características fundamentais em um bom professor.

O conhecimento do conteúdo específico da disciplina sempre foi considerado um requisito fundamental para qualquer professor, inclusive para o seu ingresso como docente na universidade. Estudos apontam que o domínio do conteúdo é a característica que melhor define o bom desempenho do docente (CATAPAN; COLAUTO; SILLAS, 2012; VASCONCELOS, 2000). Porém, conhecer o conteúdo a ser ministrado é diferente de ser capaz de apresentá-lo com clareza (LOWMAN, 2007), ou seja, apenas ter domínio do conteúdo específico não é suficiente para se ter um bom desempenho docente.

A seguir, com o objetivo de identificar os fatores que melhor explicam ou estão associados à satisfação docente, aplicou-se a Análise Fatorial.

### 4.3 Análise Fatorial

Além da análise descritiva dos dados, aplicou-se a Análise Fatorial (AF), que permite sintetizar uma grande variedade de dados, visando detectar fatores comuns (FÁVERO et al, 2009). A partir da AF foi possível identificar fatores considerando-se o critério utilizado (autovalor > 1), conforme demonstrado na Tabela 5. Sendo a variância total explicada pelos seis fatores de 58,75%, o que indica que em torno de 59% da variação dos dados pode ser explicada pela utilização desta técnica.

Tabela 5 – Variância total explicada pela Análise Fatorial

Componentes	Total	Autovalores	
		% variância explicada	% variância acumulada
1	4,62	22,00	22,00
2	2,52	11,98	33,98
3	1,76	8,40	42,38
4	1,22	5,80	48,18
5	1,15	5,47	53,65
6	1,07	5,10	58,75

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 6 pode-se identificar os fatores e suas correspondentes cargas fatoriais, realizados pelo método de rotação Varimax padronizado.

Tabela 6 – Variáveis analisadas e os respectivos valores das cargas fatoriais

Variáveis	Cargas fatoriais					
	1	2	3	4	5	6
Ter disponibilidade e interesse em ajudar (V15)	0,892					
Utilizar em sala de aula exemplos concretos de aplicações práticas de conceitos teóricos (V12)		0,924				
Ter amplo conhecimento das outras disciplinas relacionadas à disciplina ministrada (V7)			0,954			
Demonstrar comprometimento com a atividade docente (V18)				0,933		
Apresentar conteúdos de forma clara e objetiva (V1)					0,983	
Utilizar formas dinâmicas de aprendizagem, que promovam a participação do aluno (V2)						0,950

Fonte: dados da pesquisa.

O fator que explica a maior parte da percepção discente (22%) frente às competências do perfil de um bom professor foi o Fator 1, Ajudar, pertencente ao constructo Relacionamento. O Fator 2, Aplicação, explicou aproximadamente 12% da percepção discente e está associado ao constructo Experiência. O Fator 3, Amplo, referente ao amplo conhecimento docente, explicou 8,4% e está associado ao constructo Conhecimento. O Fator 4, Comprometido, trata do comprometimento docente, explicou 5,8% e se relaciona ao constructo Postura. Os dois últimos fatores se referem ao

constructo Didática, sendo que o Fator 5, Clareza, explicou 5,47% e o Fator 6, Dinâmica, explicou 5,10% da percepção dos discentes.

Corroborando com os resultados encontrados pela aplicação da AF, os fatores clareza (80% e 76%), aplicação do conteúdo (52% e 43%), ajudar (49% e 56%) e comprometido (62% e 58%) foram indicados como altamente importantes por uma alta percentagem dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis e ECEC, respectivamente.

Como salientado anteriormente, ser claro ao expor os conteúdos e estar comprometido com a docência são duas competências consideradas de extrema importância no perfil do bom professor, sendo apontado por autores como Kühl et. al, (2013), Catapan, Colauto e Silas (2012), Vasconcelos (2010), Gomes et. al (2009), Araujo e Santana (2008) e Lowman (2007).

É importante ressaltar que as variáveis Dinâmica (Utilizar formas dinâmicas de aprendizagem, que promovam a participação do aluno) e Amplo conhecimento (Ter amplo conhecimento das outras disciplinas relacionadas à disciplina ministrada) apontaram baixa frequência de respostas do tipo altamente importante pelos alunos, sendo 7% e 19%, e 6% e 5%, respectivamente, pelos alunos dos cursos de Ciências Contábeis e ECEC, respectivamente. Esses resultados podem indicar que, para os alunos destes cursos, os docentes de contabilidade não utilizam essas competências em sala de aula.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar quais competências são consideradas mais importantes no perfil de um bom professor de Contabilidade na ótica discente a partir da percepção de alunos dos cursos de Ciências Contábeis e Economia Empresarial e Controladoria (ECEC)

O estudo conta com a percepção de 180 alunos que responderam de forma válida a um questionário aplicado. O questionário, baseado nos estudos de Pereira (2007) e Kühl et al (2013), era composto por 21 assertivas sobre cinco competências docentes: Didática; Conhecimento; Experiência; Relacionamento; e Postura. O respondente se posicionava sobre a importância de cada assertiva por meio de uma escala *Likert* de cinco pontos, sendo 5 a posição de maior importância.

Dentre as competências apresentadas por meio das assertivas, destacam-se quatro: apresentar conteúdos de forma clara e objetiva (Didática); possuir profundo conhecimento da disciplina em que atua (Conhecimento); demonstrar postura ética (Postura); e demonstrar comprometimento com a atividade docente (Postura). Os quatro foram atributos apontados como sendo altamente importante por mais de 50% dos discentes de ambos os cursos participantes. Esses atributos pertencem aos constructos Didática, Conhecimento e Postura. Esse resultado reforça os achados por Gomes et al (2009), que em seu estudo apontaram as competências: estar preparado, ser claro, organizado e estimular os alunos. E também reforça o estudo de Swain e Stout (2000), no qual os autores concluem que as competências organização do currículo e planejamento da ação educativa e comunicação do conteúdo foram elencadas como as mais importantes para doutores recém titulados.

De forma complementar, a análise fatorial permitiu identificar seis fatores associados à percepção dos discentes frente às competências dos docentes no que se refere às características do “bom professor”. O fator pertinente ao constructo Relacionamento foi o que apresentou maior percentagem da variância explicada (22%), indicando a importância da disponibilidade e interesse do docente em ajudar. O segundo fator foi utilizar em sala de aula exemplos concretos de aplicações práticas de conhecimentos teóricos, ligado ao constructo Experiência. O terceiro fator é ter amplo conhecimento, ligado ao constructo Conhecimento. O quarto fator é demonstrar comprometimento com a atividade docente, relativo ao constructo Postura. O quinto e o sexto fator estão ligados ao constructo Didática, são eles: apresentar conteúdos de forma clara e objetiva, e utilizar formas dinâmicas de aprendizagem, que promovam a participação do aluno. Esses resultados são similares ao estudo de Rezende e Leal (2013), que apontaram que as competências que possuem maior relevância estão relacionadas ao domínio do conhecimento, à didática e à experiência de mercado.

Ao analisar de forma conjunta a estatística descritiva e a análise fatorial, os atributos que se destacam em ambas são relativos ao constructo Didática e Postura, sendo eles: apresentar conteúdos de forma clara e objetiva; e demonstrar comprometimento com a atividade docente.

Diversos estudos em âmbito nacional e internacional demonstram a importância da formação pedagógica para o docente no ensino superior, tanto na sua formação inicial quanto continuada. Assim, considera-se que os fatores identificados neste estudo podem contribuir para melhorias na área do ensino, visto que podem ser promovidas ações de melhorias relacionadas a fatores que não tiveram muito destaque nesta pesquisa. Destaca-se que o tamanho da amostra pode ter contribuído para não identificação de mais variáveis dentro dos respectivos fatores.

Cabe ressaltar, dessa forma, que uma limitação deste estudo diz respeito à amostra, uma vez que se ateu a investigar a perspectiva dos discentes dos dois cursos de uma universidade pública. Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se a replicação deste estudo com uma amostra maior e diversificada, onde pode ser incluído o grupo de discentes de pós-graduação, bem como de alunos da graduação de cursos correlatos, como Administração e Economia.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, A. L. Significados e Contradições nos processos de formação de professores. In: *Convergência e tensões no campo da formação e do trabalho docente: didática, formação de professores, trabalho docente*, DALBEN, A.; DINIZ, J.; LEAL, L.; SANTOS, L. (Org). Belo Horizonte: Autêntica, 2010.

ANDERE, M. A.; ARAUJO, A. M. P. de. Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n.48, p. 91-102, 2008.

ARAUJO, M. D. C.; SANTANA, C. M. Análise das percepções e expectativas dos alunos de ciências contábeis na universidade de Brasília quanto ao perfil do professor e inserção no mercado de trabalho. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8, 2008, São Paulo. *Anais do XIII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo: SP, 2008.

BOULEY, F.; WUTTKE, E.; SCHNICK-VOLLMEYER, K.; SCHMITZ, B.; BERGER, S.; FRITSCH, S.; SEIFRIED, J. Professional Competence of Prospective Teachers in Business and Economics Education: Evaluation of a Competence Model Using Structural Equation Modeling. *Peabody Journal of Education*, v. 90, n.4, p. 491-502, 2015.

BRASLAVSKY, C. Bases, orientaciones y criterios para el diseño de programas de formación de profesores. *Revista Iberoamericana de Educación*, 19, p. 13-50, 1999.

CATAPAN, A.; COLAUTO, R. D.; SILLAS, E. P. (2012). Percepção dos discentes sobre os docentes exemplares de contabilidade em IES públicas e privadas. *Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 2, p. 63-82.

CELERINO, S.; PEREIRA, W. F. C. Atributos e prática pedagógica do professor de contabilidade que possui êxito no ambiente universitário: visão dos acadêmicos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 37, n. 170, p. 65-77, 2008.

COSTA, F. J.; MOREIRA, J. A.; ETHUR, S. Z. O perfil dos professores de pós-graduação em administração na perspectiva dos alunos. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 30, 2006, Salvador. *Anais do XXX Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Salvador: BA, 2006.

CUNHA, M. I. *O bom professor e sua prática*. 6. ed. Campinas: Papirus. 1992.

DIAS, I. S. Competências em educação: conceito e significado pedagógico. *Revista Semestral da Associação Brasileira de Psicologia Escolar e Educacional*, v. 14, n. 1, p. 73-78, 2010.

GOMES, M. E. M.; ALBUQUERQUE, L. S.; CARVALHO, J. R. M.; SANTIAGO, J. S.; LUCENA, W. G. L. & RÊGO, T. F. Atributos e práticas pedagógicas do professor de contabilidade que possui êxito em sala de aula: estudo da percepção discente em IES Públicas. In: Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade, 2, 2009, Curitiba. *Anais do II Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade*, Curitiba: PR, 2009.

GRADVOHL, R. F.; LOPES, F. F. P.; COSTA, F. J. O perfil do bom professor de contabilidade: uma análise a partir da perspectiva de alunos de cursos de graduação. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 9, 2009.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de cronbach. *Produto e produção*, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

KÜHL, M. R.; MAÇANEIRO, M. B.; CUNHA, J. C.; CUNHA, S. K. O valor das competências docentes no ensino da Administração. *Revista de Administração*, 4, p. 783-799, 2007.

LOWMAN, J. *Dominando as técnicas de ensino*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARQUES, V. A.; OLIVEIRA, M. C.; NASCIMENTO, E. M.; CUNHA, J. V. A. Atributos de um bom professor: um estudo sobre a percepção dos alunos de ciências contábeis. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v. 4, n. 2, p. 7-23, 2012.

MASETTO, M. T. *Competência pedagógica do professor universitário*. 2 ed. São Paulo: Summus. 2012.

MEDEIROS, A. C. P.; OLIVEIRA, L. M. B. Análise das competências de ensino relevantes ao bom desempenho docente: um estudo de caso. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 33, 2009, São Paulo. *Anais do XXXIII EnANPAD*, São Paulo: SP, 2009.

MIRANDA, G. J. Docência universitária: uma análise das disciplinas na área da formação pedagógica oferecidas pelos programas de pós-graduação stricto sensu em Ciências Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 4, n. 2, p. 81-98, 2010.

MIRANDA, G. J.; CASA NOVA, S. P. D. C.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B. Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 23, n. 59, p. 142-153, 2012.

NOGUEIRA, D. R.; CASA NOVA, S. P. D. C.; CARVALHO, R. C. O. O bom professor na perspectiva da geração Y: uma análise sob a percepção dos discentes de Ciências Contábeis. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 31, n. 3, p. 37-52, 2012.

OTT, E.; CUNHA, J. V. A.; CORNACCHIONE JR., E. B.; DE LUCA, M. M. M. Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade e Finanças*, v.22, n. 57, p. 338-356, 2011.

PAN, D.; TAN, G. S. H.; RAGUPATHI, K.; BOOLUCK, K.; ROOP, R.; IP, Y. K. Profiling Teacher/Teaching Using Descriptors Derived from Qualitative Feedback: Formative and Summative Applications. *Research High Education*, v. 50, n. 1, p. 73-100, 2009.

PASQUALI, L. *Psicometria: teoria dos testes na psicologia e na educação*. Petrópolis: Vozes, 2003.

PEREIRA, M. A. C. *Competências para o ensino e a pesquisa: um survey com docentes de engenharia química*. 2007. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PERRENOUD, P. *10 novas competências para ensinar*. Porto Alegre: ArtMed. 2010.

PIMENTA, S. G. *A didática como mediação na construção da identidade do professor: uma experiência de ensino e pesquisa na Licenciatura*. Campinas: Papirus. 1997.

PLUTARCO, F. F.; GRADVOHL, R. F. Competências dos professores de administração: a visão dos alunos de cursos de graduação. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 34, 2010, Rio de Janeiro. *Anais do XXXIV EnANPAD*, Rio de Janeiro: RJ, 2010.

RALDI, D. P.; MALHEIROS, C. F.; FRÓIS, I. M.; LAGE-MARQUES, J. L. O papel do professor no contexto educacional sob o ponto de vista dos alunos. *Revista da ABENO*, v. 3, n. 1, p. 15-23, 2003.

REICHEL, N.; ARNON, S. A Multicultural view of the good teacher in Israel. *Teachers and Teaching: theory and practice*, v. 15, n. 1, p. 59-85, 2009.

REZENDE, M. G.; LEAL, E. A. Competências requeridas dos docentes do curso de Ciências Contábeis na percepção dos estudantes. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 8, n. 2, p. 145-160, 2013.

REZENDE, J. L. Q.; SOUZA, A. A.; MIRANDA, G. J.; LEAL, E. A. Competências didáticas dos professores de cursos de MBAs. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 9, n. 2, p. 05-18, 2015.

SELVI, K. Teachers' competencies. *Cultura: International Journal of Philosophy of Culture and Axiology*, v. 7, n. 1, p. 167-175, 2010.

SLOMSKI, V. G. Saberes que fundamentam a prática pedagógica do professor de Ciências Contábeis. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8, 2008, São Paulo. *Anais do VIII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo: SP, 2008.

SWAIN, M. R.; STOUT, D. E. Survey evidence of teacher development based on AECC recommendations. *Journal of Accounting Education*, v. 18, p. 99-113, 2000.

TOLENTINO, J. E. F.; SILVA, R. M. P.; COSTA, A. J. B.; ARAUJO NETO, L. M. O perfil esperado de um professor de contabilidade: uma análise a partir dos estudantes da cidade de Barcelos – Portugal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 13, n. 39, p. 09-20, 2014.

TORRA, I.; DE CORRAL, I.; PÉREZ, M. J.; TRIADÓ, X.; PAGÈS, T.; VALDERRAMA, E.; MÀRQUEZ, M. D.; SABATÉ, S.; SOLÀ, P.; HERNÁNDEZ, C.; SANGRÀ, A.; GUÀRDIA, G.; ESTEBANELL, M.; PATIÑO, J.; GONZÁLEZ, A.; FANDOS, M.; RUIZ, N.; IGLESIAS, M. C.; TENA, A. Identificación de competencias docentes que orienten el desarrollo de planes de formación dirigidos a profesorado universitario. *REDU – Revista de Docencia Universitaria*, v. 10, n. 2, p. 21-56, 2012.

VASCONCELOS, M. L. M. C. *A formação do professor do ensino superior*. 2. ed. São Paulo: Pioneira. 2000.

VASCONCELOS, A. D. Fatores que influenciam as competências em docentes de ciências contábeis. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 34, 2010, Rio de Janeiro. *Anais do XXXIV EnANPAD*, Rio de Janeiro:RJ, 2010.

VOLPATO, G. Marcas de profissionais liberais que se tornaram professores-referência. *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos*, v. 90, n. 225, p. 333-351, 2009.

# DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS E A TRAJETÓRIA DO CONTROLLER

## COMPETENCY DEVELOPMENT AND THE CONTROLLER TRAJECTORY

### RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo investigar os aspectos relacionados à trajetória do *Controller* e o desenvolvimento de competências necessárias à sua atuação profissional. Trata-se de um estudo descritivo, do tipo levantamento ou *survey*, e que se caracteriza como qualitativo. O procedimento de coleta se deu por meio de um questionário eletrônico, estruturado em três blocos: Competência dos *Controllers* em escala de importância; Experiências essenciais no desenvolvimento de um *Controller*; e Perfil do respondente. A amostra foi formada a partir de uma rede social profissional, e obtiveram-se respostas de 208 profissionais, de diferentes níveis hierárquicos, tempos de carreira diversos e de todas as regiões do país. Os resultados apontaram que, com relação às competências indispensáveis, os respondentes indicaram a capacidade analítica, domínio de contabilidade e finanças, planejamento, trabalho em equipe e visão estratégica. Como principal vivência para o desenvolvimento das competências necessárias, esses *Controllers* apontaram as experiências profissionais. Com relação à trajetória profissional, observou-se uma tendência crescente entre o tempo de carreira e a quantidade de *Controllers* ocupando níveis hierárquicos mais elevados nas empresas. Ademais, verificou-se que, para chegarem a esse cargo, os profissionais devem valorizar um conjunto de experiências, tais como cursos de pós-graduação qualificados e atuação em áreas para além da contabilidade, como de auditoria e finanças. Dessa maneira, pode-se concluir que vivências acadêmicas e profissionais de naturezas diversas podem contribuir de forma incisiva para o desenvolvimento das competências essenciais às suas atividades.

**Palavras-Chave:** Desenvolvimento de Competências. Trajetória Profissional. *Controller*.

### ABSTRACT

*This research aims to investigate the aspects related to the Controller's trajectory and the development of the competences needed for his/her professional performance. It is a descriptive survey characterized as qualitative. The collection procedure was done by means of an electronic questionnaire, structured in three blocks: Controller Competency in scale of importance; Essential Experiences in Developing a Controller; and Respondent Profile. The sample was formed from a professional social network, and responses were obtained from 208 professionals from different hierarchical levels and with diverse career lengths, across the country. Results showed that respondents indicated analytical capacity, accounting and finance proficiency, planning, team work and strategic vision as essential competences. These Controllers pointed out professional experiences as the most important for the development of necessary skills. Regarding professional trajectory, there was an increasing tendency between the career length and the number of Controllers occupying higher hierarchical levels in the companies. In addition, it was observed that, in order to reach this position, professionals should value a set of experiences such as qualified postgraduate courses and acting in areas beyond accounting, such as auditing and finance. Thus it can be concluded that different academic and professional experiences can contribute in an incisive way to the development of competences that are essential to their activities.*

**Keywords:** Competency Development. Professional Career. *Controller*.

### Roberto José Vieira de Sousa Lima

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação UNB/UFPA/UFRRN. Especialista em Auditoria e Direito Tributário e graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor substituto na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN). Contato: Av. Miguel Castro, 1519 – Apto. 702. Lagoa Nova, Natal-RN. CEP: 59.075-740. E-mail: robertojlima@gmail.com.

### Aneide Oliveira Araujo

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Consultoria Empresarial pelo Centro de apoio à Pequenas e Médias Empresas (CEBRAE). Graduada em Ciências Econômicas pela Universidade Federal de Sergipe (UFS). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Sergipe (UFS). Docente aposentada do Curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Contato: Rua Profª Dirce Coutinho, 1890, aptº 1801, Capim Macio, Natal RN, CEP: 59.082-180. E-mail: aneide.ufrn@gmail.com.

## 1. INTRODUÇÃO

No atual contexto competitivo da economia global, mudanças sociais, políticas, econômicas e tecnológicas impactam rápida e diretamente na dinâmica dos mercados e das organizações. Para se manterem ativas nessa conjuntura de negócios, as empresas precisam reagir às variações impostas na mesma frequência e velocidade em que elas acontecem. Por isso, além de uma estrutura operacional eficiente, as empresas necessitam de informações qualificadas que auxiliem no processo de gestão.

A Controladoria, nesse âmbito, assume papel de destaque nas organizações, pois, fundamentada na contabilidade, assume atividades de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais (MACHADO et al., 2010). Com isso, além de suprir a necessidade informacional da gestão para a tomada de decisão, a Controladoria, tendo em vista a sua visão integral dos negócios e de seus objetivos, firma-se como peça fundamental no planejamento das ações das empresas.

No Brasil, o profissional responsável por compilar as necessidades informacionais e de gestão é o *Controller*. Seu papel é cuidar da continuidade das organizações, viabilizando a coesão entre as atividades desenvolvidas pelos setores por meio de um eficiente sistema de informações (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2004). Em outras palavras, trata-se de um profissional que tem a responsabilidade de orientar as ações da empresa em busca de melhores resultados.

Porém, atuar e contribuir nesse cenário não são tarefas simples para o *Controller*. Apesar de ser alvo de estudo desde a primeira metade do século XX, há ainda uma série de conceitos e visões não consensuais com relação às funções da Controladoria, o que gera dificuldades na consolidação do ramo de conhecimento em si (LUNKES, SCHNORRENBERGER e ROSA, 2013). Vários estudos têm buscado identificar e analisar essas funções, tais como os de Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), Richartz et al. (2012), Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), Gomes, Souza e Lunkes (2014), Dal Vasco, Daniel e Tarifa (2014), entre outros.

A dificuldade na consolidação do ramo de conhecimento reflete-se na atuação do profissional, pois as competências requeridas de um *Controller*, por uma empresa, dependem das funções que o profissional irá desempenhar. Em razão de existirem empresas com propósitos e características diferentes, não é difícil considerar que as competências requeridas desse especialista, no atual contexto do mercado de trabalho, são bem diversas. Nesse sentido, características como setor de atividade e porte da empresa influenciam no tipo de competência requerida e, por consequência, na forma de atuação do profissional (FERREIRA et al., 2014).

Diversos trabalhos têm como foco diagnosticar quais são as competências requeridas de um *Controller*, seja através da visão de profissionais e estudantes da área, ou das expectativas de perfil exigidas pelo mercado de trabalho (CARDOSO et al., 2010; MACHADO et al., 2010; MACIEL e LIMA, 2011; ARAÚJO, CALLADO e CAVALCANTI, 2014; GOMES, SOUZA e LUNKES, 2014). No entanto, não se verificam na literatura pesquisas que estudem a formação e desenvolvimento dessas competências. Em outras palavras, quais são as vivências que ajudam na construção desse tipo de profissional.

Segundo Le Boterf (2003), o desenvolvimento de competências passa pelas seguintes formas básicas de aquisição de saberes: educação escolar básica, cursos de formação (profissionalizantes, graduações e pós-graduações), experiências profissionais e experiências sociais. Sendo assim, como toda pessoa é o resultado de suas vivências passadas e experiências atuais, é possível ponderar que as competências adquiridas por um *Controller* estão relacionadas com sua trajetória pessoal e profissional.

Ou seja, como a trajetória também direciona o desenvolvimento de um indivíduo, é possível vinculá-la com as competências adquiridas em sua carreira profissional (DUTRA, 2004). Nesse sentido, o objetivo geral desta pesquisa é investigar os aspectos relacionados à trajetória do *Controller* e o desenvolvimento de competências necessárias à sua atuação profissional.

Considerando-se que a Controladoria é um campo de estudos onde muitos aspectos não estão consolidados e, também, diante do reduzido número de pesquisas partindo da prática profissional, este estudo justifica-se por trazer elementos necessários para debater a formação do *Controller*, desenvolver e aperfeiçoar as competências requeridas pelos empregadores potenciais e as necessidades dos profissionais na sua vida prática.

Ademais, será possível contribuir com as instituições de ensino para o delineamento da formação desse profissional por meio de: (1) ideias para ajustes nos currículos e métodos de ensino, visando a adequação à realidade do mercado, proporcionando a melhoria dos cursos ofertados; (2) constatação da necessidade de oferta de cursos de especialização e extensão focados em certas áreas de conhecimento; e (3) desenvolvimento de cursos específicos com a finalidade de suprir a necessidade de profissionais mais especializados em determinadas áreas do saber (PIRES, OTT e DAMACENA, 2009).

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Competências

No âmbito organizacional e da gestão de recursos humanos, existe uma grande variedade de entendimentos e, conseqüentemente, dúvidas quanto ao conceito de competência (RUAS, 2005). Muito dessa variedade de percepções se deve aos vários níveis e instâncias de compreensão onde esse conceito está inserido, tais como da pessoa (a competência do indivíduo), das organizações (chamadas de *core competences*) e dos países (sistemas educacionais e formação de competências) (FLEURY e FLEURY, 2007).

Ante o apresentado, é possível conceber que os estudos das instâncias do conceito de competência evoluem basicamente do nível individual, dos recursos das pessoas, para o nível coletivo, grupos e instituições (ZARIFIAN, 2001; LE BOTERF, 2003; DUTRA, 2004). As quatro fases de desenvolvimento do conceito, conforme ilustra Dutra (2004), demonstram essa evolução: 1ª Fase - Focada nas definições de padrões de trabalhos baseados em competências individuais que garantem aos profissionais uma alta performance; 2ª Fase - Que incorpora os conceitos da primeira fase, mas criando escalas de diferenciação por nível de complexidade das tarefas; 3ª Fase - Traz o conceito de competência organizacional (coletiva), e a ideia de alinhar esta com a competência de cada indivíduo; 4ª Fase - A apropriação das pessoas dos conceitos lançados pela terceira fase.

Quanto ao desenvolvimento de competências a partir da perspectiva do indivíduo, há, na atualidade, duas correntes distintas: a anglo-saxã ou norte-americana, pragmática e atrelada ao conceito de qualificação de um indivíduo que garante um desempenho superior; e a escola francesa, que integra, em uma visão ampla, fundamentos da sociologia e da economia do trabalho, atrelando competência com o saber colocar em prática (DUTRA, 2004; RUAS, 2005).

A corrente anglo-saxã ou norte-americana tem como base os estudos seminais de McClelland (1973) e Boyatzis (1982). Segundo ela, existem características específicas dos indivíduos que guardam relação com um alto padrão de desempenho em determinada tarefa, podendo ser avaliado de acordo com algum parâmetro de performance (ARAUJO, 2011). Ou seja, competência seria um estoque de recursos, dispostos entre conhecimentos, habilidades e atitudes (CHA), que garantem ao indivíduo um desempenho superior no ambiente de trabalho (FLEURY e FLEURY, 2007).

Indo além da ideia de estoques de recursos que garantem alto desempenho em uma função ou cargo, Zarifian (2001) e Le Boterf (1994 e 2003) trazem para o debate sobre competências o ideal de agregação de valor e entrega a determinado contexto, independente da função desempenhada (CARDOSO, 2006). Com base nesse alicerce surge a corrente europeia de abordagem de competência, com forte influência de autores franceses.

Ao tratar da distinção entre as duas correntes, Ruas (2005) enfatiza a diferença entre qualificação, alinhada ao entendimento norte-americano, e competência, vinculada ao entendimento francês. Assim, o conceito de competência direciona um foco especial para o desenvolvimento de capacidades e recursos que podem ser mobilizados por indivíduos em eventos de pouca previsibilidade dentro das organizações. Ou seja, de um lado estão os profissionais, constituídos de recursos próprios, e do outro estão as organizações, com suas capacidades e necessidades. Conciliar essa relação e agregar valor para as duas partes é o grande desafio na gestão de pessoas, pois os conhecimentos, habilidades e atitudes dos indivíduos se transformam em competências entregues as empresas (ARAUJO, 2011).

No que tange ao desenvolvimento das pessoas com o objetivo de aprimorar sua entrega e ampliar suas responsabilidades, é possível pensar em duas categorias: (1) As ações de desenvolvimento formais, relacionadas com metodologias didáticas e conteúdos programáticos definidos, que seriam os cursos, palestras, seminários etc; e (2) As ações de desenvolvimento informais, ligadas à atuação do trabalhador no ambiente de trabalho, como coordenação ou participação em projetos, estágios, visitas etc. (DUTRA, 2004).

