

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

GISLEISE NOGUEIRA DE AGUIAR

AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS ÀS COMPETÊNCIAS
DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS APÓS O PROJETO SPED

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

São Paulo

2012

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

GISLEISE NOGUEIRA DE AGUIAR

AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS ÀS COMPETÊNCIAS
DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS APÓS O PROJETO SPED

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale.

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

São Paulo

2012

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale
Orientador – PUC/SP

Livre Docente Prof. Dr. José Carlos Marion
PUC-SP

Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil
UFPR-PR

Dedico este trabalho à minha filha Sophia,
aos meus pais Joselina e Guilherme,
ao meu esposo Caio e a todos os amigos e familiares
que contribuíram para realização desta conquista.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todos os momentos em minha vida.

Ao meu esposo Caio e à minha filha Sophia pelo incomensurável apoio, incentivo, companheirismo e amor durante toda realização desta dissertação.

Ao meu orientador Napoleão Galeale, pelo esforço, apoio e pela maneira atenciosa de criticar e contribuir com sugestões e ideias para a concretização deste trabalho, além de compartilhar seus conhecimentos.

Aos professores da banca examinadora Dr. Antônio de Loureiro Gil e Livre Docente José Carlos Marion cujas sugestões contribuíram para o aperfeiçoamento deste trabalho.

À coordenação do curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pelo incentivo.

Aos professores do curso de mestrado que colaboraram para a realização desta dissertação.

Aos colegas do curso de mestrado, pelos momentos de convivência, cooperação mútua, troca de informação e conhecimentos.

Aos líderes de projetos SPED, que se dispuseram a responder os questionamentos e contribuíram com esta pesquisa através das suas percepções sobre o projeto SPED.

Na impossibilidade de nominar a todos, agradeço àqueles, que de alguma forma, contribuíram para o cumprimento de mais essa etapa importante.

RESUMO

O mercado globalizado tem convidado os profissionais de diversas áreas a evoluir de forma idêntica à velocidade da tecnologia e da nova economia. Essas alterações certamente resultarão em mudanças de paradigma, alterações das competências e de imagem perante as organizações, para os profissionais da contabilidade. Como propulsor desse novo cenário, o Governo brasileiro desenvolveu o Sistema de Escrituração Digital (SPED), cujo principal objetivo é substituir os procedimentos contábeis e fiscais das empresas por controles digitais, com o intuito de aperfeiçoar a gestão da arrecadação. Nesse contexto, o profissional contábil deverá redirecionar suas atividades apoiando-se no que há de mais avançado em tecnologia e desempenhar o papel de integrador das informações. O presente estudo teve como objetivo avaliar os impactos gerados às competências dos profissionais contábeis após o projeto SPED, na percepção de especialistas da área. Como metodologia utilizou-se da pesquisa de campo, realizada com 17 líderes do projeto SPED, sendo todos profissionais da área contábil. A pesquisa evidencia que ainda há um dispêndio de tempo desses profissionais com a geração de informes fiscais e contábeis. No entanto, existem expectativas de redução desse tempo com a evolução do projeto SPED, assim como prover maior disponibilidade do profissional para estudo e desenvolvimento de novas competências. Além disso, a pesquisa salienta possíveis alterações na imagem do profissional exercendo a sua função real no mundo digital, que é contribuir para melhoria da sociedade como todo.

Palavras-chave: 1. SPED; 2. Sistema de Escrituração Digital; 3. Competências dos Profissionais Contábeis e Evolução do Profissional Contábil.

ABSTRAT

The global market has invited professionals from diverse fields to evolve similarly to the speed of technology and the new economy. These changes will certainly result in paradigm shifts, changes in skills and image in organizations, for accounting professionals. As buster for the new scenario, the Brazilian government has developed the Digital Bookkeeping Public System (SPED), whose main goal is to replace the accounting and fiscal procedures of the companies for digital controls in order to improve the management of the levy. In this context, the professional accounting should redirect its activities relying on what is most advanced in technology and act as an integrator of information. This study aimed to assess the impacts to obtain the skills of accounting after the project realization by SPED specialists. The methodology we used field survey, conducted with 17 project leaders SPED, and all accounting professionals. The survey shows that there is still a waste of time these professionals with the generation of tax and accounting reports, however there are expectations of reduction of the time with the evolution of the project SPED, and as well as providing greater availability of professional study and development of new skills. In addition, the research highlights possible changes to the image of the professional performing its actual function in the digital world, which is contributing to improving society as a whole.

Keywords: 1.SPED; 2. System of Digital Bookkeeping; 3.Accounting and Skills for Professional Development of Professional Accounting

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Vértices do Projeto.....	32
Figura 2 – Demonstração do Processo Macro do EFD.....	42
Figura 3 – C.H.A (Conhecimento, Habilidades e Atitudes)	56
Figura 4 – Representação do Modelo do <i>Iceberg</i> de Competências.....	57
Figura 5 – Competência como fonte de valor para o indivíduo e a para a organização.....	58
Figura 6 – Interações dos Componentes da <i>Performance</i> do Trabalho e Níveis de Competências.....	62
Figura 7 – Comparativo entre o número de funcionários dedicados às obrigações acessórias X Faturamento Anual X Número de Empregados das Empresas Pesquisadas.....	92

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Caraterísticas do Subprojeto NF-e.....	37
Quadro 2 – Estatística do SPED Contábil 2011.....	39
Quadro 3 – Blocos do EFD ICMS/IPI.....	42
Quadro 4 – Competências para o Profissional	58
Quadro 5 – O Modelo KSAO.....	63
Quadro 6 – Dimensões X Áreas de Competências.....	65
Quadro 7 – Estudos das Funções (Atividades) de Contadores.....	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Amostragem	85
Tabela 2 – Gênero	87
Tabela 3 – Formação Profissional	87
Tabela 4 – Nível de Escolaridade.....	87
Tabela 5 – Cargo dos Entrevistados.....	88
Tabela 6 – Tempo de Cargo dos Entrevistados.....	88
Tabela 7 – Tempo de Empresa dos Entrevistados.....	89
Tabela 8 – N. de Funcionários das Organizações.....	89
Tabela 9 – Ramo da Empresa.....	89
Tabela 10 – Faturamento Anual.....	90
Tabela 11 – Projetos SPED Implantados.....	92
Tabela 12 – Horas Dedicadas às Obrigações Acessórias.....	93
Tabela 13 – Competências Técnicas e Organizacionais por Área	95
Tabela 14 – Competências Comportamentais Essenciais aos Profissionais Contábeis..	97
Tabela 15 – Percepção sobre a Conduta Ética dos Profissionais Contábeis.....	100
Tabela 16 – Percepção sobre o Comportamento dos Profissionais Contábeis.....	102
Tabela 17 – Percepção sobre a Imagem do Contador diante da Organização.....	104
Tabela 18 – Percepção sobre a Imagem do Contador diante da Sociedade.....	106
Tabela 19 – Novo Perfil do Profissional Contábil pós-SPED.....	107

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Número de Funcionários na Área Contábil e Fiscal.....	91
------------------	---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Autoridade Certificadora
AR	Autoridades de Registro
CEPC	Código de Ética do Profissional Contábil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>
ECD	Escrituração Contábil Digital
e-GOV	Governo Eletrônico
ENAT	Encontro Nacional das Administradoras Tributárias
EDF	Escrituração Fiscal Digital
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
IFAC	<i>Internacional Federation of Accountants</i>
IASB	<i>Internacional Accounting Standard Board</i>
IBTA	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ITI	Instituto Nacional de Tecnologia da Informação
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PVA	Programa Validador e Assinador
SCM	<i>Supply Chain Management</i>
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	15
1.1.	Questão de Pesquisa.....	17
1.2.	Hipótese	18
1.3.	Objetivos da Pesquisa	18
1.4.	Justificativa e Contribuição do Estudo	19
1.5.	Estrutura do Trabalho	20
CAPÍTULO II.....		22
2.	O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED): FATOR IMPACTANTE PARA EVOLUÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL	22
2.1.	Breve Histórico e Conceituação.....	22
2.2.	Benefícios e Desafios na Implantação do SPED	26
2.3.	Premissa do Projeto: Certificação Digital.....	28
2.4.	Vértices do Projeto.....	32
2.4.1.	Nota Fiscal Eletrônica.....	33
2.4.2.	SPED Contábil.....	37
2.4.3.	SPED Fiscal	40
2.5.	Evolução do Profissional Contábil: Construção da sua imagem	44
2.5.1.	<i>Breve apresentação da evolução contábil</i>	44
2.5.2.	O Desenvolvimento da Profissão Contábil.....	49
2.6.	Considerações	51
CAPÍTULO III		53
3.	COMPETÊNCIAS E SEUS RELACIONAMENTOS	53
3.1.	Contextualização.....	53
3.2.	Introdução ao Conceito de Competência	53
3.3.	Desenvolvimento da Competência	55
3.4.	Modelos de Competências	59
3.4.1.	Modelo Genérico	62
3.5.	Dimensões das Competências.....	63
3.6.	Áreas das Competências	65
3.6.1.	Competências Funcionais (Técnicas)	66
3.6.2.	Competências Organizacionais	67

3.6.3.	Competência Comportamental.....	68
3.6.4.	Gestão por Competência.....	69
3.7.	Funções dos Profissionais Contábeis.....	70
3.8.	Estudos sobre Competências dos Profissionais Contábeis.....	74
3.9.	Considerações.....	77
CAPÍTULO IV.....		78
4.	METODOLOGIA DA PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA: APRESENTAÇÃO DE DADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS.....	78
4.1.	Método da Pesquisa.....	78
4.2.	Caraterística da Pesquisa.....	79
4.3.	Variáveis Estudadas.....	80
4.4.	Coleta de Dados.....	83
4.4.1.	<i>População e Amostra</i>	83
4.4.2.	Instrumentos e Coleta de Dados.....	83
4.4.3.	O questionário.....	84
4.4.4.	Estratégia de coleta de dados.....	84
4.4.5.	Tratamento dos dados.....	86
4.5.	Apresentações dos Dados das Empresas.....	86
4.5.1.	Perfil dos Entrevistados.....	86
4.5.2.	Perfil do Projeto SPED nas Organizações.....	91
4.6.	Análises dos Dados.....	93
4.6.1.	Avaliação do tempo despendido com as obrigações acessórias.....	93
4.6.2.	Percepção das Competências Técnicas e Organizacionais após SPED.....	94
4.6.3.	Percepção das Competências Comportamentais após SPED.....	96
4.6.4.	A Conduta Ética do Profissional Contábil após SPED.....	98
4.6.5.	Comportamento do Profissional Contábil após SPED.....	101
4.6.6.	Imagem do Profissional Contábil após SPED na Organização.....	103
4.6.7.	Imagem do Profissional Contábil após SPED na Sociedade.....	105
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....		109
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		113
APÊNDICE I.....		118
IMPACTOS GERADOS PELO SPED AO PROFISSIONAL CONTÁBIL ...		120

CAPÍTULO I

1. INTRODUÇÃO

Os efeitos da globalização, as constantes alterações na economia mundial e o crescente avanço tecnológico têm influenciado diretamente no desenvolvimento de novas competências aos profissionais de todas as áreas. Para os profissionais contábeis não foi diferente, a atualização e adequação às novas competências são eminentes e decisivas para sua atuação na gestão das empresas.

Com advento tecnológico, surgiram novas ferramentas para gestão empresarial como ERP (*Enterprise Resource Planning*), SCM (*Supply Chain Management*) e CRM (*Customer Relationship Management*), sistemas de suporte à decisão, entre outros e que estão direta ou indiretamente relacionados às operações realizadas por profissionais contábeis.

Nesse cenário, essas organizações estão exigindo dos profissionais contábeis novas competências e habilidades, que estão embasadas em conhecimento de tecnologia, normas e técnicas contábeis e visão estratégica e integrada do negócio.

Aproveitando esse momento de evolução em termos tecnológicos e de gestão, o Governo Brasileiro utiliza-se da experiência de Governos Eletrônicos de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México; também entrou na era digital com o SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. Esse sistema foi instituído pelo Governo brasileiro e faz parte do PAC – Programa de Aceleração do Crescimento; tem como objetivo a melhoria do controle de processos e apoio ao fisco, ainda permite maior rapidez de acesso às informações dos contribuintes, tendo uma fiscalização mais efetiva das operações, com o cruzamento de dados de auditoria eletrônica (RECEITA, 2011).

Para adequação a esse projeto, as empresas brasileiras tiveram que investir valores vultosos em tecnologia e revisão de processos para gerar as informações contábeis e fiscais seguras conforme especificação técnica.

No suporte para essas mudanças, os profissionais de contabilidade tiveram um papel crucial, inicialmente através do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), entidade que atua como colaboradora na elaboração das especificações técnicas aplicáveis, assim como divulgadores e participantes ativos na condução desse projeto no âmbito das organizações.

Conforme Receita (2011), o projeto SPED teve início com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e NF-e. Atualmente, está em

produção o projeto EFD-PIS/COFINS e FCONT e em estudo CT-e, e-Lalur, EFD-Social e Central de Balanços.

Em resumo, essa gama de informes fiscais compreende todas as operações das empresas relacionadas a documentos fiscais: notas fiscais, comprovantes de pagamento/recebimentos, controles de estoque, movimentos contábeis, apuração de impostos, entre outros; ou seja, o resultado dos fatos contábeis e fiscais realizados por uma organização.

Essa breve explanação da abrangência dessa legislação legitima a complexidade de informações abrangidas por esses informes e exige dos profissionais contábeis a visão de forma integrada de todas as informações geradas pelas empresas, assim como conhecimento de tecnologias disponibilizadas pelas organizações a fim de encaminhar informações concisas e seguras aos órgãos fiscalizadores.

Como é possível observar, a Contabilidade é uma das áreas mais impactadas por todas essas mudanças geradas pelo projeto SPED e suas exigências tecnológicas, assim os profissionais que não a dominam podem sofrer a pena de não conseguirem desempenhar suas funções contábeis. Em alguns casos, não cabe ao profissional contábil ser um mero usuário da TI, mas sim, conhecer questões relacionadas a TI, sistemas de informações das organizações e participar ativamente da implantação do SPED.

Outra consideração relevante é que os contadores estão sendo cada vez mais solicitados à capacitação, a fim de fazer frente às demandas por profissionais qualificados. Preocupados com essa questão, são atuantes os organismos internacionais de contabilidade como *IFAC – International Federation of Accountants* e o *IASB – International Accounting Standard Board*, que representam os interesses dos profissionais envolvidos no exercício da Contabilidade e, constantemente, emitem guias de orientações sobre as dificuldades do exercício contábil, ética e educação.

Vale ressaltar que a crescente harmonização dos princípios contábeis internacionais induz à formação de profissional contábil com características similares em diferentes países. Entretanto, no caso brasileiro, não pode desconsiderar que a contabilidade tributária pode influenciar certos aspectos comportamentais e técnicos de contador.

Conforme expõe Iudícibus e Lopes (2002) “a Contabilidade perde grande parte do poder com a regulamentação e com a influência da legislação tributária”. Isso ainda ocorre devido ao grande volume de impostos e às constantes alterações na legislação tributária brasileira e, que podem prejudicar o efetivo uso da informação contábil.

O profissional contábil, muitas vezes, permanece dedicado quase que exclusivamente a gerar informações ao fisco devido aos vastos informes exigidos e acaba deixando de lado os demais usuários das suas informações. Talvez até por isso, ainda persiste a visão por parte da sociedade e das organizações de que o contabilista desempenha, apenas, atividades para gerar informações ao fisco.

Com o projeto SPED, esta exigência de mudanças de comportamento e desenvolvimento de novas habilidades apenas foi concretizada como uma exigência fiscal, sendo que a área da Contabilidade e profissionais contábeis deve estar devidamente integrada às demais áreas do negócio e proporcionar a geração de informações concisas e seguras por meio de sistemas de informações das organizações.

1.1. Questão de Pesquisa

É perceptível que as novas tecnologias da informação alteraram profundamente a sociedade atual e para as atividades exercidas pelos contabilistas não foi diferente. A internet, sistemas integrados, informes fiscais eletrônicos e a necessidade de rapidez na extração de informações gerenciais exigem desse profissional o estado constante de estudo, desenvolvimento e conhecimento das inovações tecnológicas.

Esta necessidade de aproximação rápida do profissional de contábil com soluções tecnológicas se faz cada vez mais necessária devido às novas exigências do mercado e acompanhamento da evolução das suas atividades.

O Decreto 6.022 de 22 de Janeiro de 2007, que institui o projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) do Governo Federal, é parte constituinte de uma das inovações tecnológicas que contém direta participação dos profissionais contábeis, fisco e as organizações.

Diante dessa inovação tecnológica, que se trata o SPED e o papel dos profissionais da contabilidade como gestor de informações neste projeto, neste trabalho de pesquisa, questiona-se: **Quais os impactos às competências dos profissionais contábeis após a implantação do SPED?**

1.2. Hipótese

Segundo Sampieri et al (2006 p. 121), hipóteses são diretrizes para uma pesquisa. As hipóteses indicam o que estar buscando ou tentando provar e se definem como tentativas de explicações do fenômeno pesquisado.

O autor enfatiza ainda que as hipóteses propõem tentativas de respostas às questões da pesquisa; a relação entre ambas é direta e íntima. Seguindo essa linha, discutem-se as competências a serem priorizadas e desenvolvidas pelos profissionais contábeis e a análise do comportamento ético desses profissionais. Para esses questionamentos são apresentadas as seguintes hipóteses:

- Hipótese 1: Os profissionais contábeis estimam uma redução de tempo dedicado às obrigações acessórias após o projeto SPED.
- Hipótese 2: Há alteração da conduta ética dos profissionais contábeis com o projeto SPED.

1.3. Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral deste trabalho consiste em compreender e descrever a influência na implantação do projeto SPED nas atividades da área Contábil das empresas, especificamente nas competências exigidas pelos profissionais contábeis, após a execução desse projeto. Os objetivos específicos a serem alcançados por este trabalho são:

- Investigar a possível redução do tempo dos profissionais contábeis dedicado às obrigações acessórias após o projeto SPED;
- Delinear as competências a serem desenvolvidas por área pelos profissionais em função do projeto SPED;
- Delinear as possíveis alterações relacionadas à conduta ética, após a implantação do projeto SPED.

1.4. Justificativa e Contribuição do Estudo

Historicamente, no Brasil, o profissional da área contábil era chamado de "guarda-livros". Watanabe (1996) comenta que esse profissional era considerado um agente auxiliar do comércio e estava sujeito às leis comerciais, ditadas pelo Código Comercial Brasileiro, que por sua vez, foi instituído pela Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, sancionada pelo Imperador Dom Pedro II.

Com o passar dos anos, este perfil do profissional contábil como “guarda-livros” e “agente do comércio” foi alterado e o envolvimento desse profissional passou a ser relacionado diretamente ao processo de gestão das organizações, agregando, desse modo, mais valor, além de melhorar sua imagem perante a sociedade.

Com esse novo cenário, o referido profissional contábil passou a ser mais participativo em trabalhos de naturezas estratégicas, alavancando a comunicação com os gestores operacionais, assim como melhorando a qualidade das informações para as tomadas de decisão.

Observa-se que a evolução tecnológica na área Contábil surgiu como fator decisivo e intenso para a exigência das mudanças desse perfil profissional. O conhecimento das inovações e aplicabilidade do mesmo nas suas atividades contábeis são fatores decisivos para crescimento do profissional contábil nas organizações.

Guerreiro (1989) cita a importância de observar que nas últimas décadas, o mundo e, particularmente o Brasil, viveram uma verdadeira revolução tecnológica da informática. Essa revolução criou condições técnicas e econômicas para a implementação nas empresas das mais avançadas soluções de processamento de dados.

As mudanças do perfil do profissional da área contábil são evidentes ao longo dos anos, entretanto, ainda é possível identificar dificuldades e resistência ao uso das novas tecnologias nas atividades contábeis. Esse tipo de posicionamento diante da evolução tecnológica contribui para manutenção do perfil do profissional contábil como “guarda-livros”, “agente de cobrança do governo” e, em alguns casos, para a desvalorização das atividades desses profissionais.

O conhecimento das inovações tecnológicas e atuação do profissional contábil, nas exigências fiscais/contábeis requeridas nas organizações, proporcionam ênfase às atividades contábeis, alterando o seu perfil como participante direto no crescimento das organizações e gerador de informações econômico-financeiras para tomada de decisão.

O Governo Federal Brasileiro é um dos grandes agentes impulsionador dessas mudanças para o profissional contábil. Por meio do Projeto SPED está desenvolvendo e exigindo das organizações informes fiscais/contábeis e detalhes de todas as operações administrativas, baseados no que há de mais avançado em tecnologia. A implantação dessa solução exigirá do profissional contábil a participação efetiva como gestor, usuário e consultor dessas novas ferramentas tecnológicas.

A aproximação do profissional contábil às novas inovações tecnológicas é fundamental para a sua evolução e valorização profissional. As novas exigências fiscais/contábeis, como o SPED, só aparecem para intensificar, exigir e alertar aos profissionais a necessidade de interação urgente destes com a tecnologia da informação.

A publicação de um trabalho que demonstre as competências e habilidades exigidas nas implantações do projeto SPED auxilia os profissionais na adaptação dessas mudanças e também os atualiza para as exigências do mercado de trabalho. Além disso, poderá servir como base de discussão junto às comunidades acadêmicas e profissionais.

