

A PERCEÇÃO DOS AUDITADOS EM RELAÇÃO ÀS COMPETÊNCIAS COMPORTAMENTAIS DOS AUDITORES INDEPENDENTES: UM ESTUDO EMPÍRICO NA REGIÃO DA GRANDE FLORIANÓPOLIS/SC

RESUMO

A presente pesquisa objetiva investigar a percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes. Para tanto, apresentou-se um estudo realizado com uma amostra composta por 51 investigados, desenvolvido por intermédio de questionário. Os resultados indicam que a percepção dos auditados em relação às competências avaliadas na pesquisa varia entre média (mediana 3) e alta (mediana 4), com destaque para as competências “ambição” e “flexibilidade”, respectivamente, a mais fortemente percebida e a mais fracamente percebida. Destaca-se a verificação obtida a partir da divisão em grupos de respondentes, em que os resultados sugerem que as competências “liderança” e “relacionamento interpessoal” são fortemente percebidas por aqueles respondentes que tiveram contato com Auditores Sócio e, num outro extremo, como fracamente percebidas por aqueles respondentes que tiveram contato com Auditores *Trainee*/Assistente, sugerindo, assim, que, na percepção dos auditados investigados, algumas competências podem ser mais fortemente ou fracamente percebidas, de acordo com o nível de experiência dos auditores contábeis independentes.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Auditores. Competências Comportamentais.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal de uma auditoria independente das demonstrações contábeis é o de expressar uma opinião relativa à adequação das informações contábeis, considerando para tal, em todos os aspectos relevantes, a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada, tendo como parâmetro para direcionar a formação de seu julgamento as normas e práticas contábeis adotadas. Embora o sentido maior de sua existência possa denotar uma atividade eminentemente técnica, as competências exigidas do profissional da auditoria independente vão além dos conhecimentos técnico-operacionais (DAVIES; ASTON, 2010).

Na verdade, para que o objetivo da auditoria seja atingido, inúmeras são as competências exigidas dos profissionais que compõem os quadros funcionais das firmas de auditoria. Estas competências não dizem respeito somente a conhecimentos da área contábil e de áreas afins (economia, direito, estatística, etc.), mas, também, a outros conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias ao desempenho profissional e ao alcance das metas organizacionais estabelecidas pelas firmas de auditorias a qual o auditor está vinculado.

Segundo Attie (2009, p. 56), o exercício da função de auditoria “requer conhecimentos de relações humanas, sociologia e psicologia para obter dados e informações relativas às empresas em exame”. Assim, Abdolmohammadi, Shanteau e Searfoss (2004) explicitam que, além de experiência, conhecimento e capacidade técnica, características como confiança, liderança e comunicação são fundamentais na profissão do auditor contábil independente, tendo em vista a relação interpessoal que o profissional da auditoria tem estabelecida com outras pessoas, tanto no que se refere aos profissionais das empresas auditadas, quanto ao que diz respeito aos seus superiores e subordinados dentro de sua equipe de trabalho.

Tal é a importância das competências comportamentais para a profissão do auditor independente que, de acordo com Alberton (2002), as firmas de auditoria, além de observarem no processo de seleção de novos profissionais alguns aspectos comportamentais,

forneem, ainda, cursos que auxiliam na formaão comportamental destes auditores. Neste contexto, as competências comportamentais inerentes à profissão do auditor independente envolvem, além de outras, capacidades como as de se relacionar com a pessoa do auditado, trabalhar em equipe, ter criatividade, liderança e comportamento ético e moral adequado.

Mesmo diante do grau de relevância que reveste o tema, existe carência de estudos sobre as competências comportamentais do auditor (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004). A própria formação básica exigida para o exercício da profissão do auditor, também carece de pesquisas desta natureza (CARDOSO, 2006).

A carência existe não somente em termos de quantidade, mas principalmente em profundidade e abrangência, conforme enfatizam Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009), os quais sugerem que as pesquisas realizadas nesta linha não se limitem a uma abordagem isolada do perfil técnico considerado como o ideal na área contábil, de modo que sejam desenvolvidos, paralelamente, aspectos considerados por outras áreas, como da Psicologia, com ênfase na relação da atuação prática-profissional (abordagem empírica). Nesse sentido, este estudo tem como objetivo investigar a percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes.

Considerando se tratar de um assunto incipiente no meio acadêmico, a realização desta pesquisa se justifica pela contribuição que pode ser oferecida ao desenvolvimento das competências comportamentais relacionadas à profissão do auditor. Pondere-se, a respeito, conforme Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004), que a tendência parece indicar que a formação que inclui competências comportamentais tem-se sobressaído a uma formação fundamentada exclusivamente por conhecimentos técnicos.

Para atingir ao objetivo proposto, o restante deste trabalho está organizado da seguinte forma: a próxima seção apresenta o referencial teórico; os procedimentos metodológicos e a descrição e análise dos dados são apresentados nas seções seguintes; e, a conclusão é apresentada na seção final.

2 REFERENCIAL TEÓRICO - ESTUDOS SOBRE COMPETÊNCIAS EM AUDITORIA

A literatura em auditoria aponta para a necessidade de formação das competências técnicas e comportamentais dos profissionais desta área. Dentro desta concepção, alguns estudos nacionais e internacionais procuraram investigar o tema sob distintos enfoques, sendo possível verificar no Quadro 1 uma síntese destas pesquisas.

PESQUISAS	O TRABALHO E AS EVIDÊNCIAS EXPRESSIVAS
Abdolmohammadi e Shanteau (1992)	O estudo de Abdolmohammadi e Shanteau (1992) explorou as percepções dos atributos relacionados a auditores especialistas através de três grupos: sócios/gerentes, supervisores/sêniores e estudantes de auditoria. O resultado para os três grupos foi similar e os atributos apontados pelos entrevistados como de maior importância para a profissão podem ser organizados em: atributos cognitivos (conhecimento, experiência, e inteligência); atributos de estilo/apresentação (comunicação, ser confiante, decisivo, objetivo e sensível); e, atributos estratégicos (criatividade, habilidade analítica, ser pensador, ter bom senso, buscar alternativas, etc.). De acordo com os autores, os sócios/gerentes demonstraram-se mais preocupados com a forma de pensamento de um especialista do que com seu comportamento; já os sêniores/supervisores consideram atributos estratégicos de decisão mais importantes que outros atributos; e, os estudantes apontaram mais atributos identificáveis externamente.
Tan (1999)	Tan (1999) investigou os atributos considerados importantes para os vários níveis organizacionais (assistente, sênior, gerente e sócio) dentro de uma firma de auditoria. A pesquisa foi baseada nas respostas de auditores de três grandes firmas de auditoria, localizadas em Cingapura. Como resultados, Tan apresenta que os atributos considerados mais importantes em cada nível organizacional são os seguintes: a) nível assistente: trabalho em equipe e capacidade de saber o que é relevante; b) nível sênior: capacidade de saber o que é relevante, conhecimento técnico, comunicação, trabalho em equipe, habilidade em resolver problemas, habilidade de planejamento e liderança; c) nível gerencial: conhecimento técnico, liderança, relacionamento interpessoal, comunicação, percepção e tolerância ao estresse; d) nível sócio: tino comercial, comunicação, determinação, conhecimento técnico, habilidades interpessoais, conhecimento do cliente e visibilidade. Tan destaca que: tino comercial foi considerado mais importante nos níveis organizacionais gerente/sócio, do que nos níveis assistente/sênior; visibilidade foi considerada sem importância em todos os níveis organizacionais, exceto no