Nesse sentido, os estudos sobre competência se concentram nas formas de aquisição dos saberes necessários para as competências, a função de cada um deles, a principal maneira de aquisição e como estes se manifestam. Quanto às formas de aquisição dos saberes: (1) a educação formal seria a educação escolar básica de um indivíduo; (2) a formação inicial e continuada refere-se aos cursos profissionalizantes, graduações e pós-graduações; (3) a experiência profissional envolve a vida prática do trabalhador e; (4) a experiência social refere-se às vivências fora do ambiente de trabalho e escolar. Com relação às formas de manifestação: (1) o modo declarativo é a expressão do conhecimento, ainda está separada do uso, serve para descrever; e (2) o modo procedural, onde os saberes se manifestam na atividade prática, serve para prescrever (LE BOTERF, 2003).

Fleury e Fleury (2007) compilam essas concepções de forma mais sintética, conforme apresentado no Quadro 1. Segundo os autores, a competência se situa em uma encruzilhada formada pela pessoa e sua biografia, a formação educacional e sua experiência profissional.

Quadro 1 - Processo de desenvolvimento de saberes e competências.

Saberes	Função	Como Desenvolver
Conhecimento teórico.	Entendimento, interpretação.	Educação formal e continuada.
Conhecimento sobre os procedimentos.	Saber como proceder.	Educação formal e experiência profissional.
Conhecimento empírico.	Saber como fazer.	Experiência profissional.
Conhecimento social.	Saber como comportar-se.	Experiência social e profissional.
Conhecimento cognitivo.	Saber como lidar com a informação, saber como aprender.	Educação formal e continuada, e experiência social e profissional.

Fonte: Fleury e Fleury (2007).

No tocante às formas de desenvolvimento de saberes, as experiências profissionais são fontes muito ricas de conhecimentos, visto que a rotina de trabalho consegue ensinar e construir competência em uma velocidade maior (PERRENOUD, 1999). Ou seja, a trajetória profissional direciona naturalmente o desenvolvimento de um indivíduo (DUTRA, 2004).

Com relação aos estudos sobre o desenvolvimento de competências, o “*Journal of Management Development*” publicou, no ano de 2008, um volume especial chamado “*Competencies in the 21st century*”, com editorial de Boyatzis, um dos precursores da corrente norte-americana. Nesse editorial, busca-se a atualização do conceito de competência, definindo-a como uma capacidade ou habilidade, um conjunto de comportamentos organizados em torno de uma intenção (BOYATZIS, 2008).

O artigo de Boyatzis e Saatscioglu (2008) apresenta uma atualização da visão de 20 anos de tentativas para desenvolvimento de competências, estudando 14 pesquisas longitudinais de um programa de MBA. Os achados deste indicam que a competência emocional, social e de inteligência cognitiva predizem eficácia em gestão e liderança, e podem ser desenvolvidas por meio de programas de pós-graduação.

A partir de um estudo empírico, Leonard (2008) revela que o estabelecimento de metas de aprendizagem é particularmente importante para o desenvolvimento de competências, pois estas foram mais desenvolvidas em indivíduos que fixaram esses objetivos. Para chegar nessa conclusão, o autor fez um estudo que variou de nove meses a quatro anos e meio, com alunos de um programa de MBA. Essa pesquisa é parte de estudo longitudinal de 50 anos, sobre o desenvolvimento de competências e de experiências de carreiras, de estudantes de MBA, realizado no *Case Western Reserve University*.

O objetivo de Wheeler (2008) foi analisar as interações entre indivíduos e o ambiente social, e como esses indivíduos se engajam em autoaprendizagem. O número de esferas de vida, relacionamentos e atividades impactam positivamente na demonstração das competências. Aqueles participantes para quem a esfera da vida “empresa” é fundamental para o alcance dos objetivos da aprendizagem manifestaram com mais clareza as competências-alvo.

Outros estudos também abordam a temática. Pinnington (2011) teve como objetivo analisar advogados no início de sua trajetória profissional, procurando compreender o desenvolvimento de competências e a evolução de suas carreiras. O estudo se deu por meio de entrevistas com advogados de nível júnior de um grande escritório de advocacia. O artigo considera a competência profissional e progressão na carreira a partir de uma perspectiva ontológica, vendo-os como “modos de ser”. Para análise das entrevistas foi utilizada uma abordagem interpretativa, onde a competência de um indivíduo pode ser relacionada a uma autocompreensão particular. Os resultados indicaram que a autopercepção dos advogados é fortemente influenciada pela fase da sua carreira e, também, por sua posição na organização. Em contrapartida, sua compreensão sobre o trabalho revela mais questões individuais e particulares das atividades de trabalho, formas distintas de reconhecimento e desenvolvimento de competências técnicas e profissionais.

O estudo de Van Buuren e Edelenbos (2013) descreve os resultados de um estudo de caso comparativo, em organizações públicas holandesas, de dois métodos de desenvolvimento de competências. Uma metodologia é vista com uma abordagem mais orientada para a formação teórica (programa LWT), enquanto que a outra tem um viés de treinamento orientado pela prática (programa PwC). Ambos os casos foram avaliados por meio de uma mistura de métodos de investigação, tais como observação participante, entrevista e *survey*. Os resultados indicam que a abordagem orientada para a prática, programa PwC, que faz uso de técnicas de *coaching*, parece estar melhor equipada para desenvolver competências específicas de uma situação do que a abordagem orientada por teoria, como testemunhado na LWT. No entanto, o último é mais adequado para comunicar novos conhecimentos, o que tem muito mais aplicação. Enquanto o primeiro método é muito mais eficaz no livre ajuste do ambiente de aprendizagem, o último é muito mais eficiente em comunicação de novos conhecimentos num curto período de tempo para muitos empregados simultaneamente. O primeiro é mais difícil de organizar e consolidar, ao passo que o último é muito mais difícil de relacionar com as práticas organizacionais reais.

## 2.2 Controladoria

A Controladoria surgiu com a responsabilidade de, além de manter os registros de uma empresa e elaborar relatórios, interpretar as informações contábeis. Seria uma evolução natural da função contábil, uma ampliação do seu escopo de atuação (ANDERSON, 1944). Ela é parte da contabilidade e amplia seu propósito agregando atividades de gestão de informação, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, sendo assim decisiva para a gestão estratégica das entidades (MACHADO et al., 2010).

A Controladoria pode ser conceituada sob dois enfoques: unidade administrativa e ramo do conhecimento (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 2001). Como unidade administrativa, tem como finalidade garantir informações oportunas para o processo decisório, colaborar com os gerentes na gestão de suas áreas e assegurar a eficácia operacional. Ou seja, é responsável pelo controle do processo de gestão e do fornecimento de informações para a tomada de decisão de agentes internos e externos. Como ramo de conhecimento, engloba um conjunto de conhecimentos aglutinados em bases conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial. Está alicerçada nos princípios e técnicas da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, especialmente, a Contabilidade, visto que a Controladoria é responsável pela gestão econômica das empresas, com foco na eficácia do negócio (BORINELLI, 2006; MOSIMANN e FISCH, 1999).

Os primeiros profissionais a ocuparem o cargo de *Controller* vieram das áreas de finanças, principalmente da contabilidade, visto a forte relação da função com Ciência Contábil. Hoje, com a expansão do seu escopo de atuação, pro-

fissionais da área de engenharia, administração e análise de sistemas também ocupam esse cargo (ORO et al., 2009). Ou seja, cada vez mais deixa de ser uma função primordialmente contábil para trabalhar com atividades estratégicas das organizações (GOMES, SOUZA e LUNKES, 2014).

Com relação ao perfil ideal do *Controller*, é preciso um conjunto de competências de natureza técnica e/ou pessoal. Quanto às competências de natureza técnica, esse profissional deve ter uma visão generalista do negócio, exigindo conhecimentos de todas as áreas da entidade. Já as competências de natureza pessoal estão relacionadas com habilidades intelectuais e pessoais, tais como raciocínio analítico e flexibilidade (MACHADO et al., 2010; MOSIMANN e FISCH, 1999).

De início, as funções da Controladoria estavam atreladas à proteção dos ativos da empresa, às exigências de registro e divulgação de relatórios e assistência à gestão na formulação de políticas e operações de controle (ANDERSON, 1944). Em um conceito mais atual, Borinelli (2006) definiu, em sua Estrutura Conceitual Básica, as seguintes funções da Controladoria: Contábil, Gerencial-Estratégica, Custos, Tributária, Proteção e Controle dos Ativos, Controle Interno, Controle de Riscos e Gestão da Informação. Ou seja, algumas funções permanecem no escopo de trabalho do *Controller*, como a função contábil e de proteção de ativos, e outras, como controle de riscos e gestão da informação, que são adicionadas.

Além do exposto, cabe ressaltar o papel da Controladoria para a governança corporativa, como responsável pelos controles internos das entidades e, conseqüentemente, para a diminuição e mediação dos conflitos entre principal (proprietários) e agentes (gestores) da Teoria da Agência. Isso se dá na medida em que se espera um acompanhamento estreito dos controles organizacionais, assegurando ao principal que os recursos necessários para a operação da empresa sejam consumidos coerentemente (NASCIMENTO e BIANCHI, 2005).

De forma mais ampla, Almeida, Parisi e Pereira (2001) entendem que as funções têm em seu escopo as seguintes finalidades, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Funções desempenhadas X Atividades.

Funções Desempenhadas	Atividades
Subsidiar o processo de gestão.	Envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante o seu meio ambiente.
Apoiar a avaliação de desempenho.	Elaborando análise de desempenho: Econômico das áreas; Dos gestores; Econômico da empresa e Própria área.
Apoiar a avaliação de resultado.	Elaborando análise de resultado econômico dos produtos e serviços; Monitorando e orientando o processo de estabelecer padrões; Avaliando os resultados dos seus serviços.
Gerir os sistemas de informações.	Definição da base de dados; Elaboração dos modelos de gestão de acordo com as características de cada área e Padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (modelo de informação).
Atender aos agentes do mercado.	Analizando impacto da legislação no resultado e Atendendo aos diversos agentes do mercado.

Fonte: Almeida, Parisi e Pereira (2001).

Com relação às atividades a serem desempenhas, Weber (2011) desenvolveu um modelo teórico, com base na teoria organizacional, a fim de explicar a matriz de atividades de um *Controller*, bem como suas variações. O estudo identifica quatro níveis de tarefas, são eles: Tarefa básica (apresentar a situação econômica da empresa); Atividades que estendem a tarefa básica (informação qualificada para a gestão); Desenvolvimento relacionado com os processos de planejamento (assumir a responsabilidade de monitorar a geração de planos e coordenar os seus conteúdos); e Desenvolvimento em relação à avaliação das informações (fornecimento de informações proativamente).

Quanto aos estudos relacionados com as funções e competências requeridas (por meio de questionário enviado para 17 empresas italianas), Zoni e Kenneth (2007) buscaram compreender o envolvimento dos *Controllers* com o processo de gestão, os motivos para uma maior ou menor participação deste e se o envolvimento tem uma associação significativa com o desempenho. Os resultados demonstraram que a maioria dos *Controllers* são pouco envolvidos com os processos de decisão da gestão. Além disso, o envolvimento dos *Controllers* nas decisões estratégicas e/ou operacionais está positivamente relacionado com a intensidade de capital, interdependência operacional, competência dos gerentes de linha financeira, formalização dos processos de planejamento e orçamentos. No geral, a maior participação do *Controllers* pode ser associada positivamente com o desempenho da empresa. Esse estudo foi replicado no Brasil por Vargas e Beuren (2012), com resultados semelhantes.

Já Cardoso et al. (2010) identificaram as competências requeridas ao *Controller* e avaliaram se existem competências a serem priorizadas. O estudo está baseado em 18 competências coletadas em 27 artigos sobre as habilidades do contador e do *Controller*, que foram submetidos, por meio de questionário, a 198 profissionais de contabilidade gerencial ou controladoria. Após aplicação do instrumento de coleta, chegou-se a 12 variáveis organizadas em 03 fatores: competências técnicas (contabilidade e finanças, legal, ferramentas de controle, planejamento e capacidade analítica),

competências comportamentais (Autocontrole, ouvir eficazmente, trabalho em equipe, gestão da informação e relacionamento externo) e competências de postura (Empreendedora e estratégica). Segundo os autores, esses fatores podem dar respostas ao questionamento sobre quais são as competências requeridas aos contadores gerenciais. Ademais, o estudo ressalta que as capacidades de empreender e de visão estratégica foram colocadas em um fator segregado em relação às demais competências, o que pode sugerir a grande diferença percebida pelos respondentes entre o *Controller* e as demais especialidades profissionais.

Machado et al. (2010) tiveram como objetivo identificar, por meio de questionário encaminhado por e-mail, as competências do *Controller* nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina, segundo a Revista Amanhã de 2007. O estudo segregou as competências em pessoais e profissionais. As competências pessoais mais evidentes no estudo são a ética, flexibilidade para mudanças, honestidade e integridade, iniciativa e liderança. As competências profissionais mais importantes, segundo esse estudo, seriam visão estratégica e de processos, raciocínio lógico, planejamento e organização.

Por meio de entrevistas com profissionais e pesquisadores da área de Controladoria, Maciel e Lima (2011) identificaram o perfil, no que tange a conhecimentos, habilidades e atitudes, ideal do *Controller* no mercado de trabalho. O trabalho traz em seu corpo trechos das entrevistas com esses profissionais e pesquisadores. O estudo conclui que o perfil deve agregar conhecimento de capital humano, capacidade de gerenciar pessoas, domínio de procedimentos de comunicação, espírito de liderança e domínio de línguas.

Araújo, Callado e Cavalcanti (2014) identificaram as competências desenvolvidas em cursos de pós-graduação *lato sensu* em Controladoria, relacionadas com o perfil visto na literatura para um *Controller*. O universo da pesquisa foi composto por alunos de IES da cidade de João Pessoa - PB. Os dados foram coletados por meio de questionário. Dentre as competências listadas, destacam-se: as habilidades específicas do *Controller*; elaboração e interpretação de relatórios gerenciais; procedimentos de auditoria; mensuração dos riscos organizacionais; sistemas de informação contábil; consultoria e procedimentos de controle interno. A atribuição “elaboração de orçamento” não teve como ser confirmada entre as desenvolvidas no curso.

Gomes, Souza e Lunkes (2014) identificaram o perfil exigido pelas empresas brasileiras para a função de *Controller* por meio de anúncios de emprego publicados em cinco sítios eletrônicos de recrutamento e seleção (Hays Brasil, Case Consulting, Catho, Michael Page e Manager). Trabalho semelhante foi realizado anteriormente por Oro et al. (2009) e Souza e Borinelli (2009). O estudo verificou que o mercado tem buscado, preferencialmente, *Controllers* formados em Ciências Contábeis, com conhecimentos em tecnologia da informação (Excel e sistemas integrados, principalmente) e em contabilidade internacional. Ademais, apesar de nem sempre serem demandadas as funções de planejamento e controle, o mercado exige que esse profissional participe da gestão da empresa, com liderança, proatividade e capacidade analítica.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Com relação à tipificação da pesquisa, quanto aos objetivos, este estudo se caracteriza como descritivo. No que se refere aos procedimentos, esta pesquisa se qualifica como levantamento ou *survey*. Com relação à abordagem do problema, esta se caracteriza como qualitativa e quantitativa (quali-quantitativa), tendo em vista que, além de utilizar métodos estatísticos na análise e tratamento de dados, também são realizadas análises detalhadas sobre a temática (RAUPP e BEUREN, 2003; GIL, 2008).

A amostra foi formada a partir de uma rede social profissional, optando-se por seguir uma das estratégias de Miranda (2010), que foi construir o universo de profissionais de controladoria por meio de usuários do *LinkedIn*. Após processo de solicitação de contato e envio dos instrumentos de coleta, por meio do *LinkedIn*, foram recebidas 241 respostas. Após depuração dos dados, foram excluídas 33 respostas, restando um total de 208 questionários validados, número de respostas próximo ao da base de Miranda (2010), que foi de 212.

O procedimento de coleta se deu por meio de um questionário eletrônico, estruturado em três blocos: Competência dos *Controllers* em escala de importância; Experiências essenciais no desenvolvimento de um *Controller*; e Perfil do respondente.

No Bloco 01 - Competência dos *Controllers* em escala de importância, as 12 competências listadas foram definidas partindo dos estudos listados no Quadro 3 - Competências dos *Controllers*.

Quadro 3 - Competências dos *Controllers*.

Competências	Cardoso et al.,(2010)	Machado et al., (2010)	Araújo, Callado e Cavalcanti (2014)
Autocontrole	X		
Capacidade analítica	X	X	X
Contabilidade e finanças	X	X	X
Empreendedora	X	X	
Ferramentas de controle	X		X

Competências	Cardoso et al.,(2010)	Machado et al., (2010)	Araújo, Callado e Cavalcanti (2014)
Gestão da Informação	X		
Conhecimento Legal	X		X
Ouvir eficazmente	X		
Planejamento	X	X	X
Relacionamento externo	X		
Trabalho em equipe	X	X	X
Visão Estratégica	X	X	X

Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

O Bloco 02, Experiências essenciais no desenvolvimento de um *Controller*, está orientado com base no entendimento de Le Boterf (2003) sobre o desenvolvimento de competências, que pode se dar através de cinco vivências distintas: (1) a educação formal, que seria a escolar, básica; (2) a formação inicial, a graduação em um curso de ensino superior; (3) a formação contínua, cursos de pós-graduação e treinamentos; (4) as experiências profissionais, os estágios e empregos anteriores; e (5) as experiências sociais.

O último e 3º bloco teve como objetivo traçar o perfil dos *Controllers* que responderam a pesquisa e, também, das empresas nas quais eles trabalham. Esse tipo de caracterização é importante, pois ajuda a entender as respostas em função das características dos respondentes.

Quanto aos procedimentos de análise de dados, visto que a Pergunta 01 foi estruturada para permitir uma graduação das respostas, tipo *Likert*, foi preciso fazer uma análise da consistência interna utilizando o Alfa de Cronbach como medida de confiabilidade. Conforme explicam Hair Jr. et al. (2006), a consistência interna parte do princípio que os indicadores individuais de uma escala devem medir o mesmo construto, sendo assim altamente intercorrelacionados. Ainda segundo os autores, para esse tipo de avaliação, o Alfa de Cronbach é a medida mais utilizada. Ela gera um resultado variando de 0 a 1, onde são aceitos resultados quando o alfa for superior a 0,70. O Alfa de Cronbach calculado para a Pergunta 01 foi de 0,773, conforme demonstra a Tabela 1, indicando uma boa consistência interna.

Tabela 1 - Alfa de Cronbach.

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,773	,770	12

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados foram submetidos a análises de estatística descritiva e inferencial. Nesse último caso, todas as variáveis foram computadas como nominais a fim de serem testadas correlações por meio do  $\chi^2$  (qui-quadrado). Dado o tamanho reduzido da amostra, foi necessário recorrer ao teste exato de Fisher, considerando o *p-valor* menor ou igual a 0,050 (BELFIORE, 2015).

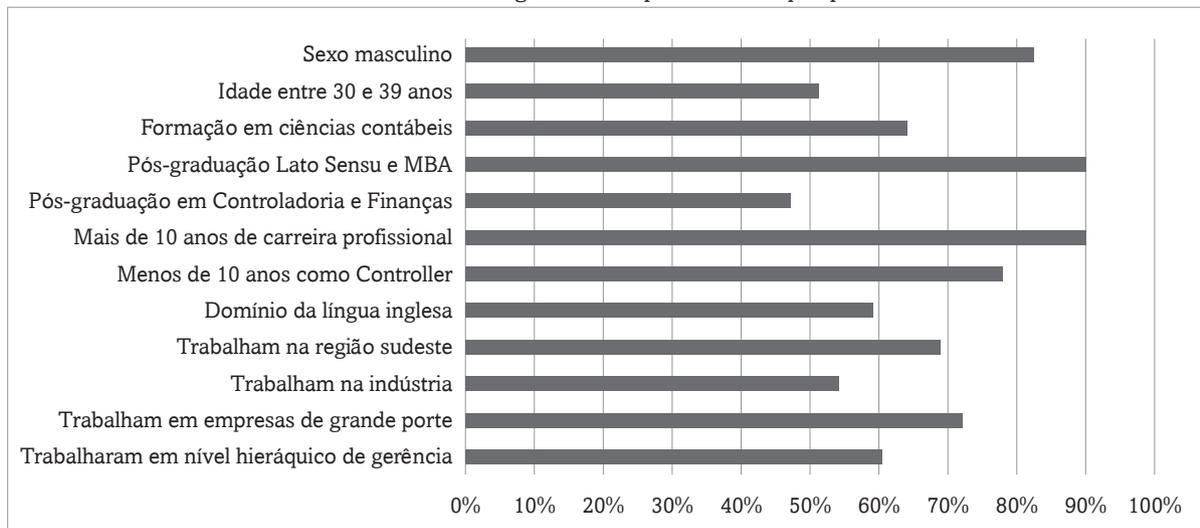
## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Perfil dos *Controllers*

O Gráfico 1 apresenta informações referentes à caracterização geral dos respondentes.

Destaca-se que 64% dos respondentes possuem formação de ensino superior em ciências contábeis, informação essa alinhada com trabalhos de Dal Vasco, Daniel e Tarifa (2014), de Ferreira et al. (2014) e Gomes, Souza e Lunkes (2014), pois a maioria dos profissionais de Controladoria ainda é formada em Contabilidade. Ademais, verifica-se que 90% dos respondentes possuem curso de pós-graduação *Lato Sensu* e MBA e, também, 90% têm mais de dez anos de carreira profissional. Por fim, constata-se que 72% dos *Controllers* pesquisados trabalham em empresas de grande porte, e que 60 % deles trabalham em nível de gerência.

Gráfico 1 - Perfil geral dos respondentes da pesquisa.



Fonte: Dados da Pesquisa.

Ante os dados, Frezatti e Kassai (2003), em seu estudo sobre o impacto de cursos de MBA sobre seus egressos, constatam que 58% dos alunos apresentam evolução na carreira após a conclusão desse tipo de pós-graduação. Este trabalho não consegue mensurar se esse tipo de curso é responsável por essa evolução na carreira dos respondentes, visto que nenhuma das perguntas teve esse foco. No entanto, tendo em vista o grande número de respondentes com formação de pós-graduação, infere-se que este seja um requisito essencial para tais profissionais. Alinhado a essa perspectiva, o trabalho de Araújo, Callado e Cavalcanti (2014) traz que 58,4% dos alunos de um curso de especialização *Lato Sensu* em Controladoria classificam a motivação “Perspectiva de melhorias na carreira” como muito importante.

Ademais, segundo Martins et al. (2013), a utilização de ferramentas ligadas ao segmento gerencial da contabilidade, como as que a Controladoria utiliza, incrementa o custo das empresas, pois é preciso possuir um setor específico para isso. Desta feita, não é de se estranhar que a maioria dos respondentes desta pesquisa esteja alocada em empresas de maior porte e, conseqüentemente, uma maior estrutura.

## 4.2 Desenvolvimento de Competências

De início, a Tabela 2 apresenta as competências dos *Controllers*, em grau de importância, segundo os respondentes. No total, cinco competências foram citadas com mais frequência entre as “indispensáveis”, são elas: Capacidade analítica (64,4%); Contabilidade e finanças (59,1%), Planejamento (50,5%), Trabalho em equipe (47,6%) e Visão estratégica (62,0%). Segundo Cardoso et al. (2010), as competências de Capacidade analítica, Contabilidade e finanças e Planejamento estão relacionadas a aspectos técnicos, já a competência de Trabalho em equipe relaciona-se a dimensões comportamentais e, por fim, Visão estratégica se refere a características de postura.

Tabela 2 - Competências dos *Controllers* em grau de importância.

Competências	Pouca Importância	Importante	Muito Importante	Indispensável
<b>Autocontrole</b>	0,5%	23,6%	<b>43,3%</b>	32,7%
<b>Capacidade analítica</b>	0,0%	2,9%	32,7%	<b>64,4%</b>
<b>Contabilidade e finanças</b>	0,0%	7,2%	33,7%	<b>59,1%</b>
<b>Empreendedora</b>	18,8%	<b>50,0%</b>	25,5%	5,8%
<b>Ferramentas de controle</b>	1,0%	12,0%	<b>49,0%</b>	38,0%
<b>Gestão da Informação</b>	1,0%	17,3%	<b>47,1%</b>	34,6%
<b>Conhecimento Legal</b>	4,8%	<b>49,0%</b>	35,6%	10,6%
<b>Ouvir eficazmente</b>	0,5%	25,0%	<b>46,6%</b>	27,9%
<b>Planejamento</b>	0,0%	8,2%	41,3%	<b>50,5%</b>

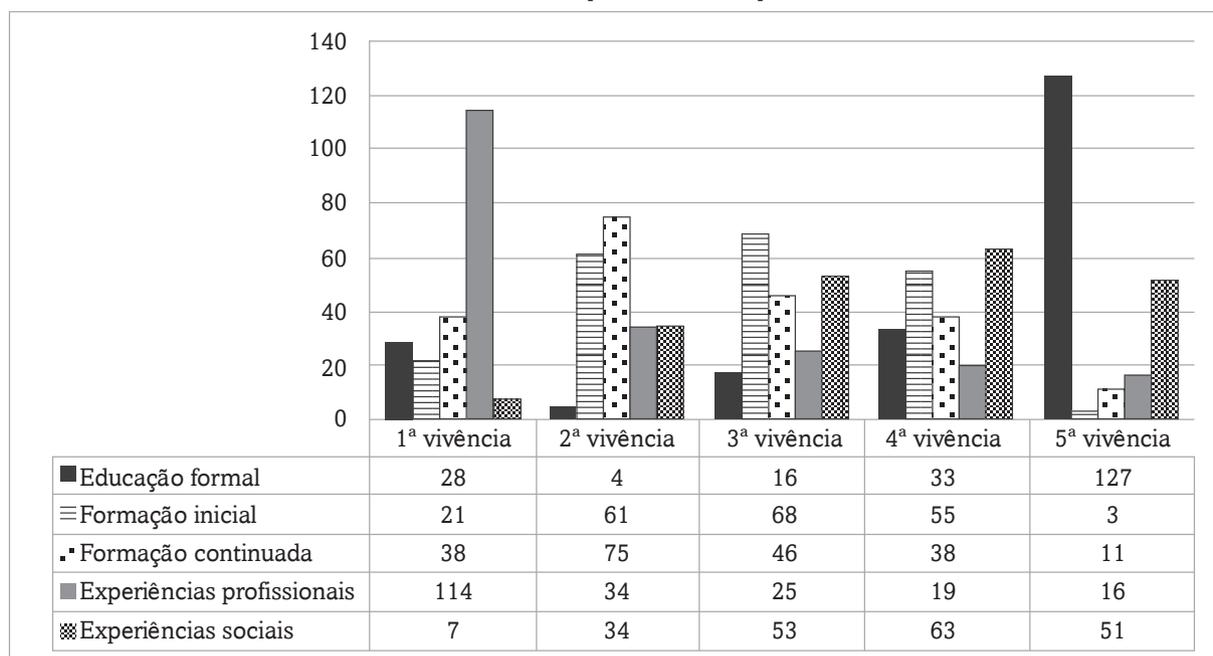
Competências	Pouca Importância	Importante	Muito Importante	Indispensável
Relacionamento externo	4,3%	37,0%	<b>41,3%</b>	17,3%
Trabalho em Equipe	0,0%	14,4%	38,0%	<b>47,6%</b>
Visão Estratégica	0,5%	4,3%	33,2%	<b>62,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com base nas informações expostas, é possível fazer uma conexão das competências elencadas com o que preconiza Le Boterf (2003) e Fleury e Fleury (2007), acerca do processo de desenvolvimento de competência. Segundo esses autores, competências como Capacidade analítica, Contabilidade e finanças e Planejamento, classificadas como conhecimentos técnicos, são adquiridas através de educação formal ou formação inicial e contínua. Com relação às competências comportamentais, como o trabalho em equipe, são adquiridas por meio de experiências profissionais e sociais. Por fim, quanto às competências de postura (como a visão estratégica), estas se desenvolvem por meio de formação inicial e da experiência profissional.

Na medida em que se relaciona competência com sua forma de aquisição, faz-se necessário analisar mais profundamente quais são as vivências e experiências mais importantes, na visão dos respondentes, nesse processo. O Gráfico 2 traz esse panorama.

Gráfico 2 - Vivências por ordem de importância.



Fonte: Dados da Pesquisa.

De início, é possível perceber que nas duas extremidades do Gráfico 2, 1ª vivência e 5ª vivência, estão as maiores concentrações de respostas em uma só experiência. Como primeira e mais importante vivência, 56,8% dos respondentes (n = 114) indicaram a experiência profissional. Na outra extremidade, como quinta e menos importante vivência para 61,1% dos respondentes (n = 127), figura a educação formal.

Ante as duas últimas análises, das competências e vivências em grau de importância, é possível abrir uma importante discussão. Das cinco competências citadas como indispensáveis pelos respondentes, três estão relacionadas com aspectos técnicos, desenvolvidos, em regra, por meio de educação formal e formação inicial ou contínua. No entanto, para esses mesmos respondentes, a experiência mais valiosa é a experiência profissional.