1.5. Estrutura do Trabalho

A metodologia empregada é de natureza exploratória, pois tem como objetivo maior a familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito, com aprimoramento e descobertas baseadas na intuição (GIL, 2002, p.41).

A pesquisa teve a abordagem qualitativa, que comumente está baseada nos métodos de coleta de dados, sem medição numérica, com as descrições e as observações.

Conforme Oliveira (2011, p.80), o que predispõe a realização de uma pesquisa qualitativa é a busca de significado em experiência de vida e situações; pesquisas com características exploratórias, com objetivo de clarificar ou gerar conhecimento; pesquisas que busquem interpretar dados quantitativos obtidos; explicação de fenômenos complexos; e obtenção de conhecimento para elaboração de questionário.

Dessa forma, este trabalho iniciou-se com uma revisão da literatura, por meio de pesquisa bibliográfica documental, matérias publicadas em livros, revistas, dicionários especializados, teses, dissertações em meio eletrônicos, que estão relacionadas ao tema com o intuito de dar sustentação teórica para a pesquisa de campo.

Em seguida, foi realizada coleta de dados, que se baseou em métodos qualitativos e utilizou o instrumento Questionário, que é definido por Severino (2007, p. 122) como “técnica de coleta de informações diretamente solicitadas aos sujeitos pesquisados. Trata-se, portanto, de uma interação entre pesquisador e pesquisado. O pesquisador visa aprender o que os sujeitos pensam, sabem, representam, fazem e argumentam.”.

O estudo foi estruturado visando a uma distribuição, de maneira a facilitar o entendimento e a apresentação, e foi delimitado como a introdução, explanação sobre o projeto SPED, análise de estudos sobre competências, desenvolvimento de pesquisa, análise de resultados e conclusão.

No capítulo I, desenvolve-se a introdução, que contextualiza o trabalho, apresenta a caracterização do problema, a questão orientadora da pesquisa, os objetivos e as justificativas do estudo.

No capítulo II, é apresentado o embasamento teórico sobre o Projeto SPED, por meio de revisão bibliográfica com destaque à abrangência, aos objetivos e às particularidades, assim como, à sua relevância no contexto das organizações. Esse capítulo também tem o propósito de demonstrar a evolução da Contabilidade e o desenvolvimento da profissão a fim de evidenciar a influência da legislação tributária no seu desenvolvimento.

No capítulo III, será complementada a revisão bibliográfica acerca de competências, principalmente com o foco nas pesquisas nacionais e internacionais relacionadas aos profissionais contábeis.

Finalmente, no IV capítulo, será apresentada a metodologia e pesquisa desenvolvida – estudo de caso, incluindo o instrumento de coleta de dados, apresentação de dados e análise de resultados.

A conclusão tem por finalidade esclarecer se o estudo alcançou seus objetivos propostos com a comprovação das hipóteses e respostas à questão problema e abordagem das limitações e das recomendações futuras de pesquisa sobre o tema.

CAPÍTULO II

2. O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED): FATOR IMPACTANTE PARA EVOLUÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL

Este capítulo apresenta o SPED, estruturado nas seguintes seções: Breve histórico e conceituação do projeto SPED, em seguida os benefícios e desafios na implantação do SPED com destaque da premissa do projeto: certificação digital e vértices do projeto. Apresenta também a evolução da contabilidade e do profissional contábil a fim de evidenciar a construção da imagem desse profissional ao longo da história e o seu desenvolvimento.

2.1. Breve Histórico e Conceituação

O sistema de tributação brasileira é um dos mais complexos do mundo. O desequilíbrio das finanças públicas, decorrente do aumento contínuo dos gastos sem a contrapartida da receita, é um fator determinante para o baixo índice de crescimento da economia, além de limitar o investimento público.

Conforme ressalta Bergamini Júnior (2001), as autoridades econômicas brasileiras, ao estabelecer medidas para melhorar o desempenho dos governos, acabaram por priorizar o equilíbrio das contas, com o enfoque na arrecadação tributária; ou seja, para manter equilíbrio fiscal da receita e gastos públicos, o governo brasileiro utiliza-se de aumentos sistemáticos da carga tributária.

Entretanto, nos últimos anos, o governo observou que o aumento dos impostos não foi diretamente proporcional ao aumento da arrecadação. Dessa forma, descobriu que seus esforços não devem estar direcionados apenas ao aumento da tributação, mas sim, garantir que a arrecadação potencial firmada seja a efetivamente realizada pelos contribuintes.

Assim, o governo brasileiro vem buscando melhorar a eficiência na arrecadação dos tributos, que está diretamente relacionada ao combate à evasão fiscal, diminuição de custos de arrecadação e de conformidade tributária.

De acordo com a Lei 8.137/90 dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra a Relação de Consumo, evasão fiscal “é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la”. A citada

lei define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto, das quais foram destacadas as seguintes:

- a) Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- b) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- c) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- d) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública;
- e) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

A evasão fiscal (ou sonegação, como é comumente conhecida) é um problema tão antigo quanto os impostos em si. A sua ocorrência traz fortes implicações para o funcionamento do sistema tributário e da economia como um todo. Segundo levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em Janeiro de 2011, o percentual de evasão fiscal das empresas no país girou em torno de 25% de seu faturamento.

Portanto, controlar os níveis de evasão fiscal é um dos principais objetivos das autoridades tributárias do Governo brasileiro para manter o equilíbrio dos gastos públicos e o crescimento da economia.

Diante das discussões que envolvem a carga tributária e a evasão fiscal e com apoio do avanço tecnológico, o Governo brasileiro busca desenvolver meios informatizados de combater a sonegação fiscal e controlar, de forma mais rigorosa, o sistema de administração tributária; ou seja, o Governo brasileiro planeja ser um Governo Eletrônico.

O termo Governo Eletrônico (e-Gov) surgiu no final da década de 90, mas se tornou popular, pode-se considerar assim, quando utilizado pelo então vice-presidente dos Estados Unidos, Al Gore para destaque da possibilidade dos órgãos governamentais utilizarem a mais alta tecnologia da informação e comunicação para apoiar e melhorar os serviços públicos à sociedade. Com o passar dos anos, os estudos sobre Governo Eletrônico crescem em conferências e encontros científicos, assim como artigos publicados em revistas.

Moon e Rossis (2005, p. 43) definem o Governo Eletrônico, de forma simples, como “forma de entrega de informações e serviços governamentais”. Já Haldenwang (2004) tem uma visão mais completa do e-Gov e o define como instrumento para aumentar a eficiência da administração pública, melhorar o fornecimento de serviços públicos e reforçar a abertura e transparência de processos políticos.

Aproveitando este momento de evolução, em termos de gestão governamental, o Governo brasileiro estudou, na experiência de Governos Eletrônicos de outros países, tais como Espanha, México e Chile, a fim de buscar ferramentas de apoio e controle da gestão tributário do país.

O Chile foi um dos pioneiros na América Latina a implantar em seu Governo a gestão e-Gov, com validação de documentos eletrônicos por meio de certificação digital. Conforme destaca Sepulveda et al (2006, p.17), em 2001 o Chile lançou sua estratégia de Governo eletrônico com esforços em torno da implantação de novo sistema, que foi reconhecido nacionalmente, assim como internacionalmente, por uma série de estudos que colocam o país nos primeiros lugares em relação ao desenvolvimento do Governo Eletrônico em todo mundo. Entre os países que possuem legislação sobre o assunto estão também Argentina, México, Costa Rica, Colômbia e Austrália, além dos países da União Europeia.

Aproveitando este momento de evolução, em termos de gestão, o Governo brasileiro buscou conhecer as ferramentas utilizadas na gestão fiscal e tributária, na experiência de Governos Eletrônicos de outros países elaborarem um projeto de lei para melhorar o controle da gestão tributária e combater a sonegação fiscal.

Nesse contexto, insere-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto n. 6.022 de 22 de Janeiro de 2007, que constitui o avanço tecnológico na informatização da relação fiscos e contribuintes. Esse projeto faz parte do Programa de Aceleração e Crescimento do Governo Federal (PAC – 2007-2010) e estabelece a “unificação das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresariais, mediante um fluxo único e computadorizado de informações.” (BRASIL, 2010 a)

O Projeto do SPED foi composto inicialmente por subprojetos: Escrituração Fiscal Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Hoje, esse projeto é composto por outras obrigações: Escrituração Fiscal Digital – PIS/COFINS, FCONT e NFS-e (Nota Fiscal de Serviço Eletrônica).

Segundo a Receita Federal do Brasil (RECEITA, 2010):

“O Sped consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital”.

Conforme Duarte (2008, p.28), o SPED veio para desenvolver uma nova visão da escrituração fiscal e tributária e a relação entre o fisco e o contribuinte: “[...] é um conjunto de ações das autoridades fiscais brasileiras no sentido de obter informações sobre todas as operações das empresas em formato eletrônico, ou seja, a vigilância em tempo real por parte do fisco”.

No Brasil, observa-se que o Governo está empenhado em melhorar seus serviços fornecendo, por meio da tecnologia da informação e comunicação, novos sistemas de relacionamento com o contribuinte. Na opinião de Brito (2008, p. 1) está sendo iniciada uma era regida pela tecnologia da informação, que fará parte do cotidiano dos empresários, de advogados, contadores e demais profissionais: rotinas de transmissão de dados com assinatura digital.

O projeto SPED, apesar de ser um projeto de lei, possui particularidades de criação e desenvolvimento. A primeira delas é que surgiu a partir dos encontros do ENAT (Encontro Nacional das Administradoras Tributárias) que possui representantes de cada Estado a partir de 2004. A segunda é que, apesar de ser uma iniciativa do governo brasileiro, o projeto SPED contou com a colaboração direta de empresas privadas, que inicialmente era foi composto com 19 empresas pilotos, em diferentes frentes do Projeto SPED, e que colaboram nas definições técnicas acerca das informações a serem destacadas na legislação.

Além das empresas privadas, esse projeto contou com a participação de instituições de classe e órgãos regulamentadores, como Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis (FENACON), Associação Nacional das Instituições do Mercado Financeiro (ANDIMA), Comissão de Valores Monetários (CVM), entre outras.

Segundo a Receita (2011), os principais objetivos do SPED são:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitando as restrições legais;
- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores;

- **Tornar mais célere a identificação de atos ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Resumidamente, o Projeto SPED é parte da informatização da gestão tributária brasileira e ferramenta do governo brasileiro com o objetivo de inibir ações criminosas contra o fisco nacional. Essa ação exigiu das organizações que reformulassem seus métodos de gestão e passem a incorporar o planejamento tributário e gestão de sistemas de informações.

2.2. Benefícios e Desafios na Implantação do SPED

O SPED consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes, transmitidas às administrações públicas e aos órgãos fiscalizadores. Essa nova gestão do Governo Eletrônico (e-Gov) irá exigir das empresas investimentos na atualização dos seus sistemas existentes, assim como em infraestrutura de comunicação para garantir um ambiente adequado aos volumes de informações exigidos.

Seguindo os benefícios destacados pela Receita (2011), para melhor visualização, foram segregados por participantes envolvidos, seja direta ou indiretamente no projeto SPED, conforme destaque abaixo:

Para as Empresas:

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilidade dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Melhoria da qualidade da informação.

Para o fisco:

- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;

Para a sociedade:

- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel;
- Redução do custo Brasil.

Com a implantação do SPED, o cumprimento das obrigações acessórias junto às administrações tributárias e órgãos fiscalizadores tende a ficar mais moderno; as empresas deixam de enviar essas obrigações em papel e passam a enviá-las por meio digital, em alguns casos, *on line*.

Conforme Diniz (2009), o SPED irá propiciar benefícios para os contribuintes, tais como a simplificação das obrigações acessórias; eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; redução de erros de escrituração, que podem levar ao pagamento de multas; a redução de custos com impressão; aquisição de papel e formulários e armazenamento de documentos, contribuindo para o impacto ambiental favorável.

Cabe observar que, uma vez implementado, o SPED tende a trazer economia para as empresas, embora sua implantação, em alguns casos, pode ter um custo considerável. O projeto normalmente exige modernização das empresas, como grandes investimentos em infraestrutura e revisão de processos operacionais para suprir as informações e controles exigidos.

Por ser um projeto que busca informação de todas as áreas da empresa - Comercial, Finanças, Estoque, Fiscal, Contábil e Logística - exigirá também uma mudança de cultura das pessoas envolvidas. Dessa forma, todos os usuários das informações da empresa devem garantir que as mesmas sejam dinâmicas, precisas e de acordo com as exigências legais e tributárias.

Diante do exposto, as empresas obrigadas ao SPED, necessariamente precisarão de um novo sistema de informação, ou devem aprimorar o que já possuem, para alocar todas as informações que o governo exige, mas, principalmente, terão que contar com a colaboração dos usuários envolvidos.

Conforme ressalta Oliveira (2009) “[...] é necessário garantir uma escrituração correta e bem feita, assim a empresa poderá planejar e optar em pagar tributos de forma mais adequada possível”. Assim como irá garantir que não sofra as penalidades e multas por não cumprimento das obrigações acessórias exigidas pelo projeto SPED.

Existem alguns artigos acadêmicos com pesquisa acerca da percepção dos contribuintes dos benefícios e dificuldades de implantação, entretanto, na sua grande maioria, estão restritos a uma região ou segmento. Dessa forma, não foi possível estabelecer com precisão benefícios mensuráveis, assim como dificuldades e desvantagens.

Analisando algum destes trabalhos (BRITZ et al; FARIA et al; ILARIANO e SOUZA), é possível identificar em comum que o processo de implantação gera gastos para as empresas: treinamento, infraestrutura, adequação de sistemas contábeis e procedimento. Já dentre as dificuldades estão a falta de conhecimento da legislação, adaptação às mudanças nas operações, conscientização dos usuários e adequação à nova sistemática.

São mencionadas desvantagens do projeto SPED, como o risco de vazamento de informações, segurança de dados dos sistemas às partes e os altos custos de adaptação dos usuários e implantação.

Em suma, considerando o rol de elementos que o Governo menciona como potenciais benefícios, é possível entender que esses elementos contemplam aspectos que avaliam e justificam o investimento quanto ao alinhamento das estratégias de governo e necessidade de desenvolvimento econômico do país, assim como, os benefícios diretos e indiretos da execução do projeto para sociedade, empresas, governo e nação.

2.3. Premissa do Projeto: Certificação Digital

Por muito tempo, as operações fiscais e contábeis das organizações foram registradas e armazenadas em papel. Hoje, esse cenário mudou. Os avanços eletrônicos, como internet, comércio eletrônico, transferências de arquivos e sistemas integrados ainda não fizeram o

papel desaparecer, mas diminui seu volume nos controles da empresa e firma o conceito de documento eletrônico.

Conforme Pasa (2001) pode-se conceituar o documento eletrônico como o documento que tem como suporte material o meio eletrônico. Essa alteração oferece rapidez e agilidade no trânsito de informações que, trafegam praticamente na velocidade da luz, reduzindo os espaços e os custos na sua conservação.

Vale lembrar que um documento eletrônico não pode ser assinado no modo tradicional. Dessa forma, é impossível que ele tenha a mesma forma que um documento tradicional, mas não impede que determinados mecanismos informatizados possam trazer aos documentos digitais as três funções fundamentais dos documentos tradicionais, que são: autenticidade, acessibilidade e a probatória.

A função autenticidade de documentos eletrônicos permite assegurar a identificação da procedência, ou seja, identificar a pessoa e indicar que a mesma aprovou a informação contida no documento.

No caso da função de acessibilidade é uma das exigências de que a informação contida no documento eletrônico esteja acessível para consulta posterior. O termo “acessível” focaliza a necessidade indispensável de que a informação possa ser reproduzida e lida do mesmo modo como ocorre com um documento em papel, ou seja, em uma forma universal, possibilitando a democratização da informação.

No que tange a função probatória é que se deve garantir a consistência do conteúdo original. Desse modo, o que se busca garantir é a integridade da informação quando do envio da mesma para o destinatário.

Nesse sentido, os documentos eletrônicos suprem as reais limitações verificadas com o uso da documentação tradicional, que geralmente é feita através do papel, tornando o documento mais seguro, confiável e sua transmissão rápida e eficiente.

No Brasil, visando acompanhar de forma jurídica essa evolução eletrônica, em 29 de julho de 2001, foi editada a Medida Provisória nº 2.200, que trata da segurança jurídica do comércio eletrônico e do documento eletrônico. Com relação à validade dos documentos digitais, a Medida Provisória obrigou que estes devessem ser assinados com chaves certificadas por uma Autoridade Certificadora credenciada pelo Comitê Gestor de Infraestrutura de Chaves Públicas – ICP-Brasil; isso significa que qualquer documento eletrônico deverá ser autenticado por uma autoridade competente para que produza os mesmos efeitos do documento original.

O ICP-Brasil é a instituição executora de políticas de certificados e normas técnicas e operacionais aprovadas pelo Comitê Gestor da ICP-Brasil. Portanto, compete emitir, expedir, distribuir, revogar e gerenciar os certificados das autoridades certificadoras de nível imediatamente subsequente ao seu. Além disso, é encarregada de emitir a lista de certificados revogados e de fiscalizar e auditar as autoridades certificadoras, autoridades de registros e demais prestadores de serviços habilitados.

Uma das principais características da ICP-Brasil é sua estrutura hierárquica. No topo da estrutura encontra-se a Autoridade Certificadora Raiz (AC Raiz) e, abaixo dela, as diversas entidades (ACs de primeiro e segundo nível e Autoridades de Registro).

Na ICP-Brasil, a AC Raiz é o ITI (Instituto Nacional de Tecnologia da Informação), que é responsável pelo credenciamento dos demais participantes da cadeia certificadora, pela emissão de seu próprio par de chaves e pela supervisão de todos os processos que envolvem a certificação.

Para fazer parte da ICP-Brasil, a entidade passa por um processo de credenciamento em que são analisadas sua capacidade jurídica, econômico-financeira, fiscal e técnica. Ela também deve contratar um seguro de responsabilidade civil e realizar auditorias prévias e anuais. Todo esse cuidado visa garantir a segurança do processo - da identificação dos titulares até a emissão dos certificados.

Atualmente, a ICP Brasil tem credenciadas oito Autoridades Certificadoras de primeiro nível (Presidência da República, Secretaria da Receita Federal, Serpro, Caixa Econômica Federal, AC Jus, Certisign, Imprensa Oficial de São Paulo - Imesp e Serasa), 20 ACs de segundo nível e mais de 800 Autoridades de Registro (AR). Estão em fase de credenciamento duas ACs de segundo nível e quatro ARs.

As Autoridades de Registro representam a presença física da certificação digital no Brasil. Elas são as responsáveis por autenticar o titular do certificado. Quando alguém pede um certificado digital, deve comparecer a uma Autoridade de Registro para que esse certificado seja validado antes de ser usado. A validação requer a presença do titular no posto da AR com seus documentos e o testemunho de dois agentes de registro. Esse é o mesmo procedimento independente do tipo de certificado escolhido.

Em suma, o Certificado Digital é uma forma de credencial ou documento eletrônico, que permite o reconhecimento seguro da pessoa que o porta, comprovando a sua identidade no mundo virtual para outra pessoa ou computador. O processo de certificação digital tem por objetivo assegurar a confidencialidade e integridade das informações e confirmar a autoria de

um documento. Essa tecnologia permite assinar digitalmente qualquer tipo de documento, conferindo-lhe a mesma validade jurídica dos equivalentes, em papel, assinados de próprio punho.

Principais informações constantes de um certificado digital:

- Nome e endereço de e-mail do titular;
- Chave pública do titular;
- Período de validade do certificado;
- Autoridade Certificadora (AC);
- Número de série do certificado digital;
- Assinatura digital da AC.

Pelo ICP-Brasil, estão previstos oito tipos de certificados. São duas séries de certificados, com quatro tipos cada. A **série A (A1, A2, A3 e A4)** reúne os certificados de assinatura digital, utilizados na confirmação de identidade na Web, em e-mail, em redes privadas virtuais (VPN) e em documentos eletrônicos com verificação da integridade de suas informações. A **série S (S1, S2, S3 e S4)** reúne os certificados de sigilo, que são utilizados na codificação de documentos, de bases de dados, de mensagens e de outras informações eletrônicas sigilosas. Os oito tipos são diferenciados pelo uso, pelo nível de segurança e pela validade.

Nos certificados do tipo A1 e S1, as chaves privadas ficam armazenadas no próprio computador do usuário. Nos tipos A2, A3, A4, S2, S3 e S4, as chaves privadas e as informações referentes ao seu certificado ficam armazenadas em um hardware criptográfico - cartão inteligente (*smart card*) ou cartão de memória (*token USB ou pen drive*). Para acessar essas informações, é necessário o uso de senha pessoal determinada no momento da compra.

O projeto SPED tem como premissa a utilização de certificação digital, que proporciona validade jurídica aos documentos fiscais gerados em meio eletrônico por uma empresa. Vale ressaltar que conforme subprojetos, em que a empresa seja participante, será exigido um determinado tipo de certificado e participante (jurídica ou física). Os detalhes sobre quais certificados utilizar será demonstrado a seguir.

2.4. Vértices do Projeto

Conforme Receita (2011), o Projeto SPED iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Atualmente está em vigor o projeto EFD-PIS/COFINS e em estudo: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços.