	nível sócio; liderança foi considerada menos importante no nível assistente do que em qualquer outro nível; e, trabalho em equipe foi considerada mais importante nos níveis sênior e assistente, do que no nível sócio. Segundo o autor, a conclusão da pesquisa é de que, em geral, os atributos associados ao desempenho superior de um auditor não são estáticos e mudam de acordo com os níveis organizacionais.
Alberton (2002)	Alberton (2002) propôs em sua tese um modelo de formação que as firmas de auditoria contábil independente poderiam adotar para desenvolver as habilidades e competências comportamentais de seus profissionais. A pesquisa foi baseada em um levantamento realizado junto a firmas de auditoria nacionais e multinacionais instaladas na região sul e sudeste do Brasil. Visando a um desempenho satisfatório dos auditores foram apontadas como habilidades e competências comportamentais pelas firmas pesquisadas: a criação e inovação; a comunicação; o trabalho em equipe; a maturidade e responsabilidade; entre outras.
Abdolmohammadi, Shanteau e Searfoss (2004)	Abdolmohammadi, Shanteau e Searfoss (2004) investigaram, junto a auditores especialistas de uma internacionalmente renomada firma de auditoria, os atributos necessários para um profissional de auditoria. Os participantes responderam um questionário aberto, em que tiveram, basicamente, que listar atributos relacionados à sua profissão, além de avaliar o grau de importância de cada atributo. Responderam, também, um outro questionário com atributos pré-definidos extraídos da literatura. A pesquisa obteve um total de 114 respondentes. Os resultados da pesquisa apontaram 32 atributos resultantes do questionário aberto. Como atributos considerados de maior expressividade pelos especialistas em auditoria, estão respectivamente: conhecimento; comunicação; competências técnicas; experiência; liderança (observadas a partir do questionário aberto); e, conhecimento atual; solução de problemas; experiência; percepção; especialidade em comunicação (observadas a partir do questionário de atributos pré-definidos).
Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004)	Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) fizeram uma comparação entre estudos internacionais sobre competências, publicados por institutos ligados a Contadores e Auditores. Os resultados do estudo apontaram como os conhecimentos, aptidões e habilidades consideradas importantes: habilidades de comunicação, habilidades interpessoais, conhecimento do negócio em geral, conhecimento de contabilidade, habilidades na resolução de problemas, tecnologia da informação, atitudes e capacidades pessoais e conhecimentos de informática.
Cardoso (2006)	Cardoso (2006) realizou um estudo com o objetivo de verificar a existência de uma estrutura de interdependência subjacente às competências do contador. A pesquisa baseou-se no estudo de 18 competências, submetidas a 159 contadores. Como resultado o autor apresenta uma estrutura genérica de competências, divididas em: (i) competências específicas: contabilidade e finanças, legal e ferramentas de controle; (ii) competências de conduta e administração: comunicação, empreendedora, estratégica e integridade e confiança; (iii) competências de gerenciamento da informação: gestão da informação, negociação e técnicas de gestão; (iv) competências de comunicação: ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe. Muito embora focado em contadores, e não especificamente em auditores, suas verificações e proposições são sugestivas para estender a estes.
Carmona, Pereira e Santos (2010)	O objetivo de Carmona, Pereira e Santos (2010) foi analisar as competências requeridas do auditor interno no âmbito do mercado segurador, após as mudanças decorrentes da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> , bem como a importância destas competências na percepção dos gestores da auditoria interna. Foram identificadas no estudo, como mais expressivas, as seguintes competências: conhecimento da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> e domínio dos conceitos das metodologias de auditoria, em especial, conhecimentos relacionados ao modelo de estrutura integrada de controles internos do COSO (organismo internacional que é considerado por alguns estudiosos como referência em pesquisas sobre controle interno). Isto, em outras palavras, sugere a prevalência das competências técnicas sobre as comportamentais, no que tange a pré-requisitos profissionais.
Frecka e Reckers (2010)	O estudo realizado por Frecka e Reckers (2010) trouxe resultados de uma pesquisa lançada pelo Comitê de Educação da associação americana de contadores, em 2008. A primeira fase, realizada ao longo do ano de 2008 e início do ano de 2009, deu-se com uma amostra de 500 jovens auditores de cinco das mais renomadas firmas de auditoria do mundo. Estes auditores foram inquiridos a respeito de suas percepções sobre as conformidades e inconformidades dos programas de mestrado em contabilidade, a partir de suas perspectivas de formação. Segundo resultados da pesquisa, os auditores atribuíram grande importância para as seguintes competências no currículo dos programas de mestrado: pensamento crítico e análise de problemas; relatórios e comunicações escritas; apresentações orais; projetos de trabalho em equipe; e, habilidades de gerenciamento de projetos.

Quadro 1. Pesquisas sobre competências em auditoria

Observadas as evidências significativas destas pesquisas nota-se que os resultados demonstram que existe uma lacuna a ser preenchida com pesquisas relacionadas especificamente às competências comportamentais do profissional da auditoria independente. Conforme depreende das pesquisas referendadas, não se verifica nenhum estudo empírico que demonstre evidências sobre a aplicação prática do que estes profissionais supostamente aprendem na sua formação, de modo a verificar se os conhecimentos a eles repassados são postos em prática na sua atuação cotidiana. Portanto, denota-se a necessidade de uma pesquisa exploratória neste sentido, que é a lógica empreendida neste trabalho.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa tem natureza exploratória, pois buscou identificar a percepção dos auditados em relação à aplicação prática das competências comportamentais que os auditores independentes supostamente aprendem na sua formação, tema ainda não abordado em estudos nacionais e internacionais, conforme verificado na literatura. A este respeito, cabe frisar que pesquisas exploratórias englobam uma abordagem adotada para a busca de maiores

informações, com o objetivo de conhecer com maior profundidade o assunto ou tema pesquisado (RAUPP; BEUREN, 2006), sendo este o intento central deste trabalho.

Quanto aos procedimentos, o estudo caracteriza-se como um levantamento. Segundo Martins e Theóphilo (2009), levantamentos são próprios para os casos em que o pesquisador deseja conhecer as características de pessoas ou grupos. Neste caso, buscou-se conhecer a percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes. O instrumento de pesquisa utilizado para o levantamento foi um questionário.

3.1 Amostra e coleta dos dados

A amostra utilizada para realização da pesquisa foi determinada por acessibilidade e de maneira não probabilística. O primeiro procedimento foi o de contatar as firmas de auditoria estabelecidas na região da Grande Florianópolis/SC. Obteve-se deste contato a indicação de aproximadamente 30 empresas auditadas nesta região. Em contato com a área de contabilidade/controladoria destas empresas, obteve-se a indicação de profissionais que realizam o atendimento aos auditores em época de auditoria, os quais optou-se por denominar neste estudo de “auditados”, para efeitos de facilitar sua descrição, muito embora seja notório que quem é auditada é a empresa, e não os empregados desta.

Identificados os profissionais que têm contato profissional direto com os auditores independentes (cerca de 100 no total), foi enviado *e-mail* a estes convidando-os a participar da pesquisa, contendo uma carta de apresentação e o endereço da *homepage* em que estava disponibilizado o questionário. Deste procedimento, obteve-se retorno de 52 questionários, sendo que 1 destes foi descartado em razão do respondente afirmar nunca ter acompanhado a realização de uma auditoria independente, restando, assim, 51 questionários para análise. Os dados foram coletados entre os meses de julho e agosto do ano de 2010.