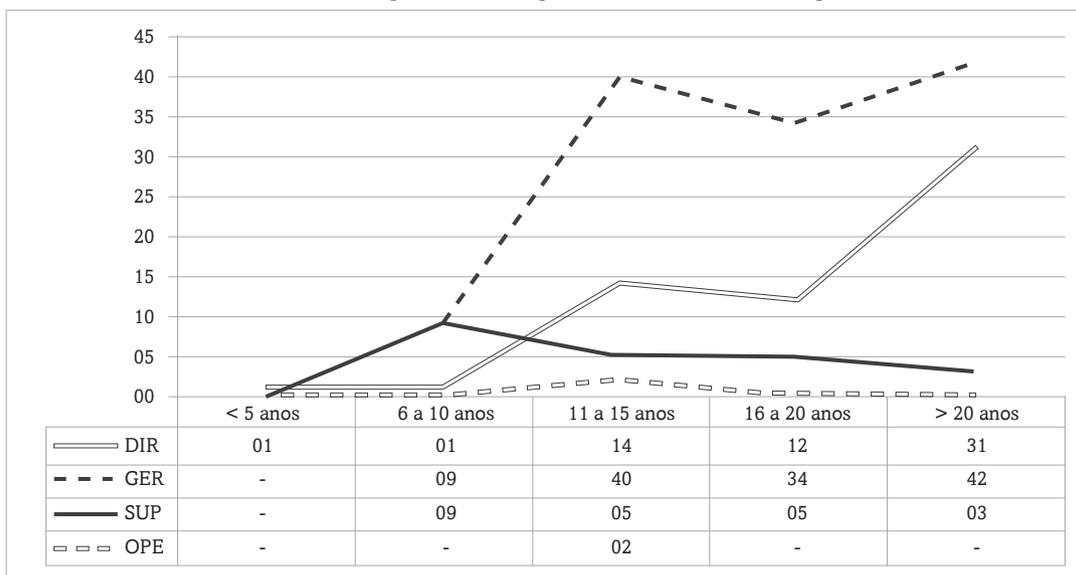
Em um exame superficial, esses resultados podem parecer antagônicos. Porém, se for levada em consideração a premissa da escola francesa (Le Boterf, 2003 e Zarifian, 2001) sobre o desenvolvimento de competências, que estas são validadas na ação, a experiência profissional carrega consigo uma importância diferenciada no atual contexto do trabalho. Ou seja, não há necessariamente incompatibilidade nessas respostas. O trabalho de Van Buuren e Edelenbos (2013) ajuda a corroborar essa ideia, quando explica que abordagens de aprendizado voltadas para a prática são mais eficientes no desenvolvimento de competências específicas de uma situação.

### 4.3 Trajetória Profissional dos Controllers

Visando uma análise mais detalhada sobre os aspectos da trajetória dos *Controllers* que podem guardar relação com sua atuação profissional atual, serão verificados alguns aspectos relacionados com a vivência “experiências profissionais”, o mais importante elemento de trajetória na visão dos respondentes e que está alinhado com o estudo de Van Buuren e Edelenbos (2013) sobre análise de trajetórias.

O primeiro aspecto observado, em relação às experiências profissionais, refere-se ao tempo de carreira profissional declarado pelos respondentes. O Gráfico 3 traz uma relação entre o tempo de carreira profissional e o nível hierárquico ocupado pelos respondentes no momento da pesquisa.

Gráfico 3 - Tempo de carreira profissional X Nível Hierárquico.

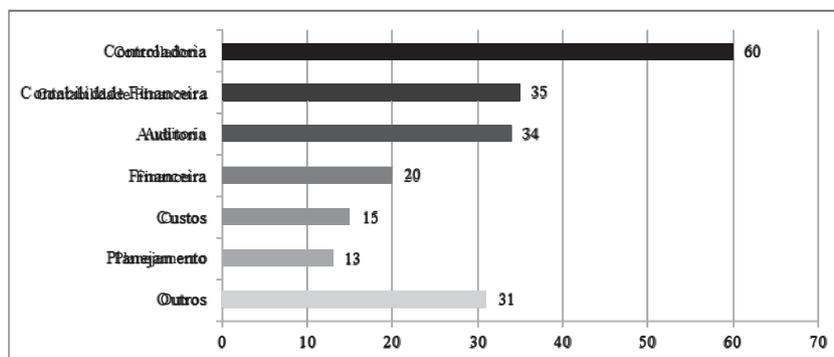


Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme revela o Gráfico 3, verifica-se uma tendência crescente entre o tempo de carreira e a quantidade de *Controllers* ocupando níveis hierárquicos mais altos dentro das empresas (diretoria e gerência), ao passo que o inverso acontece no nível de supervisão. Dessa maneira, corrobora-se a ideia de que o cargo de *Controller* pode estar atrelado com os níveis de gestão das empresas. Complementando essa informação, verificou-se que 09 dos 22 respondentes que disseram estar em um nível hierárquico de supervisão têm de 06 a 10 anos de carreira profissional como *Controller*, sendo possível constatar uma correlação estatisticamente significativa ( $p = 0,002$ ) nesta análise. Ou seja, a correlação demonstra que profissionais em início de carreira na área de Controladoria ocupam níveis hierárquicos mais baixos dentro das empresas.

Ainda no universo das informações referentes à atuação profissional, o Gráfico 4 traz as áreas onde as experiências foram consideradas as mais relevantes para o desempenho de sua função como *Controller*. A maioria dos respondentes, 34% (n = 60), assinalou que a experiência no setor de Controladoria foi a mais relevante, seguida da Contabilidade Financeira, com 20% (n = 35).

Gráfico 4 - Experiência profissional mais relevante.



Fonte: Dados da Pesquisa.

Com relação especificamente à Auditoria como experiência profissional mais relevante, verificou-se uma correlação ( $p = 0,007$ ) entre esta e a atuação do respondente em empresas de pequeno porte. Dessa maneira, é possível concluir que, com relação aos respondentes desta pesquisa, os profissionais com experiência mais valiosa em Auditoria estão alocados em empresas de pequeno porte. Não foi constatada, para nenhuma outra experiência, esse tipo de correlação.

A Tabela 3 relaciona a experiência mais relevante com nível hierárquico dos respondentes. Cabe destacar que dos 20 respondentes que disseram que a experiência na área Financeira foi a mais importante, 10 estão ocupando cargo de Diretoria e 09 de Gerência. Para esse dado, houve correlação significativa ( $p = 0,035$ ) entre experiência profissional mais valiosa na área Financeira e nível hierárquico de Diretoria. Além disso, verificou-se que dos 34 respondentes que assinalaram que a experiência em Auditoria foi a mais relevante, 79% ( $n = 27$ ) deles estão no nível de Gerência. Nesse caso, houve correlação significativa ( $p = 0,013$ ) entre experiência profissional mais valiosa Auditoria e nível hierárquico de Gerência.

Tabela 3 - Experiência profissional mais valiosa X Nível hierárquico.

Experiência profissional mais valiosa	Nível hierárquico como <i>Controller</i>				TOTAL
	DIR	GER	SUP	OPE	
Controladoria	20	31	08	01	<b>60</b>
Contabilidade Financeira	06	24	04	01	<b>35</b>
Auditoria	05	27	02	-	<b>34</b>
Financeira	10	09	01	-	<b>20</b>
Custos	04	08	03	-	<b>15</b>
Planejamento	04	08	01	-	<b>13</b>
Outros	07	13	02	-	<b>22</b>
<b>TOTAL</b>	<b>56</b>	<b>120</b>	<b>21</b>	<b>02</b>	<b>199</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Diante dos dados, verifica-se, de fato, que a maioria dos *Controllers* são graduados em Contabilidade e, também, tem como experiências mais relevantes a atuação nas áreas de Contabilidade e Controladoria. Entretanto, ter considerado como áreas da experiência profissional mais importante para o desempenho de sua função a Auditoria e a Financeira, apesar de menos respondentes, parecem fazer mais diferença na ocupação de cargos de níveis mais altos, tendo em vista as correlações estatísticas apresentadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi investigar os aspectos relacionados à trajetória do *Controller* e o desenvolvimento de competências necessárias à sua atuação profissional. Ou seja, já que toda pessoa é o resultado de suas vivências passadas e atuais, de que forma a trajetória de um *Controller* se relaciona com suas competências e a sua atuação. Para atingir esse objetivo, a pesquisa se valeu de um questionário respondido por 208 *Controllers*.

Os resultados obtidos podem ser sistematizados em três grupos de análise: Perfil do *Controller*; Competências essenciais e experiências que contribuem para o desenvolvimento destas; e Relação entre trajetória e atuação dos profissionais.

Quanto ao perfil do *Controller*, a maior parte dos profissionais é do sexo masculino, com graduação ligada à área de Contabilidade e Administração, formação de pós-graduação predominantemente em curso *Lato Sensu* e domínio de língua estrangeira. Ademais, são profissionais, em sua maioria, com mais de 20 anos de carreira, ocupando cargos de gerência, predominantemente em indústrias da região Sudeste.

Com relação ao desenvolvimento de competências por meio de experiências e vivências, verificou-se que: (1) São competências indispensáveis na atuação dos respondentes a capacidade analítica, domínio de contabilidade e finanças, planejamento, trabalho em equipe e visão estratégica. Três dessas estão relacionadas com aspectos técnicos, desenvolvidos, em regra, por meio de educação formal e formação inicial ou contínua; (2) A vivência mais valiosa na visão dos *Controllers* que responderam o questionário, para o desenvolvimento de competências, é a “experiência profissional”.

Quanto à relação entre trajetória (acadêmica e profissional) e atuação dos *Controllers*, destaca-se a correlação significativa entre profissionais formados em Administração atuando em empresas de grande porte. Além disso, com relação aos cursos de pós-graduação, constatou-se que os *Controllers* concluintes de cursos do tipo *Stricto Sensu* ocupam cargos de níveis hierárquicos mais altos nas empresas. Ainda quanto a níveis hierárquicos, observou-se uma tendência crescente entre o tempo de carreira e a quantidade de *Controllers* em posições mais altas. Por fim, foram verificadas correlações entre a experiência em Auditoria e a atuação em empresas de pequeno porte e em níveis hierárquicos de gerência.

Os achados ressaltam a relevância, para a carreira em controladoria, de se alinhar formação em cursos ligados a gestão, principalmente contabilidade, com conhecimentos e artefatos de áreas correlatas, tendo em vista a dinamicidade

das funções requeridas do profissional. Dessa forma, é possível ponderar que os cursos de pós-graduações, de preferência os bem avaliados academicamente, são um fator relevante na trajetória dos *Controllers*, pois podem auxiliar na especialização dos profissionais nesses conhecimentos demandados pelo mercado de trabalho.

Ademais, em que se pese o protagonismo da vivência “experiência profissional” no desenvolvimento das competências dos *Controllers*, os aspectos técnicos aprendidos por meio de cursos de formação de graduação e, principalmente, pós-graduação, constituem-se em elementos essenciais na atuação dos profissionais. Sendo assim, pondera-se a relevância de planejar cursos de controladoria com abordagens de aprendizado voltadas para a prática, conforme ressalta o estudo de Van Buuren e Edelenbos (2013).

Quanto à trajetória profissional, experiências em áreas como contabilidade, auditoria, finanças, custos e planejamento também foram indicadas pelos respondentes como valiosas para a carreira como *Controller*. Desta feita, é possível sopesar que existem múltiplos caminhos para a construção de uma carreira na área de controladoria. Ademais, que essas experiências diferentes também auxiliam na formação desse profissional ligado a múltiplas funções.

Entende-se como contribuição desta pesquisa, no âmbito acadêmico, uma análise que vai além da identificação de competências essenciais para o trabalho do *Controller*, contemplando uma proposta de se estudar o desenvolvimento destas. Além disso, pode auxiliar na formatação de currículos acadêmicos mais articulados com a prática do profissional de Controladoria. E como contribuição para o meio profissional, esta pesquisa serve como um diagnóstico da função de *Controller* e dos aspectos da trajetória que contribuem para se chegar a esse cargo.

Como limitações do estudo, pontua-se a forma de acesso aos profissionais, a ausência de um ponto de partida que pudesse subsidiar o contato com os *Controllers*, como uma instituição representativa da categoria, dificultando um mapeamento mais amplo dos profissionais em atuação no país. Outra limitação decorre da natureza do instrumento utilizado na coleta dos dados para a pesquisa, que restringe o aprofundamento dos dados. Entretanto, cabe ressaltar que o levantamento realizado requer esse tipo de questionário de forma estruturada.

Para estudos futuros, sugere-se uma investigação mais detalhada das vivências e suas particularidades, e de como estas podem contribuir para o desenvolvimento das competências necessárias para atuação do *Controller*. Outra possibilidade seria analisar aspectos distintos dos verificados nesta pesquisa, tais como remuneração, rotina de estudo individual e estrutura administrativa das empresas, de modo a entender a relação entre as experiências vividas em sua trajetória e o contexto no qual ele se insere.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica* - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANDERSON, D. R. The Function of Industrial controllership. *The Accounting Review*, v. 19, n. 1, p. 55-65, 1944.
- ARAUJO, A. P. *Competências profissionais e educação corporativa em gestão de pessoas: um estudo empírico*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2011.
- ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e Competências do controller: Um Estudo com Alunos de Cursos de Pós-graduação em Controladoria. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 13, n. 38, p. 52-64, 2014.
- BELFIORE, P. *Estatística Aplicada a Administração, Contabilidade e Economia Com Excel e SPSS*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- BORINELLI, M. *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BOYATZIS, R. E. *The competent manager: a model for effective performance*. New York: John Wiley & Sons, 1982.
- BOYATZIS, R. E. Competencies in the 21st century. *Journal of Management Development*, v. 27, n. 1, p. 5-12, 2008.
- BOYATZIS, R. E.; SAATCIOGLU, A. A 20-year view of trying to develop emotional, social and cognitive intelligence competencies in graduate management education. *Journal of Management Development*, v. 27, n. 1, p. 92-108, 2008.
- CARDOSO, R. L. *Competências do contador: um estudo empírico*. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.
- CARDOSO, R. L. et al. Entendo e explorando as competências do contador gerencial: uma análise feita pelos profissionais. *Revista ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 3, n. 3, p. 353-371, 2010.
- DAL VASCO, D.; DANIEL, M. M.; TARIFA, M. R. Estudo do Perfil, Conhecimento, Papel e Atuação do controller em Cooperativas. *Revista de Finanças Aplicadas*, São Paulo, 2, abr./jun. 2014. p. 1-31.
- DUTRA, J. S. *Competências: Conceitos e Instrumentos para a Gestão de Pessoas na Empresa Moderna*. São Paulo: Atlas, 2004.
- FERREIRA, C. D. et al. O Perfil Profissional do Controller e as Funções de Controladoria: Um Estudo da Atual Necessidade do Mercado de Trabalho. *Global Journal of Management and Business Research*, 14, n. 1, 2014. p. 44-57.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias Empresariais e Formação de Competências: Um Quebra-cabeça Caleidoscópico da Indústria Brasileira*. São Paulo: Atlas, 2007.

- FREZATTI, F.; KASSAI, S. Estudo do impacto de um curso MBA em Controladoria na evolução de seus egressos. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, Ed. Comemorativa, out 2003. p. 54-65.
- GIL, A. C. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GOMES, C. V.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. *GCG: Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, 8, n. 1, jan./abr. 2014. p. 34-50.
- HAIR JR., J. F. et al. *Análise Multivariada de Dados*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- LE BOTERF, G. *Desenvolvendo a competência dos profissionais*. Porto Alegre: Artmed Editora, 2003.
- LEONARD, D. C. The impact of learning goals on emotional, social, and cognitive intelligence competency development. *Journal of Management Development*, v. 27, n. 1, p. 109-128, 2008.
- LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBARGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, 4, n. 10, set./dez. 2010. p. 106-126.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, 15, n. 47, abr./jun. 2013. p. 283-289.
- MACHADO, A. O. et al. Competências do controller: um estudo nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, 12, n. 47, jan./mar. 2010. p. 26-34.
- MACIEL, L. F.; LIMA, R. A. *O perfil ideal do controller nas condições que se apresentam o mercado de trabalho no Brasil*. Disponível em: <[http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC\\_2011/anais/arquivos/0485\\_0402\\_01.pdf](http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2011/anais/arquivos/0485_0402_01.pdf)>. Acesso em 20 de novembro de 2014.
- MARTINS, Vinicius Gomes et al. A utilização de modelos de avaliação de desempenho
- Sob a perspectiva do GECON e do Balanced Scorecard: Estudo de caso em uma central de cooperativas de crédito. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 1, n.1, p. 99-117, 2013.
- MCCLELLAND, D. C. Testing for competence rather than for intelligence. *American Psychologist*, v. 28, p. 1-4, 1973.
- MIRANDA, C. S. *Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências*. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2010.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria: Seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflito de agência e de Governança Corporativa. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 5. 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2005.
- ORO, I. M. et al. O Perfil do Profissional de Controladoria sob a Óptica do Mercado de Trabalho Brasileiro. *Pensar Contábil*, v. 11, n. 44, p. 5-15, abr./jun 2009.
- PERRENOUD, P. *Construir as competências desde a escola*. Porto Alegre: Artmed, 1999.
- PINNINGTON, A. H. Competence development and career advancement in professional service firms. *Personnel Review*, v. 40, n. 4, p. 443-465, 2011.
- PIRES, C. B.; OTT, E.; DAMACENA, C. “Guarda-Livros” ou “Parceiros de Negócios”? Uma Análise do Perfil Profissional Requerido pelo Mercado de Trabalho para Contadores na Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA). *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20, n. 3, jul/set 2009. p.157-187.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.
- RICHARTZ, F. et al. Análise Curricular em Controladoria e as Funções do Controller. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 9, n. 19, 2012. p. 25-39.
- RUAS, R. Gestão por competências: uma contribuição à estratégia das organizações. In: RUAS, R.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. *Aprendizagem organizacional e competências*. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 222.
- SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 10., Fortaleza. *Anais...* Fortaleza: ABC, 2009.
- VAN BUUREN, A.; EDELENBOS, J. Organizational competence development in two public agencies in the Netherlands: the effectiveness of in-company training versus learning by doing. *Public Personnel Management*, v. 42, n. 3, p. 385-399, 2013.
- VARGAS, J. A.; BEUREN, I. M. O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 5, n. 3, p. 405-426, 2012.
- WEBER, J. The development of controller tasks: Explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, v. 22, n. 1, p. 25-46, 2011.
- WHEELER, J. V. The impact of social environments on emotional, social, and cognitive competency development. *Journal of Management Development*, v. 27, n. 1, p. 129-145, 2008.
- ZARIFIAN, P. *Objetivo Competência: Por Uma Nova Lógica*. São Paulo: Artmed Atlas, 2001.
- ZONI, L.; KENNETH, M. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 3, n.1, p. 29-42, 2007.

# OBJETIVO E CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DO SATT A E ESTRUTURA CONCEITUAL PARA O RELATÓRIO FINANCEIRO (ED/2015/3)

## OBJECTIVE AND QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING INFORMATION: A COMPARATIVE ANALYSIS OF SATT A AND CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING (ED/2015/3)

### RESUMO

O estudo pretende desenvolver uma análise evolutiva da Teoria da Contabilidade, no que tange ao objetivo e às características qualitativas da informação contábil, por meio de análise comparativa entre os documentos SATT A e Estrutura Conceitual do IASB. A metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva e documental, posto que o estudo baseou-se na análise específica dos documentos *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATT A)* e *Conceptual Framework for Financial Reporting*, em fase de conclusão pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*. Diante do normativo mais recente sobre o entendimento do IASB sobre a Estrutura Conceitual, por meio do *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting - ED / 2015/3*, este estudo dará destaque ao capítulo 2, que trata das características qualitativas da informação financeira útil. Conclui-se que o SATT A apresentou conceitos teóricos consolidados em 1977, que foram legitimados e mantidos nas atuais Normas Internacionais de Contabilidade.

**Palavras-chave:** Teoria da Contabilidade; Características Qualitativas; SATT A; IASB; *Conceptual Framework*.

### ABSTRACT

*This study intends to develop an evolutionary analysis of the Accounting Theory, regarding the objective and the qualitative characteristics of accounting information, through a comparative analysis between the documents: SATT A and IASB Conceptual Framework. The methodology used was the descriptive and documentary research, since the study was based on the specific analysis of the documents: Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance - SATT A and the Conceptual Framework for Financial Reporting in phase of conclusion by the International Accounting Standards Board - IASB. In the light of the most recent normative on the IASB's understanding of the its Conceptual Framework, through the Basis for Conclusions on the Draft Conceptual Framework for Financial Reporting - ED / 2015/3, this study will highlight Chapter 2, which deals with the Qualitative Characteristics of Financial Information. This analysis concluded that SATT A presented theoretical concepts consolidated in 1977 that were legitimized and maintained in the current International Accounting Standards.*

**Keywords:** Accounting Theory; Qualitative Characteristics; SATT A; IASB; *Conceptual Framework*.

### Nara Cristina Ferreira Mendes

Doutoranda em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Gestão Econômica de Finanças Públicas pela Universidade de Brasília. Especialista em Contabilidade com ênfase em *International Financial Reporting Standards - IFRS* pela UnB. Auditora da UnB. Possui experiência na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Finanças Públicas e Auditoria. Contato: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Asa Norte, Brasília - DF, CEP: 70.910-900. E-mail: [naracfm@gmail.com](mailto:naracfm@gmail.com)

### José Matias Pereira

Pós-Doutor em Administração na Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Ciências Políticas pela Universidade Complutense de Madrid. Professor de Administração Pública e Finanças Públicas e Pesquisador associado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília. Possui experiência na área de Administração Pública, Finanças Públicas e Economia Política. Contato: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Asa Norte, Brasília - DF, CEP: 70.910-900. E-mail: [matias@unb.br](mailto:matias@unb.br)

### Rafael Martins Noriller

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Administração pela UFMS. Graduado em Ciências Contábeis pela UFGD. Docente do curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD). Contato: Rodovia Dourados-Itahum km 12, Zona Rural, Dourados - MS, CEP: 79.800-000. E-mail: [rafael.mnoriller@gmail.com](mailto:rafael.mnoriller@gmail.com)

### Josimar Pires da Silva

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Docente do curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD). Contato: Rua Ranulfo Saldivar, 242, Parque Alvorada, MS, CEP: 79.823-420. E-mail: [josimar-nx@yahoo.com.br](mailto:josimar-nx@yahoo.com.br)

## 1. INTRODUÇÃO

A evolução da teoria da contabilidade, até o início de 1950, aconteceu a partir de princípios e postulados contábeis (PATON, 1922; PATON; LITTLETON, 1940), necessitando, antes de tudo, compreender qual era o verdadeiro objetivo da contabilidade (VATTER, 1963). Para Hendriksen e Van Breda (2000), a necessidade de se estabelecer o propósito da contabilidade, antes de se aprofundar em princípios e postulados, despertou o interesse da *American Accounting Association* (AAA).

Por meio de um estudo intitulado como *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT), a AAA (1966, p. 1) caracterizou a contabilidade como “o processo de identificação, mensuração e comunicação de informações econômicas para permitir julgamentos e decisões por parte dos usuários da informação”. Segundo Niyama (2014), o ASOBAT foi o documento mais influente publicado pela AAA. O referido estudo deixa evidente a importância do atendimento aos usuários da informação contábil, ponto fundamental e já destacado anteriormente por teses e pesquisas (RIABI-BELKAOUI, 2004).

Além do ASOBAT, caracterizado como um documento acadêmico da teoria da contabilidade, cabe destacar o *Accounting Principles Board* n.º 4 (APB4), documento com uma perspectiva profissional do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), de 1970, que apresenta aspectos consagrados até os dias atuais, como os objetivos qualitativos da contabilidade (NIYAMA; SILVA, 2013). Em virtude da constituição do AICPA, formado principalmente por profissionais práticos, o conteúdo desta obra evidenciou o ponto de vista destes, em detrimento do ponto de vista acadêmico, proposto no ASOBAT.

Em 1973, o Comitê Executivo da AAA iniciou um projeto com o objetivo de fornecer informações sobre a aceitação da Teoria da Contabilidade, por meio da consolidação das mudanças encontradas nos últimos 10 anos, de modo a identificar perspectivas, ferramentas e técnicas de análise. O projeto resultou no SATTa, publicado em 1977, como um documento educacional para estudantes do pensamento contábil. Apesar de não ser um documento da Teoria da Contabilidade, muito contribuiu para o seu avanço, posto que efetuou a análise histórica e compilou as teorias existentes, ressaltando semelhanças e divergências (AAA, 1977).

Por sua vez, a Estrutura Conceitual (EC) dos Relatórios Financeiros é uma importante ferramenta para descrever normas com base em conceitos consistentes, motivo pelo qual o IASB atualizou e melhorou os fundamentos da EC em 2018. Gordon *et al.* (2015) apoiam o ponto de vista da EC no que diz respeito ao propósito de divulgação ligado às características qualitativas das informações financeiras reportadas.

Diante da necessidade de melhorias na informação contábil, proposta pelo IASB, e a importância do SATTa para a contabilidade, tem-se a seguinte questão de pesquisa: **Houve evolução histórica da Teoria da Contabilidade, no que tange aos conceitos de objetivo e às características qualitativas da informação financeira útil, na comparação do SATTa com a Estrutura Conceitual?** Para atender ao problema de pesquisa, o presente estudo possui o objetivo de desenvolver uma análise evolutiva da Teoria da Contabilidade, no que tange ao objetivo e às características qualitativas da informação financeira útil, por meio de análise comparativa entre os documentos SATTa e Estrutura Conceitual (ED/2015/3) do IASB.

Pesquisas prévias têm destacado a relevância da EC em diferentes abordagens. Algumas pesquisas se concentraram em demonstrar a trajetória da Teoria Contábil desde a década de 1920 até a atualidade - principalmente nos EUA -, evidenciando o caminho percorrido e as contribuições e contradições surgidas, advindas da relação entre as entidades: AAA, AICPA, *Securities and Exchange Commission* (SEC) e *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (Niyama, Rodrigues Junior, Espiridião, & Aragão, 1999; Oliveira, 2003; Oliveira & Carvalho, 2006; Schipper, 2003; Zeff, 1984, 1999, 2007, 2013, 2014a, 2014b), culminando na emissão da EC do FASB e, posteriormente, do IASB.

Outras pesquisas destacaram a relação entre a EC e as normas e práticas contábeis adotadas, identificando as consequências e divergências existentes, bem como as necessidades de mudanças no arcabouço teórico, tendo em vista a busca por qualidade da informação contábil (Bradbury, 2003; Dennis, 2006; El-Essely, 1987; Gore, 1989; Hines, 1991; Nussbaumer, 1992; Paulo, 2002; Whittington, 2008; Xiao & Pan, 1997).

Esta pesquisa complementa a literatura existente acerca da EC, relacionando-a com aspectos específicos evidenciados no SATTa, representando o pensamento do comitê da AAA, naquele momento, de modo que se possa identificar a possível influência na EC.

Estudos contábeis anteriores não dedicaram atenção necessária à relação entre o SATTa e a Estrutura Conceitual do IASB e as possíveis implicações dessa relação para os diversos agentes. De outro modo, quanto à EC, as pesquisas em contabilidade se concentravam antes, exclusivamente, na trajetória histórica em busca por Princípios Contábeis - principalmente a evolução da Teoria Contábil nos EUA entre a década de 1920 e a emissão do referencial conceitual do FASB -, e na aplicação prática da EC, principalmente com foco nas divergências com relação às normas vigentes. Essas pesquisas, em sua maioria, foram realizadas com base no referencial conceitual do FASB vigente na data de cada uma delas.

Em virtude das recentes mudanças relativas à EC, elevado destaque tem sido atribuído a essa produção pelo IASB e pelos demais normatizadores, tendo em vista a promoção do padrão contábil baseado em princípios. Como as alterações são ainda recentes, não foram encontradas pesquisas anteriores que se propuseram a investigar a nova Estrutura Conceitual, sobretudo a influência de uma produção específica. Neste estudo, pretende-se explorar o SATTa em busca dos elementos elencados no *Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB, a fim de descrever a evolução dos conceitos na visão da AAA e do IASB, bem como as implicações dessa relação.

Desse modo, essa pesquisa pode ser útil para a academia e demais agentes, pois pode demonstrar o pensamento da AAA que culminou na inclusão de alguns aspectos da EC e, por outro lado, dar sustentação a outras pesquisas relativas à Teoria da Contabilidade e à EC, complementando o corpo de pesquisas existentes.