Segue abaixo uma ilustração da expansão atual do projeto SPED:

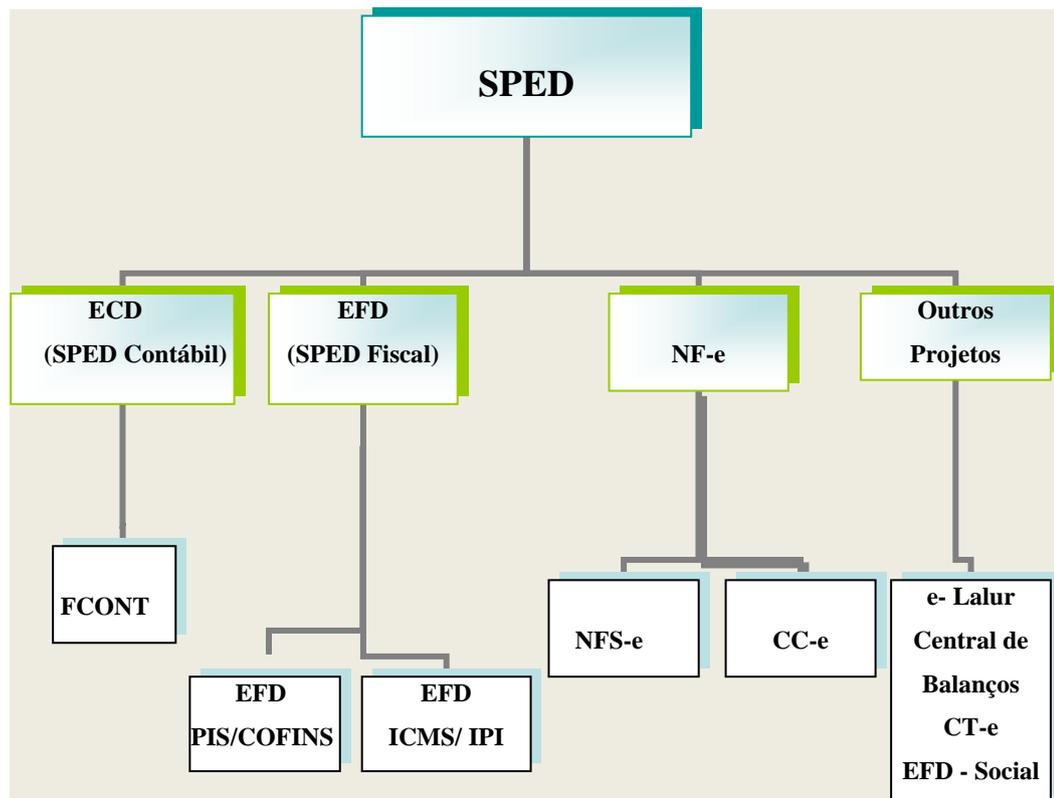


Figura 1: Vértices do Projeto SPED

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme figura (1) é possível observar a expansão do projeto que inicialmente tinha apenas 3 (três) subprojetos e que atualmente já possui algumas ramificações para atender aos contribuintes diversificados e às diferentes informações exigidas pelo fisco.

A seguir serão detalhados os subprojetos em vigor, destacando os objetivos, abrangência, prazos e peculiaridades da obrigação acessória. Vale ressaltar que as informações acerca das obrigações estão em constantes alterações devido ao seu uso e avanço tecnológico.

A presente pesquisa considera relevante o entendimento sobre o detalhamento desse projeto para compreensão dos seus reflexos nas competências dos profissionais de contabilidade.

2.4.1. Nota Fiscal Eletrônica

A NF-e foi o primeiro subprojeto do SPED colocado em prática. A implantação da NF-e foi iniciada a partir da Assinatura do Protocolo ENAT 03/2005, de 25 de agosto de 2005, a qual atribuiu ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT) a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação da NF, tendo sido instituída pela aprovação do Ajuste SINIEF 07/05.

O projeto de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) instituiu um novo modelo digital de documento fiscal, que substituiu o modelo tradicional de papel em todo território brasileiro, conforme alguns estudiosos sobre o assunto:

Com o intuito de implantar um modelo nacional de nota fiscal que substituísse aquelas emitidas em papel, foi criada a NF-e, que nada mais é do que a substituição do documento em papel por um arquivo digital que contém o registro das operações de compra e venda de mercadorias, além da prestação de serviços. (NASAJON; SANTOS, 2010, p.25).

A Nota Fiscal Eletrônica foi definida como o documento emitido e armazenado eletronicamente com o intuito de registrar operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emissor e pela recepção do documento eletrônico através da Fazenda antes da circulação ou saída da mercadoria. (ESTEVES, 2009, p.2).

A NF-e trata-se de um documento exclusivamente eletrônico que contém dados do contribuinte emitente, do destinatário e da operação a ser realizada, assinado com certificado digital, garantindo assim a validade jurídica do documento, que veio substituir a sistemática de emissão de nota fiscal em papel, modelo 1 ou 1A, pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do ICMS, *simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes e acompanhamento em tempo real das operações comerciais* (CASTRO, 2008).

Para execução do procedimento para geração da NF-e, é enviado à Secretaria da Fazenda (SEFAZ) para a sua validação e autorização um arquivo no formato padrão da NF-e, gerado pelo contribuinte eminente, e que, por meio da Internet, envia-o a SEFAZ que, por sua

vez, pode autorizar ou não sua emissão definitiva. Somente após autorização da mesma, a mercadoria pode circular.

Vale ressaltar que a NF-e deve ser transmitida à SEFAZ de origem ou à Receita Federal, e é considerada válida a partir do momento que receber retorno da Secretaria como “Autorizada”. Conforme Ajuste SINEF 07/2005 e alterações dos Ajustes do SINEF 08/2007 e 12/2009, para que o remetente obtenha previamente concessão da Autorização de uso da NF-e, precisará atender, pelo menos, aos seguintes elementos:

- I. A regularidade fiscal do emitente;
- II. O credenciamento do emitente para emissão de NF-e;
- III. A autoria da assinatura do arquivo digital da NF-e;
- IV. A integridade do arquivo digital da NF-e;
- V. A observância ao leiaute do arquivo estabelecido no ‘Manual de Integração - Contribuinte’; (efeitos a partir de 01.10.09) e;
- VI. A numeração do documento (efeitos a partir de 01.11.07).

A NF-e poderá ter as seguintes situações: autorizada, rejeitada ou denegada. Vale lembrar que a NF-e não poderá ser alterada após a concessão da Autorização. No caso da Rejeição, o emitente deverá corrigir o erro e retransmitir a NF-e. Tratando-se da situação “Denegação da Autorização de Uso da NF-e”, o arquivo digital ficará guardado na administração tributária para consulta, ficará com valores nulos. Conforme enfatizado por DUARTE (2009, p. 190), “o número da NF-e denegada não poderá mais ser utilizado, cancelado ou denegado”.

Apesar dos processos digitais, o Governo identificou a necessidade de manter um documento impresso para seguir com a mercadoria, esse documento é o DANFE - Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, que é gerado em papel comum, e em única via. Esse documento terá como conteúdo resumo da NF-e, em destaque, a chave de acesso para consulta da validade da NF-e no Portal da Nota Fiscal Eletrônica código de barras e número do Protocolo de Autorização.

Vale ressaltar que o DANFE não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e por meio do Ambiente Nacional (RFB) ou site da SEFAZ na Internet.

Tanto o emitente quanto o destinatário deverão armazenar a nota fiscal eletrônica pelo prazo legal. Sendo obrigatório que o remetente forneça o arquivo da NF-e para o destinatário

após o recebimento pela autorizada da SEFAZ. Caberá ao destinatário verificar a autenticidade do documento fiscal recebido junto a SEFAZ: a NF-e por meio da Internet ou do próprio DANFE recebido juntamente com a mercadoria (WALTER; RIBEIRO, 2009).

Na legislação específica da NF-e foi prevista também a possibilidade de ocorrência de problemas técnicos, como ausência da Internet, falha dos serviços da SEFAZ; porém esses transtornos não poderão deixar as operações da empresa paralisadas. Dessa forma, foi instituída pelo governo a emissão da NF-e em contingência. O contribuinte deverá gerar um arquivo, conforme definições constantes no “Manual de Integração – Contribuinte”, e informar que a respectiva NF-e foi emitida em contingência.

Para os casos das empresas que não possuem sistemas de gestão de emissão de Nota Fiscal eletrônica, como é a maioria dos casos das pequenas e médias empresas, o Governo disponibiliza um sistema Emissor da NF-e gratuito, a fim de facilitar a adesão de todos a esse projeto.

Conforme Receita (2011), o Projeto NF-e instituirá mudanças significativas no processo de emissão e gestão das informações fiscais, trazendo grandes benefícios para os contribuintes e para as administrações tributárias, conforme descrito a seguir:

>> Benefícios para as Administrações Tributárias:

- Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;
- Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
- Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;

>> Benefícios para a Sociedade:

- Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente;
- Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;
- Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;
- Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.

>> Benefícios para o Contribuinte Comprador (Receptor da NF-e):

- Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias;
- Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e;
- Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais;

- Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B).

>> **Benefícios para o Contribuinte Vendedor (Emissor de NF-e):**

- Redução de custos de impressão;
- Redução de custos de aquisição de papel;
- Redução de custos de envio do documento fiscal;
- Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;
- Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF;
- Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira;
- Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B).

Cabe observar que uma vez implementado o SPED, este tende a trazer economia para as empresas, embora sua implantação, em alguns casos, pode ter um custo considerável, pois exige a modernização das empresas.

Segundo Duarte (2009 p. 100), “as empresas que participam voluntariamente do projeto NF-e, objetivam ganhos de produtividade, maior integração de sua cadeia produtiva, redução de erros operacionais e menor risco fiscal”. Ainda no pensamento do referido autor, os procedimentos administrativos, por exemplo, digitação e conferência de documentos, serão extintos com o envio e recebimento da NF-e, bem como, informações relevantes serão enviadas a clientes e distribuidores antes da circulação da mercadoria.

Resende (2008, p. 23) acredita que “O SPED é um passo positivo, assim como a Nota Fiscal Eletrônica. Essa mudança vai permitir o barateamento da prestação de contas, após a implantação, mas pode exigir, em algumas hipóteses, elevado investimento”.

O sistema da NF-e brasileiro é muito parecido com o sistema de *Factura Electrónica* criado no Chile em 2002. No Chile, os contribuintes devem solicitar uma autorização para operar com o sistema nomeado de *SII - Servicio de Impuestos Internos* (SEPULVEDA; VASQUEZ; GUTIERRES, 2006). Entretanto, sua implantação, abrangência e tecnologia possuem características específicas, conforme quadro (1) a seguir, com base na legislação brasileira.

ABRANGÊNCIA	Emissão das Notas Fiscais Modelo 1 e 1A
OBRIGATORIEDADE	Conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) do contribuinte determinada pela SEFAZ
PENALIDADES	Determinada pela SEFAZ do emitente conforme erro ou inconsistência gerada
CERTIFICADO DIGITAL	O certificado digital a ser utilizado deverá ser de pessoa jurídica, do tipo A1 ou A3.

Quadro 1: Características do Subprojeto NF-e

Fonte: Elaborado pela autora

Devido aos vários tipos de modelos existentes para as notas fiscais, esse vértice está em constante evolução. Atualmente, o Governo tem em desenvolvimento o subprojeto da NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica), que atinge as empresas prestadoras de serviços com objetivo de substituir completamente a impressão em papel das notas fiscais de serviços.

A NF-e informatizou o processo da emissão da nota fiscal, havendo uma troca de informações em tempo real entre o emitente e o fisco. Entretanto, há ainda poucos estudos acadêmicos relacionados. Nos estudos internacionais destaque para Sepulveda; Vasquez; Gutierre, que buscaram entender a percepção dos contribuintes em relação ao novo sistema de fatura do Chile. No Brasil encontram-se estudos realizados pelos pesquisadores Duarte; Britz et al; Faria et al, entre outros, relacionados à percepção de contribuintes conforme região e segmento. Ainda assim, há necessidade de novas pesquisas sobre o assunto e impactos na gestão das organizações, assim como ao perfil dos profissionais contábeis.

2.4.2. SPED Contábil

A Escrituração Contábil Digital (ECD), conhecida também como SPED Contábil, foi instituída pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 787 de 19 de dezembro de 2007. Consiste basicamente na substituição dos livros contábeis em papel por arquivos na forma digital.

Conforme artigo 2. da IN 787, o ECD compreende a versão digital dos seguintes livros:

- I. livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II. livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III. livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos

Os livros contábeis e documentos mencionados acima serão assinados digitalmente, utilizando certificado digital A3 (Parágrafo único do art. 2º da IN RFB 787/07). Devem ser transmitidos anualmente ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere à escrituração (Art. 5º da IN RFB 787/07).

A Receita Federal é a responsável em realizar as publicações acerca desse projeto, assim como de disponibilizar o Programa Validador e Assinador (PVA). Esse validador contém no mínimo, as seguintes funcionalidades: validação do arquivo digital da escrituração, assinatura digital, visualização da escrituração, transmissão para o SPED, consulta à situação da escrituração.

Conforme Receita (2011), são previstas as seguintes formas de escrituração para o SPED Contábil decorrentes de disposições do Código Civil:

- G - Diário Geral;
- R - Diário com Escrituração Resumida (vinculado a livro auxiliar);
- A - Diário Auxiliar;
- Z - Razão Auxiliar e;
- B - Livro de Balancetes Diários e Balanços.

Segundo a Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, estão obrigadas a adotar a ECD:

- I. Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;
- II. Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresariais sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Portanto, a partir do ano-calendário 2009, estão obrigadas ao SPED Contábil todas as sociedades empresárias tributadas pelo lucro real. Para as outras sociedades empresariais a ECD é facultativa.

Ao receber a ECD, o SPED extrai um resumo (requerimento, Termo de Abertura e Termo de Encerramento) e o disponibiliza para a Junta Comercial competente. Na atual estrutura, cabe à Junta Comercial buscar o resumo no ambiente SPED e o contribuinte

consultar a Junta Comercial de seu Estado sobre os procedimentos específicos para comunicação de que a exigência foi cumprida.

Vale lembrar que há penalidades para não entrega do ECD. A legislação prevê multa de R\$ 5.000,00, por mês de atraso ou fração de mês. Assim, se o prazo termina no dia 30/06 e o livro for entregue no dia 01/07, a multa é de R\$ 5.000,00. O valor é mantido até o último dia do julho. Iniciado o mês de agosto, a multa passa para R\$ 10.000,00 e, assim, sucessivamente.

O subprojeto ECD está no seu terceiro ano de entrega e, apesar da sua abrangência de dados, já conseguiu atingir um elevado número de contribuintes, como demonstra a quadro (2) a seguir:

	Recebido	AGUARDAN DO PROCESSAMENTO	Aguardando Pagamento	Em Análise	Autenticado	Recebido Parcialmente	Sob Exigência	Indeferido	Substituído	Total	Total de Empresas
JUCAC	117	0	0	2	1	0	0	0	2	122	91
JUCAL	791	0	0	0	0	0	0	0	11	802	595
JUCAM	1.868	0	0	4	213	0	19	0	30	2.134	818
JUCAP	147	0	3	1	16	0	4	3	8	182	119
JUCBA	3.803	0	0	40	1.162	0	668	64	369	6.106	4.282
JUCCE	3.126	0	0	2	471	0	193	0	169	3.961	2.739
JUCDF	2.104	0	0	1	210	0	23	5	104	2.447	1.599
JUCES	3.042	1	0	31	825	0	281	30	416	4.626	3.051
JUCGO	4.961	0	0	1	29	0	2	0	77	5.070	3.560
JUCMA	765	0	0	3	110	0	10	0	29	917	698
JUCMG	62	10.088	1.095	2.651	3.784	10	1.350	51	1.360	20.451	15.186
JUCMS	1.147	0	0	23	651	0	277	12	231	2.341	1.861
JUCMT	1.931	2	0	2	494	0	178	6	60	2.673	2.035
JUCPA	1.528	0	0	12	41	0	11	2	98	1.692	1.060
JUCPB	1.004	0	0	2	251	0	14	0	20	1.291	1.033
JUCPE	4.697	0	0	28	110	0	99	3	176	5.113	3.543
JUCPI	441	0	0	1	125	0	50	0	16	633	547
JUCPR	16.442	0	0	2	1.507	0	205	1	493	18.650	12.788
JUCRJ	9.404	0	0	0	2.225	0	2.971	201	1.401	16.202	9.878
JUCRN	0	12	946	5	279	0	99	4	67	1.412	1.192
JUCRO	525	0	0	4	65	0	7	0	34	635	517
JUCRR	70	0	0	0	0	0	0	0	1	71	44
JUCRS	23.128	0	0	30	1.065	0	370	26	925	25.544	14.491
JUCSC	11.831	0	0	67	427	0	33	24	371	12.753	9.415
JUCSE	657	0	0	7	67	0	47	4	43	825	613
JUCSP	79.515	0	2	32	1.073	0	63	96	1.300	82.081	47.995
JUCTO	229	0	0	17	143	0	218	6	79	692	497
TOTAL	173.335	10.103	2.046	2.968	15.344	10	7.192	538	7.890	219.426	140.247

Quadro 2: Estatística do SPED Contábil 2011

Fonte: Receita (2011)

Para Duarte (2009, p. 130), o maior desafio do SPED Contábil é “ter uma contabilidade coerente, real e íntegra, auditável eletronicamente pela empresa e pelo Fisco”. O autor destaca que, conceitualmente, a ECD pode ser interpretada apenas como uma

transformação de livros contábeis em documentos digitais. No entanto, essa transformação trará consequências para todo o processo de produção e utilização das informações.

Como todo projeto fiscal/contábil, o ECD sofre impactos das alterações da legislação vigente, como é o caso dos novos padrões contábeis introduzidos pela Lei 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei 11.941/09. Dessa forma, os contribuintes deverão apresentar os lançamentos da contabilidade societária que foram efetuados utilizando os novos critérios e métodos contábeis introduzidos pela legislação tributária.

Para essas operações, a empresa apresentará arquivo digital em leiaute semelhante à Escrituração Contábil Digital. Esse arquivo constituirá parte da entrada de dados da escrituração de controle fiscal contábil de transição - FCONT. A outra parte é a própria escrituração comercial da empresa.

Conforme Receita (2011), em termos práticos, no Programa Validador e Assinador (PVA) da entrada de dados do FCONT, devem ser informados os lançamentos contábeis que:

- a) Efetuados na escrituração comercial, não devam ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. Ou seja, os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem ser expurgados para remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- b) Não efetuados na escrituração comercial, mas que devam ser incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007.

Neste contexto de inovações nos processos contábeis, os contabilistas passam a exercer atividades mais voltadas à contabilidade gerencial e planejamento tributário. A administração tributária, por sua vez, terá acesso de maneira mais rápida a uma informação de maior qualidade e confiança, aumentando a eficiência de seus mecanismos de fiscalização.

2.4.3. SPED Fiscal

A Escrituração Fiscal Digital (EFD), conhecida também como SPED Fiscal, foi instituída pelo Convênio ICMS nº 143 de 15 de dezembro de 2006, consistindo em um arquivo digital com os dados da escrituração fiscal das empresas.

O Convênio ICMS nº 143, em sua cláusula primeira, define a EFD como:

“O arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.”

Portanto, a EFD é um arquivo digital que contém as informações que devem ser repassadas pelo contribuinte ao fisco para que este possa realizar a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais das empresas.

Quanto à sua obrigatoriedade, a Receita Federal definiu que a responsabilidade é da Secretaria de Fazenda (SEFAZ) do Estado do emitente que divulga a lista dos obrigados, observando que as empresas do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) estão excluídas dessa obrigação.

Esta nova sistemática de escrituração fiscal (EFD), que deverá ser assinada com certificado digital do representante legal da empresa, unificará informações fiscais de todos os contribuintes do ICMS e do IPI e substituirá a escrituração em livros fiscais em papel. Tendo inicialmente como conteúdo registro de entradas, registro de saídas, registro de inventário, registro de apuração do ICMS e o registro de apuração de IPI (CONVÊNIO ICMS 143/2006).

Segundo Duarte (2009), a EFD é extremamente detalhada, visto que evidencia toda a movimentação de entrada, saída e inventário de mercadorias e serviços, incluindo também a apuração de ICMS e de IPI. O fisco terá todas as informações necessárias para projetar o fluxo de caixa de uma empresa, pois com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é informada em cada item da nota fiscal, poderá rastrear toda a cadeia produtiva, verificando se existem indícios de fraudes ou sonegação, sem contar que no arquivo conterà dados das faturas, inclusive os vencimentos referentes às notas fiscais.

O arquivo da EFD é composto por blocos, que em que cada um deles se refere a um agrupamento de documentos e outras informações. A evolução desses blocos e informações exigidas foram evoluindo, conforme crescimento do número de contribuinte, assim como entregas realizadas. Segue abaixo, no quadro (3), com evoluções e informações:

Bloco	Descrição
0	Abertura, Identificação e Referências
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G*	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
H	Inventário Físico
I	Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

*Bloco G incluído para vigorar a partir do período de apuração de **janeiro de 2011**.

Quadro 3 - Blocos do EFD ICMS/IPI

Fonte: Adaptado Ato Cotepe - ICMS 09/08 - Item 2.5.1 e Atualizações

As informações que constam na EFD devem ser validadas pelo programa PVA. Caso o arquivo contenha informações incompletas ou erradas não será possível a entrega até que os erros sejam sanados.