3.2 Sobre o Questionário utilizado na pesquisa

O questionário foi dividido em três partes. A parte I foi constituída para obter o perfil dos respondentes, aspectos como, por exemplo, o grau de instrução, a área de formação, a experiência profissional e a função exercida na empresa em que trabalha. A parte II foi elaborada para identificar o tipo de contato respondente/auditor, contendo questões ligadas à forma de contato que o respondente teve com os auditores independentes durante a realização da auditoria, além do nível de experiência do auditor com quem o respondente teve contato profissional. Esta parte do questionário também foi utilizada para desconsiderar aqueles respondentes que nunca tiveram contato com auditores independentes.

A parte III foi estruturada com 21 questões fechadas, de modo a averiguar como as competências comportamentais dos auditores independentes são percebidas pelos respondentes. Cada questão continha descrição detalhada da competência comportamental em análise, para que se atenuasse, na medida do possível, a divergência de entendimentos em relação aos conceitos utilizados em cada item.

As competências comportamentais e suas respectivas descrições utilizadas na composição do questionário são apresentadas no Quadro 2. A base conceitual para este fim foi extraída da pesquisa de Alberton (2002), que reuniu as habilidades e competências julgadas necessárias ao desempenho satisfatório na profissão do auditor independente pelas firmas de auditoria por ele pesquisadas. Alguns ajustes foram realizados nesta base, a partir das concepções preceituadas por Leme (2005).

Competência	Descrição
Ambição	Demonstra querer fortemente algo, colocando a mente e a vontade focadas num objetivo, fazendo de tudo para que

	este se concretize, porém, dentro dos limites da ética. Busca atingir objetivos por seu próprio merecimento.
Argumentação	Apresenta com clareza o raciocínio pelo qual se tira uma consequência ou dedução, ou uma justificativa para uma ação. Utiliza a argumentação para convencer outras pessoas de uma ideia ou fato em que acredita.
Autoconfiança	Demonstra convicção de que é capaz de fazer/realizar alguma coisa.
Capacitação e desenvolvimento profissional	Busca, ativamente, qualificação e aprimoramento pessoal e profissional, na sua área de atuação, com o objetivo de melhorar o desenvolvimento das atividades/serviços (de auditoria) prestados. Busca seu próprio desenvolvimento profissional, tomando para si a responsabilidade de manter-se atualizado.
Comportamento ético	Apresenta atitudes pautadas pelo respeito ao próximo, integridade, senso de justiça e é impessoal em suas ações.
Comprometimento	Disponibiliza todo o potencial em prol dos objetivos e metas de sua equipe, colaborando e fornecendo suporte com total dedicação e empenho nos trabalhos de auditoria.
Comunicação	Se expressa (transmite e recebe informações faladas, escritas ou visuais) de maneira clara, objetiva e adequada. Ouve as pessoas de contato e fornece respostas consistentes. Envolve: ser claro e objetivo para expor suas perguntas durante a realização da auditoria, sobre dúvidas que venham a surgir dos processos adotados pela empresa auditada; utilizar linguagem simples, mesmo a respeito de assuntos técnicos, de modo a facilitar a compreensão de todos; e, redigir relatórios, cartas e e-mails com clareza.
Criação e inovação	Cria ou inova controles, planos, ideias, metodologias, processos, etc., para aplicação na execução das atividades/serviços contábeis, que gere impacto e otimização nos processos e formas de trabalho da auditoria. Isto é, concebe soluções inovadoras, viáveis e adequadas para solucionar situações de impasse.
Empreendedorismo	Visualiza e coloca em prática soluções e oportunidades de ação visando à competitividade da organização por meio de seus produtos e serviços, ou de ações referentes ao ambiente de trabalho e equipe. Envolve: mostrar-se atualizado sobre o mercado e os assuntos que a empresa lida; promover a implantação de soluções para os controles e processos contábeis que contribuam para melhorias e mudanças na empresa auditada; e, buscar mudanças no ambiente da empresa auditada, relativo aos controles e processos contábeis, não apresentando visão conformista diante dos problemas.
Flexibilidade	Adapta-se a mudanças e a necessidades emergentes. Compreende e responde às novas situações de trabalho, podendo exercer múltiplas atividades/serviços, inerentes à sua área de atuação. Reage positivamente a mudanças necessárias e tem facilidade de adaptação para utilização de novos métodos, procedimentos e estratégias.
Foco no cliente	Apresenta ações para que os auditados sejam atendidos, de forma a promover a aproximação entre estes e a firma de auditoria e buscar obter a confiança da empresa auditada. Envolve: compreender as necessidades dos auditados; realizar um atendimento personalizado a empresa auditada; e, apresentar propostas de soluções de forma tempestiva.
Lealdade	Demonstra sinceridade, franqueza e honestidade. É fiel aos seus compromissos relacionados à realização dos trabalhos de auditoria.
Lidar com pressão e situações tensas	Compreende e responde às situações de tensão durante a realização da auditoria, sem demonstrar indícios de descontrole. Tende a rever sua postura, revisando sua opinião/conceitos mediante argumentações convincentes. Isto é, analisa opiniões adversas às suas.
Liderança	Orienta os auditores da sua equipe de trabalho a conduzir os trabalhos de auditoria. Promove o desenvolvimento destas pessoas no ambiente de trabalho, atuando como aconselhador/instrutor. Sabe apoiar e motivar as pessoas ao seu redor e demonstra capacidade de resolver conflitos, negociar e tomar decisões.
Maturidade e responsabilidade	Busca cumprir suas obrigações e responsabilidades, demonstrando maturidade e consciência das suas ações.
Motivação	Compreende, incentiva, estimula e cria canais de comunicação, demonstrando entender as diferenças de atitude das pessoas de contato (auditados e outros auditores) em determinadas situações.
Pensamento crítico	Apresenta habilidade de interpretação e avaliação das observações, comunicações, informações e argumentações.
Pro atividade e dinamismo	Age com vitalidade, energia e vigor. Toma iniciativas por conta própria sem esperar ordens. Busca a solução de um problema antes que ele se estabeleça.
Relacionamento interpessoal	Interage com as pessoas de forma empática e respeitosa, mesmo em situações adversas (de conflito), mantendo um ambiente profissional cordial e estimulador. Envolve: cortesia e respeito com os auditados e colegas de trabalho (auditores); apresentação de equilíbrio emocional em situações adversas, tratando as pessoas de forma invariavelmente respeitosa; tratamento aos auditados sem distinção, independente do seu nível hierárquico dentro da empresa; e, respeito à opinião dos auditados.
Resolução de problemas, conflitos e negociação	Identifica e escolhe a alternativa mais adequada para a solução de um problema, de um conflito ou de uma negociação durante a realização da auditoria, de modo que esta decisão promova um clima de confiança na empresa auditada. Conduz ao entendimento entre a empresa auditada e a firma de auditoria, promovendo um canal adequado de comunicação entre as partes, de forma equilibrada, no intuito de se chegar a um acordo que seja interessante para ambas as partes.
Trabalho em equipe	Trabalha efetivamente com os demais membros da equipe de auditoria, demonstrando atitudes de colaboração mútua com seus colegas.

Quadro 2. Competências comportamentais dos auditores independentes
Fonte: Adaptado de Alberton (2002) e Leme (2005).

A partir da estruturação de cada item/competência em forma de questão, com possibilidades de respostas fechadas, solicitou-se aos respondentes que indicassem, em uma escala ordinal de 5 (cinco) pontos, do tipo *likert*, qual a sua percepção em relação à competência comportamental analisada. As opções permitiam assinalar: (1) para nenhuma percepção da competência, (2) para baixa percepção, (3) para média percepção, (4) para alta percepção e (5) para muito alta percepção da competência.

Nota-se que, embora algumas competências descritas no Quadro 2 sejam semelhantes, os itens foram mantidos conforme a proposta de Alberton (2002), para que fosse possível

observar a coerência das respostas, por intermédio da confrontação das pontuações obtidas nos itens semelhantes.