Kam (1990) atenta para o fato de a contabilidade reportar informações para o usuário diante do aumento da complexidade evolutiva das transações econômicas. Niyama (2014) expõe, ainda, que a contabilidade se torna informativa e com “qualidade” quando atinge a necessidade da maioria dos usuários, que podem ser os mais diversos possíveis. Para o IASB (2015a), a estrutura conceitual precisa atentar para melhorias, buscando atingir a necessidade desses usuários. Por sua vez, o SATTA, apesar de não ser um documento da Teoria da Contabilidade, apresentou pontos importantes dessa teoria.

Assim, este estudo foi estruturado em 5 (cinco) seções, quais sejam: introdução, referencial teórico (trata do SATTA e da Estrutura Conceitual em fase de conclusão pelo IASB), metodologia (procedimentos metodológicos adotados na pesquisa), seguida pela quarta seção, que realiza uma análise comparativa entre as alterações conceituais existentes entre ambos os documentos, no que tange ao objetivo e às características qualitativas da informação financeira útil. Por fim, apresenta-se a quinta e última seção, que aborda as considerações finais e as sugestões para futuras pesquisas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo apresenta uma breve contextualização sobre os documentos: o SATTA e a Estrutura Conceitual (ED/2015/3), em fase de conclusão pelo IASB. Neste item, serão evidenciados aspectos relacionados ao objetivo e às características qualitativas da informação visando viabilizar uma comparação futura quanto ao avanço da Teoria da Contabilidade, no que tange ao referido tema.

### 2.1 *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA)*

Em 1977, foi publicado um documento elaborado pelo Comitê Executivo da AAA, um comitê de visão acadêmica, com o objetivo de fornecer informações sobre a aceitação da Teoria da Contabilidade. O projeto, que teve início em 1973, resultou no SATTA, um documento educacional para estudantes do pensamento contábil, contudo, esse não é um documento da Teoria da Contabilidade.

O documento buscou evidenciar uma base atraente para especificar o conteúdo dos relatórios financeiros, com o objetivo de dispor, de forma clara e objetiva, do acúmulo de literatura da Teoria da Contabilidade. Segundo Peasnell (1978) o documento não apresentou avanços, no que se refere a uma aceitação universal de apenas uma teoria da contabilidade.

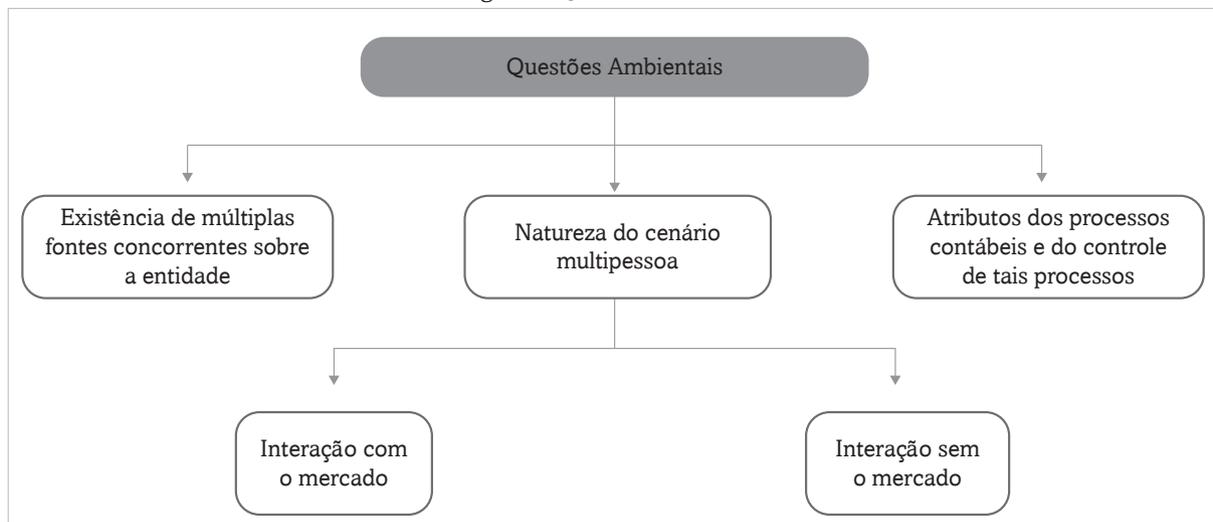
O objetivo primário do SATTA foi verificar o grau em que as teorias contábeis fornecem uma base teórica para determinar o conteúdo dos relatórios financeiros externos e para a resolução de controvérsias contábeis. Contudo, o estudo concluiu que não existia uma teoria básica universalmente aceita. Assim, o documento buscou explicar o motivo da incapacidade de se alcançar um fechamento teórico por parte da comunidade contábil. Dentre os pontos mais relevantes do documento, cabe destacar o fato de os teóricos concordarem quanto ao objetivo central da contabilidade, que é definido como “a prestação sistemática de dados econômicos sobre os relatórios da entidade” (AAA, 1977).

Segundo a AAA (1977), há divergência no conceito dos termos “usuário” e “meio ambiente”. No que tange ao termo “usuários”, alguns teóricos compreendem que o termo se refere aos proprietários de uma entidade, já para outros teóricos, o conceito também inclui os credores, os empregadores, as autoridades reguladoras e de tributação, as instituições de caridade e o público em geral. E, ainda, sob uma perspectiva mais ampla, além dos agentes relacionados acima, os “usuários” seriam todos os membros de uma sociedade, de modo a representar um conjunto universal de usuários, no que se refere à necessidade do uso das informações contábeis.

Ademais, os usuários homogêneos e os heterogêneos (que concordam entre si) possuem a mesma demanda quanto aos dados contábeis que lhe são úteis, ensejando uma simples resolução de problemas contábeis. Assim, o atendimento dessa demanda de usuários possui uniformidade, o que facilita ao profissional contábil o fornecimento de informações úteis a esse grupo de indivíduos. Por outro lado, quando há heterogeneidade de usuários, esses não apresentam uniformidade de demanda por informação, tampouco concordam quanto às informações contábeis que lhe são úteis. Nesses casos, a resolução de problemas contábeis se torna complexa (AAA, 1977).

Quanto à definição do termo “meio ambiente”, compreende-se que ele é o ambiente no qual os usuários e os preparadores dos dados contábeis se comportam, o qual se divide em 3 (três) classes, quais sejam: existência de múltiplas fontes concorrentes sobre a entidade, natureza do cenário multipessoa (subdividido em interação com o mercado e interação sem o mercado - externalidades) e atributos dos processos contábeis e do controle de tais processos, conforme a Figura 1.

Figura 1: Questões ambientais



Fonte: Elaborado a partir de AAA (1977).

Tais divergências quanto à definição de termos dificultam a consolidação de uma Teoria da Contabilidade universalmente aceita. Assim, o SATTA conclui que não há uma teoria rica o suficiente para abranger a gama de especificações dos termos “usuário” e “meio ambiente” de forma eficaz e que não há uma Teoria da Contabilidade de forma consistente na literatura, havendo uma coletânea de teorias que partem de definições distintas quanto aos termos “usuários” e “meio ambiente”. A partir desses cenários, cabe destacar Bublitz *et al.* (2015), que afirmam que o consenso é uma tarefa árdua.

Nessa linha, Iudícibus e Martins (2015) afirmam que, apesar de diversas pesquisas em contabilidade serem realizadas, existe uma ausência de uma tendência central para os trabalhos. Já Iudícibus, Beuren e Santos (2016) destacam que a Teoria da Contabilidade pode ser observada por diversas abordagens, atentando para a ausência de uma única teoria capaz de atender às necessidades específicas da contabilidade. Niyama (2014) complementa afirmando que a contabilidade apresenta um conjunto de teorias multidisciplinares.

No que se refere às abordagens relativas à Teoria da Contabilidade, segundo Chambers (1965), a história do pensamento contábil não é uma história de desenvolvimento, resultando em episódios desconectados. Assim, no intuito de identificar avanços na Teoria da Contabilidade, o SATTA identificou 3 (três) abordagens de teorias básicas dominantes, quais sejam: o Modelo Clássico, o Modelo de Utilidade da Decisão e o Modelo da Economia da Informação.

O Modelo Clássico é composto por autores teóricos normativos/dedutivos e por teóricos positivistas/indutivos. Os teóricos normativos/dedutivos são reformadores e defendem a primazia de novas teorias e abordagens, dentre esses, merecem destaque: Paton (1922), Sweeney (1936), MacNeal (1939), Edwards & Bell (1962), Moonitz (1961) e Sprouse & Moonitz (1962). Já os teóricos positivistas/indutivos buscam efetuar comparações e expor elementos, desenvolvendo teorias coerentes a partir da prática existente. Dentre os positivistas, destacam-se: Hatfield (1927), Gilman (1939), Paton & Littleton (1940), Littleton (1953) e Ijiri (1975). Há, também, os autores motivados pelo desejo de analisar, explicar e avaliar o que os contadores operacionalizam, dentre eles, destacam-se: Canning (1929) e Alexander (1950) (AAA, 1977).

O Modelo de Utilidade da Decisão é voltado para o reconhecimento explícito do princípio da utilidade, sendo este modelo composto por Modelos de Decisão e por Tomadores de Decisão. Nos Modelos de Decisão, as informações relevantes são isoladas e as variáveis contábeis são comparadas com os dados necessários à execução dos modelos de decisão. Já os Tomadores de Decisão analisam as reações dos tomadores de decisão junto aos dados contábeis.

De forma objetiva, o SATTA fez um resumo do Modelo de Decisão, pertencente ao Modelo de Utilidade da Decisão, no qual constam conceitos do objetivo e das características qualitativas da informação financeira útil, semelhantes àqueles apresentados na recente Estrutura Conceitual, no capítulo 2 do referido documento, em fase de conclusão pelo IASB, conforme demonstra o SATTA, elaborado pela AAA (1977, p. 13, tradução nossa):

1. O objetivo principal da contabilidade é fornecer informações financeiras sobre os assuntos econômicos de uma entidade para as partes interessadas, para uso na tomada de decisões. Esta afirmação objetiva é uma premissa que a maioria das pessoas parece aceitar, sujeita a pequenas variações. Mas pode não ser adequada, a menos que se interprete amplamente as “decisões” (...).
2. Para ser útil na tomada de decisões, a informação financeira deve possuir várias qualidades normativas. A principal é a relevância de um determinado elemento para uma decisão particular, considerando uma mensuração específica. A segunda qualidade mais importante é a confiabilidade da mensuração, relativa a um dos elementos. Objetividade, verificabilidade, ausência de viés e exatidão são termos relacionados a qualidade de confiabilidade. Outras qualidades, como comparabilidade, compreensão, oportunidade e economia, também são enfatizadas. Um conjunto de qualidades desejáveis é usado como critério para avaliação de métodos contábeis alternativos.

3. O critério de relevância é usado para selecionar o(s) atributo(s) de um objeto ou evento a ser enfatizado no relatório financeiro. As informações sobre um atributo de um objeto ou evento são relevantes para uma decisão se o conhecimento desse atributo pode ajudar o tomador de decisões a determinar cursos alternativos de ação ou a avaliar um resultado de um curso de ação alternativo. A seleção do atributo mais relevante para uma decisão requer familiaridade com os processos de decisão do usuário dos dados financeiros. Processos de decisão “modelagem” são, muitas vezes, úteis para os teóricos da contabilidade.

[...]

Vale destacar este Modelo, pois os conceitos supracitados possuem similitude em relação àqueles atualmente utilizados mundialmente, segundo o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade, sob orientações do IASB. Sendo assim, esse conteúdo será aprofundado ao longo deste estudo, durante a análise comparativa de quais conceitos se mantiveram e auxiliaram na elaboração e consolidação da atual Estrutura Conceitual, adotada por diversos países (e.g., ZEFF, 2012), com o objetivo de alcançar a convergência contábil.

Por fim, o Modelo da Economia da Informação utiliza conceitos advindos da teoria econômica, no intuito de identificar quais informações são necessárias à tomada de decisões econômicas, considerando-se o critério de custo-benefício. O modelo é composto pelo Caso Individual Único e pelo Caso Multi-Individual. No Caso Individual Único, a demanda por informações é vista sob a perspectiva da capacidade de melhorar a qualidade da escolha a ser efetuada e suas análises buscam determinar a maximização esperada da utilidade.

Para o Caso Multi-Individual, as informações financeiras são consideradas como bem público. Nesse caso, a demanda de usuários heterogêneos aumenta a possibilidade de subprodução ou superprodução de informações. Sob a perspectiva econômica, considera-se a economia do bem-estar e as análises baseiam-se na solução ótima de Pareto e que as dificuldades na distribuição de informações contemplam conceitos econômicos como carona, seleção adversa e risco moral.

## 2.2 Conceptual Framework for Financial Reporting

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) foi criado em 1973, como sucessor da APB, sem finalidade lucrativa e com o objetivo de elaborar os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos EUA (US GAAP). No âmbito mundial, o *International Accounting Standards Board* (IASB) foi criado em 2001, fruto do *International Accounting Standards Committee* (IASC), encarregado por emitir as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (ZEFF, 2012). Para Alexander, Britton e Jorissen (2007), o IASB conquistou força devido à exigência da União Europeia no que diz respeito à adoção das IFRS até 2005.

No ano de 2004, o FASB e o IASB se uniram para rever a Estrutura Conceitual. Em 2010, foi lançado um documento contendo o conceito do objetivo dos Relatórios Financeiros de Propósitos Gerais (RFPG) e das características qualitativas da informação financeira útil. Na ocasião, suspenderam-se os trabalhos para que outros projetos pudessem ser desenvolvidos e o tema foi retomado, em 2012, pelo IASB.

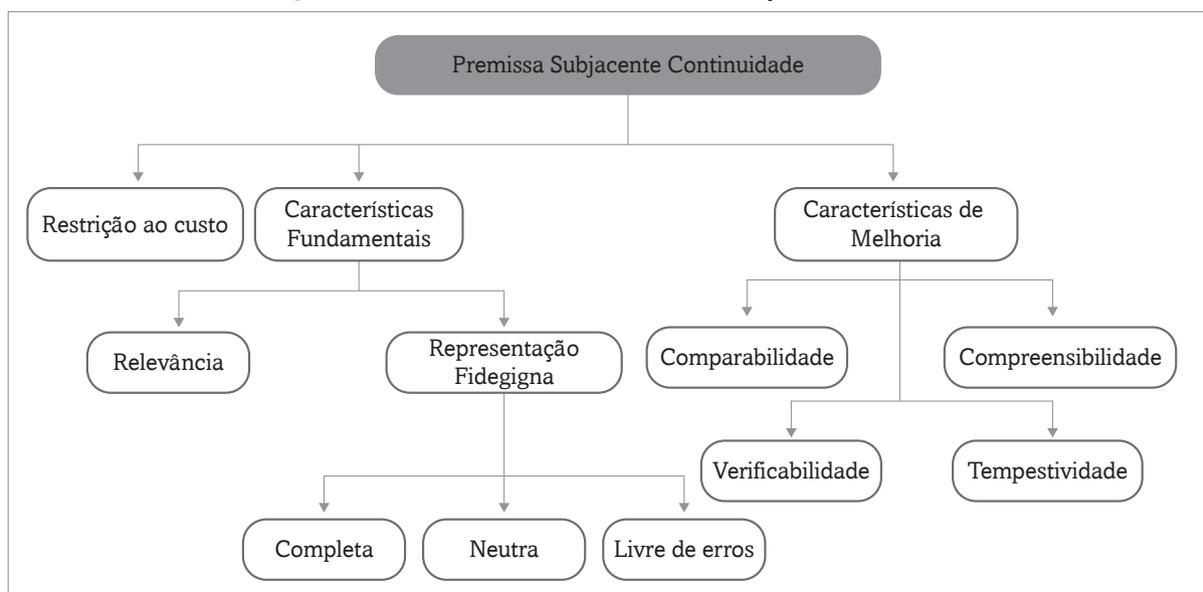
Posteriormente, em julho de 2013, foi publicado o *Discussion Paper* (DP), para revisão da Estrutura Conceitual. O intuito era obter manifestações de toda e qualquer parte interessada, com comentários favoráveis ou não, para que, após o estudo das manifestações, o IASB realizasse uma segunda análise e uma conclusão do documento sobre a Estrutura Conceitual.

O prazo para manifestações findou-se em janeiro de 2014. Na ocasião, foram enviadas 220 (duzentas e vinte) cartas-comentários, que foram analisadas pelo IASB. Posteriormente, foram realizadas mesas-redondas e ações de sensibilização, abertas para a contribuição de todos os países, no intuito de abarcar todas as semelhanças e peculiaridades locais e de consolidar um entendimento que fosse aplicável à maioria dos países, mesmo que de forma genérica, em algumas situações.

O resultado das referidas medidas foi o *Exposure Draft – ED/2015/3* da Estrutura Conceitual, datado de 20 de outubro de 2015, no qual o IASB divulgou uma minuta de exposição referente ao entendimento sobre os temas discutidos, os quais resultaram na Estrutura Conceitual do IASB, emitida em março de 2018, após cumpridas as deliberações dos Conselheiros do IASB.

Diante do normativo mais recente sobre o entendimento do IASB sobre a Estrutura Conceitual, por meio do *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting - ED/2015/3*, este estudo dará destaque ao capítulo 2, que trata das Características Qualitativas da Informação Financeira Útil. No que tange ao tema, segundo Niyama e Silva (2013), as características qualitativas da informação financeira útil podem ser resumidas conforme demonstra a Figura 2:

Figura 2: Características Qualitativas da Informação Financeira Útil



Fonte: Adaptado de Niyama e Silva (2013)

Destaca-se que, no ED/2015/3, tal estrutura se mantém. Sendo assim, a estrutura provavelmente será mantida, também, no documento final e definitivo a ser divulgado pelo IASB e será amplamente aplicada pelos países que optarem pela convergência às IFRS.

### 3. METODOLOGIA

Para que a pesquisa seja concretizada, torna-se necessária a utilização de métodos e técnicas adotados entre os conhecidos procedimentos científicos (MATIAS-PEREIRA, 2016). O presente artigo trata de uma pesquisa descritiva e documental, por observar e descrever conceitos contábeis identificados em documentos relativos à teoria da contabilidade.

O SATTA, em detrimento de documentos como ASOBAT e APB4, foi adotado na pesquisa devido à importância acadêmica do trabalho e à busca para estabelecer o fechamento de apenas uma teoria da contabilidade. Além disso, objetivou-se verificar a importância desta produção, relativa a Teoria da Contabilidade, na construção da Estrutura Conceitual, emitida pelo IASB.

O estudo efetua a análise de conteúdo das informações constantes no *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (SATTA) e no *Conceptual Framework for Financial Reporting*, em fase de conclusão pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), associando de forma comparativa tais informações com a teoria contábil, no que tange especificamente aos conceitos relativos ao objetivo e às características qualitativas da informação contábil. No que tange à abordagem reflexiva – o objetivo dos relatórios financeiros, as características qualitativas e os conceitos explícitos –, as produções analisadas permitiram o fortalecer do conhecimento contábil e as teorias inerentes para o desenvolvimento de pesquisas nesta área de atuação, ao buscar evidenciar itens comuns entre eles, que compõem a Teoria da Contabilidade, e que influenciaram na Estrutura Conceitual, que já está sendo adotada pelos países que optaram por aderir ao projeto de convergência contábil proposto pelo IASB.

## 4. ANÁLISE CONCEITUAL DO OBJETIVO DO RELATÓRIO FINANCEIRO E DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA ÚTIL

No presente capítulo, será efetuada a comparação entre o objetivo e as características qualitativas da informação financeira útil presente nos documentos SATTA e *Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB, a fim de identificar o processo de evolução e amadurecimento dos conceitos que fundamentam a Teoria da Contabilidade.

### 4.1 Objetivo do Relatório Financeiro

Para a AAA (1977, p. 1), por meio do SATTA, o objetivo central da contabilidade é a “prestação sistemática de dados econômicos sobre relatórios da entidade”. Esta prestação sistemática é fornecida para os indivíduos e grupos externos à entidade que relata, para auxiliar em seus processos de tomada de decisão. Whittington (2008) enfatiza a dificuldade de atender às necessidades do usuário por meio das informações contábeis.

Segundo o *Conceptual Framework for Financial Reporting*, recentemente divulgado pelo IASB (2015a, p. 13), o objetivo dos relatórios financeiros para fins gerais é fornecer informações financeiras de propósito geral sobre a entidade que sejam úteis aos tomadores de decisão (e.g., investidores e credores). Assim, considerando tais conceitos como os conceitos que tratam do objetivo da contabilidade e do relatório financeiro, segue o Quadro 1:

Quadro 1: Objetivo do Relatório Financeiro

SATTA (1977)	IASB (2015a)
Fornecer informações econômicas úteis para os indivíduos e grupos externos à entidade.	Fornecer informações que são úteis para o usuário das demonstrações financeiras.

Fonte: Elaboração própria.

Diante da disposição do Quadro 1, observa-se que, em 1997, já se identificava um consenso no fornecimento de informações para os usuários externos. No SATTA, o conceito era tratado de forma mais ampla, por citar o fornecimento de informações econômicas como o objetivo da contabilidade. Atualmente, o IASB apresenta o fornecimento de informações úteis como o objetivo dos relatórios financeiros de forma mais específica.

No SATTA, o texto fez referência à prestação de dados econômicos sobre relatórios da entidade que sejam úteis para o usuário externo. O IASB, atualmente, manteve o conceito ao citar que o relatório financeiro precisa fornecer informações não apenas econômicas, mas informações da entidade que sejam úteis para o usuário.

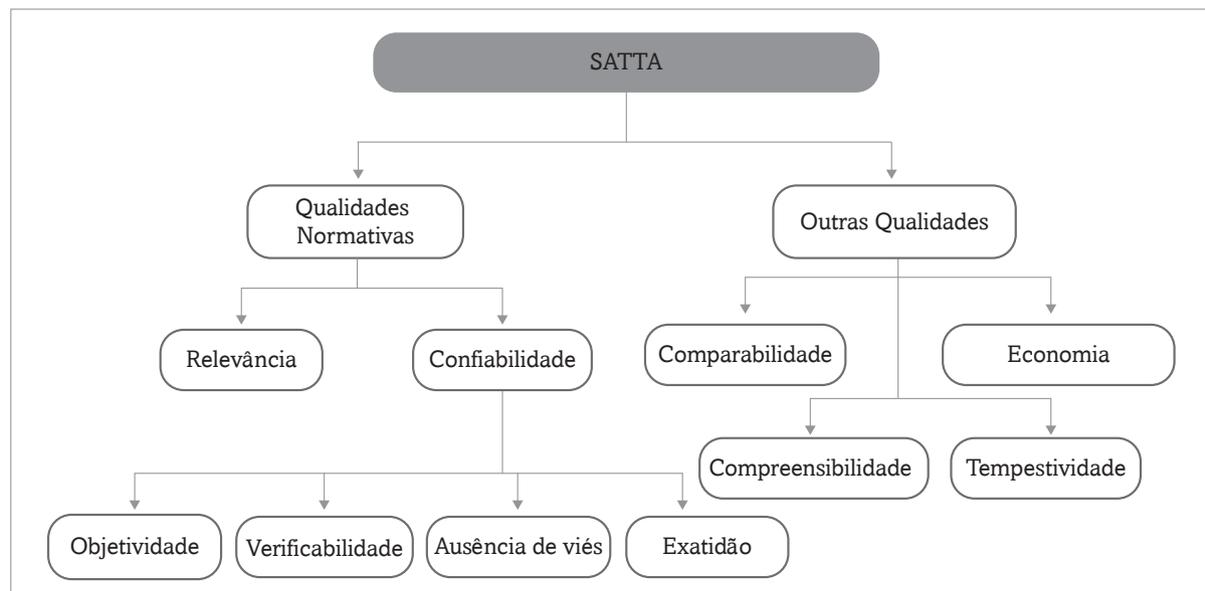
Assim, observa-se que o objetivo do relatório financeiro veio, ao longo do tempo, se legitimando, posto que se manteve até os dias atuais. Niyama e Silva (2013) expõem a necessidade de utilidade da informação contábil. Utilidade no que diz respeito à tomada de decisão por parte do usuário da informação contábil.

Nesse sentido, Mirza, Holt e Orrell (2010) afirmam que o IASB conseguiu, nos últimos anos, uma maior participação dos usuários da informação em diversos países, resultando em maior reconhecimento e utilização das IFRS. Por sua vez, Hope e Vyas (2016) destacam que os relatórios financeiros são importantes para empresas, auxiliando, e.g., nas fontes de financiamento.

## 4.2 Características Qualitativas da Informação Financeira Útil

Segundo a AAA (1977, p. 13), por meio do SATTA, as características qualitativas, descritas no item 2.1 desse estudo, podem ser resumidas em qualidades normativas e em outras qualidades, conforme a Figura 3.

Figura 3: Características qualitativas – SATTA



Fonte: Elaborado a partir de AAA (1977).

Ao efetuarmos a comparação da Figura 3 com a Figura 2, ressalta-se que, anteriormente, segundo o entendimento apresentado pela AAA (1977), por meio do SATTA, as qualidades normativas se classificavam em relevância e confiabilidade, no qual o critério da relevância era o principal critério para identificar a necessidade de mensurar determinada

informação. Em seguida, caso a informação fosse identificada como relevante, se observava a confiabilidade da informação (segundo critério).

Segundo o entendimento atual do IASB, tais qualidades normativas são denominadas características fundamentais, com, também, 2 (dois) critérios: relevância e representação fidedigna. Niyama e Silva (2013) afirmam que as características fundamentais são mais importantes, sendo que as outras são apenas complementares. Para viabilizar a análise do critério da relevância, segue o Quadro 2, que dispõe dos conceitos sob a perspectiva de cada documento de análise da pesquisa:

Quadro 2: Conceito de Relevância

SATTA (1977, p. 16) – Relevância	IASB - (2015a, p. 42)
“Um atributo de um objeto é relevante para uma decisão se o conhecimento dele ajudar o usuário a avaliar o resultado de uma ou mais alternativas de ação a serem consideradas.”	“A informação só é relevante se efetivamente fizer diferença nas decisões dos utilizadores.”

Fonte: Elaboração própria.

Diante do Quadro 2, observa-se que a essência do conceito se manteve em ambos os documentos analisados. Assim, pode-se afirmar que o conceito da relevância se legitimou ao longo do tempo e se mantém até os dias atuais. Mirza, Holt e Orrell (2010) acrescentam que o termo está estreitamente relacionado com o termo materialidade e com o termo como limiar ou ponto de corte quanto às informações cuja distorção poderia influenciar as decisões dos usuários dos demonstrativos financeiros.

Quanto aos conceitos de confiabilidade e representação fiel, primeiramente, cabe resgatar ambos os conceitos para identificar em quais pontos eles se diferem ou se podem ser considerados como semelhantes. Nesse sentido, segue o Quadro 3:

Quadro 3: Conceito de Confiabilidade e Representação Fidedigna

SATTA (1977, p. 16) – Confiabilidade	IASB (2015a) - Representação Fidedigna
“Confiabilidade é aquela qualidade que permite que os usuários da informação dependam dela, de modo que tenham confiança de que o item representa o que se propõe representar.”	Representa fielmente os fenômenos que pretende representar, sendo a informação completa, neutra e livre de erros.

Fonte: Elaboração própria.

Segundo o IASB (2015b, p. 115), a Estrutura Conceitual de 1989 apresentava o termo confiabilidade como informação “livre de erros e preconceitos materiais e que pode ser compreendida pelos usuários como uma informação que possa representar fielmente o que ela se propõe a representar”. Na ocasião, a Estrutura Conceitual também abordava a substância sobre a forma, a neutralidade, a prudência e a integralidade como aspectos da representação fiel.

Assim, observam-se semelhanças entre as definições, contudo, elas não se equiparam como sinônimos, havendo, portanto, algumas distinções. Ao longo da revisão da Estrutura Conceitual de 1989, diante das tentativas infrutíferas de definir o termo “confiabilidade”, o IASB apresentou claramente a definição do conceito de “confiabilidade” e, no mesmo documento, propôs alterar o termo para “representação fidedigna”, posto que a definição de confiabilidade, disposta na Estrutura Conceitual e apresentada no Quadro 3, não denotava apenas a confiabilidade da informação, possuindo maior amplitude, conforme detalhado no documento da Estrutura Conceitual (IASB, 2015b).

Diante do exposto, conclui-se que confiabilidade e representação fidedigna não são tratadas como iguais, no SATTA e na Estrutura Conceitual. A definição apresentada pelo IASB não representava precisão da informação, como o significado de confiabilidade demonstrado no SATTA, sendo necessária a alteração da denominação para “representação fidedigna”. Para o IASB (2015a), a informação financeira, para ser útil, precisa representar fielmente os fenômenos relevantes para o usuário. Além das Características Qualitativas Fundamentais, denominadas de qualidades normativas no SATTA, são consideradas as Características Qualitativas de Melhoria, denominadas de Outras Qualidades no SATTA.