Vale ressaltar que há penalidades para ações ilícitas ou não entrega desses registros fiscais, conforme SEFAZ do contribuinte. Normalmente, essas multas seguem percentuais sobre valores de documentos. Dessa forma, esses contribuintes devem estar atentos a fim de não transmitir informações inconsistentes.

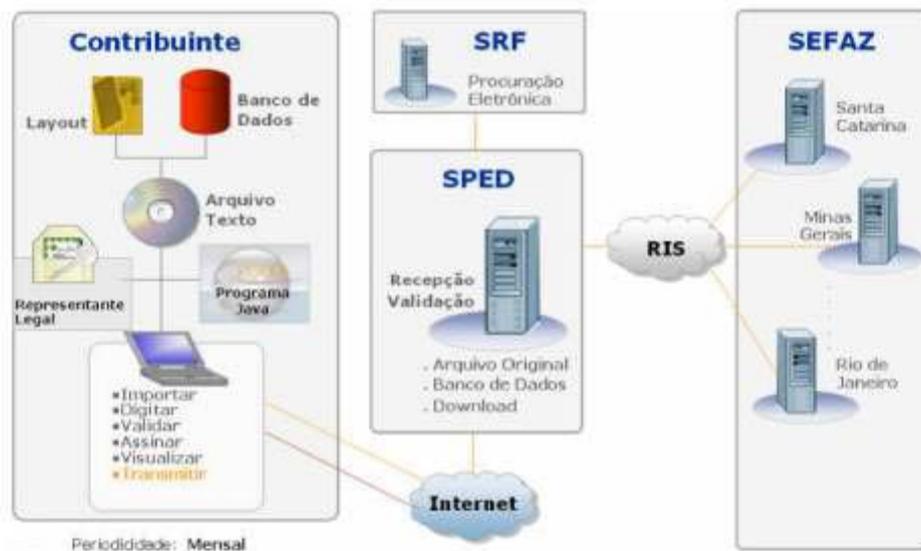


Figura 2 – Demonstração do Processo Macro do EFD

Fonte: Cardoso (2009 p.8)

Como o objetivo do governo é unificar todas as informações, se espera, em futuro próximo, que na EFD considere, também, os dados relativos à folha de pagamento das organizações, substituindo as obrigações acessórias que são entregues ao governo atualmente.

Nesse sentido, recentemente o Governo criou o EFD – PIS/COFINS, que trata de um arquivo digital a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade.

Conforme disciplina, a Instrução Normativa RFB nº 1.052 de 5 de julho de 2010, está obrigada a adotar a EFD-PIS/Cofins, de acordo com o cronograma atualizado pela Instrução Normativa RFB nº 1.085 de 19 de novembro de 2010:

- I. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2011, as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 2.923, de 16 de dezembro de 2009, e sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;
- II. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2011, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;
- III. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.

Excepcionalmente as pessoas jurídicas, relacionadas nos itens I e II acima, poderão efetuar a transmissão das EFD-PIS/Cofins correspondentes aos meses do ano-calendário de 2010, até o 5º (quinto) dia útil do mês de fevereiro de 2012 (art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.161, de 5 de julho de 2011).

Pode-se observar que gradativamente o EFD irá avançar de forma abrangente a todas as obrigações fiscais acessórias existentes hoje, considerando o porte da organização e atividade realizada, assim como a tributação vigente.

Os profissionais contábeis têm um papel fundamental nesse projeto, pois são os responsáveis pela prestação de informações ao fisco e, normalmente, exercem o papel de gestor do projeto EFD, que exige revisão de processos e acompanhamento de dados gerados, garantindo integridade e confiabilidade dos mesmos.

2.4.4. Outros Projetos

O Projeto SPED está em constante evolução para atender e substituir as obrigações acessórias existentes hoje, por meio digital, com o apoio da validade jurídica, garantido pela certificação digital.

Estão em desenvolvimento os seguintes subprojetos:

- CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico;
- NFS-e – Nota Fiscal Eletrônica de Serviços;
- e-LALUR,
- Central de Balanços;
- ReceitanetBX.

Cada subprojeto acima possui os contribuintes e objetivos específicos, por isso, a importância do profissional contábil está em constante estudo sobre o tema, a fim de acompanhar suas inovações.

Este trabalho tem interesse em verificar se ocorreram alterações nas competências dos profissionais contábeis com a implementação do Projeto SPED. Para subsidiar a análise dos dados da pesquisa empírica, algumas discussões sobre a evolução contábil são apresentadas.

2.5. Evolução do Profissional Contábil: Construção da sua imagem

2.5.1. Breve apresentação da evolução contábil

Antes do aprofundamento acerca das competências dos profissionais contábeis, é recomendável conhecer o desenvolvimento dessa ciência para entender o percurso da sua evolução para contextualizar as competências dos profissionais contábeis em cada fase.

Como enfatizado por Gomes (1986), a contabilidade sempre esteve associada ao progresso do homem. Nesse entendimento, torna-se difícil demarcar datas históricas nas quais a Contabilidade, como área do conhecimento, impõe-se ao cotidiano das ações de comércio.

Por isso, a despeito de autores e datas diferentes destaca-se, em sínteses, seu percurso como área do saber. Tais sínteses estão ancoradas nos estudos realizados por Lopes de Sá (1997), Hendriksen & Van Breda (1999) e Iudícibus (2009).

Existem relatos que a Contabilidade surgiu aproximadamente no ano 6.000 a.C e 1202 d.C. Nessa fase, a escrituração tinha como objetivo o registro e controle dos negócios da época, e era feita em tábuas de argila. Essa maneira de registrar os negócios foi encontrada nas civilizações sumério-babilônica, egípcia e fenícias, entre outras. Nas tábuas de argila eram demonstrados os objetos, números e sua relação como posse das pessoas.

Mais tarde, a pictografia, maneira de representação dos objetos da realidade mediante o desenho do animal ou objeto, passou a representar o controle e o registro de determinado bem. Nesse período, a contabilidade se manifestava pela simples anotação dos fatos sem, contudo, apresentar qualquer método ou princípio; era tão rudimentar quanto à cultura de comércio da época.

O período que compreende a sistematização da contabilidade é assinalado entre 1202 e 1494. Nessa época, foi publicada a obra de Frei Luca Pacioli, que demonstra o método da escrituração por meio do método das partidas dobradas. Esse período foi de suma importância devido ao desenvolvimento dessa metodologia de escrituração e marca o início da fase moderna da Contabilidade.

O método das partidas dobradas consiste no princípio fundamental de que não há devedor sem que haja credor e vice-versa, o que significa que para cada débito existente há um crédito de igual valor. Dessa forma, a soma dos débitos corresponde invariavelmente à soma dos créditos. Esse princípio determina uma equação: o valor do Patrimônio Líquido é a diferença existente entre o valor do ativo e o valor do passivo.

Segundo Riccio (1989, pp. 92-93), a lógica contida no método das partidas dobradas empresta características únicas como as destacadas a seguir: “permite a criação de um registro padrão, que expressa uma relação causa e efeito, isto é, mostra o processo de transferência de valores entre os diversos ciclos operacionais da empresa, permitindo que se possa ter uma visão dinâmica das operações executadas e não somente “estática” como comentam vários críticos do processo contábil”.

A partir do método das partidas dobradas, outros estudos acadêmicos foram desenvolvidos entre 1494 e 1840. Apesar do método não ter sofrido qualquer modificação significativa desde a sua exposição em 1494, os processos por meio dos quais o método é aplicado apresentaram um desenvolvimento complexo e hoje se encontram num nível de aperfeiçoamento alinhando-se às facilidades do desenvolvimento da informática.

Entretanto, foi por volta de 1803, até 1840 que se inicia a discussão do caráter científico da contabilidade, bem como a publicação de obras sobre a contabilidade aplicada à

administração pública e privada. A partir dessa época até os dias atuais novas doutrinas contábeis surgem e colocam em discussão os princípios adotados para a análise da riqueza administrada.

A partir de 1840, entram em confronto a teoria da Escola italiana e a Teoria norte americana, que constituem a essência da atual literatura contábil. A escola italiana empregou demasiada ênfase na demonstração da cientificidade da contabilidade, enquanto a escola norte americana buscou solidificar uma teoria que contemplasse o desenvolvimento da teoria e prática contábeis, objetivando que a contabilidade se tornasse um instrumento útil na tomada de decisões acerca do patrimônio administrado e caracterizando-se pela constante preocupação em evidenciar com clareza a informação contábil aos seus diferentes usuários.

Na esfera mundial, mais precisamente por volta de 1929, com a quebra da bolsa de valores de Nova York, a contabilidade foi chamada a reorientar seus demonstrativos contábeis, tanto na forma quanto no conteúdo, fazendo evidenciar, com clareza, inclusive periodicamente, as reais condições nas quais um determinado patrimônio se encontrava.

As mudanças ocorridas no Brasil a partir de 1930, com o desenvolvimento industrial, fizeram com que novos horizontes se projetassem sobre a área da administração. Nesse sentido, a contabilidade foi chamada a inserir-se nessa nova regulamentação do mercado.

Na década de 50, é regulamentado no Brasil o mercado de capitais e toma grandes proporções o processo inflacionário, ficando evidente a importância da Contabilidade como um elemento gerenciador das decisões e a necessidade da escrituração contábil abranger novos espaços e adotar novas formas de evidenciar um patrimônio. Assim, a Contabilidade, como área do conhecimento, foi chamada a redefinir sua utilidade para um panorama empresarial que se consolidava na estrutura da sociedade capitalista.

Essas mudanças na estrutura conjuntural vieram exigir da contabilidade um maior conhecimento de suas relações, uma vez que não apenas os registros dos fatos administrativos passaram a ser relevantes, mas também a análise do processo do qual são resultantes por meio de relatórios que irão auxiliar nas tomadas de decisões.

Para atender aos seus diferentes usuários, a Contabilidade precisou se padronizar ao redor de determinados princípios gerais amplamente conhecidos, que seriam as bases da preparação dos demonstrativos contábeis de qualquer empresa, de forma que qualquer investidor sempre pudesse adequadamente interpretá-los e compará-los.

Dentre os seus usuários estão o Fisco, que diante da evolução da economia utilizou-se dessas regras gerais para exigir que os demonstrativos contábeis, que são a base do

lançamento dos impostos sobre o lucro empresarial, também fossem preparados segundo tais diretrizes, sempre adicionando, é claro, restrições e aditivos, que somente atendem aos seus próprios interesses de arrecadação.

Esses processos de transformação, aliados ao desenvolvimento da economia brasileira, exigiram mudanças na legislação vigente. Os seguintes dispositivos legais demonstram o caráter amplo de tais mudanças: a Lei 4.320/64 (orçamentária), a Lei 4.595/64 (reforma bancária), a Lei 4728/64 (mercado de capitais) e Decreto-Lei 200/67 (reforma administrativa).

Outra lei, que veio contribuir para redimensionar o caminho da contabilidade, foi a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre mudanças no aspecto formal das demonstrações contábeis, bem como em seu conteúdo e principalmente em relação aos princípios contábeis até então estabelecidos, “introduzindo inclusive muitas técnicas para as quais uma parcela substancial dos profissionais da área não estava preparada”. (IUDICIBUS, MARTINS E GELBCKE, 1985, p. 35).

Para acompanhar as radicais mudanças econômicas e crescente globalização dos negócios observados na última década, exigiu da Contabilidade a adoção crescente das normas internacionais de contabilidade única. O trabalho de elaboração de tais normas ficou a cargo do “Board” do IASB e, já se identifica ampla convergência no plano mundial rumo às citadas IFRS, que vem sendo implementado por mais de 90 países, inclusive o Brasil.

A normatização dessa adequação à Contabilidade Internacional foi formalizada no Brasil com a promulgação da Lei nº 11.638/07, em 28 de dezembro de 2007, que altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), especificamente em relação ao capítulo XV, que trata de assuntos de natureza contábil, assim sendo manifestam-se algumas considerações preliminares quanto à aplicação dessa nova Lei. O principal objetivo da nova Lei, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008 e teve sua origem com o projeto de Lei nº 3.741/2000, é a atualização das regras contábeis brasileiras e aprofundar a harmonização dessas regras com os pronunciamentos internacionais, em especial os emitidos pelo International Accounting Standards Board (IASB), por meio dos International Financial Reporting Standards (IFRS).

Entre as principais alterações promovidas por essa lei na contabilidade societária das companhias abertas brasileiras, resumidamente, estão:

- Obrigatoriedade de elaboração, auditoria e divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a desobrigação de elaborar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR);

- Obrigatoriedade de elaboração, auditoria e divulgação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA);
- Criação do subgrupo Intangível no Ativo Permanente;
- Extinção da conta Lucros Acumulados do Patrimônio Líquido;
- Proibição de se reconhecer novas reavaliações;
- Exigência de se marcar a mercado os títulos e valores mobiliários destinados à negociação e disponíveis para venda;
- Exigência de se ajustar a valor presente os recebíveis e os exigíveis em longo prazo, sendo facultado o mesmo tratamento para os títulos a receber classificados no Ativo Circulante e para os títulos a pagar classificados no Passivo Circulante;
- Exigência de se reconhecer perdas por irrecuperabilidade do custo de aquisição (impairment);
- Exigência de se reconhecer o Imobilizado e o respectivo Passivo assumido em decorrência de arrendamento financeiro;
- Obrigatoriedade da CVM de emitir normas contábeis em consonância aos padrões internacionais de contabilidade;
- Obrigatoriedade de as empresas de grande porte adotar os padrões contábeis dispostos na lei nº 11.638/07 e de submeterem suas demonstrações contábeis à análise de auditores externos (independentes) registrados na CVM.

Essa alteração é de grande relevância porque permite que, no futuro, a contabilidade brasileira seja adaptada às novas realidades econômicas de forma célere, sem depender da morosidade do processo legislativo. A partir deste artigo, os órgãos competentes têm autonomia para realizar as adaptações necessárias nos padrões contábeis brasileiros através de atos administrativos.

Indubitavelmente, toda mudança requer adaptação e normalmente gera algum transtorno, principalmente quando há a necessidade de uniformizar as normas contábeis para países com grandes diferenças socioeconômicas financeiras. Conforme ressalta Solomons apud Dolabella (2001, p.13) que uma das maiores dificuldades em alcançar um acordo nos padrões internacionais provém da diferença entre a necessidade dos países mais desenvolvidos e daqueles países menos desenvolvidos no mundo. Suas necessidades são diferentes em importantes aspectos e não se deve assumir que políticas contábeis que sejam

boas para os Estados Unidos, sejam apropriadas, por exemplo, à Índia ou à Indonésia. Isso ocorre porque os objetivos servidos pelos relatórios financeiros podem ser diferentes.

Ainda são poucos os estudos sobre o impacto dessa legislação e acerca dos benefícios gerados com a Lei 11.638/08 e a adoção das normas internacionais pelas empresas brasileiras sobre investidores, organizações e a sociedade. Entretanto, não se pode desconsiderar que alinhados às boas práticas e às normas internacionais, auxiliam na inclusão e desenvolvimento do Brasil no mercado mundial.

Na última década, não se deve considerar a evolução do *mundo digital* e globalizado, em que várias transações comerciais são realizadas por minuto e as organizações estão cada vez automatizadas e processos integrados. Diante desse cenário, o Governo Brasileiro instituiu o Projeto SPED que, nesse caso, não houve o intuito de alterar a normatização contábil, mas tem como objetivo acompanhar a evolução tecnológica no que tange as informações contábeis e fiscais geradas por parte das organizações para o fisco.

Conforme já citado no capítulo anterior, o Projeto SPED surge com uma legislação aliada ao avanço tecnológico mundial e visa substituir documentos em papel por meio digital e com informações disponíveis em tempo real. Assim, a Contabilidade passa por uma nova adequação ao ambiente das organizações, pois é uma ciência que evolui concomitante com as empresas.

2.5.2. O Desenvolvimento da Profissão Contábil

A evolução do profissional contábil está diretamente relacionada à evolução dos negócios. O desenvolvimento da profissão passa por várias fases até chegar ao início da organização formal com as primeiras entidades de classes.

Para melhor explanação, será destacado o desenvolvimento desses profissionais por campo de atuação. Edward (apud CARDOSO, 2006, p. 64) destaca que, em 1854 foi utilizado o termo de contador e se iniciou o movimento de organização da classe de profissionais na Escócia, que conseguiu da Rainha, em 1854, a aprovação da criação da associação que iria regulamentar a profissão contábil naquele país, a chamada *Society of Accountants*.

Seguindo a iniciativa dos escoceses, os ingleses em 1880 fundaram o *Institute of Chartered Accountants*. Os americanos demoraram um pouco mais no desenvolvimento da estruturação da classe e, apenas em 1887, fundaram *American of Public Accountants*, que em

1916 passou a ser chamada *American Institute of Certified Public Accountants* existente até hoje.

No Brasil, por muitos anos, o profissional da área contábil foi chamado de "guarda-livros". Watanabe (1996) comenta que esse profissional era considerado um agente auxiliar do comércio e estava sujeito às leis comerciais, ditadas pelo Código Comercial Brasileiro, que, por sua vez, foi instituído pela Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, sancionada pelo Imperador Dom Pedro II.

Com a Revolução Industrial, o perfil do profissional contábil como “guarda-livros” e “agente do comércio” foi alterado e o envolvimento desse profissional passou a estar diretamente engajado no processo de gestão das organizações, agregando, desse modo, mais valor às mesmas, além de melhorar sua imagem perante a sociedade.

Assim, em Junho de 1931, o Brasil organizou através do Decreto Federal nº 20.158 o seu ensino comercial, e, por meio desse decreto, foram criados diversos cursos; entre eles o de guarda-livros e o dos peritos-contadores.

A regulamentação da profissão no Brasil ocorreu somente em 1946 com o Decreto 9.296/46, que criou o Conselho Federal de Contabilidade e também definiu as atribuições dos contadores, dos técnicos e guarda-livros, conforme destacado a seguir:

“Art. 25 - São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:
a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade”.

Em 1945, foi criado o Curso de Ciências Contábeis e os profissionais foram intitulados “contadores” e aos quais os antigos peritos-contadores foram equiparados; e, em 1958, através da Lei 3.384, os guarda-livros passaram a ser chamados de “técnicos em Contabilidade”.

O termo “contabilista” só foi introduzido na legislação brasileira no Decreto-Lei nº 9.295 de 1946, como sinônimo de “contabilidade” como “campo profissional”, atuação esta exercida pelos técnicos em Contabilidade, profissional de ensino médio-técnico e pelos contadores, profissionais de ensino universitário.

Recentemente, os profissionais contábeis sofreram mais uma alteração no que tange a sua formação profissional com a Lei nº 12.249/10, que institui o exame de suficiência para adquirir o registro no Conselho Regional dos Contabilistas. Assim, para conseguir o direito a exercer a profissão, o profissional tem que ser aprovado no exame de suficiência.

Além disso, essa legislação trouxe a eliminação dos cursos de técnico de Contabilidade e reconhece apenas os técnicos já registrados. Já as pessoas que estão estudando têm o prazo até junho de 2015 para solicitação do registro.

Neste trabalho, não será aprofundado na discussão acerca da eliminação do profissional técnico contábil, mas vale ressaltar que no exercício das suas atividades, esses profissionais estão limitados conforme regulamentação do CFC.

Serão tratadas as competências dos profissionais contábeis com os impactos dos projetos SPED considerando sua formação e exercício como profissionais com curso superior. Dessa forma, não será criada uma limitação às competências de acordo com a legislação vigente, ou seja, todos os profissionais analisados podem exercer funcionalmente qualquer cargo, desde que tenha competência.

Vale destacar que a Contabilidade, devido ao desenvolvimento das organizações, expandiu seus estudos e desenvolveu especialidades: Controladoria, Auditoria, Tributária, Sistemas Integrados de Gestão, entre outras, mas será concentrado o foco na evolução das competências relacionadas ao projeto SPED independente de sua atuação.

2.6. Considerações

Nesse capítulo, foi exposto que organizações estão diante de uma exigência fiscal brasileira – o SPED - que requer controles, sistemas e informações rápidas e precisas sobre os processos e negócios para adequar as operações às novas necessidades impostas pelo fisco.

O SPED surge como uma inovação tecnológica à gestão pública do Governo, mas o seu principal objetivo é mitigar os possíveis atos ilícitos. Conforme explanado, as consequências dessa inovação irão impactar diretamente em atividades e operações de todas as organizações, mas principalmente as relacionadas à área contábil e fiscal.

O profissional contábil é o impulso para a continuidade da sua evolução, substituindo controles manuais e processos, que exigiam dedicação quase que exclusiva, para operações por meio digital, seguro e válido juridicamente.

Vale lembrar que os contadores necessitam rapidamente conhecer dessa exigência para assim se manter no mercado de trabalho e dedicam-se ao desenvolvimento do principal objetivo da sua atuação, que é fornecer informações seguras e precisas das organizações para a tomada de decisões pelos seus diversos usuários, e não somente ao fisco como vinha ocorrendo durante décadas.

CAPÍTULO III

3. COMPETÊNCIAS E SEUS RELACIONAMENTOS

3.1. Contextualização

As alterações recentes do mundo dos negócios, o desenvolvimento tecnológico avançando em ritmo acelerado e os mercados competitivos das organizações vêm exigindo novas competências dos profissionais.