O envio definitivo do questionário foi precedido de um pré-teste, realizado com 3 (três) dos respondentes da pesquisa, que teve como intuito principal a verificação do nível de compreensão e absorção das questões, enquanto parte de um instrumento de pesquisa. Estes respondentes foram entrevistados para verificação da necessidade de ajustes/modificações.

3.3 Tratamento dos dados

As respostas obtidas do questionário foram alocadas em um banco de dados e categorizadas para análise. Os dados coletados foram tratados de forma quantitativa, com auxílio do *Microsoft Excel*®. A regra geral estabelecida foi de quanto mais próximo do número cinco (5) fosse a indicação da competência comportamental analisada, mais alta era a percepção dos respondentes a respeito desta, e, por consequência, quanto mais próximo estivesse do número um (1) menor seria a percepção. Após a tabulação dos dados obtidos foi utilizada estatística descritiva, com a indicação de medianas, médias e desvio padrão.

A análise dos dados foi dividida de duas formas: a primeira para verificar a percepção dos respondentes de forma contextual, sem considerar nenhuma característica específica; e, a segunda, para verificar a percepção dos respondentes através de grupos divididos em função do enquadramento funcional do auditor que o respondente teve contato profissional. Esta última segregação foi feita por se acreditar, em conformidade com os achados de Tan (1999), que as competências do auditor não são estáticas e variam de acordo com seu enquadramento funcional e o grau de competência poderia variar em razão do nível de maturidade do profissional que o respondente teve contato. Neste caso, para fins de padronização em um modelo único e objetivo para a obtenção das respostas, dividiu-se o enquadramento funcional dos auditores em cinco categorias, a saber:

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

Quadro 3. Enquadramento funcional dos auditores independentes
Fonte: Adaptado de Alberton (2002), Almeida (2010) e Jund (2007).

Como o objetivo não foi de estabelecer uma relação destas questões, mas verificar se existe de fato esta tendência, adotou-se um procedimento geral para simplificar a análise, ou seja, segregar como competências fortemente percebidas aquelas com média igual ou superior a 4 (quatro), e, como competências fracamente percebidas, aquelas com média igual ou inferior a 3 (três). Tal divisão possibilita verificar se as competências de maior e menor percepção seriam diferentes, comparando tais grupos com o resultado geral (Tabelas 5, 6 e 7).

4 Descrição e análise dos dados

4.1 Perfil dos respondentes

O perfil dos respondentes constitui-se de aspectos que podem influenciar nas suas respostas, principalmente no que se refere a sua experiência com auditorias. O perfil dos

respondentes é evidenciado nas tabelas 1 a 4. O grau de instrução concluído e a área de formação dos respondentes são demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1. Grau de escolaridade e área de formação dos respondentes

Área de Formação	Grau de Escolaridade					Total	%
	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado	Outro		
Administração	2	3	4	-	-	9	17,6
Contabilidade	7	9	4	-	-	20	39,2
Economia	1	6	1	-	-	8	15,7
Outras	2	3	2	1	6	14	27,5
Total	12	21	11	1	6	51	100
%	23,5	41,2	21,6	2,0	11,8	100	

Observa-se que 41,2% dos respondentes possuem especialização, 21,6% mestrado, 2% doutorado e 23,5% somente graduação. Dos respondentes que possuem especialização, 42,9% possuem formação na área de contabilidade e 28,6% na área de economia. Quanto à formação dos respondentes, a área contábil representa maior fatia (39,2%), seguida de administração (17,6%) e economia (15,7%). Atenta-se para o fato da formação dos respondentes concentrar-se na área de contabilidade e finanças, o que pode ter influenciado no nível de conhecimento das funções exercidas pelo auditor independente e de suas competências comportamentais. Em função disto, torna-se mister observar a Tabela 2, em que é apresentado o tempo de experiência profissional dos respondentes e sua experiência com auditoria.

Tabela 2. Experiência profissional dos respondentes e sua experiência com auditoria

Experiência Profissional	Experiência com auditorias				Total	%
	de 1 a 2	de 3 a 5	de 6 a 10	mais de 11		
1 ano	4	-	-	-	4	7,8
de 2 a 5 anos	4	7	-	-	11	21,6
de 6 a 10 anos	2	9	1	2	14	27,5
de 11 a 20 anos	-	-	3	2	5	9,8
mais de 21 anos	2	4	2	9	17	33,3
Total	12	20	6	13	51	100,0
%	23,5	39,2	11,8	25,5	100,0	

Percebe-se que a maior parte dos respondentes possui mais de 21 anos de experiência (33,3%), o que demonstra um maior amadurecimento profissional. Os demais estão distribuídos da seguinte forma: 1 ano (7,8%); 2 a 5 anos (21,6%); 6 a 10 anos (27,5%); e, 11 a 20 anos (9,8%). Quanto à experiência dos respondentes em relação a contatos anteriores com a realização da auditoria independente, uma parcela significativa dos respondentes (25,5%) já havia tido contato com auditores por mais de 11 vezes, indicando, assim, uma experiência relativamente mais sólida no acompanhamento da atividade. Observa-se, também, que os respondentes que já acompanharam de 3 a 5 auditorias totalizam 39,2%; outros 11,8% já passaram por 6 a 10 auditorias; e, por fim, aqueles que apresentam menor experiência de contato com a auditoria independente representam 23,5% dos respondentes.

Na relação experiência profissional dos respondentes e sua experiência com auditorias anteriores é interessante verificar que, dentre os profissionais com mais experiência no contato com o profissional auditor, 69% constituem-se de pessoas que possuem experiência profissional superior a 21 anos, denotando, assim, maior amadurecimento profissional e maior relação de envolvimento profissional com o auditor independente. Na Tabela 3 apresenta-se a função que ocupam e setor que trabalham os respondentes da pesquisa.

Tabela 3. Função que ocupam e setor que trabalham os respondentes

Setor	Função											Total	%	
	Analista	Gerente/Diretores	Contador	Chefe Seção	Aux. Adm.	Engenheiro	Téc. Contábil	Auditor Interno	Economista	Advogado	Téc. Eletrônica			Assessor
Contabilidade	8	1	6	2	2	-	2	-	-	-	-	-	21	41,2

Econômico- Financeiro	3	3	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	7	13,7
Rec. Humanos	4	1	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	7	13,7
Engenharia	-	1	-	-	-	3	-	-	-	-	1	-	5	9,8
Auditoria Interna	-	2	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	4	7,8
Jurídico	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	2	3,9
Planej. Orçamento	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	3,9
Tributário	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	3,9
Diretoria	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	2
Total	18	10	6	3	3	3	2	2	1	1	1	1	51	100,0
%	35,3	19,6	11,8	5,9	5,9	5,9	3,9	3,9	2	2	2	2	100,0	

As ocupações funcionais dos respondentes, conforme Tabela 3, estão distribuídas entre os seguintes setores: contábil (41,2%); econômico-financeiro e recursos humanos (13,7%); engenharia (9,8%); auditoria interna (7,8%); jurídico, planejamento e orçamento e tributário (3,9%); e, diretoria (2,0%). Quanto às funções exercidas pelos respondentes, a maioria constitui-se de analistas (35,3%), seguido de gerentes/diretores (19,6%). Notar que essa informação é relevante na medida em que, de uma maneira geral, os ocupantes de funções gerenciais e de diretoria, pela sua natureza tática e/ou estratégica, tendem a estabelecer relação maior com Auditores Sócios ou Auditores Gerentes (funções estas que constituem, em geral, o topo das carreiras de auditoria), o que, em outras palavras, pode conduzir a uma percepção maior das competências comportamentais dos auditores.