No que tange às outras qualidades da informação útil, no SATTA, essas eram compostas pela comparabilidade, compreensibilidade, tempestividade e economia. Já as características de melhorias, segundo o entendimento do IASB, englobam a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, conforme consolidado no Quadro 4:

Quadro 4: Outras qualidades e Características de Melhoria

SATTA (1977, p. 13) – Outras Qualidades	IASB - (2015a) – Características de Melhoria
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comparabilidade;</li> <li>- Compreensibilidade;</li> <li>- Tempestividade e</li> <li>- Economia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comparabilidade;</li> <li>- Compreensibilidade;</li> <li>- Tempestividade e</li> <li>- Verificabilidade.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria.

Diante da análise do Quadro 4, observa-se que os itens que compõem as outras qualidades e as características de melhoria são semelhantes. Mirza, Holt e Orrell (2010), *e. g.*, reportam que a compreensibilidade diz respeito à facilidade de compreensão da informação por parte do usuário com conhecimento razoável sobre a empresa e contabilidade. Martins *et al.* (2014) afirmam que a tempestividade é observada quando sua disponibilidade pode influenciar nas decisões do usuário. Já o termo comparabilidade, de acordo com o IASB (2015a), é a característica que permite que o usuário identifique e compreenda diferenças e semelhanças entre itens, sendo uma meta para a contabilidade.

As distinções ocorrem com os termos economia e verificabilidade. Cabe destacar que a economia, antes considerada como outra qualidade, na nova Estrutura Conceitual do IASB (2015b), passou a ser uma restrição (a do custo-benefício), na qual os custos precisam ser justificados pelos benefícios intrínsecos à divulgação. Quanto à verificabilidade, esse item era considerado uma característica relacionada à confiabilidade, segundo o SATTA. Para o IASB, a verificabilidade passou a ser uma característica de melhoria.

Já o IASB (2015a) apresenta a verificabilidade como característica na qual diferentes observadores podem chegar a um consenso, embora não necessariamente a um acordo completo, podendo ser direta ou indireta. Por sua vez, Niyama e Silva (2013) atentam, ainda, para a associação do custo e benefício da informação contábil e para a dificuldade de encontrar os benefícios de reporta-la.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo buscou efetuar uma análise evolutiva da Teoria da Contabilidade, no que tange ao objetivo e às características qualitativas da informação contábil, por meio de análise comparativa entre os documentos SATTA e Estrutura Conceitual do IASB. O intuito foi identificar o processo de evolução e amadurecimento dos conceitos que fundamentam a Teoria da Contabilidade.

Ao longo da análise dos conceitos e em resposta à questão de pesquisa, identificou-se que os conceitos do objetivo e das características da informação contábil praticamente não se alteraram ao longo dos anos e que se mantiveram legitimados até os dias atuais. Cabe ressaltar que o conceito de confiabilidade foi aprimorado para representação fidedigna, posto que a definição do conceito de confiabilidade apresentava um sentido mais amplo do que sua denominação.

Outro fundamento importante que foi identificado se refere às outras qualidades, pois a característica da economia se tornou restrição e a verificabilidade, antes considerada como característica da confiabilidade, hoje, é classificada como uma característica de melhoria. O termo verificabilidade atenta para a necessidade de se oferecer aos usuários uma informação contábil com maior qualidade.

Sendo assim, este artigo evidenciou que, em termos gerais, muitos conceitos debatidos desde o início do Século XX, apontados pela AAA, vieram se consolidando, passaram por aprimoramentos e foram legitimados nas Normas Internacionais de Contabilidade, que, atualmente, são discutidas a nível global.

Para pesquisas futuras, sugerimos que seja dada continuidade à análise evolutiva de demais conceitos da Teoria da Contabilidade por meio de outros documentos (além do SATTA) que não foram tratados neste estudo, posto que é de extrema importância para o campo das Ciências Contábeis compreender o processo de amadurecimento e consolidação da Teoria da Contabilidade, bem como identificar como se deu o seu processo de revolução científica nesta área de conhecimento.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDER, David; BRITTON, Anne; JORISSEN, Ann. *International financial reporting and analysis*. United Kingdom: Cengage Learning EMEA, 2007.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. Committee to prepare a statement of basic accounting theory. *A statement of basic accounting theory*. Florida: American Accounting Association, 1966.

\_\_\_\_\_. COMMITTEE ON CONCEPTS; STANDARDS FOR EXTERNAL FINANCIAL REPORTS. *Statement on accounting theory and theory acceptance*. Florida: American Accounting Association, 1977.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Accounting Principles Board. *Basic Concepts and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises*. Statement n.4. New York, NY: 1970.

BRADBURY, M. E. Implications for the Conceptual Framework Arising from Accounting for Financial Instruments. *Abacus*, v.39, n.3, p.388-397, 2003.

- BUBLITZ, Bruce; PHILIPICH, Kirk; BLATZ, Robert. An Example of the Use of Research Methods and Findings as an Experiential Learning Exercise in an Accounting Theory Course. *Journal of Instructional Pedagogies*, v.16, p.1-11, 2015.
- CHAMBERS, R. J. "The Development of Accounting Theory" in R. J. Chambers, L. Goldberg, and R. L. Mathews, eds. *The Accounting Frontier*. Melbourne: Cheshire, 1 ed. p.18-35, 1965.
- DENNIS, I. D. *A Philosophical Investigation into the Conceptual Framework for Accounting*. [s.l.] University of London, 2006.
- EL-ESSELY, M. A. M. *The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting in the Developing Countries: Empirical Study of the Unified Accounting System in Egypt*. [s.l.] The City University Business School, 1987.
- GORE, P. *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis*. August, 1989.
- GORDON, Elizabeth A. et al. The IASB's Discussion Paper on the Conceptual Framework for Financial Reporting: A Commentary and Research Review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, v.26, n.1, p.72-110, 2015.
- HENDRIKSEN E. S.; VAN BRED, Michael F. *Teoria da contabilidade*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. 550p.
- HINES, R. D. The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world. *Accounting, Organizations and Society*, v.16, n.4, p.313-331, 1991.
- HOPE, Ole-Kristian; VYAS, Dushyantkumar. *Private Company Finance and Financial Reporting*. Forthcoming, Accounting and Business Research; Rotman School of Management Working Paper No. 2928730. Toronto, 2016.
- IASB. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. ED/2015/3. London, Out. 2015(a).
- \_\_\_\_\_. *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*. ED/2015/3. London, May 2015(b).
- IUDÍCIBUS, Sérgio; BEUREN, Ilse Maria; DOS SANTOS, Vanderlei. Ensino da Teoria da Contabilidade nos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis do Brasil. *Revista Universo Contábil*, v.12, n.4, p.06-29, 2016.
- \_\_\_\_\_. MARTINS, Eric Aversari. Estudando e Pesquisando Teoria: O Futuro Chegou?. *Revista Universo Contábil*, v.11, n.1, p.6, 2015.
- KAM, Vernon. *Accounting theory*. New Yourk: Wiley, 1990.
- PATON, William Andrew. *Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise*. Ronald Press, 1922.
- \_\_\_\_\_. LITTLETON, A. C. An Introduction to Corporate Accounting Standards. *American Accounting Association*. Monograph n. 3, p.1-156, 1940.
- PEASNELL, Kenneth V. Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance: A Review Article by KV Peasnell. *Accounting and Business Research*, v.8, n.31, p.217-225, 1978.
- MARTINS, Vinicius Gomes et al. Níveis Diferenciados de Governança Corporativa e a Qualidade da Informação Contábil Durante o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. *ConTexto*, v.14, n.27, p.23-42, 2014.
- MATIAS-PEREIRA, José. *Metodologia da Pesquisa Científica*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MIRZA, Abbas A.; HOLT, Graham; ORRELL, Magnus. *International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide: Practical Insights, Case Studies, Multiple-choice Questions, Illustrations*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2010.
- NIYAMA, J. K. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.
- \_\_\_\_\_. SILVA, C. T. *Teoria da Contabilidade*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- NIYAMA, J. K. et al. Princípios contábeis europeus e brasileiros: uma abordagem comparativa. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v.2, n.1, p.111-132, 1999.
- NUSSBAUMER, N. Does the FASB's conceptual framework help solve real accounting issues? *Journal of Accounting Education*, v.10, n.1, p. 235-242, 1992.
- OLIVEIRA, A. F. DE O. *Evolução da terminologia princípio contábil baseada na escola norte-americana*. [s.l.] Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Natal: UFRN, 173, p., 2003.
- OLIVEIRA, H. C. DE; CARVALHO, R. M. DE. A Quarta e Sétima Diretivas da União Européia e suas Implicações sobre a Contabilidade Local do País-Membro: França. Salvador: *EnAMPAD 2006*, p. 16, 2006.
- PAULO, E. *Comparação da Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira*. [s.l.] Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2002.
- RIAAHI-BELKAOUI, Ahmed. *Accounting theory*. 5 ed. London: Thomson Learning, 2004. 598p.
- SCHIPPER, K. Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, v.17, n.1, p.61-72, 2003.
- VATTER, William J. Postulates and principles. *Journal of Accounting Research*, v.1, n.2, p.179-197, 1963.
- WHITTINGTON, Geoffrey. Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: an alternative view. *Abacus*, v.44, n.2, p.139-168, 2008.
- XIAO, Z.; PAN, A. Developing accounting standards on the basis of a conceptual framework by the Chinese government. *The International Journal of Accounting*, v.32, n.3, p.279-299, 1997.

ZEFF, Stephen A. The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The Accounting Review*, v.87, n.3, p.807-837, 2012.

ZEFF, S. A. Some Junctures of in in the Evolution of the Process Principles Establishing the U.S.A.: 1917-1972. *The Accounting Review*, v.59, n.3, p.447-468, 1984.

ZEFF, S. A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal*, v.26, n.2, p.89-131, 1999.

ZEFF, S. A. The SEC rules historical cost accounting: 1934 to the 1970s. *Accounting and Business Research*, v.37, n. June 1933, p.49-62, 2007.

ZEFF, S. A. The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, v.43, n.4, p.262-327, 2013.

ZEFF, S. A. *The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971-73): A Historical Study*. [S.l.: s.n.].

# PERFIL E COMPETÊNCIAS DO CONTROLLER EM EMPRESAS NO RECIFE

## CONTROLLER PROFILE AND COMPETENCES IN RECIFE COMPANIES

O artigo participou do II SIMPCONT – Simpósio de Controladoria da UFRPE, realizado em 25 e 26 de agosto de 2017, em Recife, PE

### RESUMO

O estudo da Controladoria, bem como o conhecimento do perfil e competências exigidas aos *controllers* no desempenho de suas atividades, tem interessado inúmeros pesquisadores na atualidade. O objetivo deste trabalho foi levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas no Recife, Pernambuco. A metodologia utilizada foi descritiva e exploratória, por meio de uma *survey* em 30 empresas. Foi utilizada a classificação de Fleury e Fleury (2011) de competências individuais: Sociais, Técnico-profissionais e de Negócio. As Sociais estão relacionadas ao comportamento social do indivíduo e capacidade de interagir com as pessoas; As Técnicas relacionadas com o conhecimento técnico da área, como: financeiro, contábil, de custos, etc.; E as competências de Negócio estão relacionadas à atuação do indivíduo junto à estratégia empresarial, desenvolvimento e inovação organizacional. Os resultados da pesquisa mostraram que os *controllers* são maioria mulheres, jovens, graduadas em Administração, Ciências Contábeis e Direito, com experiência na área entre 10 e 20 anos. As Competências Sociais foram identificadas com maior intensidade de uso dentre todas as demais, com praticamente nenhuma delas não sendo usada. Entre as competências de Negócio, a maioria dos participantes afirmou que usa muito as competências: tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade e pensa e age estrategicamente. E entre as Competências Técnicas, a maioria usa muito as competências: gerencia indicadores de desempenho, assessora a cúpula administrativa e fornece suporte informacional à gestão organizacional, demonstrando que os profissionais que atam nas atividades de Controladoria estão desenvolvendo atividades gerenciais e de apoio à alta administração.

**Palavras-chave:** Controladoria, *controllers*, competências.

### ABSTRACT

*The study of Controllershship, as well as knowledge of the profile and skills required of controllers in the performance of their activities, has interested many researchers lately. This work aimed to identify the skills most used by Controllers in the exercise of their activities in companies in Recife, Pernambuco. Descriptive and exploratory methodology was used through a survey conducted in 30 companies. Fleury and Fleury (2011) classification was used for individual competences: Social, Technical-professional and Business. Social Competences relate to the individual's social behavior and his/her ability to interact with people; Technical-professional competences relate to technical knowledge of the field such as financial, accounting, costs, etc.; and Business Competences relate to the individual's performance in the corporate strategy, development and organizational innovation. Survey results showed that controllers are mostly young women, graduates in Business Administration, Accounting and Law, with 10-20 years of field experience. Social Competences were identified as more intensely used among all others, with practically all of them being used. Among Business Competences, most participants said they use their skills a lot: they have the ability to make decisions impartially and think and act strategically. And among Technical Competences, most of them use their skills a lot: they manage performance indicators, advise the administrative leadership, and provide informational support to organizational management demonstrating that the professionals who work in Controller activities are developing management and support activities for senior management.*

**Keywords:** *Controllershship, controllers, competences.*

### Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim

Doutora em Administração pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Graduada em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professora Associada da UFRPE e Professora Associada aposentada da UFPE. Leciona disciplinas de Gestão de Pessoas, Liderança, Administração Geral e Competências e Desempenho, na graduação em Administração e Mestrado em Controladoria. Contato: R. Manuel de Medeiros, s/n, Recife - PE, CEP: 52171-900. E-mail: [tanobre@gmail.com](mailto:tanobre@gmail.com)

### Anália Regina de Lima Oliveira

Mestra em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Olinda (Focca). Contato: R. Manuel de Medeiros, s/n, Recife - PE, CEP: 52171-900. E-mail: [annaliali-ma@gmail.com](mailto:annaliali-ma@gmail.com)

### Suely Maria Silva Manzi

Mestra em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Especialista em: Administração com Ênfase em Marketing pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Bibliotecários de Instituições de Ensino Superior pela Universidade Católica de Minas Gerais e Administração de Bibliotecas pela Universidade do Amazonas. Bacharel em Biblioteconomia pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Ciências Sociais pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAPE). Bibliotecária da UFRPE. Contato: R. Manuel de Medeiros, s/n, Recife - PE, CEP: 52171-900. E-mail: [sulamani@gmail.com](mailto:sulamanzi@gmail.com)

### Melina França Cabral Bemfica

Mestra em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). MBA em Gerência Contábil, Perícia, Auditoria e Controladoria pela Faculdade Internacional de Curitiba (FACINTER). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Trabalhou cinco anos com auditoria independente. Atualmente é Analista Ministerial na área de Ciências Contábeis no Ministério Público do Estado de Pernambuco. Contato: Av. Consul Joseph Noujaim, 146, Pina - Recife/PE, SC, CEP: 51110-150. E-mail: [mpmelina@gmail.com](mailto:mpmelina@gmail.com)

## 1. INTRODUÇÃO

Os impactos resultantes do mundo globalizado, da expansão geográfica das organizações e sua verticalização, do avanço da tecnologia da informação e o conseqüente aumento da complexidade operacional, além da facilidade de acesso a novos e maiores mercados, trouxeram ao ambiente de negócios uma nova realidade, em que a capacidade de adaptação é indispensável na determinação de quem sobrevive ou se exclui do mercado, segundo Lourensi e Beuren (2011). Esta realidade provoca reflexos na maioria das profissões e o contador é um dos profissionais que precisa se reinventar perante esta nova realidade do mercado.

Reis et al. (2015) salientam que diante dessa nova realidade, o profissional da área contábil precisa desenvolver principalmente habilidades e competências pessoais, com ética, responsabilidade e elevado comprometimento com a profissão, com base em sólidos conhecimentos teóricos em sua área e áreas afins.

Takatori (2004) descreve a Contabilidade como uma ciência rica em base conceitual, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos de conhecimento. Em busca a uma via alternativa à contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores, surge a Controladoria, como uma evolução da contabilidade tradicional, que tem a função de colaborar na formação das estratégias, fazendo com que os diversos setores interajam.

A controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores para “garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para tomada de decisões dos gestores” (NASCIMENTO et al. 2005, p.03). Anthony e Govindarajan (2002) defendem que a controladoria desempenha importante papel na elaboração dos planos estratégicos e orçamentários das organizações modernas.

Contudo, segundo Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) o surgimento da Controladoria se deu a partir da prática gerencial, e evoluiu inicialmente, sem ter uma definição clara de sua área de atuação, portanto, o seu entendimento foi muito influenciado pelas reações à aplicação prática. Já Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) defendem que a controladoria é uma área de estudos que ainda exige uma consolidação de definições e conceituações claras, incluindo um cabedal básico de suas funções.

Então, a globalização tornou o mercado muito competitivo, fazendo com que os empresários tenham mais cuidado e comprometimento em sua gestão organizacional, para que as empresas se mantenham no mercado. A falta de informações e de preparo dos gestores fazem com que decisões erradas sejam tomadas, prejudicando a sustentabilidade da empresa (FLESCH, 2010). Broadben e Laughlin (2005) defendem que a controladoria assume papel de grande importância, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão.

Beuren e Miller (2010), por sua vez, salientam que ao implantar a controladoria, esta pode ocorrer em forma de um órgão ou setor, quando deverão ser definidos missão e objetivos, os quais deverão estar de acordo com as necessidades da empresa. Mas também pode ser apenas implantada na forma de ampliação das atividades contábeis e gerenciais, que incluam a preocupação mais efetiva com os controles internos e elaboração de informações que subsidiem o processo decisório organizacional.

Mais recentemente a Controladoria se mostra cada vez mais relevante no Brasil e no mundo. Nos últimos anos, Sousa e Bassolli (2013) defendem que se pode observar um número crescente de pesquisas sobre o tema, talvez pela abrangência e variedade de tarefas desenvolvidas pela área de estudo, e também, orientar o desenvolvimento dos profissionais que nela atuam, em muitas empresas denominados de *controllers*. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009) e Lunkes, Schnorrenberger e Gasparreto (2010), o *controller* é um profissional que exerce diferentes atividades, variando conforme a organização.

Diante desse contexto de constantes mudanças, muitos gestores buscam orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades ao *controller*, porque ele pode ser responsável pelo sistema de informações da empresa, o qual irá subsidiar análises e decisões gerenciais, com base em eventos passados, o desempenho atual e cenários futuros (BEUREN, 2002). Contudo, não se tem um consenso sobre as competências desse profissional, que variam substancialmente em resposta às demandas organizacionais.

Assim, a importância para a inserção de profissionais que atuam na controladoria tem aumentado nas empresas mundo afora, e no Brasil não seria diferente. Não necessariamente há a necessidade de constar um órgão específico de Controladoria na estrutura organizacional, mas suas atividades estão sendo requeridas para que as organizações consigam se manter nesse mercado competitivo e com mais exigências de eficiência e eficácia.

Contudo, não há uma formação específica para o profissional que atua na Controladoria das organizações, também porque não se tem uma consolidação de quais são as funções e responsabilidades desse profissional, que varia muito, dependendo do tipo de empresa em que atua, seu ramo de atividade, porte, modelo de gestão e estrutura organizacional estabelecida.

A princípio se tem a ideia de que o *controller* teria uma formação em Ciências Contábeis, pois se entende que a Controladoria a teria como base, mas com o passar dos anos, as exigências e competências que estes profissionais passaram a assumir em muitas organizações, os levaram a um maior nível de complexidade conceitual, uma vez que estão deixando de participar eminentemente das decisões e atividades operacionais de controle organizacional, para assumirem um papel mais efetivo de *staff* aos gestores e todo o processo gerencial. Assim, estão sendo procurados para assumirem as atividades de Controladoria muitos profissionais de áreas afins como Administração e Economia.

Portanto, qual seria o perfil desse profissional, para atender a todas as demandas das mais variadas organizações, públicas e privadas, de portes e segmentos variados, é uma questão que ainda não se tem uma resposta definitiva. Agravando essa realidade, o Brasil, país continental, possui realidades socioeconômicas muito diversas entre suas regiões e organizações.

Então, a necessidade por um profissional capaz de gerir e controlar as informações de uma empresa de forma eficiente, levanta o questionamento de qual seria o perfil e quais as competências que o *controller* deve possuir na atualidade? O objetivo da pesquisa que deu origem a este trabalho foi exatamente levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas no Recife, em Pernambuco. Com isto, este estudo pretende contribuir para o entendimento sobre as competências necessárias a este profissional que vem sendo requerido com maior intensidade e relevância nas organizações da atualidade.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Entendimento sobre Controladoria e *Controllers*

Conforme Martins et al. (2012) a controladoria no Brasil surgiu a partir da instalação de multinacionais norte-americanas no país, em meados do século XX, quando também surgiu a função de *controller*. Os profissionais dessas empresas, baseados em suas teorias e práticas contábeis, passaram a treinar os profissionais no Brasil, com sistemas de informações capazes de atender a qualquer usuário, com adequado sistema de controle das operações, os quais passaram a incluir inúmeras novas e melhores práticas de gestão, que proporcionam maior eficácia nas decisões organizacionais. Flesch (2010) define a controladoria como área de conhecimento, conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras ciências, que se preocupa com a orientação das empresas para a obtenção da eficácia. Já Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p.5) entendem a “Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis”.

Para Borinelli (2006), a Controladoria abrange funções contábil, gerenciais, estratégicas, custos, tributária, controles internos, de riscos e de gestão da informação, primordialmente. Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) pesquisaram as funções da controladoria em 26 dissertações em contabilidade do Brasil e identificaram que as principais funções são: gestão de informações, contábil, gerencial, custos, controles internos e tributação, proteção e controle de ativos. Já Guimarães et al. (2009) em seus estudos, identificaram que a controladoria dá suporte à gestão de riscos, com objetivo de reduzi-los. Brewer (2008, p. 36) afirma que a controladoria se baseia em quatro pilares: liderança, gestão estratégica, alinhamento operacional, melhoria e aprendizado contínuos; e, “em última instância, a responsabilidade dos *controllers* é gerar valor para os acionistas”.

A Controladoria, então, segundo Callado e Amorim (2017, p. 61) “é responsável pelo controle do processo de gestão, gerando e fornecendo informações diversas que podem ser de natureza operacional e estratégica, econômica, financeira e patrimonial, para a tomada de decisões”, a qual foi adotada para fins deste trabalho, destacando que as informações podem ter cunho contábil, gerenciais, estratégicas, tributárias, de controles internos, de riscos e de alinhamento gerencial, apoiadas por um bom sistema de gestão da informação.

O *controller* é um profissional que atua em diversas áreas, gerenciando e fornecendo informações necessárias para tomada de decisões, Bragg (2009), participa da gestão estratégica da tecnologia de informação dando suporte de TI na gestão de *E-business*, gestão de documentos e gestão de contratos, em organizações bancárias em que estudaram. Para Borinelli (2006) o profissional responsável pela controladoria atua em várias funções sendo as principais: contábil, gerencial, de custos, tributária, de controle interno, de risco e gestão de informações.

Duque (2011) afirma que o papel do *controller* no Brasil era visto como necessário até a década de 90, apenas nas empresas multinacionais ou de grande porte. Com o passar dos anos, o *controller* é requisitado, de pequenas empresas a multinacionais, e as habilidades e competências dos profissionais da controladoria sofrem grandes variações, de acordo com a necessidade organizacional, com demandas que irão definir como e quais tarefas serão desenvolvidas.

Na visão de Dalmacio (2007), a princípio a controladoria ficou conhecida como sendo responsável pela contabilidade das empresas, pela elaboração de relatórios gerenciais e orçamentos, pelo custeio dos produtos, apuração de impostos, cumprimento de normas, mudando ao longo do tempo e suas funções foram se diversificando. Padoveze e Benedicto (2005) defendem que a controladoria pode ser entendida como o exercício da função contábil e gerencial, acrescido de controle de sistemas de informações, para monitoramento da estratégia e gestão do risco.

Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) também afirmam que inicialmente a controladoria era baseada na contabilidade, mas com o tempo foi ampliando sua atuação, incorporando funções de planejamento e sistemas de informação. Para eles, com base em seus estudos, que buscaram levantar o entendimento tanto no âmbito empírico como no teórico, podem-se sintetizar as principais funções da Controladoria como funções empíricas, consolidadas e da literatura. As funções empíricas são: contábil, controle, administração de impostos, elaboração e interpretação de relatórios, planejamento e controle interno. As funções consolidadas são: planejamento, controle, contábil e elaboração e interpretação de relatórios. E as funções da literatura são: controle, planejamento, sistemas de informações contábil e elaboração e interpretação de relatórios.

Segundo Fernandes e Galvão (2016, p.9) é “evidente a importância que tem a controladoria para as pessoas que conduzem os negócios. Independente de ser estruturada como um departamento formal ou não”. Hamdan (2011) lem-

bra que o tamanho da empresa afeta sua forma de gestão e conseqüentemente o grau de conservadorismo dos relatórios financeiros elaborados por elas.

Portanto, a Controladoria ganhou mais e mais espaço na gestão organizacional, não mais apenas em grandes empresas, e nem sempre como um órgão ou setor estruturado, mas como uma área de conhecimento que não é mais meramente operacional, porque passou a assessorar a gestão organizacional nos mais diversos níveis decisórios e contribuir para decisões tanto operacionais como estratégicas. Contudo, autores como Lambert e Sponem (2012) e Rahman e Ahmed (2012) lembram que não é tão comum encontrar *controllers* efetivamente atuando como parceiros do negócio e que essa mudança de papel ocorre principalmente nas grandes empresas.

Diante do que foi apresentado, confirma-se que a Controladoria ainda é uma área que está em desenvolvimento e confirmação de suas responsabilidades, bem como de sua atuação nas organizações modernas. Muitos estudos ainda identificam uma atuação muito rudimentar da Controladoria, a qual atua basicamente nos controles internos e em nível operacional. Outros, porém, em menor número, conseguem identificar uma atuação da Controladoria como parceiro estratégico, que atua efetivamente como *staff* da gestão, coletando, analisando e fornecendo à cúpula organizacional, informações que contribuam para a elaboração de estratégias e tomada decisão organizacional.

## 2.2 Entendimento sobre Competências e Competências dos Controllers

O tema competências vem sendo estudado há alguns anos, mas ainda é muito controvertido, porque é abrangente e vários autores o definem de formas diversas (RUAS et al., 2005; MEDEIROS, 2007). As competências podem ser classificadas de diversas formas, dependendo dos autores, mas inicialmente podem ser subdivididas em organizacionais e individuais. Dutra (2004) afirma que existe uma relação entre as competências organizacionais e individuais, pois as organizacionais decorrem do nível de desenvolvimento organizacional, patrimônio de conhecimentos e vantagens competitivas. Já nas competências individuais, existe uma relação contínua de troca, em que a organização transfere seu patrimônio para as pessoas e vice-versa.

Há duas abordagens distintas sobre o entendimento das competências, que são baseadas na visão europeia e americana, sintetizadas no quadro 1.

Quadro 1: Conceitos de Competência na visão Europeia e Americana

O QUE É COMPETENCE? (VISÃO EUROPEIA)	O QUE É COMPETENCY? (VISÃO AMERICANA)
Visão interpretativa, holística e/ou multidimensional. Competência é parte dos processos sistemáticos de aprendizagem, relação entre trabalho e educação, e capacidade de realização em dado contexto.	Visão funcionalista, comportamental e/ou racionalista. Referência ao mercado de trabalho e focada em desempenho. Estoque de qualificações, que credenciam para exercer determinado trabalho.
Agregação de valor do funcionário à empresa que o contrata.	Repertórios comportamentais que as pessoas trazem para o trabalho.
Dominada por instituições ou organizações e concedidas para o indivíduo.	Contida no indivíduo e trazida para a organização.
Realização que se pode transferir.	Realização que se pode estimular.
Padrões para funções de trabalho e profissões.	Conjunto de qualificações do indivíduo para executar um trabalho com superior de desempenho.
A ênfase é uma visão construtivista da aprendizagem.	A ênfase é uma perspectiva cognitiva da aprendizagem.
Características do indivíduo.	Desempenho no cargo.
Outputs do comportamento humanos (resultados e produtos).	Inputs conjunto de capacidades (CHA - conhecimentos, habilidades e atitudes) de cada indivíduo.
Parry (1996): não podem ser confundidas com as características pessoais, pois são recursos adquiridos, permitindo destacar-se entre os demais, pelo desempenho.	McClelland (1973): são as habilidades, os conhecimentos e as aptidões. Características implícitas da pessoa que realiza as tarefas com grande desempenho.
Zarifian (2001): é uma inteligência prática que envolve iniciativa do sujeito. Reconhecida através da atuação, iniciativa e responsabilidade em situações profissionais com as quais se depara.	Boyatzis (1982, p. 23): Competências são aspectos verdadeiros ligados à natureza humana. “São comportamentos observáveis que determinam, em grande parte, o retorno da organização.”
Le Boterf (2007): a competência implica ação e envolvimento no ambiente de trabalho; disposição para resolver problemas. Deriva de fatores inerentes ao próprio indivíduo (biografia, socialização, formação e experiência profissional). Tem três eixos: a pessoa, sua formação educacional e experiência profissional.	Spencer e Spencer (1993, p. 9): “refere-se à características intrínsecas ao indivíduo que influencia e serve de referencial para seu desempenho no ambiente de trabalho.” Não se relaciona com as capacidades, mas com a disposição e capacidade do empregado usar suas capacidades em situações específicas.