Considerando que a Contabilidade é uma das áreas mais impactadas por essas mudanças, tem sido exigidos dos profissionais contábeis novos conhecimentos, habilidades e atitudes, sob pena de não conseguirem desempenhar adequadamente as funções contábeis em um contexto altamente informatizado. Portanto, o profissional contábil necessita aprimorar ou desenvolver novas competências profissionais, principalmente na área tecnológica, para que se torne um agente propulsor de evoluções na área de tecnologia, aplicadas à área contábil.

O projeto SPED tem como base um ambiente informatizado das organizações a fim de substituir processos manuais e, em papel, por meio digital. O contexto tecnológico é apenas uma dos conhecimentos que os profissionais contábeis necessitam desenvolver dentre as suas competências exigidas pelo mercado como será destacado a seguir.

3.2. Introdução ao Conceito de Competência

Nas últimas décadas, vários teóricos têm se dedicado ao desafio de conceituar competência. O termo pode ser encontrado de várias maneiras, sendo comumente utilizado para “designar pessoa qualificada para realizar algo. Seu oposto ou antônimo não apenas implica a negação dessa capacidade, mas também guarda um sentimento pejorativo, depreciativo” (Fleury & Fleury, 2001 p.184).

O dicionário Webster (1981, p. 63) define competência como “qualidade ou estado de ser funcionalmente adequado ou ter suficiente conhecimento, julgamento, habilidades ou força para uma determinada tarefa”.

Apesar dos estudos recentes sobre competências, que possam ser considerados novos pela gestão das empresas, Taylor (1970) já alertava, no início do século passado, a

necessidade das empresas em buscar homens eficientes, ressalva ainda que a demanda por profissionais competentes excedia as ofertas. Entretanto, nessa época, os estudos relacionados ao termo competência restringiam a área de psicologia.

A sua inserção na área de gestão surgiu com David McClelland (1973) com a publicação do artigo *Testing for competence rather than intelligence* no qual destacou a competência como característica subjacente a uma pessoa que é casualmente relacionada com desempenho superior na realização de uma tarefa ou em determinada situação.

Seguindo essa linha, Boyatzis (1982) no livro “The competent manager” busca procurar investigar as características e traços que, em sua opinião, deveriam possuir os gerentes para uma *performance* eficaz nas mais variadas empresas.

Nessa pesquisa, o autor inicia a discussão sobre comportamentos gerenciais definindo que o comportamento gerencial é resultado da união de três componentes críticos: as funções e demandas do cargo, o ambiente organizacional e as competências da pessoa.

Com o aumento dos estudos sobre o tema, apresentaram-se, nos anos 90, outros estudiosos como Lawler (1996) e Zarifian (2001), que alertaram que trabalhar apenas com o conjunto de habilidades e requisitos definidos, a partir do desenho do cargo, não atende às demandas de uma organização complexa, mutável em um mundo globalizado. Em tais situações, as organizações deverão competir não mais apenas mediante produtos, e sim por meio de competências, buscando atrair e desenvolver pessoas com combinações de capacidades complexas, para atender às suas *core competences*.

Zarifian (2003, p.137) propõe três definições para o termo:

Competência é a tomada de iniciativa e responsabilidade do indivíduo em situações profissionais com as quais se defronta;

Competência é uma inteligência prática de situações, que se apoia em conhecimentos adquiridos e os transforma, à medida que a diversidade das situações aumenta;

Competência é a faculdade de mobilizar redes de atores em volta das mesmas situações, de compartilhar desafios, de assumir áreas de responsabilidades.

Nessa perspectiva, o conceito de competência é pensado como conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes (isto é, conjunto de capacidades humanas) que justificam um alto desempenho.

Para Perrenoud (2000, p.24), a competência é aprendida e estimulada, conquanto, parte das potencialidades do sujeito, estas inatas, e se tornam competências efetivas quando aprendidas e exercitadas em diferentes contextos. A competência é uma aquisição, um aprendizado construído e não uma virtualidade da espécie, de forma inata.

Não só nas afirmações de Perrenoud, como dos demais autores, nota-se uma diferença entre competência e habilidade que é de fundamental importância. Segundo ele uma competência passa por raciocínio explícito, decisões consistentes, hesitações, ensaios e erros, mecanismo que normalmente fazem parte de esquema complexo. Entretanto, quando o indivíduo já exerce essas atividades de forma automatizada, sem sequer trazer a nível consciente, não trata mais de competência, mas sim de habilidade ou hábitos.

Vale lembrar que as habilidades estão contidas como parte da competência. Estabelecer diferenças entre competências e habilidades possibilita evitar qualquer tipo de circularidade nas relações entre essas categorias.

Dessa forma, as habilidades constituem procedimentos estruturados das atividades dirigidos às situações rotineiras. Já a competência, não é uma habilidade, mas sim uma ação contextualizada.

Desse modo, não se deve vincular a competência à uma atividade prática, assim como também considerar apenas fatores comportamentais observáveis, mas deve ser uma junção dessas duas faces durante uma atividade.

3.3. Desenvolvimento da Competência

Apesar da variedade de informações apresentadas por diferentes estudiosos sobre a amplitude e conceito de competência, estes compartilham das dimensões de base da competência denominada a tríade de CHA: conhecimento, habilidades e atitudes.

Nesse contexto Durand (1998) fez a explanação sobre cada uma dessas dimensões:

Conhecimento: Corresponde ao uma série de informações similares e estruturadas pelo indivíduo e que lhe permite entender o mundo;

Habilidade: Está diretamente relacionada com a prática do trabalho, mas de modo especialmente transcendente, se comparada à mera ação motora, englobando a capacidade de saber como trabalhar o conhecimento que se possui, compreendendo a técnica, a capacidade e o saber como.

Atitude: A atitude está intimamente relacionada com o juízo de valor acerca da pertinência da ação e sua relação com a qualidade do trabalho, com a ética do comportamento, bem como com a noção de convivência participativa e solidária, podendo ser resumida nas ideias do querer fazer e da determinação.

Para Brandão e Guimarães (2001), abordagens como a de Durand (1998) possuem uma aceitação mais ampla, tanto no meio empresarial, como no meio acadêmico, visto que procuram integrar diversos aspectos relacionados ao trabalho. A seguir são apresentadas as três dimensões do autor:



Figura 3: C.H.A (Conhecimento, Habilidades e Atitudes)

Fonte: Adaptado de Durand (1998)

Portanto, a noção de competência está associada ao desempenho profissional, que exige do funcionário não só “saber fazer” bem suas atividades, como “saber ser” um bom profissional. Por exemplo, um vendedor competente não é o que apenas sabe fazer uma negociação, e sim aquele que sabe ser um bom negociador. Isso implica conhecimentos técnicos, assim como atitudes, valores, características e traços de personalidades que delineiam a *performace* profissional.

Dessa forma, competência não pode ser restrita a fazer bem algo. Tem como maior característica, ou pelo menos deveria ter, o refazer-se todos os dias; ou seja, a evolução da competência acontece em ciclos evolutivos em que as habilidades são desenvolvidas

concomitantemente, conforme aptidões e interesses de um indivíduo, e o conhecimento é a forma prática dessa evolução.

Spencer e Spencer (1993) influenciados pelos estudos realizados por D. C. McClelland (1973) incluem demais fatores ligados à personalidade, como: motivos, os traços e o autoconceito do indivíduo as habilidades, conhecimentos e atitudes relacionando a eficácia e desempenho superior na execução de um dado trabalho.

Os autores classificaram as competências em dois níveis, as competências ocultas ou visíveis. Essa estruturação foi chamada de modelo Iceberg, conforme ilustração a seguir:



Figura 4: Representação do Modelo do *Iceberg* de Competências

Fonte: Spencer & Spencer (1993); retirado e adaptado de Ceitil (2006, p.100)

De acordo com esse modelo, as habilidades e os conhecimentos aplicados revelados nas tarefas correspondem àquilo que é visível das pessoas, representando os fatores mais fáceis de desenvolver. Por outro lado, os motivos, os traços de personalidade e o autoconceito, estando na base do modelo, correspondem à parte escondida e são mais difíceis de avaliar e desenvolver pelo seu carácter psicológico.

Acrescentando alguns conceitos importantes da competência do indivíduo surgem Fleury e Fleury (2001) que estabelecem a noção de competência de aparecer associada a verbos como saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber engajar-se, assumir responsabilidades, ter visão estratégica. Do lado da

organização, as competências devem agregar **valor econômico** para a organização e **valor social** para o indivíduo, conforme ilustrado na figura (5) abaixo:



Figura 5: Competência como fonte de valor para o indivíduo e a para a organização

Fonte: Fleury e Fleury (2001)

Nesse desenho de competências há interação da estratégia do negócio e a arquitetura organizacional com a maneira de gerir as pessoas. Também procura correlacionar direta e concretamente a contribuição de cada indivíduo com o desenvolvimento e o êxito da empresa ou negócio.

Os autores Fleury e Fleury (2001) detalham ainda cada verbo e propõem algumas definições:

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

Quadro 4 – Competências para o Profissional

Fonte: Fleury & Fleury (2000)

Dessa forma, os saberes que compõem as competências têm conteúdo subjetivo, individual e são desenvolvidos, construídos e aprendidos ao longo da vida profissional. A formação profissional não é só fruto de conhecimentos adquiridos no trabalho. É resultante de saberes oriundos de várias esferas – formais, informais, teóricas, práticas – sem, contudo, desconsiderar características pessoais.

A competência é a colocação de recursos em ação em uma situação prática de uma organização. Não somente aqueles recursos adquiridos, mas também aqueles que consegue colocar em ação. É uma inteligência prática das situações, que se apoiando em conhecimentos adquiridos, desenvolvendo-se à medida que a diversidade das situações aumenta.

Essas diferentes situações apresentam uma nova noção da competência, que é a complexidade. Esse conceito foi proposto por Jaques (1988) ao argumentar que uma pessoa tende a executar seu trabalho dentro de determinado nível de complexidade. Tal nível está relacionado ao grau de abstração exigido para que a decisão tomada seja correta e pode ser medido a partir do intervalo de tempo entre a tomada de decisão e a possibilidade de avaliação dos resultados dela decorrentes.

O autor cita ainda que noção de competências articula-se à de complexidade, à medida que pessoas com maior nível de desenvolvimento são capazes de maior abstração e, portanto, possuem competências em maior grau de sofisticação.

Apesar das discussões e falta de consenso na literatura sobre o conceito de competência, é possível observar a evolução dos estudos diretamente relacionados à evolução das organizações. Isso só valida que o seu entendimento e aplicação são de suma importância na construção da vantagem competitiva.

3.4. Modelos de Competências

Após explanação do conceito de competência e suas relações com as diferentes abordagens, é relevante compreender também os modelos de competências já desenvolvidos.

Lucia & Lepsinger (1999) referem, que os modelos de competências, de uma forma geral, inclusive os mais conhecidos, como os de Boyatzis (1982) e Spencer (1993), seguem geralmente metodologias que, na essência, produzem o mesmo resultado, ou seja, identificação dos comportamentos requeridos para desempenhar com sucesso um determinado papel. As diferenças são decorrentes do modo como os modelos são obtidos.

Na evolução dos modelos, podem-se identificar quatro gerações: a visão comportamental, a competência como entradas, a incorporação da complexidade e a visão abrangente. A primeira geração é composta por estudos e modelos desenvolvidos durante as décadas de 70 e 80, por autores americanos como Boyatzis, Spencer & Spencer e McClelland, fundador da Consultoria McBer - atualmente subsidiária da Hay Group - com a proposta de identificar tipos ideais de profissionais bem sucedidos, levantar inventários de competências e níveis de proficiência no exercício de competências, e aplicar tais dicionários para colaboradores ou de categorias profissionais. O objetivo de levantar dicionários é viabilizar a replicação da fórmula do sucesso dos profissionais de referência para o restante da organização.

A segunda geração desenvolvida, também nos Estados Unidos, pela consultoria Coopers & Lybrand, pode ser entendida como uma evolução da primeira geração. O modelo parte da definição de competência de Parry (1996): “agrupamento de conhecimentos, habilidades e atitudes correlacionados, que afeta parte considerável da atividade de alguém” (p. 49). A partir daí, definem competências necessárias a agrupamentos de cargos, algumas genéricas – características desejadas de todos os empregados – outras específicas – vinculadas ao papel que o empregado desempenha. Tal modelo não distingue claramente as duas dimensões da competência, nem considera os diversos níveis de complexidade dos trabalhos na empresa e suas consequências. Embora seja observada uma evolução no conceito de competência, as abordagens citadas ainda o vinculam fortemente ao cargo ou tarefa.

Em oposição a essas definições de competências, nas décadas de 80 e 90 surge uma terceira geração, desenvolvida por autores europeus como Le Bortef, Zarifian e Elliot Jacques, que introduzem conceitos e modelos vinculados à ação, aos resultados e a realizações individuais. Nessa geração, é incorporado também o conceito de complexidade. No modelo, são escolhidas competências e, a seguir, cada competência é descrita no seu nível de complexidade (ou *work levels*). Na sequência, o modelo prevê o *assessment* do funcionário em relação às descrições de competências de seu *work level*. O modelo representa avanço sobre as propostas anteriores, porém não explicita a distinção entre estoque e entrega.

A quarta geração, a visão abrangente, é destacada por Dutra. Utiliza conceitos de competência, complexidade, espaço ocupacional e agregação de valor. A noção de competências é associada a requisitos (inputs) e entrega (outputs). Dutra (2001) cita a definição de entrega correspondem aos atos, realizações e resultados que a organização espera e necessita de seus membros, ou seja, nível de agregação de valor para a empresa ou negócio:

“o termo *entrega* refere-se ao indivíduo saber agir de maneira responsável e ser reconhecido por isso”.

Acredita-se que outros modelos já foram desenvolvidos, mas não publicados no meio acadêmico, a dificuldade na divulgação dos modelos de competências está relacionada diretamente a sua elaboração. A maioria desses modelos foi desenvolvida por líderes de empresas que não compartilham com receio da concorrência, pois consideram esse conhecimento como ponto de vantagem competitiva.

A construção de modelos de competências para os cargos é discutida de várias formas, mas pode ser sintetizada pela visão de Spencer e Spencer (2003), que trabalham com métodos básicos:

- a. Métodos básicos que utilizam funcionários com desempenho superior;
- b. Painel de especialistas com a reunião e discussão do cargo a ser modelado;
- c. Estudo de cargos singulares e futuros. Este último mais complicado, devido à ausência de parâmetros.

Analisando as características dos modelos já elaborados e da visão sintetizada de Spencer & Spencer (2003) e a característica desse estudo, é que foi escolhido, para modelagem das competências dos profissionais contábeis, o método de painel de especialistas, mediante pesquisa exploratória.

A utilização desse método básico se justifica em razão da busca de um modelo genérico que demonstre de forma resumida as competências exigidas aos profissionais contábeis por área na atualidade, e não singularmente de uma determinada empresa.

Um modelo estruturado com base em conceitos e pesquisa científica proporcionará uma eficiente identificação das competências necessárias aos profissionais contábeis de modo a agregar valor econômico às organizações, agregar também valor social ao desenvolvimento do indivíduo e poder contribuir com a própria profissão contábil ao longo dos anos.

3.4.1. Modelo Genérico

Um dos modelos genéricos de competências mais desenvolvidos foi o de Boyatzis(1982), para quem o organismo humano é um sistema completo e não pode ser observado de forma isolada. Desse modo, para entender as competências de uma pessoa devem ser avaliadas todo o contexto que o cerca.

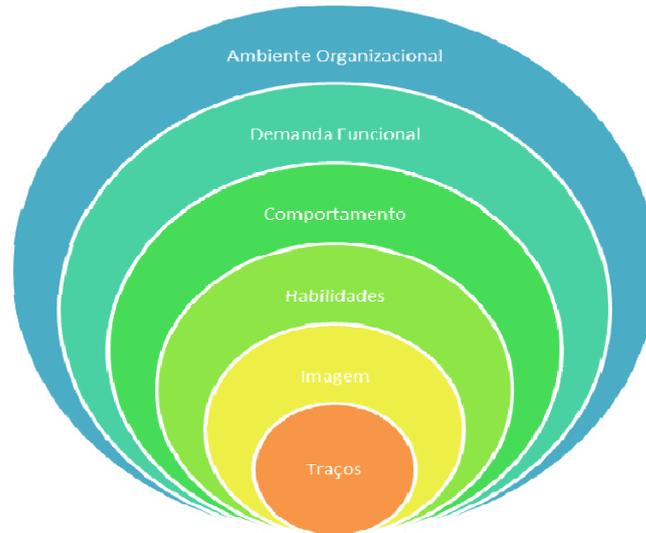


Figura 6 – Interações dos Componentes da *Performace* do Trabalho e Níveis de Competências
Fonte: Adaptado de Boyatzis (1982 p.35)

O uso modelo de competências é considerado por autores, como Boyatzis (1982) Spencer e Spencer (2003), importante, tanto para as empresas que contratam os profissionais, como para o próprio profissional, pois indica pontos a serem desenvolvidos, assim como para o meio acadêmico quando demonstrar necessidades a serem trabalhadas na formação educacional.

Esses autores alertam que para a devida utilidade de um modelo genérico deve ser levado em consideração o momento da aplicação, assim como a própria estrutura da organização. Os díspares cenários podem ter diferentes interpretações das competências.

Assim, quando se trata como modelo genérico aplicável às empresas, devem-se ponderar todos os aspectos sistêmicos colocados por Boyatzis como alinhamento aos objetivos da organização, cultura e valores.

3.5. Dimensões das Competências

Segundo Nisembaum (2000), o que caracteriza a competência são a integração e a coordenação de um **conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes** que, na sua manifestação, produzem uma atuação diferenciada, difundidas de forma ampla em toda a organização. Com base nesse conjunto que serão elaboradas as dimensões dessa pesquisa.

É relevante ter uma visão ampla dessas bases das competências antes de executá-las em um modelo e, para isso, tem como referência os estudos de Green (1999) com o seu modelo KSAO – Knowledge, Skill, Ability, Other ou, em português, CHAO (conhecimento, habilidade, atitude e outros), demonstrado no quadro (4) abaixo:

Conhecimento (Knowledge)	A informação específica necessária para desempenhar as tarefas de um trabalho. Este conhecimento é adquirido tipicamente através da educação formal, treinamento <i>on-the-job</i> e experiência no trabalho.
Habilidade (Skill)	Proficiência em usar ferramentas e equipamentos no trabalho. Esta habilidade pode ser adquirida em um ambiente educacional ou ser aprendida no trabalho em ambiente informal. Exemplos: dirigir equipamentos pesados, utilizar um processador de textos.
Capacidade (Ability)	Conceitos como inteligência, orientação espacial, tempo de reação e resistência. Capacidades são sempre medidas por testes que fornecem estimativas pelas quais o indivíduo tem uma capacidade específica necessária para desempenhar uma tarefa do trabalho.
Outras (Other)	Características adicionais necessárias para fazer bem um trabalho. Esta categoria inclui performance da habilidade, atitudes, personalidade e outras características pessoais requeridas pelo funcionário. Exemplo: criatividade e capacidade em enfrentar problemas.

Quadro 5 - O Modelo KSAO

Fonte: Adaptado Green (1999, p. 34)

No modelo de Green (1999), o contexto do trabalho reflete a identidade ampla da organização, enquanto o conteúdo do trabalho apresenta as exigências de desempenho para um trabalho específico na organização. São analisadas as práticas e os processos organizacionais e identificadas e listadas as habilidades de desempenho (competências individuais), em uma abordagem comportamental, necessárias ao incremento das competências essenciais da organização, capazes de oferecer vantagem competitiva.

Essa estrutura possibilita aos profissionais compreender como suas competências afetam a eficiência da organização, criando um vínculo direto entre a empresa, sua estratégia e valores como um todo.

Conhecimento

Entende-se como conhecimento o conjunto de fatos, informações, princípios e conceitos importantes para resolver uma determinada questão.

O conhecimento é aquilo que é aprendido mediante a educação formal, treinamento ou experiência, que pode ser aplicado ao trabalho. Entretanto, deve-se separar bem o que é conhecimento especializado do conhecimento comum, o que é discutido em detalhes por Boyatzis (1982).

O desafio para a empresa consiste em estimular a produção do conhecimento e aprendizagem, em favorecimento aos objetivos organizacionais. Por outro lado, o desafio para os profissionais é enxergar esse modelo de gestão como oportunidade de crescimento profissional, adequar essa capacidade ao seu perfil e utilizar isso como fator motivacional para seu desenvolvimento.

Habilidades

A habilidade pode ser vista como a aptidão de uma pessoa, como uma característica pessoal de saber fazer algo, ou o saber mobilizar os recursos necessários na realização de uma ação em busca de determinados resultados.

Para Durand (1998), a habilidade está diretamente relacionada com a prática do trabalho, mas de modo especialmente transcendente, se comparada à mera ação motora, englobando a capacidade de saber como trabalhar o conhecimento que se possui, compreendendo a técnica, a capacidade e o saber como.

Segundo Brandão e Guimarães (2001), a habilidade, do ponto de vista operacional, é a capacidade do indivíduo de buscar e fazer uso, de modo produtivo, de conhecimentos adquiridos a fim de utilizá-los numa determinada ação, com o propósito de atingir um objetivo definido.

Capacidade

Apesar de algumas discussões entre aptidão e capacidade, entende-se que capacidades sejam atributos duradouros de uma pessoa as quais influenciam o desempenho no trabalho e são classificadas como cognitivos, psicomotores, físicos e sensoriais na visão de O'Net (2001).