Na Tabela 4 apresenta-se a forma de contato estabelecida primordialmente entre auditado e auditor, o que permite inferir sobre a personalidade nas relações profissionais. A referida tabela revela, ainda, a função exercida pelo auditor que o auditado teve contato.

Tabela 4. Forma de contato e função do auditor que o respondente teve contato

Forma de contato com o auditor	Auditor de Contato					Total	%
	Sócio	Gerente	Sênior/Supervisor	Pleno/Semi-Sênior	Trainee/Assistente		
Pessoal	3	7	6	9	8	33	64,7
Por meio de relatórios	1	1	3	5	2	12	23,5
Contato eletrônico	0	1	2	1	0	4	7,8
Contato telefônico	0	0	1	1	0	2	3,9
Total	4	9	12	16	10	51	100
%	7,8	17,6	23,5	31,4	19,6	100	

No contexto geral das informações que podem ser extraídas da Tabela 4, com relação ao tipo de contato mais frequente que o respondente teve com o auditor, 64,7% indicaram que o contato é estabelecido pessoalmente. Outros 23,5% indicaram que ocorre por meio de relatórios. O restante indicou que seu contato com o auditor é realizado através de contato eletrônico (7,8%) ou contato telefônico (3,9%). Isso denota que, no contexto, e delimitado às empresas pesquisadas, existe uma maior relação profissional direta com o auditor, de modo a tornar mais consistente a percepção dos respondentes.

Quanto à função exercida pelo auditor com o qual os respondentes tiveram maior contato, a distribuição das respostas está concentrada nos Auditores Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor, com respectivamente 31,4% e 23,5%, seguida de *Trainee/Assistente* com 19,6%, e, finalmente, Gerente com 17,6% e Sócio com 7,8%. Nota-se com estas informações a predominância do contato dos respondentes com os auditores de média e baixa experiência.

4.2 Percepção das competências comportamentais do auditor

As percepções dos respondentes em relação às competências comportamentais dos auditores independentes foram classificadas em ordem crescente, utilizando como primeiro critério de classificação a mediana e como segundo a média, conforme Tabela 5.

Tabela 5. Percepção das competências comportamentais dos auditores

Características Comportamentais do auditor	Percepção dos respondentes			
	nº de casos	Mediana	Média	Desvio Padrão

Ambição	51	5	4,33	0,77
Comportamento ético	51	4	4,12	0,86
Capacitação e desenvolvimento profissional	51	4	4,02	1,03
Comprometimento	51	4	3,98	0,79
Motivação	51	4	3,90	0,70
Maturidade e responsabilidade	51	4	3,86	0,94
Autoconfiança	51	4	3,76	1,07
Trabalho em equipe	51	4	3,76	1,05
Lealdade	51	4	3,76	0,76
Comunicação	51	4	3,61	0,78
Pro atividade e dinamismo	51	4	3,59	0,83
Resolução de problemas, conflitos e negociação	51	4	3,55	0,67
Liderança	51	4	3,39	1,08
Relacionamento interpessoal	51	4	3,39	1,06
Argumentação	51	4	3,31	0,97
Lidar com pressão e situações tensas	51	3	3,39	0,85
Foco no cliente	51	3	3,29	0,86
Criação e inovação	51	3	3,27	0,85
Empreendedorismo	51	3	3,16	1,05
Pensamento crítico	51	3	3,10	1,10
Flexibilidade	51	3	3,02	0,73

Observa-se na Tabela 5 que a média das competências percebidas pelos respondentes varia de 3,02 para “flexibilidade” a 4,33 para “ambição”. Considerando que a escala utilizada na pesquisa varia entre 1-5, os resultados indicam que as competências avaliadas no estudo foram classificadas pelos respondentes entre média percepção (mediana 3) e alta percepção (mediana 4), exceto para “ambição” (mediana 5). O desvio padrão das respostas coletadas apenas em 7 itens foi superior a 1, apontando uma variação pequena entre a percepção dos respondentes, o que denota baixa discrepância entre as respostas no conjunto da pesquisa.

De acordo com os respondentes, a competência de mais alta percepção nos auditores, quando considerada a média, é a “ambição” (4,33). Este resultado aponta que, para os respondentes, os auditores demonstram a característica de querer fortemente atingir seus objetivos profissionais, fazendo o possível para que se concretizem, contudo, dentro dos limites da ética, conforme a percepção da competência “comportamento ético” (4,27) reafirma, indicando atitudes integras, senso de justiça e impessoalidade nas suas ações.

Ainda entre as competências comportamentais de mais alta percepção pelos respondentes nos profissionais da auditoria, destacam-se a “capacitação e desenvolvimento profissional” (4,02) e o “comprometimento” (3,98). Estes fatores podem sugerir que, na percepção dos respondentes, os auditores demonstram interesse pela busca ativa de qualificação e aprimoramento pessoal e profissional, na sua área de atuação, além de dedicação e empenho no cumprimento das metas e objetivos na realização de suas atividades.

Em sentido contrário, a competência comportamental de mais baixa percepção pelos respondentes nos profissionais da auditoria foi a “flexibilidade” (3,02). Esta informação sugere que, na percepção dos respondentes, os auditores demonstram média capacidade de adaptação às novas situações de trabalho, inerentes à sua área de atuação, e, ainda, média capacidade de adaptação à utilização de novos métodos, procedimentos e estratégias.

Recorrendo-se à divisão dos grupos de respondentes em função do enquadramento funcional do auditor que este teve o último contato profissional, os resultados apresentam-se de maneira distinta. As percepções com média mais elevada (igual ou superior a 4) são listadas na Tabela 6. Note-se que as competências listadas anteriormente como fortemente percebidas (Tabela 5), ou seja, média igual ou superior a 4, se mantiveram na Tabela 6, porém, com destaque para outras competências.

Tabela 6. Competências comportamentais mais percebidas em função do auditor de contato dos respondentes

Competências Comportamentais	Auditor de contato					Média Geral
	Sócio	Gerente	Sênior/ Supervisor	Pleno/Semi- Sênior	Trainee/ Assistente	
Ambição	4	4,44	4,75	4,19	4,10	4,33

Argumentação	4	-	-	-	-	-
Autoconfiança	4,25	4,33	-	-	-	-
Capacitação e desenvolvimento profissional	-	4,11	4,67	-	-	4,02
Comportamento ético	4,5	4,33	4,08	4,13	-	4,12
Comprometimento	4	4	4,08	4	-	-
Comunicação	4	-	-	-	-	-
Foco no cliente	4	-	-	-	-	-
Lealdade	4	4	-	-	-	-
Lidar com pressão e situações tensas	4	-	-	-	-	-
Liderança	4	-	-	-	-	-
Maturidade e responsabilidade	4,75	4,11	-	-	-	-
Motivação	4	4	-	4,06	-	-
Relacionamento interpessoal	4	-	-	-	-	-
Resolução de problemas, conflitos e negociação	4,25	-	-	-	-	-
Trabalho em equipe	4,25	4,11	-	-	-	-

A competência “ambição” foi percebida fortemente por todos os respondentes. No caso do Auditor Gerente, tal percepção pode estar relacionada ao fato deste estágio da carreira ser precedente ao ingresso (ou não) no quadro societário da firma de auditoria, quando o profissional atinge seu nível máximo na carreira. Por outro lado, a forte percepção desta competência pelos respondentes, cujo contato foi o Auditor Sócio, pode ser explicada pela vontade de ver a empresa da qual ele é sócio sempre em desenvolvimento e crescimento. Quanto aos Auditores *Trainee*/Assistente, Pleno/Semi-Sênior e Sênior/Supervisor, estes fatores podem ser motivados, sobretudo, pela disposição/entusiasmo deste profissional em demonstrar sua capacidade e vontade de prosseguir na carreira profissional.