Fonte: Baseado em: Sparrow e Bognanno (1994) apud Cardoso (2006 p.67); Conde (2001); Garavan e McGuire (2001); Batista e Cançado (2017).

Dutra et al. (2008, p.3) afirmam que só se pode “falar de competência apenas quando há competência em ação, traduzindo-se em saber ser e saber mobilizar o repertório individual em diferentes contextos.” “Nesta perspectiva, as competências da empresa colocadas aqui numa dimensão coletiva e organizacional aparecem como importantes fatores para as escolhas das estratégias de competição”(RUAS et al., 2005, p.2).

Conforme Amorim (2014), as empresas necessitam cada vez mais se especializarem, buscar conhecer profundamente o ambiente que estão inseridas e quais áreas suas competências são efetivamente valorizadas. Precisam também de identificar profissionais capacitados que desenvolvam todo seu potencial. Portanto, as competências exigidas dos profissionais tornam-se postos-chave para se conseguir diferenças competitivas, através de uma Gestão de Pessoas eficiente.

Amorim e Silva (2011, p.110) entendem competência como:

Um enfoque que correlaciona temas como: mobilizar, integrar e transferir conhecimentos da capacidade humana na aplicação do saber do conhecimento, o saber fazer das habilidades, e o saber agir responsável e reconhecido das atitudes. Todos esses saberes afetam as pessoas e a organização, em um aprendizado compartilhado, agregando valor econômico, como também pessoal e social. A competência pode ser mensurada, quando comparada a padrões estabelecidos pelas organizações e, também, pode ser melhorada, por meio de treinamentos e desenvolvimento, servindo aos propósitos da organização (AMORIM; SILVA, 2011, p.110).

Fleury e Fleury (2011) classificam as competências individuais em três categorias: a) Competências de Negócio, relacionadas à interação da empresa com o entendimento das oportunidades, ameaças, pontos fortes e fracos do negócio, orientadas para as necessidades e as exigências do mercado (clientes e concorrentes); b) Competências Técnico-Profissionais com ênfase nos *inputs* do conhecimento ou experiência técnica na área de atuação (pesquisa, conhecimento do produto, finanças, etc); c) Competências Sociais que enfatizam a interação com as pessoas, processos de negociação, trabalho em equipe, exposição de ideias, motivação, etc.

Fernandes e Comini (2008) definem as competências individuais como: a) Conhecimentos (saber): conjunto de informações, fatos, conceitos e princípios; b) Habilidades (o saber fazer): conjunto de comportamentos relacionados à perícia, capacidade e domínio de certas áreas que permitem ao profissional desempenhar plena e satisfatoriamente determinadas atividades; c) Atitudes (o saber agir): relacionam-se ao comportamento demonstrado pela pessoa em situações específicas; D) Valores: concepções e crenças racionalizadas que influenciam escolhas pessoais.

Para atender às necessidades da área de controladoria, o profissional precisa ter uma série de competências pessoais, técnicas e de negócio, atendendo ao perfil exigido pelas empresas. Koliver (2005) descreve que o *controller* deve ter uma visão ampla, porque sua atuação não se restringe a uma função específica, mas abrange a atuação e controle das diversas áreas da organização. Assim, a função do *controller* no Brasil, tem relevância tanto no meio acadêmico como no mercado, procurando profissionais especializados, com visão de gestão, planejamento gerencial, fiscal, financeiro e de contabilidade.

Os impactos resultantes do mundo globalizado, da expansão geográfica das organizações e sua verticalização, do avanço da tecnologia da informação e o conseqüente aumento da complexidade operacional, para Lourensi e Beuren (2011), além da facilidade de acesso a novos e maiores mercados, trouxeram ao ambiente de negócios uma nova realidade, em que a capacidade de adaptação é indispensável na determinação de quem sobrevive ou se exclui do mercado.

Figueiredo e Caggiano (2008, p.13) elencam os requisitos do *controller* como: “bom conhecimento do ramo de atividade; conhecimento da história da empresa; habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos e habilidade de bem expressar oralmente e por escrito”. Nascimento e Reginato (2010, p.142) destacam seus principais atributos: “capacidade de liderança, ética profissional, capacidade de comunicação e poder de síntese, inclinação para a cooperação e disponibilização, imparcialidade, ponderação e discricção, visão sistêmica, capacidade de persuasão, visão crítica e consciência de suas próprias limitações”. Emsley (2005, p. 158) afirma: *controllers* são conhecidos por múltiplos papéis, “descritos em termos de registro de resultados, atenção à direção, e resolução de problemas”.

Já Fernandes e Galvão (2016, p.15) defendem que o *controller*:

reúne as qualificações técnicas e habilidades pessoais necessárias para realizar as funções da controladoria, como planejamento, controle, informação, contabilidade, entre outras... alguém com condições de implantar e interpretar os instrumentos necessários para uma boa administração, como: orçamento, custos, contabilidade, entre outros (FERNANDES; GALVÃO, 2016, p.15).

Em síntese, as competências do *controller* são: elaboração de orçamentos; atividades de controle interno; elaboração de relatórios contábeis; auditoria interna; avaliação de desempenho econômico; sistemas de contabilidade; relatórios de governo e gestão fiscal (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004; KOLIVER, 2005; ZONI; KENNETH, 2007; VARGAS; BEUREN, 2012; LUNKES, SCHNORRENBERGER e ROSA, 2013; CAVALCANTI et al., 2012; SCHMIDT; SANTOS, 2014).

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Inicialmente foi realizada uma revisão bibliográfica sobre a temática em estudo. A necessidade por um profissional capaz de gerir e controlar as informações de uma empresa de forma eficiente e eficaz, levanta o questionamento de qual

seria o perfil e competências que o *controller* deve possuir? Assim, o objetivo da pesquisa foi levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas de Recife, Pernambuco.

Os dados pesquisados são de natureza descritiva e exploratória, com uma pesquisa operada por *survey*. Segundo Gil (2010) as pesquisas de levantamento ou *survey* se caracterizam pela interrogação das pessoas ou informações que se deseja conhecer. As pesquisas descritivas e exploratórias são habitualmente utilizadas por pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática e se justificam neste estudo por ainda não se ter um consenso sobre as competências dos *controllers*.

Buscando identificar o perfil e as competências do *controller* foram elencadas 50 empresas diversas, escolhidas aleatoriamente, em atuação no Recife, que foram visitadas e convidadas a participarem da pesquisa. Conseguiu-se realizar entrevista estruturada em 30 empresas, a partir de um questionário, roteiro, contendo os seguintes aspectos: caracterização da empresa, perfil do responsável pelos controles gerais ou *controller*, e as competências mais utilizadas por este profissional, a partir de uma lista das principais competências atribuídas aos *controllers*, distribuídas numa escala *Likert* (não uso; uso pouco; geralmente uso e uso muito).

Foi utilizada a classificação de Fleury e Fleury (2001; 2011) e Fleury (2009) que divide as competências em três categorias: a) Competências de Negócio, as que estão relacionadas à interação da empresa com o ambiente, pontos fortes e fracos do negócio, orientadas para as exigências do mercado; b) Competências Técnico-Profissionais que são os *inputs* do conhecimento ou experiência técnica, com relação à área de atuação; e c) Competências Sociais que enfatizam a interação das pessoas nos processos organizacionais, como no trabalho em equipe, relações interpessoais dentre outras.

Foram listadas 59 competências subdivididas em 20 competências Técnicas, 21 competências Sociais e 18 de Negócio, baseadas no levantamento bibliográfico estudado e detalhadas no quadro 2.

Quadro 2 – Relação das competências Técnicas, Sociais e de Negócio.

COMPETÊNCIAS TÉCNICAS	COMPETÊNCIAS SOCIAIS	COMPETÊNCIAS DE NEGÓCIO
Conhecimentos na área financeira	Interage bem com as pessoas	Pensa e age estrategicamente
Conhecimentos na área contábil	Tem integridade e confiança	Tem orientação para Resultados
Conhecimentos na área fiscal/tributária	Tem flexibilidade nas relações interpessoais	Promove ações de interação da empresa com seu ambiente
Conhecimentos na área de tecnologia da informação	Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas	Sabe organizar o tempo para realizar diversas atividades
Conhecimentos na área de Recursos Humanos	Estimula o desenvolvimento profissional da equipe	Tem foco na qualidade em todas as decisões que toma
Conhecimentos na área comercial/ produção	Comunica-se, oralmente com clareza e objetividade	Busca melhoria contínua dos processos em que participa
Elabora diretrizes de controles internos	Tem capacidade de prever problemas interpessoais	Tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade
Elabora o Orçamento Anual	Sabe negociar com pessoas	Realiza a gestão de contratos
Gerencia indicadores de desempenho	Estimula o aprendizado da equipe	Faz a análise de risco organizacional
Supervisiona as atividades nas áreas de custos	Tem capacidade de solucionar problemas interpessoais	Interage com os prestadores de serviços/terceirizações
Fornecer dados contábeis oportunos e precisos	Possui liderança e sabe gerir pessoas	Relaciona-se com outras empresas parceiras
Supervisiona o funcionamento dos setores	Escreve com clareza e objetividade	Realiza o acompanhamento técnico dos projetos
Supervisiona a contabilidade	É persistente e não desiste frente aos obstáculos	Tem orientação para o Cliente/Fornecedor
Fornecer suporte informacional à gestão	Tem postura proativa e realizadora	Age com responsabilidade socioambiental
Elabora relatórios gerenciais	Busca o autodesenvolvimento	Tem preocupação com segurança e saúde na empresa
Assessoria a cúpula administrativa	Tem capacidade de autocrítica	Busca inovação organizacional (Pesquisa & Desenvolvimento)

COMPETÊNCIAS TÉCNICAS	COMPETÊNCIAS SOCIAIS	COMPETÊNCIAS DE NEGÓCIO
Realiza análise de custos	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	Promove ações de interação da empresa com seu ambiente
Realiza análise de índices contábeis	Tem controle emocional	É criativo para solucionar problemas empresariais
Elabora o Planejamento Financeiro Organizacional	Adapta-se bem às mudanças e novas situações	
Age como consultor interno	Sabe ouvir os outros	
	Sabe trabalhar em equipe	

Fonte: Baseado nos dados da pesquisa.

O elevado quantitativo de competências elencadas se deu em virtude de que no levantamento bibliográfico foi identificado que o *controller* possui funções variadas, diversificadas e multifacetadas, por atuar tanto de forma operacional como gerencial, passando a atuar mais efetivamente como apoio à gestão organizacional.

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O primeiro segmento pesquisado foi buscar conhecer o perfil organizacional das empresas pesquisadas e a maioria é formada por médias e grandes empresas, seguindo a classificação do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), destacando que 3% não souberam identificar. Quanto ao ramo de atividade da amostra trabalhada a metade foi formada por prestadoras de serviços, conforme detalhado no quadro 3.

Quadro 3 – Perfil Organizacional

Variável	Níveis da variável	%
Porte da Empresa	Pequena	40%
	Média	30%
	Grande	27%
Ramo de atividade	Prestação de Serviços	50%
	Comércio	43,3%
	Indústria	6,7%
Possui Controladoria	Sim	40%
	Não	60%

Fonte: Elaborado pelas autoras com base nos dados da pesquisa

O profissional responsável pelos controles gerais, recebe diversos nomes nas empresas pesquisadas como: *Controller*, Coordenador de controladoria, Gerente de controladoria ou é o próprio sócio da empresa que realiza algumas atividades da área, uma vez que apenas 40% da amostra possui uma unidade de controladoria instalada.

Esses dados confirmam o que Lunkes, Schnorrenberger e Gasparreto (2010) defendem de que o *controller* é um profissional que exerce diferentes atividades, variando conforme a organização, inclusive sua nomenclatura. Bragg (2009, p. 13) também afirma que “o trabalho do *controller* varia drasticamente de acordo com o tamanho da empresa e com a existência de outros gerentes no lugar que lidam com as mesmas funções”. E também Fernandes e Galvão (2016) que defendem a importância da controladoria, independente da existência de um setor específico.

No perfil do *controller*, pode-se observar que a maioria dos entrevistados é do sexo feminino (66,7%), o que não era esperado, uma vez que inúmeros estudos mostram predominância masculina entre os *controllers* como os de Machado et al. (2013) e Crispim, Cabral e Libonati (2011) e Amorim e Silva (2011).

Quadro 4 – Perfil dos Controles Gerais

VARIÁVEL	NÍVEIS DA VARIÁVEL	%
Gênero	Masculino	50%
	Feminino	66,7%
Faixa Etária	Até 30 anos	13,3%
	De 31 a 40	73,4%
	De 41 a 50	13,3%
Formação Superior	Sim	100%
	Não	0%

Fonte: Elaborado pelas autoras com base nos dados da pesquisa

Em termos da faixa etária, os profissionais pesquisados são jovens, todos os possuem formação superior, sendo 23,3% em Ciências Contábeis, 23,3% em Direito, 36,7% em Administração de Empresas e 16,7% em formações diversas. Nestes resultados talvez o ramo de atividade das empresas pesquisadas tenha influenciado de forma mais efetiva, uma vez que um terço da amostra era formado por empresas prestadoras de serviços jurídicos.

Dados semelhantes não foram identificados em outros estudos, talvez pela peculiaridade da amostra trabalhada, mas Borinelli (2006), Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) identificaram em seus estudos, forte presença de Contadores e Administradores nas funções de controladoria.

Já em termos de experiência profissional, os *controllers* em maioria tem de 10 a 20 anos. Estes dados podem sugerir que esses profissionais tenham se dedicado à Controladoria desde o início de suas carreiras, uma vez que são jovens e a função exige conhecimentos em diversas áreas da gestão organizacional.

O terceiro segmento pesquisado está relacionado às competências dos *controllers*, buscando conhecer quais são mais utilizadas por eles, seguindo a classificação de Fleury e Fleury (2011) e Fleury (2009). Foram listadas 59 competências subdivididas em 20 competências Técnicas, 21 Sociais e 18 de Negócio, baseadas no levantamento bibliográfico.

As Competências Sociais que os *controllers* têm e Usam Muito, foram as listadas como de maior intensidade de uso, dentre todas as competências estudadas, com praticamente nenhuma identificada como não sendo usada. Um percentual de 10% da amostra registrou que pouco utiliza apenas quatro dentre as 21 competências listadas, o que não é significativo. Outro aspecto interessante são as seis que obtiveram 100% de uso. Ou seja, a grande maioria das Competências Sociais foram listadas como de muito uso ou geralmente usam.

A análise das Competências Sociais que os *controllers* têm e Usam Muito:

- 100% de muito uso: interage bem com as pessoas; tem integridade e confiança; sabe trabalhar em equipe; comunica-se oralmente com clareza; escreve com clareza e objetividade; tem postura proativa e realizadora.
- Entre 60% e 90% dos respondentes afirmaram usar muito: possui liderança e sabe gerir pessoas; tem flexibilidade nas relações interpessoais; sabe formar equipes cooperativas e comprometidas, capacidade de autocrítica; controle emocional; estimula o desenvolvimento da equipe; adapta-se bem às mudanças; estimula o aprendizado da equipe; sabe ouvir os outros; é persistente e não desiste frente aos obstáculos; tem capacidade de prever problemas interpessoais; tem flexibilidade nas relações interpessoais; gerencia conflitos no ambiente de trabalho e interage bem com as pessoas.

Nascimento e Reginato (2010) destacam atributos que estão em consonância com essas constatações como liderança, ética, capacidade de comunicação, capacidade de cooperação, persuasão, ponderação e trabalho em equipe. Brewer (2008) também defende que a controladoria deve trabalhar com: liderança, gestão estratégica, alinhamento operacional, melhoria e aprendizado contínuos; e gerar valor para os acionistas.

As competências sociais que são apontadas como Pouco Usadas foram apenas quatro, por 10% dos participantes: gerenciamento de conflitos no ambiente de trabalho, tem controle emocional, sabe formar equipes comprometidas e cooperativas, e tem flexibilidade nas relações interpessoais, mas novamente não significativas em termos do contexto relativo aos demais pesquisados.

Esses dados relativos às Competências Sociais são muito interessantes, pois levantam a questão da preocupação com o ambiente de trabalho e com a gestão de pessoas, que são importantes para obter resultados positivos, a partir das relações pessoais, visando os melhores resultados para a empresa e para as pessoas. Podem ser vistos como reflexo da atuação gerencial dos *controllers* pesquisados, que vem crescendo com o passar do tempo, deixando de atuar meramente no nível operacional, para galgar postos gerenciais e estratégicos, em muitas organizações, seguindo estudos como os de Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), dentre outros.

As Competências de Negócio são as que estão relacionadas à interação da empresa com o ambiente, pontos fortes e fracos do negócio e que são orientadas para as exigências do mercado. Foram listadas 18 competências para que os pesquisados marcassem seu uso. Interessante salientar que nas empresas prestadoras de serviços jurídicos foram iden-

tificados os maiores índices de não ou pouco uso destas competências. Apenas em uma das competências listadas (Faz análise do risco organizacional) não foi identificada a maioria em geralmente usa ou usa muito, como em todas as demais.

Competências de Negócio que os *controllers* têm e Usam Muito:

- Entre 60% e 90% dos respondentes usam muito: tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade; pensa e age estrategicamente.
- Em 50% que usam muito: sabe organizar o tempo para realizar diversas atividades; tem foco na qualidade em todas as decisões que toma; busca melhoria contínua nos processos que participa; tem orientação para cliente/fornecedor.

Essas competências de Negócio estão relacionadas ao apoio gerencial e estratégico dos *controllers* à organização e autores como Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), dentre outros, destacam a importância dessas competências na atuação profissional dos *controllers* em seus estudos. Padoveze e Benedicto (2005) também destacam o exercício da função gerencial, apoio estratégico e o controle de informações.

Quando analisadas as opções Geralmente Usa em conjunto com Usa Muito, dentre as Competências de Negócio, a maioria está listada desta forma, à exceção apenas da competência Faz análise de Risco Organizacional. Isto de certo modo surpreendeu, pois diversos autores defendem que os *controllers* atuam na gestão de risco, como Borinelli (2006) e Padoveze e Benedicto (2005).

A análise dos resultados quanto às Competências Técnicas dos *controllers* investigados mostrou novamente que dentre as empresas pesquisadas, as prestadoras de serviços jurídicos foram as que registraram maiores índices de Não ou Pouco Uso do maior número de competências da amostra trabalhada. Foram listadas nestas categorias as competências técnicas de: fornece dados contábeis oportunos e precisos; supervisiona o funcionamento de toda a empresa; supervisiona a contabilidade.

Em relação às competências Técnicas que os *controllers* têm e Usam Muito:

- Entre 50% e 80% dos respondentes usam muito: gerencia indicadores de desempenho; assessora a cúpula administrativa; fornece suporte informacional à gestão organizacional.

Quando analisadas as demais Competências Técnicas nas opções Geralmente Usa e Muito Usa, dez delas foram identificadas pela maioria, que são: conhecimentos da área financeira; conhecimentos na área de TI - Tecnologia da Informação; conhecimentos na área de Recursos Humanos; conhecimentos na área comercial/produção; elabora diretrizes de controles internos; elabora o orçamento anual; gerencia indicadores de desempenho; supervisiona o funcionamento de todos os setores da empresa; elabora relatórios gerenciais; elabora o planejamento financeiro organizacional.

Esses dados mostram que os *controllers* que participaram desta pesquisa estão mais ligados à gestão organizacional, tendo deixado de ser apenas trabalhadores operacionais para serem gerenciais e de apoio estratégico às organizações, o que segue a tendência da área de controladoria de ser mais efetiva no assessoramento à gestão organizacional, confirmando estudos como os de Koliver (2005), Zoni & Kenneth (2007), Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) e Vargas e Beuren (2012).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa que subsidiou este artigo buscou responder à seguinte questão: qual é o perfil e quais as competências que o *controller* deve possuir? O objetivo geral da pesquisa foi, então, levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas de Recife, em Pernambuco.

Como a Controladoria é uma área do conhecimento relativamente nova e que abrange além dos preceitos básicos da contabilidade, preceitos administrativos, gerenciais e informacionais, ainda há bastante espaço para estudar a sua prática em organizações e realidades diversas, uma vez que grande parte do que se desenvolve na controladoria depende do contexto em que ela está inserida, incluindo os recursos disponíveis que vão desde os recursos materiais e tecnológicos aos recursos humanos, com suas formações, experiências e nível de envolvimento.

Associada a essa realidade está a atuação do profissional que atua na Controladoria e que nem mesmo uma nomenclatura uniforme foi ainda estabelecida. Neste trabalho, optou-se por utilizar o termo *controller*, para o profissional que atua na controladoria ou desenvolve suas atividades e funções.

Este artigo é parte de um estudo mais amplo que vem buscando conhecer as peculiaridades das competências desse profissional, em empresas de porte e segmentos diversos, com objetivo de auxiliar na construção do seu perfil profissional e exigências das empresas em termos de competências, para o bom desempenho da função.

Foi identificado o perfil das empresas pesquisadas, como maioria de grande e médio porte, com metade da amostra formada por empresas prestadoras de serviços. Interessante salientar que mesmo dentre as empresas de pequeno porte e muitas médias também, em que não há um setor de controladoria estabelecido, foi claramente identificado que as atividades de controladoria são realizadas.

Em termos do perfil dos *controllers* ou profissionais que desempenham as atividades de controladoria nas empresas participantes, são profissionais em maioria mulheres, jovens, graduadas em Administração, Ciências Contábeis e Direito, com experiência na área entre 10 e 20 anos.

Quanto às competências analisadas segundo a classificação de Fleury e Fleury (2011), inicialmente foram analisadas as Competências Sociais que os *controllers* têm e Usam Muito, salientando que foram as listadas como de maior

intensidade de uso dentre todas as competências estudadas, com praticamente nenhuma delas identificada como não sendo usada. Foram as competências em que se identificou 100% de muito uso: interage bem com as pessoas; tem integridade e confiança; sabe trabalhar em equipe; comunica-se oralmente com clareza; escreve com clareza e objetividade; tem postura proativa e realizadora.

Na análise das Competências de Negócio as que estão relacionadas à interação da empresa com o ambiente e orientadas para as exigências do mercado, foram listadas 18 competências baseadas no levantamento bibliográfico realizado e é interessante salientar que nas empresas prestadoras de serviços jurídicos foram identificados os maiores índices de não ou pouco uso destas competências. A maioria dos participantes afirmou que usa muito as competências: tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade e pensa e age estrategicamente. Isto vem confirmar a ampliação da atuação do profissional da controladoria para o nível gerencial e/ou estratégico, conforme levantamento bibliográfico realizado.

Quanto à análise das Competências Técnicas dos *controllers* pesquisados, a maioria usa muito as competências: gerencia indicadores de desempenho; assessora a cúpula administrativa e fornece suporte informacional à gestão organizacional. Mais uma vez foi demonstrado que estes profissionais estão desenvolvendo atividades gerenciais e de apoio à alta administração, deixando de serem meros trabalhadores operacionais, confirmando, mais uma vez, a tendência de ampliação das atividades desenvolvidas pelos *controllers*.

Apesar das limitações do estudo, interessantes constatações foram identificadas que podem ser subsídios para novos estudos em outras realidades e organizações para ampliar o entendimento das funções e competências dos *controllers* no Brasil.

## REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, L. B. Gestão por competências: nuances e peculiaridades. *Reuna*, Belo Horizonte, v. 16, n. 1, p. 103-119, jan./abr. 2011.

AMORIM, T. N. G. F. *Gestão de pessoas no agronegócio*. In: Callado, Antônio André Cunha (Org.). *Agronegócio*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.

BATISTA, K.; CANÇADO V.L. Competências requeridas para a atuação em coaching: a percepção de profissionais *coaches* no Brasil. *Revista de Gestão*, v. 24, p. 24-34, 2017.

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

BEUREN, I. M.; MILLER, E. T. C. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. *Revista de Administração FACES Journal*, v. 9, n. 2, p. 43-63, 2010.

BEUREN, I. M.; BOGONI, N. M.; FERNANDES, L. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008.

BORINELLI, M. L. Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. 341 f. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRAGG, S. M. *Controllershship: the work of the managerial accountant*. 8 ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009.

BREWER, Peter C. Redefining management accounting. *Strategic Finance*, Montvale, v. 89, n. 9, p. 35-43, 2008.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Organizational and accounting change: Theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 1, n.1, p. 7-25, 2005.

CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.

CARDOSO, R. L. Competências do Contador: Um estudo empírico. 2006. 169 f. *Tese* de Doutorado em Ciências Contábeis – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M. de; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & F Bovespa. *Revista Universo Contábil*, v. 3, n. 8, p. 113-134, 2012.

CRISPIM, G.; CABRAL, L. M. M. do A. C.; LIBONATI, J. J. Aspectos comportamentais: A controladoria como fator de influência no comportamento humano. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 4, n.3, p. 379-405, 2011.

DALMACIO, F. Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao controller: um estudo no contexto brasileiro. In: *Anais do Congresso Internacional de Custos*. 2007.

- DUQUE, C. F. O perfil profissional do Controller e as funções de Controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho. *Dissertação*, Mestrado em Ciências Contábeis, UFPE, 2011.
- DUTRA, J. S. *Gestão por competências: um modelo avançado para o gerenciamento de pessoas*. São Paulo: Gente, 2004.
- DUTRA, J. S.; FISCHER, A. L.; RUA, R. DE L.; NAKATA, L. E. Absorção do Conceito de Competência em Gestão de Pessoas... In: DUTRA, J. S.; FLEURY, M. T. L.; RUAS, R. (Orgs.). *Competências: conceitos, métodos e experiências*. São Paulo: Atlas, 2008.
- EMSLEY, D. Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 2, p. 157-177, 2005.
- FERNANDES, A. A.; GALVÃO, P. R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas. *Revista de tecnologia aplicada*, v.5, n.1, jan./abr., p. 3-16, 2016.
- FERNANDES, B.; COMINI, G. Limitações na estruturação de modelos de gestão por competências: uma análise de organizações líderes em diversos setores. In: XXXII Encontro Anual da ANPAD. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 3 ed., São Paulo: Atlas, 2008.
- FLESCH, V. Controladoria como suporte de gestão das indústrias moveleiras na Região Oeste de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 9, n. 27, p. 79-92, 2010.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira*. 3. ed., 6ª reimpressão, São Paulo: Atlas, 2011.
- FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. C. C. Construindo o conceito de competência. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 5, n. especial, 2001. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-6552001000500010](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552001000500010)>. Acesso em: 05 jul. 2016.
- FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. C. C. Organizational culture and the renewal of competences. *BAR. Brazilian Administration Review*, v. 6, n. 1, p. 1-14, 2009.
- FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. C. C. Construindo o conceito de competência. *Revista de administração contemporânea*, v. 5, n. ESPE, p. 183-196, 2001.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e Prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GARAVAN, T.; MCGUIRE, D. Competencies & Workplace Learning: Some Reflections on the Rhetoric & the Reality, *Journal of Workplace Learning*, v. 13, n. 4, p. 144-164, 2001.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A.C.; WEFORT, E.F.J. A importância da Controladoria na gestão de risco de empresas não-financeiras: um estudo na percepção de gestores de risco e controllers. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, 2009.
- HAMDAN, A. M. M. The impact of company size, debt contracts, and type of sector on the level of accounting conservatism: an empirical study from Bahrain. *International Journal of Business and Management*, v. 6, n. 7, p. 134-146, 2011.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- KOLIVER, O. *A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre: CRC/RS, 2005.
- KÜPPER, P. *Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 4. Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- LE BOTERF, G. *Desenvolvendo a competência dos profissionais*, 3. ed. São Paulo: Artmed, 2007.
- LAMBERT, C.; SPONEM, S. Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, v. 21, n. 3, p. 565-589, 2012.
- LOURENSI, A.; BEUREN, I. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.
- LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D. *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*, São Paulo: Atlas, 2009.
- LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 10, art. 6, p. 106-126, 2010.
- LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; ROSA, F.S. da. Funções da Controladoria: uma análise no cenário Brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 15, n. 47, p. 283-289, 2013.
- MACHADO, A. O., LUNKES, R. J., PETRI, S. M.; ROSA, F. S. Competências do Controller: um estudo nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Pensar Contábil*, v.12, n.47, p. 26-34, 2013.