Boyatzis (1982) nomeia as capacidades como físicas ou mentais relacionadas com o desempenho no trabalho.

Outros

As demais características estão relacionadas a atitudes, traços e personalidades do profissional que se relacionam com o desempenho.

Para Brunner e Zeltner (2000), traço é uma característica da personalidade, atributo ou tendência comportamental, que pode variar ao longo de uma dimensão.

A atitude é a resposta esperada, o desempenho, o saber ser e a devida assunção dessa responsabilidade. Segundo o pensamento de Durand (1998), a atitude está intimamente relacionada com o juízo de valor acerca da pertinência da ação e sua relação com a qualidade do trabalho, com a ética do comportamento, bem como com a noção de convivência participativa e solidária, podendo ser resumida nas ideias do querer fazer e da determinação.

De acordo com Robbins (2002), a atitude possui três componentes: o componente cognitivo, que se refere a uma opinião ou crença, o componente afetivo, relacionado ao sentimento e às emoções, e o componente comportamental, que se refere à intenção de se comportar de uma determinada maneira com relação a alguma coisa ou alguém.

3.6. Áreas das Competências

Para a presente pesquisa, foram agrupadas as dimensões acima citadas, dentro das áreas de competências, como forma de delimitar o modelo de competências dos profissionais, conforme demonstra o quadro (5) abaixo:



Quadro 5: Dimensões X Áreas de Competências

Fonte: Elaborada pela autora

3.6.1. Competências Funcionais (Técnicas)

Há necessidade de desdobrar as competências organizacionais em competências funcionais, ou seja, em um conjunto de habilidade que permitam aos funcionários desenvolver suas funções, alinhadas com as competências organizacionais.

Para Boyatzis (1982), as competências provocam efeitos diretos sobre os comportamentos manifestos, e ao mesmo tempo causam efeito sobre as próprias competências. Como resultado da ação também pode ocorrer demandas funcionais e situacionais do cargo limitado pela cultura organizacional e ambiente organizacional.

Alguns autores possuem outra visão mais ampla de competência, como é o caso de Sparrow & Bognanno (1994), que consideram a dinâmica do ambiente organizacional sobre a qualificação profissional, propõem a classificação das competências de acordo com sua relevância e sua importância em um determinado contexto ao longo do tempo. Segundo esses autores, as competências se comportam em termos temporais, em ciclos de vida, de acordo com as inovações tecnológicas e as mudanças na estratégia corporativa.

Um dos modelos genéricos de competências desenvolvidos foi o de Boyatzis(1982), que considera as organizações como um sistema complexo e, por isso, não podem ser observadas de maneira isolada. Dessa forma, para avaliar a competência de uma pessoa, é necessário avaliar todo o contexto que a cerca.

Para o autor, o tema competências gera causa e efeito sobre o comportamento individual assim como sobre as organizações.

Conforme Hersey e Blanchard (1986 p.7), a combinação apropriada dessas competências sofrerá variações à medida que o indivíduo progride dos cargos mais operacionais até funções mais estratégicas. Segundo esses autores, à proporção que sobe na hierarquia de uma organização, o funcionário tem cada vez menos necessidades de habilidades técnicas e cada vez mais necessidades de habilidades conceituais. Os supervisores, nos escalões inferiores, necessitam de considerável habilidade técnica, porque frequentemente são solicitados a treinar e orientar as atividades operacionais das suas seções. No outro extremo, a alta direção não precisa saber como se executam as tarefas técnicas em relação ao nível operacional, mas deve ser capaz de ver como todas as funções estão relacionadas com a realização dos objetivos globais da organização.

3.6.2. Competências Organizacionais

Demo (1997) cita que a competência não se restringe ao *saber como fazer*, mas saber fazer, e, sobretudo, refazer permanentemente a relação do indivíduo com sua sociedade e a natureza.

As competências organizacionais constituem um “conjunto de conhecimentos, habilidade e comportamentos que uma empresa possui e consegue manifestar de forma integrada na sua atuação gerando impacto a sua *performance* e contribuição para os resultados”. (NISEMBAUM, 2000, p. 35).

As competências organizacionais ou de negócios dizem respeito à compreensão das áreas de negócio com as quais o profissional poderá manter contato e incluem:

- Compreender a dinâmica empresarial decorrente de mudanças sociais, ambientais e econômicas;
- Participar do desenvolvimento e implantação de novos modelos de competitividade e produtividade nas organizações;
- Auxiliar profissionais de outras áreas a compreender como podem contribuir para as organizações;
- Participar dos processos de mudança nas áreas de negócio.

Fica claro perceber que o grande deságio atualmente é descobrir as formas pelas quais as empresas possam se desenvolver e se manter competitivas em seu setor.

Segundo Hamel e Prahalad (1995 p. 257) “uma empresa deve ser vista não apenas como um portfólio de produtos ou serviços, mas também como um portfólio de competências”. Esses autores apontam também para a importância das empresas buscarem um consenso em relação às competências que devem ser desenvolvidas, para isso apregoam a estabilidade de equipes, a fim de que as metas sejam alcançadas, assim como o desenvolvimento de novas competências passam a ser de todos os profissionais, indistintamente.

Dessa forma, as empresas necessitam identificar as capacidades e competências críticas e indispensáveis para continuarem competitivas.

3.6.3. Competência Comportamental

Conforme Torres (1992), este entendimento de processo de aprendizado diverge do adotado nas instituições de ensino tradicionais em que o foco é no conteúdo das disciplinas, algumas vezes não privilegiando o desenvolvimento de capacidades de habilidades cognitivas, indispensáveis para o desenvolvimento de atitudes necessárias para o *saber ser*, como as capacidades de raciocínio e autoaprendizagem, de pensamento autônomo e crítico, de solução de problemas e principalmente de criatividade.

São as competências comportamentais que irão demonstrar o espírito empreendedor e capacidade para a inovação, iniciativa, criatividade, vontade de aprender, abertura às mudanças, consciência da qualidade e implicações éticas do seu trabalho.

Iniciativa - Identificar e atuar proativamente sobre problemas e oportunidades. Oferecer-se para tarefas e identificar o que precisa ser feito e começa a agir. Começar a agir sem que lhe peçam ou exijam. Aproveitar oportunidades e começar a agir para tomar vantagem delas. Começar projetos individuais ou em grupo e assumir responsabilidade total por seu sucesso. Identificar logo o que precisa ser feito frente aos obstáculos e agir até que sejam superados. Assumir responsabilidade de criar todos os passos de um projeto cujas circunstâncias e resultados não estejam bem definidos.

Criatividade - Produzir mais e melhores ideias para o desenvolvimento de produtos e de novos processos de trabalho.

Adaptabilidade – Adaptar-se às condições favoráveis e desfavoráveis, sejam elas de qualquer ordem (ambientais, econômicas, tecnológicas...).

Consciência da qualidade - Buscar pela excelência de produtos e serviços e uma preocupação maior com as crescentes exigências dos clientes internos e externos.

Ética – Sustentar-se em valores éticos e morais, gerando credibilidade e confiança na sua gestão por aqueles que fazem parte do seu convívio diário: Colaboradores, Clientes Internos e Externos, Parceiros e Fornecedores.

Coerência - O discurso não deve ser diferente da prática e isso é um ponto de relevância, que deve ser sempre observado na gestão. É preciso que o líder seja coerente em suas atitudes, com sua missão e com sua equipe, pois quando a equipe observa contradição, certamente se comportará da mesma maneira, o que caracteriza a cultura do não comprometimento, ameaçando os resultados produzidos.

3.6.4. Gestão por Competência

A abordagem de gestão por competências inicia-se devido à necessidade de se obter o melhor das pessoas. Dessa forma, procura alinhamento com as estratégias organizacionais e a integração dessas pessoas.

Essa nova gestão utilizada, principalmente em ambientes de grande competitividade, necessita envolver processos, cultura e tecnologia em seu aspecto de análise. Dentre os autores que marcaram significativamente a respeito do tema competência estão Spencer e Spencer (1993); Málaga, (1996) e Mirabile (1997).

A gestão por competência aparece como alternativa a modelos tradicionais, em que a remuneração está diretamente associada aos cargos exercidos e não às competências individuais. A partir dessa perspectiva, Graminha (2007, p.25) elenca as premissas do modelo de competências:

1. Conscientização de cada tipo de negócio necessita de pessoas com perfis específicos;
2. Crença de que cada posto de trabalho existente na empresa tem características próprias e deve ser ocupado por profissionais que apresentem determinado perfil de competências;
3. Reconhecimento de que aqueles que ocupam funções gerenciais são responsáveis pela oferta de oportunidades que permitam o desenvolvimento e a aquisição de novas competências;
4. Percepção de que sempre haverá demanda para o desenvolvimento de novas competências e o que hoje é essencial para a boa execução de um trabalho poderá agregar novas exigências amanhã.

De acordo com Brandão e Guimarães (2002), existe diferença entre gestão por competências e gestão de competências. A primeira sugere que a organização divida o trabalho de suas equipes segundo as competências; a segunda diz respeito à forma como a organização planeja, organiza, desenvolve, acompanha e avalia as competências necessárias ao seu negócio. A gestão de competências pode, ou não, incluir a gestão por competências. Segundo eles, a gestão estratégica de recursos humanos contribui para gerar vantagem competitiva sustentável por promover o desenvolvimento de habilidades, produzir um complexo de relações sociais e gerar conhecimento, ou seja, por desenvolver competência.

O impacto que um modelo de gestão por competência exerce sobre a organização é bastante grande, da mesma forma que exerce individualmente sobre as pessoas que compõem essa organização. Daí a necessidade de identificar se as pessoas percebem esse desafio como oportunidade de crescimento e se estão preparadas para essa mudança.

As organizações esperam que os profissionais sejam aptos para produzir não só os resultados próprios de seus cargos e funções (esfera da competência), por meio do emprego dos conhecimentos, das habilidades e das atitudes inerentes à sua formação e à função que estejam exercendo na empresa, mas que sejam também capazes de agir como verdadeiros catalisadores com relação ao potencial existente nas pessoas que fazem parte desse grupo.

3.7. Funções dos Profissionais Contábeis

O avanço tecnológico e o crescimento da informação, sem limite, vêm apresentando desafios para a ciência contábil que, inevitavelmente, levarão a um redirecionamento no papel desempenhado pelos profissionais ligados a essa área. Alguns profissionais contábeis são surpreendidos pela constatação de suas limitações no desempenho de seu papel, sendo o profissional contábil percebido como carente de competências que ultrapassem seu domínio profissional, ou seja, os aspectos quantitativos da informação.

No caso da Contabilidade, os estudos de competências confundem-se, em alguns casos, com as funções e atividades do profissional. Desse modo, serão destacadas inicialmente as atividades/funções do contador e para tópico específico falar sobre os estudos de competências.

ANO	PEQUISADOR/PUBLICAÇÃO	ATIVIDADES
1928	R. Kerster. <i>The Accounting Review</i>	Controle de Livros Contábeis Apuração de Impostos Apuração de Custos de Produção Inventário Posição da Tesouraria Previsão de Custos Projeções e Apuração de Orçamento Controle de Recebimentos e Pagamentos Elaboração de Relatórios
1943	Wixon, Kell e Belford. <i>Accountant's Handbook</i>	Reportes Financeiros Controle de Contabilidade Financeira Planejamento e Apuração de Impostos Apuração de Auditoria Interna e Externa Gerenciamento dos Sistemas de Informações Custos e Controles Gerenciais Montagem e Controle Orçamentário
1970	Henning e Moseley. <i>Estudo empírico com 25 empresas</i>	Relatórios para Governo Auditoria Interna Sistemas Contábeis Avaliação Econômica Adequação de Seguros Controle Interno Orçamento de Curto e Longo Prazo Reportes Contábeis Externos
2001	Neddles, Cascini, Krylova e Mustafa <i>Estudo para IFAC</i>	Relatórios financeiros Relatórios gerenciais Apuração e planejamento de impostos Legislação Comercial e Negócios Finanças e gerenciamento financeiros Gestão de Negócios

Quadro 6: Estudos das Funções (Atividades) de Contadores

Fonte: Elaborado pela autora

Ao estudar as funções do contador no âmbito nacional, identifica-se uma forte influência da questão tributária na formação desse profissional, conforme já citado.

As primeiras citações de autores nacionais datam da década 80, quando Franco (1980) destaca que o contador não tem como única função as obrigações fiscais, mas lhe cabe informar à administração o andamento dos negócios. O autor relaciona a imagem do contador, com a principal função atender às obrigações tributárias, devido a sua formação inadequada dos contadores, bem como devido à grande exigência do fisco e na contabilidade societária.

Luz (1989) apresenta uma análise mais avançada do impacto da microeletrônica na profissão do contador, demonstrando a redução do tempo dedicado às funções de escrituração

contábil, para dar lugar, com maior ênfase à análise contábil e à melhoria de controles contábeis e financeiros.

Essa evolução também foi evidenciada por Martins (1993) ao expor que a função do contador não é somente escriturar contabilidade e, sim, informar. A partir desse momento, começa a surgir maior ênfase naquilo que conceitualmente era já discutido no Brasil, mas ainda não era prática entre os contadores o exercício da finalidade de Contabilidade, que é fornecer informações para a tomada de decisões.

Um estudo empírico de Geruza e Bosco Filho (1997), mediante amostra de contadores, demonstra as principais funções:

- b. Elaborar demonstrações contábeis;
- c. Fazer auditoria;
- d. Escrituração contábil;
- e. Escrituração Fiscal;
- f. Controle e execução de planejamento;
- g. Auxílio nos sistemas de informações e controles.

Segundo dados da pesquisa dos autores referidos, a ênfase ainda está na escrituração contábil, fiscal e na elaboração das demonstrações contábeis. Esse estudo ainda demonstra parte da destinação do tempo dos contadores na execução de tarefas de escrituração, mas já acrescenta o desenvolvimento e participação na gestão dos sistemas de informações.

Outra pesquisa empírica sobre a função do contador é apresentada por Calijuri (2004) e demonstra os seguintes resultados:

- a. Controle de custos;
- b. Elaboração de relatórios contábeis;
- c. Elaboração de relatórios gerenciais;
- d. Planejamento tributário;
- e. Sistemas gerenciais;
- f. Elaboração de orçamentos;
- g. Estudos de viabilidade de investimentos;
- h. Participação de reestruturação societária;
- i. Atendimentos de órgãos governamentais, bancos, fornecedores e clientes;
- j. Auditoria interna.

Esse estudo evidencia outras funções que estão diretamente relacionadas à gestão do negócio e à tomada de decisões.

Entretanto, nesse período, estudiosos como Marion e Muller (2002) ainda apresentavam a função no processo decisório, embora muito tímido e com carência de desenvolvimento, pois ainda centrado nas questões fiscais.

A evolução tecnológica na área Contábil é um dos fatores direto e exigência das mudanças desse perfil profissional, nos últimos anos, o conhecimento das inovações e aplicabilidade dos mesmos nas suas atividades contábeis são fatores decisivos para crescimento do profissional contábil nas organizações.

Guerreiro (1989) cita a importância de observar que nas últimas décadas o mundo e, particularmente o Brasil viveram uma verdadeira revolução tecnológica da informática. Esta revolução criou condições técnicas e econômicas para a implementação nas empresas das mais avançadas soluções em nível de processamento de dados.

Considerando a relevância das informações fiscais exigidas pelo fisco, assim, a ênfase dada à redução no uso de papéis e utilização sistemática de um banco de dados unificado, bem como a inserção de controles automatizados e rotinas para evitar possibilidades de erros, reduzem drasticamente a necessidade de conferências físicas e o volume de papel gerado. O sistema foi projetado para operar e oferecer resultados de forma *on line* e nos pontos em que estes forem necessários, reduzindo também a emissão e o trânsito de relatórios, sendo outra característica a possibilidade de filtros para a geração de informações personalizadas pelos usuários.

Muitas das tarefas hoje executadas pelo setor contábil serão totalmente absorvidas pelo sistema de forma automática, como a questão tributária, da qual só restará a interferência na parametrização do sistema; a questão de custos, que será integrada ao estoque e às vendas; e as conciliações das contas contábeis e financeiras, que serão realizadas automaticamente, inclusive com procedimentos de auditorias para evitar ocorrência de exceções não previstas. Também será possível monitorar todas as operações e atividades realizadas no contexto da operacionalização do processo de trabalho por meio de trilhas de *log*, geradas pelo sistema a cada operação.

As mudanças do perfil do profissional da área contábil são evidentes ao longo dos anos, entretanto, ainda é possível identificar dificuldades e resistência ao uso das novas tecnologias às atividades contábeis. Esse tipo de posicionamento diante da evolução tecnológica, por parte dos profissionais contábeis, contribui para manutenção do perfil do

profissional contábil como “guarda-livros”, “agente de cobrança do governo” e, em alguns casos, para a desvalorização das atividades desses profissionais.

Dessa forma, o Contador não pode ficar limitado ao desempenho da função de informante. Deve, pelo contrário, estar preparado para a participação na tomada de decisões, visando identificar e corrigir as dificuldades e adversidades que surgem ao longo do caminho, baseadas nas informações geradas pela Contabilidade.

Percebe-se, ao longo da revisão bibliográfica, que os textos nacionais, nos casos da função do contador, ainda há uma grande ênfase à contabilidade financeira e tributária, o que não ocorre nos textos internacionais. Uma possível explicação para essa diferenciação pode passar por questões culturais, estrutura tributária e pela própria formação do contador no Brasil.

3.8. Estudos sobre Competências dos Profissionais Contábeis

O mercado cada vez mais exige o desenvolvimento de habilidades, que vão muito além de gerar números e relatórios, ou ainda, um contador que apenas atenda ao fisco. O profissional de sucesso utiliza as informações para criar oportunidades e tomar decisões que garantam a continuidade e crescimento da empresa. “Neste novo mundo, onde todos serão obrigados a redefinir os nossos papéis, há espaço para definições e escolhas que a maioria de nós não teve oportunidade de fazer no passado” (NASAJON; SANTOS, 2010, pág.22).

As chamadas competências de um profissional são estudadas, como foi visto no início deste capítulo, inicialmente relacionadas às áreas de psicologia e, só a partir da década de 70, com os artigos de McClelland (1973) e, mais tarde, com Boyatzis (1982) e depois com Spencer & Spencer (1993) voltou-se a competências relacionadas às organizações.

Valendo-se desses estudos, pesquisados de campos específicos do conhecimento, passaram utilizar dessa base teórica para desenvolver pesquisas aplicadas sobre competências em determinadas profissões. No caso da área de Contabilidade, os estudos sobre competências ainda se confundem com as funções e atividades do profissional e, até o ano de 2000, não havia estudos empíricos vinculados ao conceito teórico de competências.

No âmbito internacional, um dos estudos iniciais é de Ester (1928), que ressalta a necessidade de habilidades técnicas sobre contabilidade financeira, particularmente os princípios contábeis, além das ferramentas de controles de custos e gastos.

Outro ponto notado pelo autor deixa claro que o contador deve desempenhar o papel de liderança e ter bastante habilidade na parte de tributos e direito comercial para trato com acionistas. Assim, nesse estudo, além de abordagem de conhecimentos técnicos, o autor já discute questões comportamentais como liderança do contador.

Wixon, Kell e Beldord (1943) destacam questões técnicas como planejamento, controle, orçamentário, contabilidade financeira e mensuração, que consideram vitais para o contador. Destacam ainda, aspectos comportamentais do contador como capacidade de comunicação e negociação, bem como o autocontrole, a integridade ética e o raciocínio analítico.

Seguindo essa linha, nos estudos de Bower (1957) e Murphy (1958) ressaltam que o contador deve reunir, além de conhecimentos técnicos, habilidades e conhecimentos sobre a capacidade de comunicação, relacionamento e integridade profissional.

Mais recentemente, os estudos sobre competências na área contábil enfocam a relação das mudanças de negócios e os impactos na profissão com destaque para os estudos de Harden (1995), que verifica as dificuldades da definição de competências à profissão contábil da Inglaterra. Para esse autor, devido à forte mudança na forma de trabalho das pessoas nos anos 90, e o impacto da informatização das organizações, a profissão contábil requer formação completa e não pode restringir a área técnica, mas deve trabalhar a área comportamental e ética.

Ainda nesse estudo, Harden (1995) não define diretamente quais as competências requeridas para o contador, mas fornece indicativos de competências, com destaque para a capacidade de comunicação, atendimentos, negociação e iniciativa, além das competências técnicas.

Alguns outros estudos como os Laurie (1995) e Medley (1996) já começaram a relatar a necessidade de se dar maior ênfase aos conhecimentos em sistemas de informações e processamento de dados.

É interessante observar que, ao longo das análises dos estudos internacionais sobre as competências requeridas aos contadores, têm-se momentos de grande apelo para as questões da formação do contador e até mesmo a relação com os órgãos de classes e suas exigências na realização de certificação como o americano *CPA – Certified Public Accountants*.

Assim, partindo das diretrizes do IFAC – International Federation of Accountants que Needles, Cascini, Kyrlova e Moustafa (2001) desenvolveram um estudo que lista as

habilidades profissionais requeridas para o contador, segregando as competências em 4 (quatro) grandes grupos: conhecimentos, habilidades, valores profissionais e flexibilidade.

O referido estudo se preocupa em clarificar as diretrizes do IFAC e como poderiam ser agregadas às competências dos contadores. Apesar do estudo não efetuar nenhum tipo de avaliação empírica, pode-se concluir que este contribui efetivamente para a discussão estruturada sobre a competência do contador.