Por outro lado, as competências “comportamento ético” e “comprometimento” foram percebidas fortemente por todos os respondentes, exceto por aqueles que tiveram contato com o Auditor *Trainee*/Assistente. Uma possível explicação para este resultado se deve ao fato de que, profissionais mais experientes tendem a demonstrar maior nível de consciência de suas ações, maior responsabilidade e, conseqüentemente, maior integridade e impessoalidade. Observa-se que a competência “comprometimento” não foi classificada na Tabela 5 como fortemente percebida pelo grupo total de respondentes, o que sugere maior percepção desta, em conformidade com a ascensão funcional do auditor de contato do respondente.

A competência “capacitação e desenvolvimento profissional” foi percebida fortemente apenas pelos que tiveram contato com Gerentes e Sênior/Supervisor. Para Tan (1999) neste estágio da carreira, as funções essenciais destes profissionais incluem a supervisão de toda auditoria, de modo a se buscar padrões de qualidade e gestão do trabalho, o que pode guardar relação com o interesse pela busca ativa de qualificação e aprimoramento profissional.

Além disso, nota-se que, comparativamente à Tabela 5, algumas competências que não apareciam em destaque, passaram a ser evidenciadas como fortemente percebidas pelos respondentes, quando desta divisão. Este é o caso das competências: “argumentação”; “lidar com pressão em situações tensas”; “liderança”; “resolução de problemas, conflitos e negociação”; “comunicação”; “foco no cliente”; e, “relacionamento interpessoal”; fortemente percebidas, exclusivamente, pelos respondentes que tiveram contato com o Auditor Sócio.

Estas três últimas competências também foram evidenciadas no trabalho de Tan (1999) como essenciais para o profissional que ocupa a função de Auditor Sócio, que segundo o autor, neste estágio da carreira, tem como uma das responsabilidades fundamentais a busca e atendimento da clientela da firma de auditoria. Assim, para o cumprimento desta tarefa são características importantes para o auditor, entre outras, comunicar-se com efetividade, relacionar-se bem com as pessoas de contato profissional e ter conhecimento amplo dos negócios dos clientes, de modo que possa garantir a qualidade dos serviços de auditoria oferecidos a estes.

Outros estudos apontam a relevância das competências percebidas pelo grupo que teve contato com o Auditor Sócio. Similarmente as competências “resolução de problemas, conflitos e negociação” e “comunicação” são destacadas por pesquisas de órgãos internacionais (PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004), especialistas (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU; SEARFOSS, 2004) e estudantes iniciantes na carreira de auditoria (FRECKA; RECKERS, 2010). Salienta-se que a competência “liderança” também foi apontada como relevante para a profissão de auditor no estudo de Abdolmohammadi, Shanteau e Searfoss (2004).

Outras competências classificadas na Tabela 6, relativamente aos respondentes que tiveram contato com auditores Sócios e Gerentes, como “autoconfiança”, “lealdade”, “maturidade e responsabilidade” e “trabalho em equipe”, denotam que, na percepção destes, auditores em estágios mais altos da carreira transparecem convicção da capacidade de realizar suas tarefas e aparentam postura sincera, honesta e leal à firma de auditoria para a qual prestam serviço.

No estudo de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), a competência “autoconfiança” também é indicada como relevante para a profissão do auditor. Contudo, ao contrário do encontrado neste estudo, a competência “trabalho em equipe”, foi identificada no trabalho de Tan (1999) como mais importante para auditores que ocupam a função de *Trainee*/Assistente e Sênior/Supervisor, do que para Auditores Sócios.

Em sentido oposto ao da Tabela 6, na Tabela 7 pode-se verificar as competências mais fracamente percebidas pelos respondentes (com média igual ou inferior a 3). Observa-se que não houve no grupo geral (média geral) nenhuma competência classificada anteriormente (Tabela 5), ou seja, com média igual ou inferior a 3.

Tabela 7. Competências comportamentais menos percebidas em função do auditor de contato dos respondentes

Competências Comportamentais	Auditor de contato					Média Geral
	Sócio	Gerente	Sênior/Supervisor	Pleno/Semi-Sênior	Trainee/Assistente	
Criação e inovação	3	-	-	-	-	-
Empreendedorismo	2	2,78	-	-	-	-
Flexibilidade	-	-	2,83	2,94	-	-
Foco no cliente	-	-	2,92	-	-	-
Lidar com pressão e situações tensas	-	-	-	-	3	-
Liderança	-	-	-	-	2,3	-
Pensamento crítico	-	-	2,83	-	2,7	-
Pro atividade dinamismo	2,75	-	-	-	-	-
Relacionamento interpessoal	-	-	-	-	2,3	-

Pelos dados contidos na Tabela 7 observa-se entre as competências classificadas como fracamente percebidas pelos respondentes o “empreendedorismo”, a “criação e inovação” e a “pro atividade e dinamismo”. A primeira foi classificada como fracamente percebida pelos respondentes que tiveram contato com Auditores Sócio e Gerente, e, as outras duas, exclusivamente pelos respondentes que tiveram contato com o Auditor Sócio.

A baixa percepção destas competências pode denotar que, na opinião dos respondentes, o auditor neste estágio, não demonstra preocupação em buscar soluções para problemas apresentados pela empresa auditada antes que estes se estabeleçam. Além disso, não se dispõe a colocar em prática soluções que possam ser utilizadas no desenvolvimento do serviço de auditoria e que contribuam para melhorias na empresa auditada. Este comportamento pode resultar, por vezes, em uma atuação excessivamente conservadora e conformista diante dos problemas apresentados pela entidade auditada.

A competência “flexibilidade”, de menor percepção pelo grupo geral (Tabela 5), contudo acima da média 3, nessa segregação (Tabela 7) é classificada como fracamente percebida, apenas pelos grupos que tiveram contato com o Auditor Sênior/Supervisor e

Pleno/Semi-Sênior. Uma das explicações que podem auxiliar na compreensão deste resultado é a natureza do contato estabelecido entre auditado/auditor. Um Auditor *Trainee*/Assistente, por exemplo, comumente não trata de assuntos que necessitem tomada de decisão de revisão/modificação de procedimentos/processos, não existindo, assim, um contato que coloque à prova sua capacidade de flexibilidade.

Por outro lado, os respondentes que tiveram contato com Auditor *Trainee*/Assistente classificaram como fracamente percebida três competências: “relacionamento interpessoal”; “lidar com pressão em situações tensas”; e, “liderança”, sugerindo que, na sua percepção, estes profissionais possuem baixa capacidade de interagir com as pessoas de forma empática e respeitosa em situações adversas (de conflito), de modo a manter o ambiente cordial na realização da auditoria. Ainda é possível indicar que na percepção dos respondentes, esses auditores demonstram apenas média capacidade de compreender e responder às situações de tensão durante a realização da auditoria, e, ainda, de rever sua postura mediante situações e fatos que venham de encontro a sua opinião (revisão e análise de opiniões contrárias às suas).

Além disto, a baixa percepção da competência “liderança” sugere que, na percepção dos respondentes, o Auditor *Trainee*/Assistente demonstra baixa capacidade de orientar os auditados e os auditores da sua equipe de trabalho a conduzir os trabalhos de auditoria, de apoiar e motivar as pessoas ao seu redor, de resolver conflitos, negociar e tomar decisões. Em conformidade com os resultados obtidos nesta pesquisa, observa-se também no trabalho de Tan (1999) a atribuição de menor importância desta competência no nível *Trainee*/Assistente em relação aos outros níveis da carreira do auditor.