- MARTINS, P.L.; BARBOSA, F.F.; MESQUITA, F.F.de; SILVA, P.D.; LUCINDO, Y. S. os A Importância da Controladoria na Avaliação de Desempenho, *Anais...*, X SEGeT, 2012.
- MEDEIROS, I. B.de O. Gestão por competências: uma abordagem estratégica adaptada à pequena empresa, *Revista de Administração e Inovação*, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 49-66, 2007.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório*, São Paulo: Atlas, 2010.
- NASCIMENTO, F. R.V.; ROSA, A. L. T.; SANTOS, S. M.; TENÓRIO, J. N. B. A Controladoria como Suporte ao Processo de Gestão numa Empresa do Comércio Varejista. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p.1-16, 2005.
- OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JR., J.H.; e SILVA, C.A.S. *Controladoria Estratégica: textos e casos práticos com solução*. 8ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. *Revista de Administração*, v. 11, n. 2, mar./abr., 2005.
- RAHMAN, S.; AHMED, J. U. An evaluation of the changing role of management accountants in recent years. *Indus Journal of Management & Social Science*, v. 6, n. 1, p. 18-30, 2012.
- REIS, A. de O.; SEDIYAMA, G. A. S.; MOREIRA, V. de S.; MOREIRA, C. C. Perfil do Profissional Contábil: Habilidades, Competências e Imagem Simbólica. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 25, p. 95-116, 2015.
- RODRIGUES, H. G.; BRUSTEIN, J. A. Relação entre Desaprendizagem e o Desenvolvimento de Competências Individuais na Implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade. *Revista Economia & Gestão*, v. 16, n. 44, p. 51-80, 2016.
- RUAS, R.; GHEDINE, T.; DUTRA, J.; BECKER, G.; DIAS, G. O Conceito de Competência de A à Z – análise e revisão nas principais publicações nacionais entre 2000 e 2004. In: *Anais do XXIX Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Brasília: ANPAD, 2005.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. A Controladoria e a análise discriminante do consumidor do e-commerce. *Revista Internacional de Economia y Gestion de las Organizaciones*, v. 3, p. 1-15, 2014.
- SOUSA, K. A.; BASSOLLI, R. *Contabilidade gerencial um instrumento de apoio a gestão para a tomada de decisão*, 2013. Disponível em: <<http://www.ice.edu.br/TNX/storage/webdisco/2013/12/13/outros/555a4ca9721653f157cd87c71daed621.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2016.
- TAKATORI, R. S. Gestão estratégica: a necessidade de rever o modelo de controladoria para atender as novas necessidades dos agentes de mercados *stakeholders*. *Anais...*, do Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 2004.
- VARGAS, J. A.; BEUREN, I. M. O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 5, n.3, p. 405-426, 2012.
- ZONI, L.; KENNETH, M. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 3, n.1, p. 29-43, 2007.

# PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA: EXPECTATIVAS DOS AUDITORES INDEPENDENTES QUANTO AO NOVO RELATÓRIO DE AUDITORIA

## KEY AUDIT MATTERS: INDEPENDENT AUDITORS EXPECTATIONS REGARDING THE NEW AUDIT REPORT

O artigo foi aprovado e apresentado no XIV Online Conference - Administração 2017, realizado de 28/11 a 2/12 de 2017, em Ambiente Virtual.

### RESUMO

Diante da recente divulgação da NBC TA 701 que trata sobre os principais assuntos de auditoria, o presente estudo teve como objetivo analisar quais as expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria independente (NRA) e os efeitos no planejamento e honorários do serviço. Foi realizada uma pesquisa descritiva e exploratória, com procedimentos bibliográficos e de campo com abordagem qualitativa. Para alcançar o objetivo foi aplicado um questionário para 63 auditores independentes com maior tempo de experiência no mercado e com cargos em nível de planejamento de auditoria. Os profissionais relataram sobre o planejamento e honorários de auditoria, indicando provável aumento quando há alta complexidade dos negócios, maior porte do cliente, quando é realizada a primeira auditoria e quando o cliente é vinculado a agências reguladoras. Por outro lado, entendem que uma empresa com melhores práticas de governança provavelmente terá menores custos com remuneração dos auditores, pois há previsão de menores riscos do negócio. Quanto aos efeitos dos principais assuntos de auditoria no planejamento e honorários, verificou-se que a percepção geral é que a maioria entende que não haverá efeitos relevantes nos honorários de auditoria. Por outro lado, a maioria também entende que terão efeitos no planejamento de auditoria devido principalmente a participação de auditores seniores ou sócios nas discussões com a empresa auditada. Há também o entendimento de que a identificação de riscos do cliente e os efeitos disso na execução de auditoria já eram procedimentos realizados, e que a divulgação disso no relatório de auditoria não acarretaria em grandes efeitos no planejamento da auditoria.

**Palavras-chave:** Auditoria independente; Principais Assuntos de Auditoria; NBC TA 701.

### ABSTRACT

*In light of the recent disclosure of ISA 701 which addresses the key audit matters, this study aimed to analyze the expectations of independent auditors regarding the New Independent Audit Report (NIAR) and the effects on service planning and fees. A descriptive and exploratory research was carried out with bibliographic and field procedures with a qualitative approach. In order to reach the objective, a questionnaire was applied to 63 independent auditors with a greater market experience and audit planning positions. Professionals reported on audit planning and fees, indicating a probable increase when there is a high business complexity, greater size client, when the first audit is performed and when the client is linked to regulatory agencies. On the other hand, they understand that a company with better governance practices will probably have lower costs with auditor remuneration, since there is a lower business risk forecast. As for key audit matters effects on planning and fees, the general perception found is that there will be no relevant effects on audit fees. However, the majority also understands that there will be effects on audit planning mainly due to the participation of senior auditors or partners in the discussions with the audited company. There is also the understanding that the identification of client risks and the effects thereof in the audit execution were already performed procedures and that its disclosure in the audit report would not have major effects on audit planning.*

**Keywords:** Independent Auditing; Key Audit Matters; NBC TA 701.

### Ana Carolina Vasconcelos Colares

Doutoranda e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Gestão Ambiental de Empresas (AVM). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará e em Administração pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Docente do Curso de Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Contato: Rua Walter Ianni, 225 - São Gabriel - Belo Horizonte - MG. CEP: 31980-110.  
E-mail: [carolinacolares@pucminas.br](mailto:carolinacolares@pucminas.br).

### Izabelle Karoline Cruz Alves

Especialista em Controladoria pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Graduada em Ciências Contábeis com Ênfase em Controladoria pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Contato: Rua Everest, 26 - Belmonte - Belo Horizonte - MG, CEP: 31.990-380.  
E-mail: [izabellekca@hotmail.com](mailto:izabellekca@hotmail.com)

### Cássia Oliveira Ferreira

Mestranda em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Gestão Estratégica em Finanças Empresariais pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduada em Ciências Contábeis Ênfase em Controladoria pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Contato: Rua Miguel Gomes da Costa, 298, Mantiqueira, Belo Horizonte, MG, CEP: 31652-320.  
E-mail: [cassia.oliveiraf@hotmail.com](mailto:cassia.oliveiraf@hotmail.com).

## 1. INTRODUÇÃO

O serviço prestado pela auditoria independente é fundamental para maior transparência e confiabilidade dos relatórios financeiros das empresas de capital aberto. As possíveis ameaças à independência e qualidade das suas análises, os custos dos serviços e a relação com os mecanismos de governança corporativa (GC) são temas explorados internacionalmente (BORTOLON, SARLONETO, SANTOS, 2013).

A partir do relatório de auditoria, os *stakeholders* do mercado financeiro buscam asseguar em relação as demonstrações financeiras analisadas, depositando assim, no trabalho de auditoria, a expectativa acerca da confiabilidade dos resultados apresentados pelas entidades. O trabalho do auditor independente é visto como necessário para validar as informações contidas nas demonstrações contábeis, auxiliando na tomada de decisões por parte dos *stakeholders*. Tendo em vista a importância da auditoria, se torna necessário que as demonstrações das entidades brasileiras proporcionem entendimento e comparabilidade no mundo todo, bem como transmitam a segurança de que as demonstrações foram auditadas conforme as melhores práticas internacionais de auditoria (LONGO, 2011).

Alguns estudos têm buscado analisar a qualidade da auditoria independente e os resultados da sua ausência, sendo esta uma discussão importante, principalmente para introduzir normas de auditoria que possibilitem maior qualidade do serviço. Silva e Silva (2014) investigaram a qualidade da auditoria independente realizada em empresas com grandes perdas com instrumentos financeiros derivativos. Os resultados revelaram um indício de baixa qualidade das auditorias realizadas, ao se notar que apesar de a companhia receber um parecer de auditoria sem ressalvas sobre as Demonstrações Financeiras e Informações Trimestrais, houve perdas significativas com instrumentos financeiros derivativos cuja exposição aos riscos não foi evidenciada.

Santos *et al.* (2013) buscaram responder se os Analistas Financeiros tendem a subestimar a importância do trabalho do auditor para obter informações financeiras confiáveis ou os Analistas de Mercado julgam que os auditores não são eficazes na identificação de erros e fraudes relevantes para as demonstrações financeiras. Os resultados evidenciaram que a confiabilidade e a imagem do auditor, perante os analistas financeiros, encontram-se abalada. De acordo com o Financial Reporting Council (FRC) (2015) a crise financeira de 2008, deu impulso às alterações nas normas contábeis no que diz respeito ao relatório de auditoria independente, tendo em vista que as normas vigentes não forneciam confiabilidade suficiente para auxiliar o processo de tomada de decisão por parte dos *stakeholders* no mercado financeiro. Desta forma, em 2011, houve a alteração no relatório de auditoria independente a fim de proporcionar maior segurança aos usuários. Em 2015, o International Federation of Accountants (IFAC) iniciou o processo de revisão das normas internacionais de contabilidade que regem o relatório de auditoria independente, visando a adoção do Novo Relatório de Auditoria (NRA).

No Brasil, estas alterações aconteceram em 2016 após a tradução das International Standards on Auditing (ISAs) e diversos debates com demais órgãos reguladores e audiências públicas, introduzindo, após a aprovação destas alterações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC TAs) o Novo Relatório de Auditoria. Para que as mudanças que a contabilidade no Brasil vem adotando possam ocorrer da melhor maneira possível, diminuindo as dificuldades enfrentadas nesse processo, deve ser avaliada a forma como essa mudança vem sendo introduzida e abordada, identificadas as dificuldades e analisado o ponto de vista dos envolvidos, tornando possível traçar um caminho exitoso, alcançando os objetivos pretendidos com a adoção das normas internacionais de auditoria. Nesse contexto atual, se destaca a NBC TA 701 que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, datada em julho de 2016 tendo correlação com a International Standard on Auditing 701 (ISA 701). Por ser uma norma recente, a qual passou a ser exigida somente após o encerramento do exercício de 2016, gera ainda incertezas quanto à sua aplicabilidade. As firmas de auditoria devem se capacitar para as novas mudanças, bem como as empresas auditadas que ficarão mais expostas por meio da divulgação dos principais assuntos de auditoria e outros elementos do novo relatório de auditoria. De acordo com a NBC TA 701, a quantidade de principais assuntos de auditoria a serem incluídos no relatório do auditor pode ser impactada pelo porte e complexidade da entidade, natureza de seus negócios e ambiente, bem como fatos e circunstâncias do trabalho de auditoria.

Dentre as expectativas referentes à norma, Backof, Bowlin e Goodson (2017) entendem que as mudanças propostas no relatório de auditoria afetam a tomada de decisão do usuário e a capacidade de defender seu trabalho. Manoel e Quel (2017) acreditam que o novo relatório traz benefícios importantes. Ele é uma resposta as expectativas dos usuários, já que comunicam informações mais detalhadas relacionadas à auditoria realizada. Prasad e Chand (2017) acreditam que as mudanças aumentarão os custos de auditoria e, dessa forma, a responsabilidade legal dos auditores. Esta avaliação é coerente, levando em consideração os esforços feitos pelo International Accounting Standards Board (IASB) no comissionamento dessas mudanças para melhorar a relevância e o valor informativo do relatório de auditoria.

Com base nessa discussão, a presente pesquisa propõe analisar quais as expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria independente (NRA) e os efeitos no planejamento e honorários do serviço. Esta pesquisa torna-se relevante tendo em vista que as recentes mudanças nas normas de auditoria terão impactos diretos na forma dos relatórios de auditoria independente, tendo maiores poderes de influenciar a tomada de decisão de seus usuários, uma vez que a profundidade nos relatos expõe as deficiências internas das empresas auditadas, os riscos de distorção relevante, além da própria qualidade de suas informações contábeis divulgadas. Mesmo no contexto internacional, o qual a norma foi discutida pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) e aplicada aos

relatórios financeiros no exercício de 2014 e 2015 no Reino Unido, por exemplo, ainda se trata de uma temática pouco explorada nos periódicos acadêmicos da área.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Normas Internacionais de Contabilidade e de Auditoria no Brasil

Como consequência às mudanças no contexto internacional, o Brasil iniciou suas mudanças através de publicações, com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) pela Instrução Normativa nº 457/07, o Banco Central pelo Comunicado nº 14.259/06 e a SUSEP pela Circular nº 357/07, sendo instituído que a partir de 2010, as instituições financeiras em geral, as empresas abertas e as seguradoras deveriam preparar as demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (ATTIE, 2011). O Brasil implementou as novas normas internacionais aprovadas pelo projeto *Clarity* da IFAC com vigência a partir de 2010 quase que simultaneamente a aprovação e vigência Internacional. Para viabilizar o atendimento a esse compromisso assumido, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Segundo Longo (2011, p. 5), “esse comitê foi constituído com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte em maior transparência e aprimoramento das práticas profissionais”.

O Brasil é um país que desperta interesse econômico no mercado internacional, atualmente existe um grande número de empresas multinacionais estrangeiras instaladas no Brasil, bem como empresas brasileiras instaladas no exterior, portanto a internacionalização das normas vem para diminuir as dificuldades até então enfrentadas nessas relações e incentivar a criação de novas.

Assim como para a contabilidade também foram adotadas novas normas de auditoria (NBC TAs), essas normas entraram em vigor para trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras, de exercícios a partir de janeiro de 2010. As normas de auditoria se relacionam com as medidas de qualidade da execução das ações a serem efetuadas e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As práticas contábeis brasileiras começaram a sofrer modificações através da Lei nº 11.638/07, atualmente estão em vigor as NBCs, descritas em forma de Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Diante desse contexto das normas de auditoria, surgiu o Novo Relatório do Auditor (NRA) que é composto por normas que haviam sido alteradas durante processo de revisão das ISAs, realizado pela IFAC em 2015. As seis normas publicadas são: NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança; NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

O NRA é constituído por normas convergidas das *International Standards on Auditing* (ISAs), emitidas pela Federação Internacional de Contabilidade (IFAC). Após a tradução das ISAs, feita pelo CFC e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), as minutas passaram por audiência pública no site do CFC. O processo de avaliação das sugestões recebidas na audiência foi realizado pela Câmara Técnica e, na reunião plenária do dia 17 de junho, os conselheiros aprovaram as seis NBCs. O NRA responde a uma necessidade de maior transparência nas informações emitidas ao mercado, pois os investidores e outros usuários serão beneficiados com dados que antes não eram de conhecimento público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

### 2.2. Novo Relatório do Auditor Independente

O novo relatório do auditor foi exposto ao público pelo Conselho Federal de Contabilidade que tratou da alteração da norma de auditoria NBC TA 700 com a inclusão da NBC TA 701 e a alteração de outras que com elas interagem, sobre Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis (ACADEMIA PAULISTA DE CONTABILIDADE, 2016)

A partir do encerramento das demonstrações financeiras de 31/12/2016, o relatório do auditor independente sofrerá grandes mudanças em relação à sua apresentação. O auditor contábil recebe uma responsabilidade ainda maior, de expressar no relatório do auditor independente uma abordagem mais informativa e inteligível para os leitores do relatório (BLB BRASIL, 2016).

Sem alterar o escopo de uma auditoria independente, o auditor irá fornecer aos usuários mais transparência sobre os seus afazeres, as suas responsabilidades e as responsabilidades da Administração e, para entidades listadas, mais compreensão sobre os principais assuntos da auditoria. Ao explicar como os assuntos de auditoria foram conduzidos, o novo relatório do auditor vai ajudar a melhorar a natureza da comunicação com as partes interessadas e permitir que os usuários reconheçam o valor da auditoria (KPMG AUDITORES INDEPENDENTES, 2016).

De acordo com o novo modelo entre as principais alterações está a exigência de inclusão principais assuntos de auditoria, em que os auditores terão de expressar em detalhes a situação encontrada na empresa sob exame. Outra mudança é que o auditor deverá reportar aos conselhos de governança as dificuldades encontradas durante os exames

e as áreas de risco mais significativas com o intuito de melhor analisar e identificar possíveis erros em relação aos procedimentos adotados pelas companhias (BLB BRASIL, 2016)

Os principais assuntos de auditoria são aqueles que, na avaliação do auditor, foram os de maior importância na auditoria, por exemplo, as áreas que exigiram atenção significativa do auditor no desempenho da auditoria (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). Os principais assuntos de auditoria são: assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, assuntos que exigiram atenção significativa do auditor na execução da auditoria e principais assuntos de auditoria (KPMG AUDITORES INDEPENDENTES, 2016).

De acordo com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon (2016) os principais afetados são os auditores, os investidores, a administração, os Comitês ou Conselhos, conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Quem é afetado com as alterações

<b>AUDITOR</b>	Principal responsável pela aplicação das novas exigências; descrição mais detalhada da sua responsabilidade e julgamentos e maior interação com a alta administração e os responsáveis pela governança
<b>INVESTIDOR</b>	Acesso a informações que não estavam disponíveis antes e considerar como incorporar estas informações na avaliação de empresas ou na comparação entre empresas
<b>ADMINISTRAÇÃO</b>	Descrição mais detalhada da responsabilidade da administração, incluindo a descrição das responsabilidades pela continuidade operacional
<b>COMITÊ OU CONSELHO</b>	Interagindo mais com o auditor (discutindo o relatório de auditoria antes da sua divulgação) e principal preocupação: certificar-se que o relatório do auditor não divulgue informações sobre a entidade que ainda não estão disponíveis publicamente (informações originais)

Fonte: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2016).

O novo relatório de auditoria trata-se de um passo respeitável para o amadurecimento da governança corporativa do Brasil, pois busca divulgar o trabalho do auditor independente com uma maior clareza, objetividade e transparência. Além disso, irá ter um maior compromisso da administração com os controles internos, uma vez que tais temas ganharam notoriedade no relatório do auditor (CONTÁBEIS, 2016).

### 2.3 Governança Corporativa

Visando melhores práticas, empresas (privadas e públicas) e demais organizações buscam cada vez mais atender aos interesses de seus diversos usuários - acionistas, gestores, clientes, parceiros e governo, - no que tange adoção de políticas que respaldem a transparência de suas informações, o cumprimento legal e uma postura sustentável.

“A governança corporativa das companhias tem sido objeto de vários estudos nacionais e internacionais e é amplamente reconhecida como um fator essencial para o acesso das empresas ao mercado de capitais” (GARCIA, 2005, p.3). Tem como principal foco a busca por transparência nos negócios, permitindo, assim, o acesso de diversos investidores as informações prestadas pelas organizações (OLIVEIRA *et al*, 2015).

A confiança dos investidores em relação a obtenção de retorno sobre o investimento realizado “depende de um conjunto de fatores muito mais amplos e subjetivos, relacionados ao ambiente institucional onde a empresa está inserida, em que se destacam a proteção ao investidor, a infraestrutura legal, os direitos de propriedade e a garantia de cumprimento dos contratos” (SILVEIRA, 2004, p. 12).

Nesse sentido, surge a Governança Corporativa na tentativa de superar o conflito de agência e gestores, resultado da separação entre a propriedade e sua gestão, existente em diversas organizações, com o propósito de regulamentar a estrutura administrativa do estabelecimento dos direitos e deveres dos acionistas e da dinâmica da organização dos poderes (GARCIA, 2005).

No geral, a Governança Corporativa busca atender não apenas os interesses da minimização de conflitos entre agente e principal, mas pode ser entendida como uma preocupação estratégica dos empresários que consiste em adquirir confiança de investidores na aquisição de recursos para o financiamento de investimentos futuros. Como também, as empresas sem fins lucrativos precisam prestar contas à comunidade quanto suas ações. E, para atender em ambas as situações, a Governança Corporativa propõe mecanismos que visam harmonizar e compatibilizar a relação entre gestores e acionistas e demais interessados (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2013).

Nesse contexto, surge um mecanismo o qual, segundo Srour (2005), poderia garantir uma melhor transparência e, conseqüentemente, a melhora dos instrumentos de governança, que seria a contratação de auditoria independente e de alta credibilidade. O autor explica ainda que devido a sua reputação, grandes auditorias possuem alto custo em ratificar balanços indevidos, podendo transmitir maior confiabilidade aos investidores externos.

No estudo de Asthana, Balsam e Krishnan (2010) os autores analisaram a associação entre governança corporativa, reputação da firma de auditoria, troca de auditor e reação do preço da ação do cliente de auditoria no mercado norte-americano após os escândalos envolvendo a Enron e sua auditoria Arthur Andersen. Os achados da pesquisa constataram

que os clientes da Arthur Andersen que tinham melhores práticas de governança corporativa estavam mais propensos a trocar de auditor mais rapidamente após a fraude. Além disso, os autores observaram que as empresas que trocaram de auditor, tiveram retornos anormais positivos durante a janela de três dias do anúncio da troca de auditor.

Sobre a relação entre custos de auditoria e governança corporativa, a pesquisa de Bortolon, Sarlo Neto e Santos (2013) evidenciou uma relação negativa entre essas duas variáveis, sugerindo que, no mercado brasileiro, predomina o efeito risco. Ou seja, melhores práticas de governança reduzem os riscos da auditoria independente permitindo a cobrança de valores menores. Conforme os autores, a maioria dos estudos internacionais apresenta uma relação positiva, a favor do efeito demanda, significando que melhor governança implica em maiores exigências junto ao serviço da auditoria, o que teria como consequência maiores custos de auditoria. Nesse sentido, espera-se que as empresas com melhores práticas de governança corporativa, sejam na ótica dos auditores, negócios de menor risco o que pode levar à menor divulgação de principais assuntos de auditoria nos relatórios.

Kaveski *et al.* (2016) examinaram a influência dos mecanismos de Governança Corporativa nos gastos com honorários de auditoria e não-auditoria de 88 empresas brasileiras de capital aberto, tendo como resultado que, dentre os mecanismos de Governança Corporativa, as variáveis relacionadas com o tamanho do comitê de auditoria e a reputação da empresa de auditoria independente quando é *Big Four*, influenciam nos gastos com honorários de auditoria. Tais resultados sugerem que para uma empresa apresentar melhores práticas de governança corporativa, é necessário um maior desembolso para garantir a eficácia de seus mecanismos.

## 2.4 Estudos Anteriores

Por ser uma alteração recente, ainda não há muitas pesquisas realizadas sobre os Principais Assuntos de Auditoria ou a NBC TA 701, no entanto, uma vez que este trabalho visa também avaliar os efeitos dessas mudanças no planejamento e honorários de auditoria, buscou-se também apresentar outros estudos relacionados com o assunto, bem como aqueles que apresentem relações entre os honorários de auditoria e variáveis tais como o nível de governança corporativa, tamanho da empresa, primeira auditoria e outros.

O estudo de Cordos e Fülöp (2015) teve como objetivo investigar se os usuários de relatórios de auditoria concordam com a proposta do IASB de incluir uma nova seção no relatório de auditoria, denominado de principais assuntos de auditoria. Os autores descobriram que vários entrevistados suscitam preocupações legítimas quanto ao processo de implementação dos principais assuntos de auditoria e o seu efeito nos relatórios de auditoria, concluindo que são um conceito importante e que sua introdução e aplicabilidade terão um efeito positivo no processo de relatório de auditoria.

Köhler, Ratzinger-Sakel e Theis (2016) investigaram qual foi o efeito dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor, considerando não apenas os profissionais da área, mas também os profissionais de investimento nos quais foi testado o valor comunicativo de um principal assunto de auditoria. No entanto, os resultados da pesquisa sugerem que a nova seção do relatório não tem valor comunicativo, o que implica que os investidores não profissionais têm dificuldades em processar a informação transmitida com os principais assuntos de auditoria.

O realizado por Lennox, Schmidt, Thompson (2017) analisa se o novo padrão de relatórios de auditoria é informativo para os investidores do Reino Unido, utilizando uma amostra de 488 empresas. Os resultados indicam que as divulgações no relatório do auditor capturam de forma confiável a incerteza nas medidas contábeis, mas não possuem conteúdo de informação incremental, concluindo que os investidores já foram informados sobre a maioria dos riscos antes que eles fossem divulgados pelos auditores nos relatórios de auditoria ampliados.

Assim, com base nos estudos anteriores sobre a implementação dos principais assuntos de auditoria, observa-se inicialmente que essa discussão ocorre predominantemente no âmbito internacional, evidenciando que embora as expectativas sobre sua inclusão sugiram maior transparência e valor informativo, foi constatado que após a adoção inicial, passam a não ser mais comunicativos, pois se trata de informação já divulgada em relatórios anteriores.

Os estudos relacionados com a remuneração dos auditores evidenciam variáveis importantes que determinam os honorários. A pesquisa de Carvalho e Dantas (2015) apresenta que as empresas com melhores práticas de governança corporativa demandam por serviços de auditoria mais caros, e que o tamanho da empresa e o fato de a firma de auditoria ser *Big Four* apresenta relação positiva com o preço cobrado pelos auditores. Por outro lado, o índice de liquidez corrente e a troca de firma de auditoria apresentaram relação negativa com a remuneração cobrada pelos auditores, e o retorno sobre o patrimônio líquido e o grau de alavancagem não apresentaram relação estatisticamente relevante.

Camargo *et al.* (2011) analisaram os determinantes do comportamento dos custos com auditoria, apresentando associação positiva com as seguintes variáveis: o tamanho da empresa auditada, o tipo de firma de auditoria contratada, a aderência da empresa auditada a níveis diferenciados de governança corporativa e a complexidade da auditoria realizada. Também apresentou relação negativa entre o tipo de controle (privado ou público), o que denota que auditorias em empresas com controle estatal apresentaram honorários inferiores àquelas com controle privado.

Kaveski e Cunha (2016) constataram que o tamanho e a alavancagem são fatores determinantes para explicar os honorários de auditoria independente, assim, quanto maior for o tamanho da empresa e menor a sua alavancagem, maiores serão os honorários dos auditores independentes das empresas do Novo Mercado.

Nesse contexto, não há um consenso quanto ao que se espera dos auditores sobre a remuneração da auditoria após adoção da NBC TA 701. Por um lado, o custo estaria relacionado com complexidade da auditoria realizada conforme

mencionado por Kaveski e Cunha (2016), considerando ainda a necessidade de elaborar um relatório mais extenso e informativo que poderia expor a empresa auditada e auditores. Por outro lado, a identificação dos riscos de auditoria já era realizada, passando agora a ser divulgado no relatório, o que não se esperaria um aumento significativo dos honorários.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia científica compreende o conjunto de etapas ordenadamente dispostas a serem executadas na investigação de um fenômeno. Além de descritiva, a pesquisa também é classificada como exploratória, tendo em vista a abordagem de um tema recente e pouco estudado. Mesmo no contexto internacional, o qual a norma foi discutida pelo IFAC e aplicada aos relatórios financeiros no exercício de 2015, a temática ainda é pouco explorada, sendo evidenciadas menos de cinco publicações sobre o assunto nas plataformas internacionais de periódicos acadêmicos.

Com relação aos procedimentos da pesquisa, este estudo utiliza a pesquisa bibliográfica e de campo (*survey*). O método de pesquisa de campo foi abordado por meio da aplicação de questionário, que é definido como “uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo” (VERGARA, 2007, p. 47). A utilização desse tipo de pesquisa é importante, pois traz informações que podem ser úteis no futuro, podendo se realizar posteriormente estudos mais específicos.

Sobre a abordagem do problema, esta pesquisa possui natureza qualitativa, pois buscou-se analisar a opinião dos auditores quanto às mudanças do relatório mediante a NBC TA 701, sem que fossem aplicadas estatísticas multivariadas. Os dados foram apresentados por meio de tabelas e gráficos que auxiliaram no entendimento da percepção dos auditores e permitiram conclusões acerca do tema.

#### 3.1. Coleta e Tratamento dos Dados

No que diz respeito aos instrumentos de coleta de dados, visando o objetivo da pesquisa bem como seu método que é o de pesquisa de campo, descrito anteriormente, foram utilizados questionários. Para que se tenha acesso a percepção de certa população é necessário o questionamento direto a mesma.