A partir dos estudos já evidenciados, as competências requeridas aos contadores são algo dinâmico e sofrem influência de mudanças nos negócios. Nos últimos estudos, é possível perceber uma preocupação em tentar entender o impacto efetivo dos escândalos contábeis a respeito das competências dos contadores, em destaque o estudo de Holtzman (2004), cujo foco é a integridade e a confiança nos contadores.

No Brasil, segundo levantamento bibliográfico feito nesse estudo, há uma carência de pesquisa sobre competências do contador, seja de forma estruturada ou semiestruturada, comparativamente aos estudos internacionais.

Os estudos nacionais surgem com Franco (1983), que alerta para a necessidade do contador melhorar sua capacidade de comunicação e visão dos negócios. No caso de Luz (1989), inserir a importância das questões das habilidades com informática.

Nos anos 90, cita-se o estudo de Riccio e Peters (1993) sobre os novos paradigmas da controladoria e do controller alertando para a necessidade da comunicação, liderança, visão estratégica, gestão da informação e técnicas de gerenciamento.

Nesse mesmo período, Martins (1993) e Nakagawa (1997) alertam sobre a capacidade de comunicação, integridade e formação técnica.

Outros estudos empíricos foram apresentados por segmentos e regiões enfatizando os aspectos liderança, iniciativa, comunicação e raciocínio lógico como habilidades a serem desenvolvidas pelos contadores.

Valendo-se da literatura revisada sobre competência do contador, foram identificados os seguintes aspectos: não é possível identificar os eventos que provocaram as mudanças de competências e a maioria dos estudos não realiza testes empíricos.

Nesse estudo, buscou-se evidenciar possíveis alterações nas competências dos profissionais contábeis com a inovação tecnológica e de procedimentos das organizações geradas pelo projeto Projeto SPED, dentro dos conceitos de capacidade, conhecimento, habilidade e outras características.

3.9. Considerações

Este capítulo tratou da revisão bibliográfica sobre competências, foram cobertos os principais pontos sobre conceitos e metodologias para elaboração e estruturação de competências por cargo.

No que tange ao modelo de estrutura de competências, deve contemplar as seguintes dimensões: conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características, como atitudes, traço e personalidades do profissional, as quais se relacionam com o seu desempenho.

Na revisão bibliográfica foi evidenciada a evolução das competências dos profissionais contábeis relacionada diretamente à evolução das organizações e a busca pela manutenção de vantagem competitiva exige desses profissionais conhecimentos e habilidades para colaborar na gestão e tomada de decisões.

Dada as características do assunto, é importante ressaltar que a elaboração de modelos para as competências dos profissionais contábeis não desconsidera o foco multidisciplinar que envolve as competências, mas sim, ajuda a ampliar o conhecimento.

CAPÍTULO IV

4. METODOLOGIA DA PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA: APRESENTAÇÃO DE DADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste capítulo serão demonstrados os elementos-chaves da metodologia utilizada durante a pesquisa que descreve: o método empregado na sua realização, suas características básicas e as variáveis estudadas – competências dos profissionais contábeis, após a implantação do SPED. Serão apresentadas aqui as técnicas empregadas na coleta de dados – a população e a amostra, os instrumentos, o questionário, as estratégias de coleta, e – finalmente, o tratamento qualitativo.

4.1. Método da Pesquisa

Para identificar o tipo de estudo realizado, será utilizada a classificação de Vergana (1998, p.46), segundo o qual há duas formas de qualificar uma pesquisa: quanto aos meios e quanto aos fins.

Quanto aos meios de investigação, será realizada uma pesquisa de campo, através de questionários e entrevistas realizadas em empresas privadas que participam do projeto SPED, no Estado de São Paulo.

A escolha por essa amostra se deve ao fato da pesquisadora ter acesso ao grande número das empresas participantes do projeto no Estado de São Paulo, pois realiza atividades, desde 2007, de consultoria fiscal para adequação do projeto SPED nessas organizações. Nesse contexto, a pesquisadora teve a possibilidade de observação diária às competências exigidas ao projeto SPED pelos profissionais contábeis.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema investigado, a partir da qual se produziu o detalhamento sobre o Projeto SPED, em seguida, foi apresentada a referência teórica acerca dos estudos de competências, com ênfase nos profissionais contábeis.

Por conseguinte, a pesquisa buscará responder à seguinte pergunta: Quais os impactos às competências dos profissionais contábeis, após a implantação do Projeto SPED?

Encontrar respostas para essa questão conduziu ao desenvolvimento de uma pesquisa empírica, utilizando questionário, que foi construído segundo diretrizes dos trabalhos desenvolvidos por Spencer & Spencer (2003), Needles, Cascini, Kyrlova e Moustafa (2001) Boyatiz (2002) e Cardoso (2006), especialmente para ser o instrumento de coleta de dados e para atender aos objetivos específicos da pesquisa.

O questionário foi dividido em duas partes. A primeira composta por questões que envolveram a identificação – perfil da organização, entrevistado e projeto SPED concluídos. Já na segunda parte, tratou-se das variáveis estudadas – competências técnicas, organizacionais e comportamentais requeridas aos profissionais contábeis.

Com objetivo de validar as hipóteses destacadas na pesquisa, foram inseridas no questionário, também, perguntas abertas sobre conduta ética e imagem do profissional diante da organização e sociedade.

Essa formatação do questionamento permitiu desenvolver um estudo qualitativo, apoiado por questões discursivas, que permitem ampliar a percepção dos entrevistados. Dessa forma, buscou-se identificar as competências a serem desenvolvidas, mas também possibilitar ao entrevistado expressar a sua percepção das mudanças ocasionadas pelo Projeto SPED.

A decisão por esse formato teve como objetivo possibilitar a geração de informações que permitam responder à questão da pesquisa, de forma mais consistente.

4.2. Caraterística da Pesquisa

Conforme citado acima, a presente pesquisa tem o caráter qualitativo como estudo. Para sua realização foram seguidas algumas etapas concretamente. Iniciou-se com a realização da pesquisa bibliográfica, prosseguindo com a definição das técnicas que foram empregadas na coleta de dados, a determinação da amostragem e, por fim, foram estabelecidos os registros desses dados com as técnicas que foram utilizadas.

As coletas de dados foram direcionadas aos líderes de projeto SPED de 17 organizações, assim constituindo uma amostra intencional e de conveniência, especificamente com os profissionais relacionados ao projeto, aos quais foi aplicado o questionário estruturado, visando delinear suas competências dos profissionais contábeis, após a implantação do projeto SPED.

4.3. Variáveis Estudadas

Com o objetivo de facilitar a análise das competências dos profissionais contábeis, foram selecionadas as competências já destacadas no estudo de Cardoso (2006) e Boyatiz (2002), em que são apresentadas de forma mais generalizada, combinada com as questões de competências mais detalhadas de Needles, Cascini, Kyrlova e Moustafa (2001).

As competências requeridas aos profissionais contábeis pesquisados foram reunidas em três grupos de competências: técnicas, organizacionais e comportamentais.

No caso de competências técnicas e organizacionais, foram resumidas na pesquisa por área de atuação e não por atividade. Escolha realizada a fim de delimitar e evidenciar onde esses especialistas reconhecem as competências devem ser desenvolvidas e exigidas, após o projeto SPED.

COMPETÊNCIAS TÉCNICAS E ORGANIZACIONAIS

Contabilidade Gerencial

- a. Conhecimento das normas e práticas da Escrituração Contábeis relevantes e aplicáveis a uma determinada tarefa;
- b. Habilidade para realizar lançamentos contábeis ;
- c. Habilidade para realizar conciliações de contas contábeis;
- d. Habilidade para elaborar e analisar os demonstrativos contábeis de uma organização;
- e. Habilidade para elaborar e analisar os informes contábeis obrigatórios da legislação brasileira, cumprindo os prazos;
- f. Habilidade para elaborar relatórios gerenciais e indicadores com base nos dados contábeis.

Planejamento Orçamentário

- a. Colaborar na elaboração do orçamento da organização;
- b. Capacidade de analisar e explicar as variações entre orçado e real nos resultados contábeis.

Planejamento Tributário

- a. Conhecimento para elaborar e analisar os informes fiscais obrigatórios da legislação brasileira;
- b. Habilidade para elaboração do planejamento tributário;
- c. Habilidade para realizar a apuração, arrecadação tributária e cumprir prazos de exigência;
- d. Habilidade para desenhar o sistema de gestão fiscal;
- e. Capaz de reconhecer o impacto de inclusão ou alteração de impostos e taxas.

Contabilidade de Custos

- b. Capacidade de desenvolver o sistema de controle de custos da organização;
- c. Capacidade de operar o controle e apuração de custos da organização.

Finanças

- a. Habilidade para realizar conciliações de contas financeiras;
- b. Habilidade na elaboração do fluxo de caixa ;
- c. Participar das decisões financeiras estratégicas do negócio.

Auditoria/ Controles Internos

- a. Capacidade de identificar ou avaliar as medidas de controle e sistemas internos de uma organização;
- b. Capacidade de implementar procedimentos de auditoria;
- c. Habilidade para elaborar relatórios de auditoria;
- d. Capacidade de avaliar os riscos de auditoria;
- e. Capacidade de avaliar sistemas de auditoria .

Sistemas de Informações

- a. Capacidade de administrar e definir os sistemas de informação;

- b. Capacidade de participar na implementação dos sistemas de informações;
- c. Capacidade de operar os sistemas de informações ;
- d. Conhecimentos técnicos em linguagens de programação, banco de dados e sistemas;
- e. Habilidade na utilização de sistemas.

Gestão Estratégica do Negócio

- a. Habilidade para elaborar um estudo de viabilidade de um novo negócio;
- b. Participar na definição estratégica dos negócios;
- c. Habilidade para administrar uma nova reestruturação de negócio;
- d. Conhecimento das correntes culturais e sociais da organização.

Gestão de Projetos da Organização

- a. Habilidades em gestão de projetos;
- b. Avaliação de desempenho de projetos;
- c. Elaboração de relatórios de status.

COMPETÊNCIAS COMPORTAMENTAIS

- a. Delegar atividades a terceiros;
- b. Liderar e motivar equipe;
- c. Trabalhar integrado aos demais funcionários de outras áreas;
- d. Capacidade para comunicar com facilidade ;
- e. Iniciativa para desenvolver atividades;
- f. Responsabilidade no desenvolver das atividades;
- g. Criatividade em busca de soluções alternativas.

Para o estudo das competências comportamentais foram utilizadas, como complemento, perguntas discursivas sobre a conduta ética e da imagem desse profissional contábil diante de si, da organização e da sociedade. Seguem as variáveis sobre esses aspectos:

- a) Em relação à exigência de maior postura ética e credibilidade das informações pelos profissionais contábeis?
- b) Em relação a possíveis alterações no comportamento dos profissionais?
- c) Em relação à imagem do profissional diante da organização?
- d) Em relação à imagem do profissional diante da sociedade?

A partir das competências organizacionais, técnicas e comportamentais, apontadas pelos especialistas respondentes do questionário, almeja-se apoiar os profissionais contábeis atuantes, assim como, orientar os novos profissionais na busca do desenvolvimento de suas competências a fim de melhor desempenhar suas atividades no mercado de trabalho.

4.4. Coleta de Dados

4.4.1. População e Amostra

A pesquisa foi realizada com base em uma amostra de profissionais da área de contabilidade/fiscal atuantes em organizações participantes do projeto SPED.

Os profissionais contábeis selecionados são especialistas e se apresentam com diferenciais de competências, fato que os tornaram líderes de projeto SPED junto as suas organizações.

É de conhecimento que outros fatores como tecnologia, estrutura organizacional, pessoas, entre outros influenciam diretamente no desenvolvimento do projeto SPED. Entretanto, durante este trabalho, o objetivo foram os papéis dos profissionais contábeis.

O interesse pela realização dessa pesquisa, junto a esse público, justifica-se na medida em que permitirá obter dados que, em conformidade com os seus objetivos, proporcionarão verificar a relação e alterações entre as variáveis competências profissionais contábeis com o projeto SPED.

4.4.2. Instrumentos e Coleta de Dados

Como já foi mencionado, para a realização da pesquisa, o principal instrumento de coleta foi o questionário elaborado pela pesquisadora em destaque, no Apêndice 1.

A aplicação desse questionário foi de fundamental importância para o desenvolvimento do trabalho, para atender aos objetivos específicos, pois foi apresentado sem a presença do entrevistador.

O modelo de questionário foi definido a partir de questões abertas permitindo a flexibilidade na formulação das perguntas e ampliação do seu alcance, obtendo maiores detalhes sobre a percepção dos entrevistados.

4.4.3. O questionário

O questionário que foi aplicado é composto, basicamente, de questões discursivas, que investigaram a percepção dos respondentes, acerca das competências a serem requeridas dos profissionais contábeis pelas organizações, após o projeto SPED.

As competências destacadas no questionário foram agrupadas por especialidades da área Contábil/Fiscal, a fim de melhor identificá-las e, por último, havia itens que buscam perceber as alterações da imagem do profissional contábil diante das organizações, do fisco e principalmente das pessoas.

Para desenvolvimento do questionário, foi elaborado inicialmente um piloto, aplicado a 2 (dois) líderes de projeto SPED, que fizeram considerações e sugestões acerca da pesquisa. Os comentários foram compartilhados com o orientador, sendo que, algumas dessas sugestões foram aprovadas e incorporadas no questionário final.

4.4.4. Estratégia de coleta de dados

Como anteriormente explicitado, foram aplicados os questionários juntamente com uma carta de apresentação do instrumento, contendo o objetivo, instrução de preenchimento e garantia de confiabilidade dos dados.

A pesquisadora realizou uma busca com as empresas em que atuou entre 2008 e 2011 relacionadas ao projeto SPED. Dentre as 64 empresas identificadas, apenas 22 destas preenchiam os dois requisitos da pesquisa:

- a) Ter concluído uma das frentes do projeto SPED;
- b) O líder de projeto ser profissional contábil.

Para melhor utilização e coleta de questionários respondidos, foram seguidos alguns passos:

Passo 1: Listagem das 22 empresas a serem questionadas;

Passo 2: Encaminhamento via e-mail, aos 22 (vinte e dois) entrevistados que têm relação direta e contínua com a pesquisadora. Utilizado o próprio e-mail pessoal da pesquisadora, a fim de não ter bloqueio por *spam* ou ser desconsiderada pelos participantes. Solicitando o retorno em 15 dias.

Após a expiração do prazo inicial estipulado e devido ao baixo retorno, foram reenviados os questionários, sendo estes transcritos para ferramenta de pesquisa do *Google docs* utilizando-se de questionário *on-line*, a fim de aperfeiçoar o tempo de respostas dos participantes e obter um melhor retorno de respostas.

Após o insucesso das duas alternativas, outras ações foram necessárias:

- a) Busca de alternativas de contato, que atenda ao critério de seleção, com indicação de terceiros;
- b) Contato por telefone com os participantes selecionados;
- c) Informação aos participantes da importância da pesquisa;
- d) Estabelecimento de prazo para retorno do questionário;
- e) Finalização da pesquisa com 17 questionários respondidos.

A aplicação do questionário foi estendida e teve a duração total do período de 10 de Outubro de 2011 até 17 de Novembro de 2011.

Tabela 1 – Amostragem

Amostra	Frequência
Amostragem Pretendida	22
Amostragem Final	17
Percentual de Alcance	77%

Fonte: Elaborado pela autora

A dificuldade de obtenção de respostas a questionários sejam estes, *on line* ou não, é ainda um dos fatores que prejudicam uma pesquisa empírica acadêmica.

4.4.5. Tratamento dos dados

A análise que será apresentada a seguir tem o objetivo de estudar as relações entre as várias competências por área e o projeto SPED nas empresas pesquisadas, a partir da percepção dos respondentes da pesquisa. Com base nos dados apresentados, será possível responder à pergunta da pesquisa, estabelecer relação às variáveis e verificar existência de correlação entre as mudanças nas competências dos profissionais contábeis e o projeto SPED.

No que se refere aos resultados do levantamento realizado com os líderes do projeto SPED das organizações, foram utilizadas análises descritivas de dados, com o intuito de obter com profundidade a percepção dos mesmos.

Os dados obtidos pelo questionário foram, inicialmente, codificados e tabulados em planilha eletrônica, para tratamento estatístico. Para caracterização geral das variáveis pesquisadas, foram utilizadas distribuições de frequências.

Esse tratamento estatístico e os resultados obtidos por meio do mesmo serviram para chegar a reflexões relevantes sobre os principais objetivos do estudo.

4.5. Apresentações dos Dados das Empresas

À luz dos resultados encontrados, foi possível construir uma análise das 17 organizações pesquisadas, de maneira a avaliar a percepção dos especialistas entre as várias competências descritas na seção anterior, que trata dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa.

4.5.1. Perfil dos Entrevistados

Como pode ser observado, em relação ao gênero, dentre os 17 profissionais que responderam ao questionário, 76,47% são do sexo masculino e apenas 23,53% são do sexo feminino. Embora o gênero não seja assunto de pesquisa desta dissertação, é possível observar que a liderança dos projetos SPED está predominantemente sendo gerida por homens (Tabela 2).

Tabela 2 – Gênero

Gênero	Frequência	Percentual
Feminino	4	23,53
Masculino	13	76,47
Total	17	100

Fonte: Elaborado pela autora

No quesito referente à formação profissional, constata-se que 76,47% dos entrevistados possuem formação em Ciências Contábeis, os outros 23,54% possuem formação em Administração (Tabela 3).

No geral, verifica-se que a liderança do projeto SPED está dominada por gestores com formação em Contabilidade ou Administração. Vale lembrar que dos 64 projetos SPED acompanhados pela pesquisadora, entre 2008 a 2011, apenas 22 possuíam líderes dessas áreas.

Tabela 3 – Formação Acadêmica

Cargo	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Administração	4	23,53	23,53
Ciências Contábeis	13	76,47	100,00
Total	17	100,00	

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando o nível de escolaridade dos gestores do projeto SPED, constata-se que 76,47% destes possuem nível de escolaridade de Pós-Graduado. Desse modo, para ser líder do projeto SPED prevalece gestores com maior nível de escolaridade (Tabela 4).

Tabela 4 – Nível de Escolaridade

Cargo	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Superior Completo	4	23,53	23,53
Pós-Graduado	13	76,47	100,00
Total	17	100,00	

Fonte: Elaborado pela autora

No que se refere ao cargo atual dos entrevistados, após agrupamento, constatou-se que 58,82% dos líderes de projeto SPED já possuem cargos de liderança dentro da sua organização, enquanto 41,18% possuem competências técnicas, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Cargo dos Entrevistados

Cargo	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Gerente	3	17,65	17,65
Controller	4	23,53	41,18
Coordenador	2	11,76	52,94
Supervisor	1	5,88	58,82
Contador	3	17,65	76,47
Analista	4	23,53	100,00
Total	17	100,00	

Fonte: Elaborado pela autora

No que concerne o cargo em função do tempo, ao longo do qual o funcionário atual na organização, verificou-se que foi majoritariamente até 5 anos, enquanto os que possuem entre 6 a 10 anos na função correspondente, apenas 11,76% dos respondentes (Tabela 6).

Tabela 6 – Tempo de Cargo dos Entrevistados

Tempo de Cargo	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Há menos de 1 ano	3	17,65	17,65
De 1 a 5 anos	12	70,59	88,24
De 6 a 10 anos	2	11,76	100,00
Total	17	100	

Fonte: Elaborado pela autora

Quando foram questionados sobre o tempo de trabalho na empresa pesquisada (Tabela 7), observou-se uma predominância de empregados que trabalham entre 1 a 5 anos (52,94%), o que caracteriza um perfil mais jovem nas organizações atuais. Pela crescente quantidade de empregados que atuam nas organizações há menos de cinco anos, pode-se concluir que, nas organizações estudadas, assim como no contexto atual, existe baixa estabilidade no emprego.

Tabela 7 – Tempo de Empresa dos Entrevistados

Tempo de Empresa	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Há menos de 1 ano	1	5,88	5,88
De 1 a 5 anos	9	52,94	58,82
De 6 a 10 anos	5	29,41	88,24
De 11 a 15 anos	1	5,88	94,12
Mais que 15 anos	1	5,88	100,00
Total	17	100	

Fonte: Elaborado pela autora

Em relação ao número de empregados das empresas pesquisadas, observa-se que 58,82% possuem até 200 empregados. Isso sinaliza que a grande maioria dos participantes possui um departamento contábil/fiscal interno nas suas organizações. Entre as empresas pesquisadas, apenas 23,53% possuem mais que 500 funcionários, conforme se verifica na Tabela 8.

Tabela 8 – N. de Funcionários das Organizações

N. de Empregados	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Menos de 100	7	41,18	41,18
Entre 101 a 200	3	17,65	58,82
Entre 201 a 500	3	17,65	76,47
Entre 501 a 1000	1	5,88	82,35
Mais que 1000	3	17,65	100,00
Total	17	100,00	

Fonte: Elaborado pela autora

No que tange ao Ramo de atividade das empresas pesquisadas, verifica-se a predominância das empresas de Comércio e Serviços representando 82,35% dos respondentes (Tabela 9).