Este resultado vai ao encontro da afirmação feita por Tan e Libby (1997 *apud* TAN, 1999) em seu estudo, de que o principal determinante de um bom desempenho do auditor no estágio inicial da carreira é o conhecimento técnico, pois os trabalhos desenvolvidos nesta fase são mais estruturados, não necessitando a utilização de competências como a comunicação e o relacionamento interpessoal, por exemplo.

A competência “pensamento crítico” foi classificada como fracamente percebida pelos Auditores Sênior/Supervisor e *Trainee*/Assistente, sugerindo que estes não possuem muita habilidade para interpretação e avaliação das observações, comunicações, informações e argumentações relacionadas aos serviços de auditoria.

Observa-se, ainda, que, os respondentes que tiveram contato com o Auditor Sênior/Supervisor classificaram também como fracamente percebida a competência “foco no cliente”, sugerindo que o profissional que exerce esta função não demonstra compreender as necessidades dos auditados, não realizando atendimento personalizado à empresa auditada, e nem apresenta propostas de soluções de forma tempestiva. Similarmente a este resultado, o estudo de Tan (1999) apontou competências relacionadas ao conhecimento sobre o cliente, como mais relevantes para o Auditor Sócio, do que para qualquer outro enquadramento funcional.

Importante verificar que algumas competências classificadas como fortemente percebidas pelo grupo de respondentes que tiveram contato com o Auditor Sócio (Tabela 6) foram classificadas como fracamente percebidas pelo grupo de respondentes que tiveram contato com o Auditor *Trainee*/Assistente (Tabela 7). Fazem parte destas competências, a “liderança”, “relacionamento interpessoal” e “lidar com pressão em situações tensas”, sugerindo que profissionais mais experientes, como é o caso do Auditor Sócio, possuem algumas competências comportamentais mais desenvolvidas que profissionais com menor experiência, que é o caso do Auditor *Trainee*/Assistente.

A diferença entre a percepção destas competências é passiva de compreensão. No primeiro caso, o auditor em início de carreira, Auditor *Trainee*/Assistente, está na fase de exercer o papel de liderado e não de líder, não sendo esta uma competência de alta expressividade nesta fase. Todavia, há que se perceber que esta competência lhe será requisitada no desenvolvimento/andamento de sua carreira. Já no segundo e terceiro caso, as competências fortemente percebidas em profissionais com maior nível de experiência, deriva potencialmente de sua experiência profissional em estabelecer um relacionamento interpessoal harmonioso, uma maior habilidade para lidar com situações adversas, como a resolução de conflitos durante a realização dos serviços de auditoria, demonstrando, assim, a capacidade de manter o ambiente de trabalho mais cordial para auditores e auditados.

Para uma melhor visualização da evolução de algumas competências estudadas nesta pesquisa conforme as funções exercidas pelo auditor, estas são apresentadas no Gráfico 1. As competências evidenciadas no Gráfico 1 são: “comunicação”; “lidar com pressão e situações tensas”; “liderança”; “maturidade e responsabilidade”; e, “trabalho em equipe”. Estas foram selecionadas devido a sua relação positiva com o enquadramento funcional do auditor de contato dos respondentes, ou seja, à medida que esse aumenta, a percepção dos respondentes sobre a competência também aumenta.

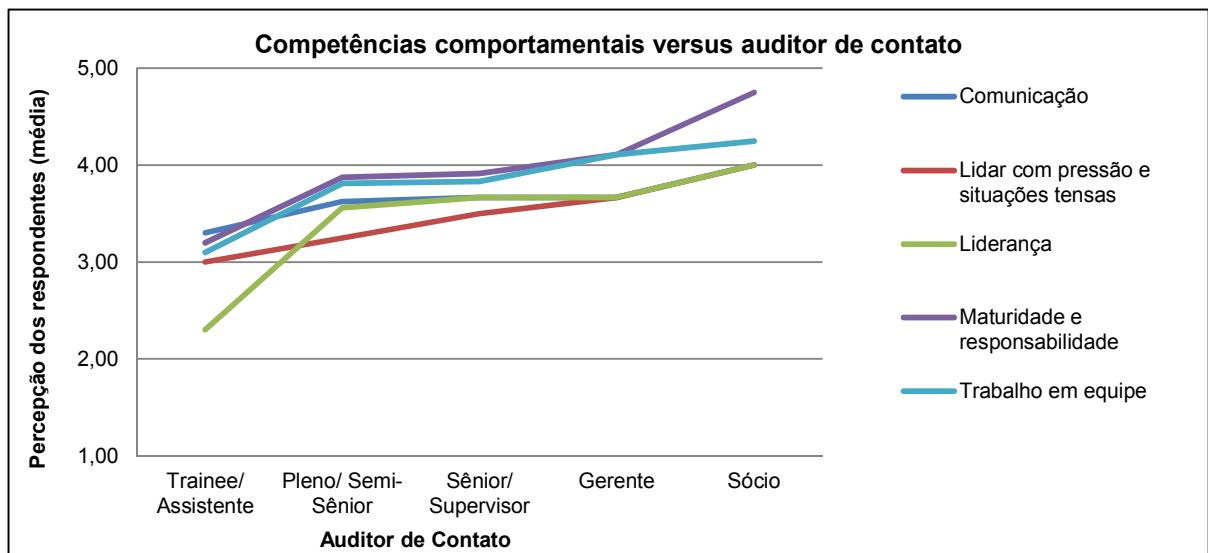


Gráfico 1. Competências comportamentais relacionadas positivamente com o enquadramento funcional do auditor

Similarmente a este estudo, a pesquisa de Tan (1999) também aponta as competências “comunicação” e “liderança” como mais expressivas quando os auditores exercem a função de Sênior/Supervisor, Gerente ou Sócio, por exemplo. No caso da competência “trabalho em equipe”, ao contrário dos resultados de Tan (1999), que a sugere como mais importante para os níveis *Trainee*/Assistente e Sênior/Supervisor; apresenta nesta pesquisa maior percepção dos respondentes que tiveram contato com auditores de cargos mais elevados.

Observa-se também uma maior percepção das competências comportamentais quando o auditor de contato do respondente é o Auditor Sócio, sugerindo que profissionais com grau mais elevado de experiência, possuem competências comportamentais mais desenvolvidas, na percepção dos respondentes. Ademais, através dos resultados apresentados no decorrer da pesquisa, tornou-se evidente que a percepção dos respondentes varia conforme o enquadramento funcional do auditor que tiveram contato.

Em geral, os resultados encontrados na pesquisa confirmam a afirmação de Tan (1999), de que as competências associadas ao bom desempenho do auditor de acordo com o seu enquadramento funcional não são estáticas e variam entre os níveis organizacionais. Para

Tan, competências consideradas importantes em profissionais iniciantes são consideradas menos importantes para profissionais que estão em níveis mais altos. Um exemplo é a liderança, não considerada tão essencial para profissionais que estão iniciando a carreira de auditor, uma vez que estão na fase de serem liderados e não de liderar, como discutido anteriormente. Todavia, em algum momento de sua carreira esta competência lhe irá ser exigida.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A presente pesquisa foi norteada pela investigação das competências comportamentais previstas na literatura como necessárias à maximização da eficiência e eficácia dos trabalhos realizados pelas firmas de auditoria independente. O que difere este trabalho dos estudos anteriormente divulgados, é que se abordou a investigação da percepção dos auditados em relação às competências comportamentais do auditor contábil independente.