O questionário foi elaborado com base nas orientações da NBC TA 701 e estudos anteriores relacionados com as expectativas de sua implementação. Além das questões sociodemográficas usadas para caracterizar a amostra, foram colocadas duas questões de escala *Likert*, sendo: i) quatro níveis de concordância para quatro itens relacionados com a definição e objetivos dos principais assuntos de auditoria e, ii) quatro níveis de importância para sete itens relacionados com a estrutura do novo relatório. Além dessas, foram aplicadas mais duas questões abertas visando mais profundidade no conhecimento adquirido

O questionário foi aplicado inicialmente aos 330 auditores independentes de empresas brasileiras não financeiras de capital aberto, cujos endereços eletrônicos estavam disponíveis nos formulários de referência. Ainda, para obtenção das respostas, o questionário, que foi elaborado utilizando a ferramenta *Google Docs*, foi disponibilizado aos auditores por intermédio do IBRACON que encaminhou também a pesquisa aos seus associados, durante o mês de novembro de 2016. Por se tratar de formulário eletrônico com itens de resposta obrigatória, nenhum questionário foi excluído da amostra. Ao todo, 63 auditores se propuseram a responder o instrumento de coleta de dados, o qual passou ainda por um pré-teste com dois profissionais que indicaram possíveis questões de interpretação ambígua, as quais foram posteriormente corrigidas. Buscaram-se auditores com maior tempo de experiência ou com cargos chave nas firmas para que se pudessem ser coletadas as percepções de auditores experientes, que atuam também no planejamento de auditoria e elaboração do relatório.

Após coletados os dados, os mesmos foram tabulados em planilha no Excel e elaboradas tabelas e gráficos para apresentação e análise dos resultados, buscando alcançar os objetivos propostos no estudo.

### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção visa apresentar os resultados da pesquisa para alcançar o objetivo geral proposto, o qual é analisar quais as expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria independente (NRA) e os efeitos no planejamento e honorários deste serviço, com base no questionário aplicado a 63 auditores independentes. A Tabela 1 mostra a distribuição o perfil dos auditores avaliados, pela pesquisa *online* de participação voluntária.

Tabela 1 - Perfil Auditores

Gênero	Frequência	Frequência (%)
Masculino	51	81,0%
Feminino	12	19,0%
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>100,0%</b>

<b>Faixa etária</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência (%)</b>
Até 20 anos	0	0,0%
Entre 20 e 25 anos	4	6,3%
Entre 25 e 30 anos	4	6,3%
Entre 30 e 35 anos	3	4,8%
Acima de 35 anos	52	82,5%
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>100,0%</b>
<b>Tempo de experiência com auditoria independente</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência (%)</b>
Até 3 anos	5	7,9%
Entre 3 e 5 anos	7	11,1%
Entre 5 e 7 anos	2	3,2%
Entre 7 e 9 anos	2	3,2%
Acima de 9 anos	47	74,6%
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>100,0%</b>
<b>Possui CNAI (Cadastro Nacional de Auditor Independente)</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência (%)</b>
Sim	45	71,4%
Não	18	28,6%
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>100,0%</b>
<b>Trabalha em Big Four</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência (%)</b>
Sim	24	38,1%
Não	39	61,9%
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>100%</b>

Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

A Tabela 1 mostra o perfil dos auditores da amostra, que a maior parte dos auditores da amostra do sexo masculino (81%), sendo que a maioria dos auditores (71,4%) é cadastrada no CNAI (Cadastro Nacional de Auditor Independente). Cerca de 80% dos auditores tem acima de 35 anos de idade e 75% com mais de 9 anos de experiência em auditoria.

A Tabela 2 mostra a opinião dos auditores referente aos níveis de governança corporativa. Percebe-se que 54% dos auditores avaliados acreditam que não há nenhuma relação entre a quantidade de principais assuntos de auditoria a serem relatados no relatório e o nível de Governança Corporativa, enquanto que 36% entendem que empresas com melhores práticas de governança tendem a ter menor risco do negócio, levando à redução na divulgação de principais assuntos de auditoria. Já 9,5% dos respondentes, todos com mais de 9 anos de experiência de auditoria responderam abertamente a questões, relevando que os principais assuntos de auditoria dependem efetivamente dos controles internos. Além disso, outro auditor relatou que “rigorosamente, as governanças corporativas têm sido “orientadas” pelos executivos na medida de suas necessidades. As GC têm demonstrado ser instrumentos pouco eficazes nos seus propósitos (sic)” e por fim, outro profissional descreveu que “diversos estudos provaram que alta governança corporativa não garante ausência inconformidades contábeis, financeiras ou operacionais (sic).”

Tabela 2 - Opinião dos Auditores sobre os Níveis de Governança Corporativa

<b>Você acha que as empresas com melhores níveis de Governança Corporativa terão menos Principais Assuntos de Auditoria abordados no relatório de auditoria independente?</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência (%)</b>
Sim, pois têm menos riscos de negócio.	23	36,5%
Não vejo nenhuma correlação entre essas variáveis.	34	54,0%
Outro	6	9,5%
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

A Tabela 3 mostra o resultado com base na escala de concordância de 1 a 4, sendo 4 o maior nível de concordância atribuído a comunicação dos principais assuntos de auditoria, conforme a NBC TA 701 na percepção dos auditores independentes:

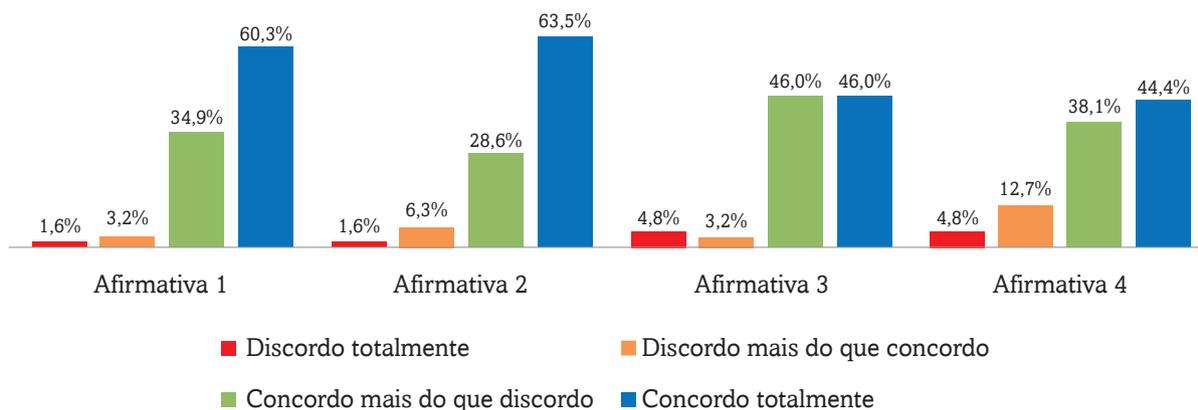
Tabela 3 – Comunicação dos principais assuntos de auditoria

	<b>ITEM</b>	<b>MÉDIA</b>
1	A comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao dar maior transparência sobre a auditoria realizada	3,54
2	A comunicação dos principais assuntos de auditoria fornece informações adicionais aos usuários previstos das demonstrações contábeis, para auxiliá-los a entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.	3,54
3	A comunicação dos principais assuntos de auditoria também pode ajudar os usuários previstos das demonstrações contábeis a entender a entidade e as áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas	3,33
4	A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor também pode fornecer aos usuários previstos das demonstrações contábeis uma base para obtenção de informações adicionais com a administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada.	3,22

Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

Com base nos resultados da Tabela 3, observa-se que de forma geral, os auditores concordam com as comunicações dos principais assuntos de auditoria, que é uma novidade advinda da NBC TA 701. A média dos itens analisados é 3,41, indicando que os auditores ainda não concordam totalmente, mas entendem que essas comunicações permitem maior transparência e relevância do relatório do auditor independente, fornecendo informações adicionais para melhor entendimento da condução da auditoria e dos riscos identificados. Tal resultado é contrário ao esperado por Köhler, Ratzinger-Sakel e Theis (2016) e Lennox, Schmidt, Thompson (2017) que sugerem que a nova seção do relatório não tem valor comunicativo e que as divulgações no relatório do auditor não possuem conteúdo de informação incremental. Os resultados também podem ser visualizados no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Comunicação dos principais assuntos de auditoria



Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

A Tabela 4 apresenta os resultados referentes ao nível de importância dado pelos auditores em uma escala de 1 a 4, sendo 4 muito importante, quanto às divulgações no relatório de auditoria independente, tais como as responsabilidades da administração e da auditoria, conteúdo dos principais assuntos de auditoria e Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional em parágrafo específico.

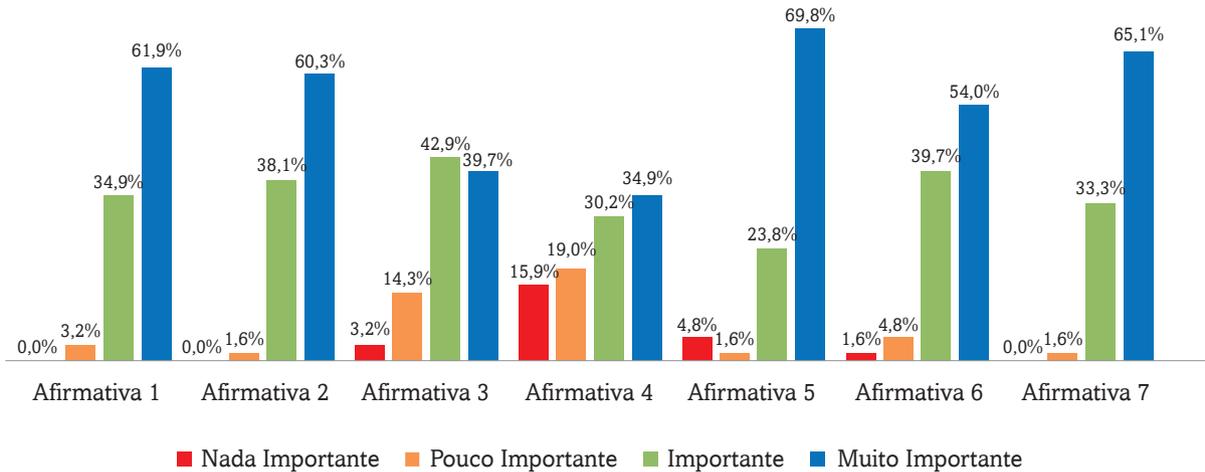
Tabela 4 – Divulgação dos itens abaixo no relatório de auditoria independente

	ITEM	MÉDIA
1	Áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados.	3,59
2	Julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa.	3,59
3	Efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativas ocorridas durante o período.	3,19
4	Níveis de materialidade considerados na elaboração, apresentação e auditoria das demonstrações contábeis.	2,84
5	Divulgação separada sob o título “Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional”, quando existe incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade e este fato é divulgado adequadamente no relatório da empresa.	3,59
6	Responsabilidade da auditoria independente quanto à identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria, adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas e adequação do uso da base contábil de continuidade operacional.	3,46
7	Responsabilidade da administração quanto à elaboração das demonstrações contábeis, pelos controles internos que ela determinou como necessários e avaliação da capacidade de a Companhia continuar operando.	3,63

Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

Com base na Tabela 4, é possível verificar que os auditores independentes consideram importantes as divulgações abordadas na nova estrutura do relatório de auditoria independente, com uma média geral de 3,41 no nível de importância dado a esses elementos. Destaca-se o item 4 que trata sobre a apresentação dos níveis de materialidade considerados na elaboração, apresentação e auditoria das demonstrações contábeis, no qual obteve menor grau de importância com média 2,84. Os níveis de materialidade não são exigidos como divulgação pela norma NBC TA 701, no entanto, tem sido divulgado nos relatórios de auditoria na experiência do Reino Unido e Irlanda, conforme *Financial Reporting Council* (2016). Os resultados desta análise também podem ser evidenciados por meio do Gráfico 2.

Gráfico 2 - O grau de importância da divulgação dos itens



Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

A Tabela 5 mostra a distribuição de frequências da opinião dos auditores em relação à influência de cinco variáveis na composição dos honorários de auditoria, quais sejam: nível de governança corporativa, complexidade dos negócios, primeira firma de auditoria, tamanho da empresa e vínculo com agências reguladoras.

Tabela 5 - Influência das variáveis abaixo na composição dos honorários de auditoria independente

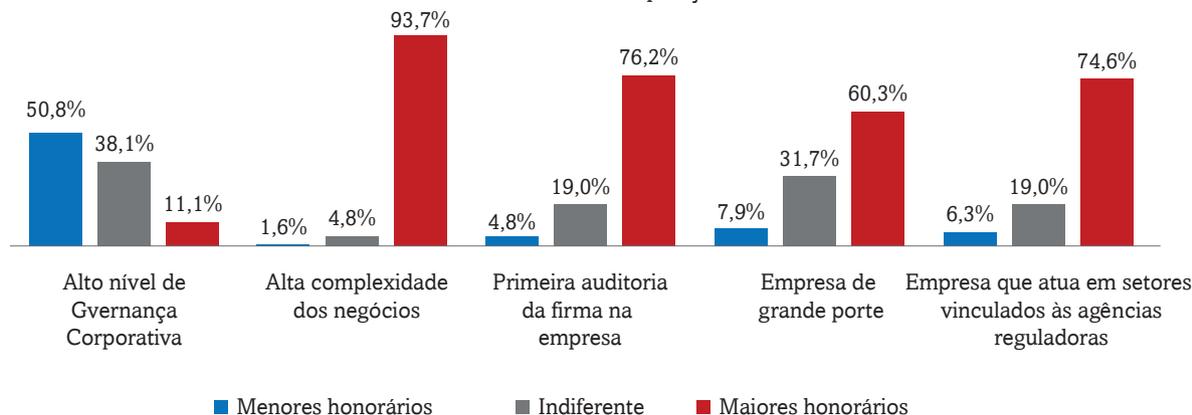
	Menores honorários	Indiferente	Maiores honorários
Alto nível de Governança Corporativa	50,8%	38,1%	11,1%
Alta complexidade dos negócios	1,6%	4,8%	93,7%
Primeira auditoria da firma na empresa	4,8%	19,0%	76,2%
Empresa de grande porte	7,9%	31,7%	60,3%
Empresa que atua em setores vinculados às agências reguladoras	6,3%	19,0%	74,6%

Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

Os resultados da Tabela 5 mostram a opinião dos auditores quanto à influência das variáveis abordadas nesta pesquisa na composição dos honorários de auditoria independente. Desta forma, é possível verificar que parte dos auditores (50,8%) entende que um nível diferenciado de Governança Corporativa tende a reduzir os honorários de auditoria, possivelmente pela redução dos riscos associados à gestão do negócio. Essa percepção corrobora com Bortolon, Sarlo Neto e Santos (2013) e é contrária aos estudos de Carvalho e Dantas (2015) e Camargo *et al* (2011).

Por outro lado, a maioria (93,7%) entende que maior complexidade do negócio leva a maior volume desses honorários, concordando com Camargo *et al* (2011), e Prasad e Chand (2017) que acreditam que as mudanças no relatório aumentarão os custos de auditoria e, dessa forma, a responsabilidade legal dos auditores. Assim também é a opinião da maioria de 60,3% quanto ao maior porte da empresa auditada, o que também concorda com os achados de Camargo *et al* (2011), Carvalho e Dantas (2015) e Kaveski e Cunha (2016). Quanto a uma primeira auditoria realizada, 76,2% entendem que isso levaria a honorários mais elevados, pois seriam necessários mais procedimentos e testes, no entanto, essa variável não foi significativa na pesquisa quantitativa. Por fim, os auditores também entendem que uma empresa que atua em setores vinculados às agências reguladoras tende a arcar com maiores honorários de auditoria, cuja complexidade e *compliance* do negócio aumentam, mas a pesquisa quantitativa não encontrou correção com essa variável. Os resultados dessas variáveis também podem ser visualizados no Gráfico 3.

Gráfico 3 - Influência das variáveis na composição dos honorários de auditoria



Fonte: Resultados da pesquisa (2016)

Foi questionado aos auditores sobre quais efeitos teriam nos honorários da auditoria independente em decorrência das mudanças das normas técnicas de auditoria, em especial a inclusão da NBC TA 701 – Principais Assuntos de Auditoria. Desta forma, verifica-se que há divisão de opiniões entre os respondentes da amostra, enquanto que alguns entendem que essas mudanças ocasionarão aumento de honorários, outros entendem que não há relação. Um dos respondentes diz: “Julgo que terá aumento de horas para melhor adequação desta norma e conseqüente aumento de honorários.”

A princípio, o efeito será diretamente na empresa de auditoria (para o ano corrente), uma vez que será demandada mais horas de sócios na participação, discussão e elaboração do relatório do auditor. Se a empresa de auditoria conseguir repassar estes custos para o cliente, entendo que os honorários cobrados serão maiores. Adicionalmente, serão gastas mais horas de gerente e sênior para a discussão com a administração (diretoria e conselho) sobre o novo relatório e os principais assuntos. Entendo que para o próximo ano fiscal o impacto será maior do que para o ano corrente, uma vez que o relatório se tornará obrigatório para todos os clientes, e não apenas para as empresas CVM (AUDITOR 5).

Categorizando as respostas e quantificando-as, ficou evidente que 60% da amostra entende que não terá aumento de honorários, corroborando com o levantamento do *Financial Reporting Council* (2016) na experiência de 2014 e 2015 no Reino Unido e Irlanda que não constaram aumento significativo dos honorários em decorrência da mudança da estrutura do relatório de auditoria. A seguir consta a opinião de um auditor sobre a expectativa de não aumentar honorários em decorrência da norma NBC TA 701:

Uma empresa de auditoria séria, que calcula seus honorários considerando o esforço necessário para auditar a empresa tendo em vista os riscos de negócio, nível de controles internos e demais itens, não deveria ter uma mudança substancial de abordagem por conta dessa mudança e, portanto, dos seus honorários. Portanto, os efeitos nos seus honorários deveriam ser, apenas, de preparar um parecer mais robusto, com o envolvimento de outros revisores, já que antes o parecer era padronizado e não exigia tal esforço. Se alguma empresa aumentar substancialmente os honorários por conta dessa mudança é porque não estava executando seus trabalhos de acordo com as normas de auditoria internacionais (AUDITOR 14).

Por fim, porém não menos importante, questionou-se aos profissionais quais efeitos teria no planejamento da auditoria independente em decorrência das mudanças das normas técnicas de auditoria, em especial a inclusão da NBC TA 701 – Principais Assuntos de Auditoria. Categorizando as respostas e quantificando-as, foi possível evidenciar que 65% dos auditores entendem que isso impactará no planejamento de auditoria, necessitando de mais horas de planejamento, maior responsabilidade, mais horas de discussão com a governança levando a maior participação de sócios da firma de auditoria. Por outro lado, dentre os 35% de auditores que entendem que não vai mudar significativamente no planejamento de auditoria, esses profissionais entendem que a identificação de riscos do cliente e os efeitos disso na execução de auditoria já eram procedimentos realizados, e que a divulgação disso no relatório de auditoria não acarretaria em grandes efeitos no planejamento da auditoria.

Não deveria ter efeito relevante no planejamento, pois esses assuntos já deveriam fazer parte da avaliação do auditor para definir sua abordagem e executar seus testes. O que muda é, de fato, a divulgação sobre o julgamento e conclusões do auditor no seu relatório de auditoria (AUDITOR 15).

Comunicação mais eficiente e antecipada sobre os PAAs com os órgãos de governança da empresa auditada, o que requer envolvimento de profissionais mais seniores nas etapas prévias do trabalho, em especial quando do planejamento (AUDITOR 48).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar quais as expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria independente (NRA) e os efeitos no planejamento e honorários do serviço. Para alcançar o objetivo

foi aplicado um questionário para 63 auditores independentes com maior tempo de experiência no mercado e com cargos em nível de planejamento de auditoria.

Os resultados apontam que os auditores concordam em sua maioria quanto à comunicação dos principais assuntos de auditoria (PAAs), bem como entendem ser importante a divulgação de elementos no relatório de auditoria independente, tais como as responsabilidades da administração e da auditoria, conteúdo dos principais assuntos de auditoria e Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional em parágrafo específico, conforme mudanças nas NBC TAs 570, 700, 701 e 705.

Os profissionais ainda relataram sobre o planejamento e honorários de auditoria, indicando provável aumento quando há alta complexidade dos negócios, maior porte do cliente, quando é realizada a primeira auditoria e quando o cliente é vinculado a agências reguladoras. Por outro lado, entendem que uma empresa com melhores práticas de governança provavelmente terá menores custos com remuneração dos auditores, pois há previsão de menores riscos do negócio. Foi observado também que essa relação não há total consenso entre as pesquisas anteriores, o que merece novos estudos que direcionem a uma resposta melhor definida.

Quanto aos efeitos dos principais assuntos de auditoria no planejamento e honorários, verificou-se que a percepção geral é que a maioria entende que não haverá efeitos relevantes nos honorários de auditoria. Por outro lado, a maioria também entende que terão efeitos no planejamento de auditoria devido principalmente a participação de auditores seniores ou sócios nas discussões com a empresa auditada. Há também o entendimento de que a identificação de riscos do cliente e os efeitos disso na execução de auditoria já eram procedimentos realizados, e que a divulgação disso no relatório de auditoria não acarretaria em grandes efeitos no planejamento da auditoria.

Conclui-se que a adoção da NBC TA 701 nos relatórios de auditoria independente terá inicialmente como efeito prático uma mudança no planejamento desse serviço em decorrência da necessidade de identificar os principais assuntos de auditoria e divulgá-los no relatório, no entanto, isso não acarretaria em aumento significativo dos honorários de auditoria. Por outro lado, por trata-se de uma tarefa já realizada nas auditorias, a divulgação dos principais assuntos de auditoria também não terá ganho informativo, principalmente após a adoção inicial. Portanto, espera-se que futuramente novas alterações na estrutura do relatório serão demandadas para que o mesmo não se torne padronizado entre as firmas.

Por fim, sugerem-se para pesquisas futuras a análise dos relatórios de auditoria referentes aos exercícios posteriores à 2016 em que já foram publicados os relatórios de auditoria com a nova estrutura, no intuito de verificar a quantidade de principais assuntos de auditoria, bem como o teor dessas informações tais como os riscos identificados e os efeitos destes na realização da auditoria. Além disso, é necessário analisar os honorários de auditoria para certificar se houve efeitos marginais na composição da remuneração dos auditores independentes. Tais pesquisas serão importantes para confrontar com as expectativas dos auditores relatadas neste estudo, avaliando sua capacidade de compreensão às mudanças normativas e experiências profissionais nesta área.

## REFERÊNCIAS

ACADEMIA PAULISTA DE CONTABILIDADE. *O Novo Relatório do Auditor se aplica às Demonstrações Contábeis de 2016*. Disponível em: <<http://www.apcsp.org.br/capa.asp?idnoticia=73>> Acesso em: 18 de nov. 2016.

Asthana, Sharad C.; Balsam, Steven; Krishnan, Jagan. Corporate Governance, Audit Firm Reputation, Auditor Switches, and Client Stock Price Reactions: The Andersen Experience. *International Journal of Auditing*. 14: 274–293, 2010.

ATTIE, Willian. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BACKOF, Ann; BOWLIN, Kendall; GOODSON, Brian. *The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence*. (January, 2017). Available at: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2446057](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2446057)>. Acesso em jan. 2018.

BLB BRASIL. *Relatório do auditor*. Disponível em: <<http://www.blbbrasil.com.br/artigos/relatorio-do-auditor-mudancas/>> Acesso em: 18 de nov. 2016.

BORTOLON, Patricia Maria; SARLO NETO, Alfredo; SANTOS, Thaís Barreto. *Custos de Auditoria e Governança Corporativa*. Disponível em: <<http://search.proquest.com/openview/5a93d3ae2de9176b3b81cd8510690035/1?pq-origsite=gscholar>> Acesso em: 12 de nov. 2016.

CAMARGO, Raphael Vinicius Weigert; PEPINELLI, Rita de Cássia C.; DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz. Fatores determinantes do comportamento dos custos com auditoria independente nas empresas negociadas na BM&FBOVESPA. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/461/461>>. Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* 2011. Acesso em: 23 de nov. 2016.

CARVALHO, Paulo Roberto Matos; DANTAS, José Alves. *Relação entre a remuneração dos auditores e a estrutura de governança corporativa das companhias auditadas*. 5º Prêmio Transparência Universitária Ibracon, 2015.

CONTÁBEIS. *O novo relatório de auditoria*. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/3297/o-novo-relatorio-de-auditoria/>> Acesso em: 18 de nov. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas do novo relatório do auditor independente são publicadas pelo CFC*. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-saopublicadas-pelo-cfc/>> Acesso em 29 de out. de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*. Brasília, 04 de julho de 2016.

CORDOŞ, George-Silviu; FÜLÖP, Melinda-Timea. Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*. Vol. 14, No. 1, p. 128-152, 2015.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL. *Extended auditor's reports – a further review of experience*. Janeiro, 2016.

GARCIA, Arthur Felix. *Governança corporativa*. 2005. 41 f. Monografia. Instituto de Economia. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2005.

KAVESKI, Itzhak David Simão; CUNHA, Paulo Roberto da. Fatores Determinantes dos Honorários da Auditoria das Empresas Listadas no Novo Mercado da BM&FBOVESPA. *Contabilidade, Gestão e Governança*. Brasília. v. 19. n. 1. p. 49-63. jan./abr. 2016.

KAVESKI, Itzhak David Simão; DEGENHART, Larissa; FERNANDES, Marta Souza; FARIA, Luiz Fernando Cândido de; MANUEL JUNIOR, Marcos Moreira Manuel. Qualidade da governança corporativa, honorários de auditoria e não-auditoria das empresas brasileiras de capital aberto do índice de ações com governança corporativa diferenciada (IGCX). *GeECont*, v.3, n.1, Florianópolis, Jan-Jun. 2016.

KÖHLER, Annette G.; RATZINGER-SAKEL, Nicole V. S.; THEIS, Jochen C. *The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors*. (August, 2016). Available at SSRN: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2934682](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2934682)>. Acesso em dez. 2017.

KPMG. *Novo relatório do auditor*. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/services/audit/novo-relatorio-auditor.html>>. Acesso em nov. 2016.

LENNOX, Clive S; SCHMIDT, Jaime J; e THOMPSON, Anne. *Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK* (February 8, 2017). Available at SSRN: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2619785](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785)>.

LONGO, Claudio Gonçalves. *Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MANOEL, Jorge; QUEL, Luiz Felipe. Innovation in the international standards for the new independent audit report. *Journal on Innovation and Sustainability*, volume 8, número 1 – 2017.

OLIVEIRA, Daniel; SILVA, Mauricio P. da; LIMA, Tábata A.; SOUZA, Monica M. M. *Um estudo exploratório da gestão de pessoas na integração e disseminação da governança corporativa*. AugustoGuzzo Revista Acadêmica, São Paulo. v.2. n.16. jul/dez. 2015. Disponível em: <[http://fics.edu.br/index.php/augusto\\_guzzo/article/view/301/Augusto%20%20Guzzo%20Revista%20Acad%C3%AAmica](http://fics.edu.br/index.php/augusto_guzzo/article/view/301/Augusto%20%20Guzzo%20Revista%20Acad%C3%AAmica)> Acesso em: 23 abr. 2016.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ Junior José Hernandez, SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2013.

PRASAD, Pranil; CHAND, Parmod. The Changing Face of the Auditor's Report: Implications for Suppliers and Users of Financial Statements. *Australian Accounting Review*. Vol. 27, Issue 4, 2017.

SANTOS, Naiara Leite dos; MARTINS, Caroline Miriã Fontes; MARTINS, Pablo Luiz; SANTOS NETA, Maria do Carmo; CHAIN, Caio Peixoto. Avaliação dos analistas de mercado sobre a relevância dos trabalhos dos auditores independentes na análise financeira das sociedades anônimas (S.A.) de capital aberto. *Revista Eletrônica de Administração* (Online) ISSN: 1679-9127. v. 12. n.1. ed. 22. jan-jun 2013.

SILVA, Franklin Carlos Cruz Da; SILVA, Maria Valesca Damásio De Carvalho. O Que Não Foi Revelado? um estudo sobre a qualidade dos relatórios de auditoria em relação à exposição das empresas a riscos com instrumentos financeiros derivativos. In: XIV Congresso USP Contabilidade e Controladoria. *Anais...* 2014.

SILVEIRA, Alexandre Di Micelida. *Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil*. 2004. 254 f. Tese. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <[http://mrm.comunique-se.com.br/arq/132/arq\\_132\\_13600.pdf](http://mrm.comunique-se.com.br/arq/132/arq_132_13600.pdf)> Acesso em: 01 de mai. 2016.

SROUR, Gabriel. Práticas Diferenciadas de Governança Corporativa: Um Estudo sobre a Conduta e a Performance das Firms Brasileiras. *RBE Rio de Janeiro* 59(4):635-674 OUT/DEZ 2005.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2011, 56 p.