Nos estudos anteriores sobre o assunto, observa-se a predominância de investigações que mesclam competências técnicas e comportamentais (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992; TAN, 1999; ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU; SEARFOSS, 2004; PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004; CARDOSO, 2006; CARMONA; PEREIRA; SANTOS, 2010; FRECKA; RECKERS, 2010). Reforçando a importância desta pesquisa realizada, foi encontrado apenas um estudo que trata exclusivamente das competências comportamentais do auditor (ALBERTON, 2002).

Evidenciou-se no estudo, que todas as competências pesquisadas foram percebidas pelos respondentes com média superior a 3 (escala 1-5), classificadas com escore entre média (mediana 3) e alta percepção (mediana 4), exceto para “ambição” (mediana 5). Destacam-se também os extremos, constando que a percepção das competências variou entre 4,33, para “ambição”, e 3,02, para a “flexibilidade”, considerando-se a média.

Outra revelação expressiva surgiu da divisão dos respondentes em grupos, dada em função do enquadramento funcional do auditor que estes tiveram contato. Observou-se representativa variação entre as competências classificadas como fortemente e fracamente percebidas nesta fase, confirmando as expectativas da pesquisa de que profissionais mais experientes (Auditor Sócio ou Gerente, por exemplo) teriam suas competências comportamentais mais desenvolvidas (uma percepção próxima a 5, dentro da escala proposta) que os profissionais que estão iniciando a carreira de auditoria (Auditores *Trainee*/Assistente ou Pleno/Semi-Sênior, por exemplo) e se encontram em processo de desenvolvimento e aprimoramento destas competências (uma percepção próxima a 3, dentro da escala proposta).

Em linha com as expectativas de pesquisa, observou-se que as competências “liderança”, “relacionamento interpessoal” e “lidar com pressão em situações tensas” foram classificadas como fortemente percebidas pelo grupo de respondentes que tiveram contato com profissionais mais experientes e fracamente percebidas por aqueles que tiveram contato com auditores menos experientes, sugerindo que profissionais mais experientes têm algumas competências comportamentais mais desenvolvidas que profissionais com menor experiência.

Reforçando esta afirmação, a pesquisa ainda revelou que, no caso das competências “comunicação”, “lidar com pressão e situações tensas”, “liderança”, “maturidade e responsabilidade” e “trabalho em equipe”, os escores aumentavam de acordo com o enquadramento funcional do auditor (Auditor *Trainee*/Assistente menor que Auditor Pleno/Semi-Sênior, por sua vez, menor que Auditor Sênior/Supervisor, e, assim, sucessivamente), o que confirma a afirmação de Tan (1999), que as competências do auditor não são estáticas e mudam de acordo com a função exercida por este.

Similarmente ao encontrado neste estudo, as competências “comunicação” (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU; SEARFOSS, 2004; FRECKA; RECKERS, 2010; PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004; TAN, 1999); “resolução de problemas, conflitos e negociação” (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU; SEARFOSS, 2004; FRECKA; RECKERS, 2010; PALMER; ZIEGENFUSS; PINSKER, 2004); “foco no cliente”; “autoconfiança” (ABDOLMOHAMMADI; SHANTEAU, 1992); e, “relacionamento interpessoal” (TAN, 1999), mais percebidas quando o contato do respondente foi o auditor Sócio ou Gerente, conforme apontado em pesquisas anteriores. E ainda, comparável aos resultados de Tan (1999), a “comunicação” e a “liderança” receberam melhores classificações de percepção quando o auditor de contato do respondente enquadrava-se em níveis mais altos da carreira do auditor, como auditores Sênior/Supervisor, Gerente ou Sócio, por exemplo.

Cabe lembrar que a evolução das competências do auditor é avaliada constantemente, como mencionado por Almeida (2010) e Alberton (2002), geralmente por seus superiores. Esta avaliação tem como objetivo verificar o progresso de cada profissional e são consideradas tanto para promoção como para aconselhamento, treinamento ou até mesmo para demissões. Assim, é fundamental para as firmas de auditoria mecanismos que ofereçam possibilidade de gerenciar individual e coletivamente a evolução dos seus auditores, de maneira tempestiva (no tempo em que ocorrem os problemas ou desvios) e pontual (sobre as competências que estão insuficientes), proporcionando um *feedback* ao auditor, e possibilitando, desta forma, melhorias no seu desempenho.

Através da realização desta pesquisa, uma sugestão para firmas de auditoria seria a implantação da avaliação de desempenho 360°, caso ainda não seja utilizada, no sentido que as mesmas possam verificar se as competências comportamentais exigidas no processo de seleção dos auditores e aperfeiçoadas nos cursos de capacitação são percebidas por seus clientes (auditados). Assim sendo, além de contratarem auditores que apresentem o perfil por elas desejado, continuariam a trabalhar em sua capacitação, não só avaliando os profissionais internamente, de maneira direta por seus superiores, mas, também externamente, numa perspectiva independente, ou seja, relação direta auditor/auditado, focando na relação da qualidade do serviço ao cliente.

Nota-se, também, que as mudanças constantes no ambiente da auditoria, exigem novas competências destes profissionais. Além das competências técnicas, o desenvolvimento das competências comportamentais vem a reforçar habilidades de comunicação, relacionamento profissional e a capacidade de assimilar constantemente novos conhecimentos.

Por fim, ressalta-se que, pela incipiência do tema, fez-se mister a realização de um estudo exploratório, para os primeiros contatos com este; mas como evolução científica natural, futuros trabalhos podem investigar aspectos mais aprofundados, de maneira descritiva, estabelecendo relações entre os dados e informações que o presente estudo evidenciou. Contudo, os resultados apresentados, derivados da natureza exploratória da pesquisa, limitam-se apenas à percepção dos respondentes deste estudo, sendo recomendável que novas pesquisas aprofundem e avancem o que foi trabalhado, para que se busque a legitimação e comparação dos resultados aqui apresentados.

REFERÊNCIAS

- ABDOLMOHAMMADI, M.J.; SHANTEAU, J. Personal attributes of expert auditors. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 53, n. 2, p. 158-172, 1992.
- _____; _____; SEARFOSS, D.G. An investigation of the attributes of top industry audit specialists. **Behavioral Research in Accounting**, v. 16, p. 1-17, 2004.

- ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Centro Tecnológico, Florianópolis, 2002.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARDOSO, R.L. **Competências do contador: um estudo empírico**. 2006. 151 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03042007-100732/>. Acesso em: 12 jun. 2010.
- _____; RICCIO, E.L.; ALBUQUERQUE, L.G. Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 44, n. 4, p. 365-379, out./dez. 2009.
- CARMONA, E.; PEREIRA, A.C.; SANTOS, M.R. A lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 63-74, jan./abr. 2010.
- DAVIES, M.; ASTON, J. **Auditing fundamentals**. New Jersey: Prentice Hall, 2010.
- FRECKA, T.J.; RECKERS, P.M.J. Rekindling the debate what's right and what's wrong with masters of accountancy programs the staff auditor's perspective. **Issues in Accounting Education**, v. 25, n. 2, p. 215–226, 2010.
- JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.
- LEME, R. **Aplicação prática de gestão de pessoas por competências: mapeamento, treinamento, seleção, avaliação e mensuração de resultados de treinamento**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PALMER, K.N.; ZIEGENFUSS, D.E.; PINSKER, R.E. International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: evidence from recent competency studies. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 7, p. 889-896, 2004.
- RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I.M.(org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- TAN, H.-T. Organizational levels and perceived importance of attributes for superior audit performance. **Abacus**, v. 35, n. 1, p. 77-90, 1999.