Tabela 9 – Ramo da Empresa

Ramo	Frequência	Percentual
Indústria	3	17,65
Comércio	8	47,06
Serviços	6	35,29
Total	17	100,00

Fonte: Elaborado pela autora

Quanto ao faturamento ou porte das organizações, verifica-se que 58,82% concentram-se em empresas com faturamento anual menor que R\$500.000.000,00. Apenas, 29,41% possuem faturamento anual maior que 1 bilhão de reais (Tabela 10).

Tabela 10 – Faturamento Anual

Faturamento Anual	Frequência	Percentual
Até R\$ 10.000.000,00	3	17,65
De 10.000.001,00 a 100.000.000,00	2	11,76
De 100.000.001,00 a 500.000.000,00	5	29,41
De 500.000.001,00 a 1.000.000.000,00	2	11,76
De 1.000.000.001,00 a 10.000.000.000,00	4	23,53
Acima de 10.000.000.000,00	1	5,88
Total	17	100

Fonte: Elaborado pela autora

Em relação às variáveis pessoais (gênero, formação e escolaridade), profissionais (cargo, tempo de cargo e de empresa) e aquelas características das empresas que fizeram parte da pesquisa (porte, ramo, quantidade de funcionários), foi identificada uma situação heterogênea entre os entrevistados, quer seja sobre a percepção acerca das competências profissionais exigidas pelos profissionais, após o SPED, quer seja relacionada à imagem desses profissionais por si, ou pela empresa ou sociedade.

Nos dados apresentados, vale ressaltar a pouca presença de respondentes do sexo feminino assumindo o cargo de liderança do projeto SPED. Evidenciando ainda a relação de liderança do projeto SPED relacionado diretamente, há uma liderança pré-existente na organização.

A liderança do projeto SPED foi caracterizada por profissionais contábeis pesquisados, na sua grande maioria, com nível de escolaridade de pós-graduação, todavia são funcionários novos em relação ao tempo de empresa e cargo entre 1 a 5 anos.

É importante atentar para o fato de que os respondentes são funcionários de organizações de médio e grande porte e que estão concentrados no ramo de serviços e comércio. As organizações estudadas fazem parte de um ambiente real, com objetivos estabelecidos e que permitem a descrição do ambiente mensurável.

4.5.2. Perfil do Projeto SPED nas Organizações

Ressalta-se que o formulário foi planejado em partes correlacionadas aos principais tópicos contidos nos conceitos abordados ao longo do trabalho.

O gráfico abaixo valida o número de funcionários destinados à área Contábil/Fiscal, assim como os projetos SPED implantados pelas organizações.

Número de Funcionários na Área Contábil/Fiscal

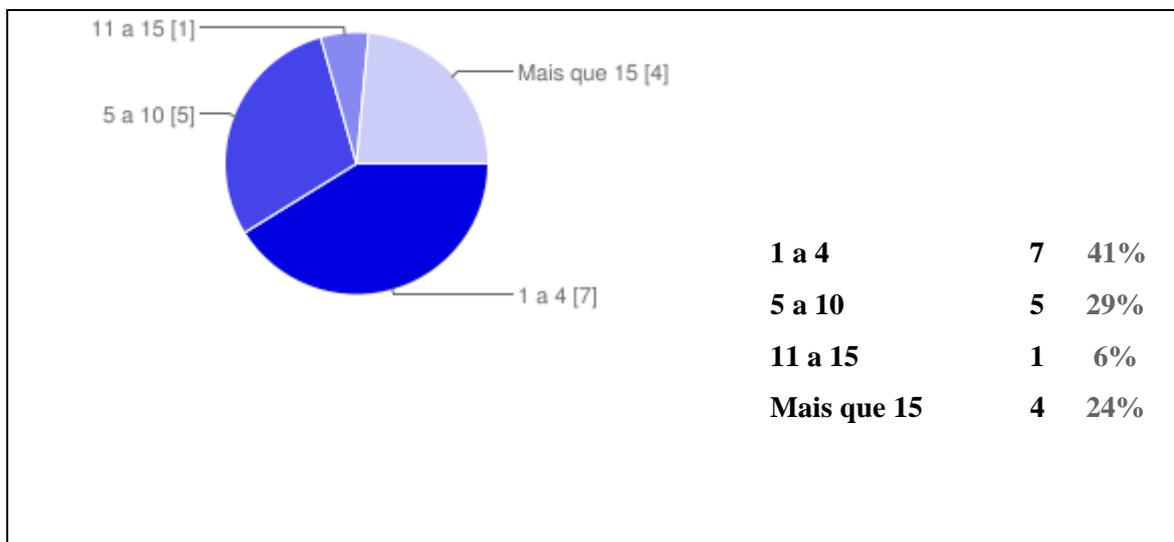


Gráfico 1: Número de Funcionários na Área Contábil e Fiscal dedicados à elaboração nas Obrigações Acessórias

Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com os respondentes, em média 41% das empresas entrevistadas mantêm pelo menos 5 pessoas da área Contábil/Fiscal dedicadas exclusivamente à geração das obrigações acessórias para o fisco brasileiro. Analisando o número de funcionários (Tabela 8) e Faturamento Anual (Tabela 10) das empresas entrevistadas, pode-se fazer o seguinte comparativo:

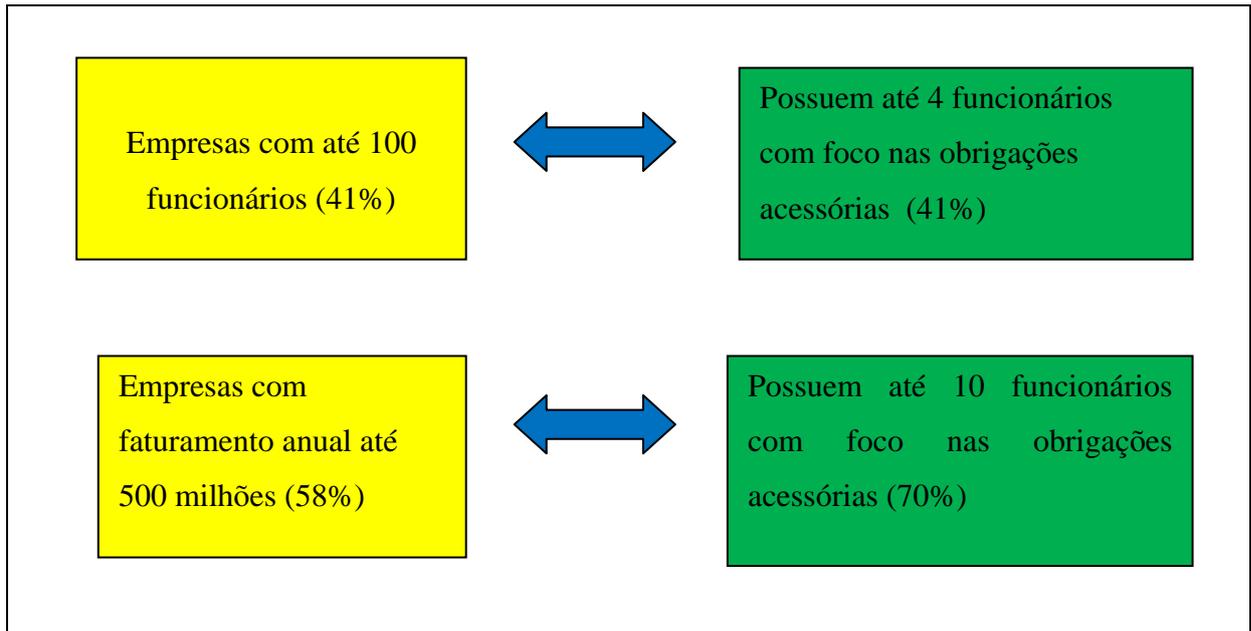


Figura 7: Comparativa entre o número de funcionários dedicados às obrigações acessórias X Faturamento Anual X Número de Empregados das Empresas Pesquisadas

Fonte: elaborado pela autora

Este comparativo evidencia o número elevado de profissionais necessários ainda nas empresas brasileiras destinadas exclusivamente à geração de informações ao fisco. Dessa forma, a empresa assume a responsabilidade e ônus de manter funcionários que fiscalizam o correto pagamento de impostos, atividade esta que é obrigação do governo, e não da empresa contribuinte.

No que tange aos projetos já implantados pelas empresas pesquisadas, dos 5 projetos em vigor, 3 deles foram implantados nas empresas de 70% dos entrevistados .

Tabela 11 – Projetos SPED Implantados

Projeto SPED	Quant.	Percentual
NF-e	13	76%
SPED ICMS/IPI	9	53%
SPED PIS/COFINS	12	71%
SPED CONTÁBIL	12	71%
FCONT	6	35%

Fonte: Elaborado pela autora

Em síntese, os demonstrativos acima validam que os líderes entrevistados possuem experiência com a implantação do projeto SPED, assim como validam o número elevado de profissionais contábeis dedicados às obrigações acessórias.

4.6. Análises dos Dados

4.6.1. Avaliação do tempo despendido com as obrigações acessórias

A análise que será apresentada a seguir tem como objetivo identificar junto aos entrevistados o tempo despendido no controle e geração das obrigações acessórias abrangidas pelo projeto SPED e obter sua percepção, por estimativa, do tempo para execução, após o projeto. Com base nos resultados apresentados, foi possível identificar que esses profissionais especializados corroboram com o entendimento que o projeto SPED se propõe a facilitar as atividades dos profissionais contábeis, eliminando atividades burocráticas e rotineiras que consomem grande parte das suas horas de trabalho.

As primeiras respostas analisadas foram para a pergunta “**Quantas horas, em média, por mês, 1 (um) profissional contábil dedica-se às obrigações acessórias (exemplos: GIA, DIRF, DCTF, DACON, entre outras)?**” Verifica-se, pela análise da Tabela 12, que 53% dos entrevistados avaliam que hoje um profissional da sua área contábil/fiscal se dedica cerca de 51 a 100 horas mês para controle e geração de obrigações acessórias. Entre os demais entrevistados, 41% classificam que a dedicação do funcionário restringe a 11 a 50 horas por mês. Assim, no total, 94% dos entrevistados consideram que um profissional contábil se dedica mais que 10 horas por mês às obrigações acessórias do fisco.

Salienta-se, nesta oportunidade, que nenhum dos entrevistados apontou que havia um profissional contábil que se dedicava mais que 100 horas mês às obrigações acessórias.

Esses resultados evidenciam que estimando um total de 170 horas mês de um funcionário, para a grande maioria dos entrevistados (94%), um funcionário gasta em média 45% do seu tempo no controle e geração de obrigações acessórias para o fisco brasileiro. Essa análise corrobora com afirmativa de Geruza e Bosco Filho (1997) de que parte da destinação do tempo dos contadores ainda é dedicada à execução de tarefas de escrituração. Assim, limitando-os a sua atividade a ser provedor de informações para o fisco e não à organização.

Tabela 12 – Horas Dedicadas às Obrigações Acessórias

Projeto SPED	Quant.	Percentual
menos de 10 horas por mês	1	6%
entre 11 e 50 horas por mês	7	41%
entre 51 a 100 horas por mês	9	53%
mais de 101 horas por mês	0	0%

Fonte: Elaborado pela autora

Quando foi perguntado se o projeto SPED poderá diminuir o tempo de dedicação às obrigações acessórias, constatou-se que 100% dos entrevistados consideram que o projeto SPED tem como objetivo racionalizar o tempo dedicado dos profissionais contábeis na geração de informes fiscais/contábeis ao fisco.

Diante desse retorno positivo houve o questionamento sobre o tempo que se espera ser exigido desse profissional. Dos entrevistados, 69% esperam que seja exigido menos de 10 horas, os demais 31% consideram razoável até 50 horas ao mês.

Dessa forma, dos 40% do tempo dedicado à obrigação acessória, hoje, o profissional contábil iria se dedicar a, no máximo, 28% das horas, sendo assim, seu tempo seria mais destinado ao desenvolvimento de outras competências profissionais.

Nitidamente, os entrevistados reconhecem o valor agregado de tempo ao participar do projeto SPED e evidenciam que os profissionais contábeis necessitam desenvolver outras competências nas demais áreas da profissão para continuarem no mercado.

4.6.2. Percepção das Competências Técnicas e Organizacionais após SPED

Com base nos estudos exploratórios de Needles, Cascini, Kyrlova e Moustafa (2001), foram definidas as variáveis de competências técnicas e organizacionais dos profissionais contábeis, após a implantação do projeto SPED. Buscou-se a percepção dos especialistas e líderes de projeto para identificar em quais áreas da Contabilidade esses profissionais devem buscar se dedicar e se aperfeiçoar no suposto tempo disponibilizado com a otimização dos processos e atividades com o projeto SPED.

No formulário, houve a possibilidade de seleção de uma ou mais variáveis de competências técnicas e organizacionais, em formato generalizado, destacado com a seguinte pergunta/cenário **“Recentes pesquisas apontam que 70% do tempo dos profissionais contábeis estão dedicados à elaboração e à entrega das obrigações acessórias. Considerando essa afirmação, em sua opinião, em quais atividades serão exigidas as competências técnicas desses profissionais contábeis, após a implantação do projeto SPED?”** Com base na presente pergunta, foi possível obter a seguinte tabela (13) de competências exigidas, após o SPED pelos entrevistados:

Tabela 13 – Competências Técnicas e Organizacionais por Área

Competências	Frequência	Percentual
Planejamento Tributário	13	76%
Planejamento Orçamentário	11	65%
Auditoria / Controles Internos	11	65%
Contabilidade Gerencial	10	59%
Contabilidade de Custos	8	47%
Gestão Estratégica do Negócio	7	41%
Sistemas de Informações	4	24%
Gestão de Projetos	2	12%
Finanças	1	6%
Outras	0	0%

Fonte: Elaborado pela autora

Aqui, vale esclarecer que as competências técnicas e organizacionais foram agrupadas por área. Isso não significa uma delimitação por departamento, mas sim por área de estudo, que contempla o contexto de conjuntos de habilidades, conhecimentos e atitudes pertinentes a cada uma delas.

A partir da Tabela 13, observa-se que os respondentes consideram que as 3 (três) principais competências técnicas e organizacionais que necessitam ser desenvolvidas são: Planejamento Tributário (76%) , Planejamento Orçamentário (65%) e Auditoria/Controles Internos (65%).

O Planejamento Tributário foi evidenciado no estudo empírico de Calijuri (2004), mas é provável atribuir sua superioridade às demais áreas de estudos, devido ainda, à elevada e complexa carga tributária brasileira, que exige profissionais atualizados e especializados.

Em algumas organizações, já existem funções contábeis segmentadas por essa área, como especialista em impostos diretos ou indiretos, especialista em impostos e taxas estaduais, entre outras. Em comum a essa fragmentação da área de planejamento tributário está a importância de uma previsão tributária que auxilie os gestores na tomada de decisões estratégicas do negócio no que tange ao controle e diminuição de valores pagos em imposto.

A segunda área selecionada pelos especialistas foi o Planejamento Orçamentário, que auxilia os gestores nas previsões de receitas e despesas futuras de toda a organização. Vale lembrar que esse planejamento deve ir além dos aspectos financeiros, ou seja, deve ser um mapa das ações operacionais alinhadas às estratégias da organização.

É importante ressaltar que esse mapa citado não deve ser estático, ou seja, elaborado ao final de ano para o exercício seguinte, mas sim, dinâmico capaz de responder às mudanças do mercado em que a organização está inserida.

Empatado com o Planejamento Orçamentário, os especialistas pesquisados evidenciaram a área de estudo de Controles Interno/Auditoria como competência técnica e organizacional relevante aos profissionais da Contabilidade, sinalizando que processos de controles e auditoria são impactantes à gestão de uma organização.

Auditoria e Controles Internos são áreas que já foram evidenciadas por Henning e Moseley (1970) no cenário internacional e Geruza e Bosco Filho (1997) no âmbito nacional, mas nos últimos anos têm tido maior representatividade com a globalização das informações das organizações. Vale lembrar que controles internos eficientes e auditoria contínua são bases para informações rápidas e precisas para tomadas de decisões, ou seja, a essência da Contabilidade.

Com base nessas 3 (três) áreas, é possível observar que na opinião desses especialistas a área Contabilidade irá se beneficiar com a redução do tempo despendido para controles e geração das obrigações acessórias, que hoje estão voltadas ao registros de operações já ocorridas. Com o cenário pós-SPED, essa provável disponibilidade poderá ser destinada no desenvolvimento de outras competências como Controles Internos e Auditoria, que têm como foco ações do presente, assim como, na visão das ações futuras evidenciadas pelo Planejamento Tributário e Orçamentário. É o profissional contábil mudando o seu perfil de *guarda-livro e agente do governo* para profissional atuante na gestão do negócio e tomada de decisões.

Outras áreas e especialidades surgiram com a evolução dos negócios, dessa forma, os profissionais contábeis terão que investir e se dedicar à formação nas demais áreas de estudo, principalmente aqueles profissionais, que, hoje, estão exclusivamente dedicados à operacionalização das obrigações acessórias.

4.6.3. Percepção das Competências Comportamentais após SPED

Conforme destacado no estudo empírico de Wixon, Kell e Beldord (1943), competências técnicas são essenciais para profissionais contábeis, mas ressaltam que, aspectos comportamentais do profissional contábil como capacidade de comunicação e

negociação, bem como o autocontrole, a integridade ética e o raciocínio analítico são de grande valia para eficiência das suas atividades.

Segundo destacado no capítulo 1, o projeto SPED exige a integração e informações de todas as áreas de uma organização. Dessa forma, para conseguir isso, o gestor desse projeto necessita ter o apoio das pessoas que geram essas informações e que estas auxiliem nesse processo de evolução da organização.

Essas características peculiares desse gestor são classificadas como competências comportamentais, conforme discutido no capítulo 2 e, com base nesses estudos, foi realizado o questionamento aos entrevistados **Quais, das competências comportamentais abaixo, em sua opinião, são essenciais para serem desenvolvidas pelos profissionais contábeis nas suas atividades diárias?** Foram destacadas as seguintes competências como demonstra na Tabela 14.

Tabela 14 – Competências Comportamentais Essenciais aos Profissionais Contábeis

Competências	Frequência	Percentual
Iniciativa	15	88%
Liderança	14	82%
Responsabilidade	14	82%
Integrador	12	71%
Delegar	10	59%
Comunicação	10	59%
Criatividade	10	59%
Other	1	6%

Fonte: Elaborado pela autora

Das competências comportamentais informadas pelos entrevistados, foram organizadas as 3 (três) mais frequentes: Iniciativa (88%), Liderança (82%) e Responsabilidade (82%).

A partir do que foi discutido no capítulo 2, acerca da evolução da Contabilidade, é possível compreender como a presença da competência comportamental, como é o caso da Iniciativa, é importante para os profissionais contábeis no cenário globalizado. Dessa forma, um profissional contábil que não esteja envolvido com a estratégia da empresa e integrado a todas as áreas, não terá atuação no mercado de trabalho.

Assim como a competência de Iniciativa, a Liderança é a essência para manter todas as pessoas motivadas e integradas entendendo a estratégica das organizações e buscando o desenvolvimento de melhoria contínua.

Durante o desenvolvimento da pesquisa, houve dificuldades em identificar líderes de projeto SPED profissionais contábeis. Apesar de esses profissionais contábeis serem os mais indicados tecnicamente para essa demanda, a falta de desenvolvimento de competências comportamentais, como a liderança, compromete o empenho dos mesmos. Desse modo, essa função é desempenhada por um profissional de outra área administrativa, ou como na maioria dos casos, pelo responsável por tecnologia da empresa.

Já no que tange à competência comportamental de Responsabilidade, pode-se afirmar que está intimamente relacionada ao código de ética do Profissional Contábil instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e à conduta desses profissionais.

Os profissionais contábeis têm informações sigilosas e, em algumas situações, é o responsável legal da organização. Dessa forma, aumentando a sua responsabilidade e participação dentro do contexto organizacional.

Das competências comportamentais citadas, pelo menos 59% dos entrevistados selecionaram todas, no formulário, ou seja, são competências essenciais, que necessitam ser desenvolvidas pelo profissional contábil, para atuação no mercado de trabalho. Dessa forma, evidencia-se que o antigo perfil de profissional contábil centralizador e introspectivo está chegando ao fim.

4.6.4. A Conduta Ética do Profissional Contábil após SPED

O presente estudo não teve como objetivo discutir o Código de Ética do Profissional Contábil (CEPC), mas sim, a validade das informações geradas pelos profissionais contábeis. Como citado no capítulo 1, o Projeto SPED, devido ao seu avançado sistema de tecnologia, exige uma integridade de dados gerados pelas organizações desde sua origem até o envio ao fisco; ou seja, não permite alteração de dados, após a geração do fato contábil/fiscal, ou antes, do envio ao fisco.

Além disso, o avanço tecnológico atual permite a auditoria dos dados enviados ao fisco consentindo o confronto de informações contábeis e documentos fiscais gerados durante as operações das empresas.

Não há fundamentação acadêmica sobre o fato de que, antes do SPED, atos ilícitos eram comuns ou que o profissional contábil não atuava de forma ética, apenas foi possível observar que as inúmeras obrigações acessórias existentes, uma legislação complexa e variados controles de gestão das organizações poderiam gerar informações errôneas e que não refletissem uma determinada situação fiscal/contábil da empresa.

O foco desse questionamento durante o estudo era avaliar a percepção dos entrevistados a cerca dessa conduta ética dos profissionais contábeis, após o SPED e, para isso, fez-se a seguinte pergunta: **Você considera que o projeto SPED exige uma maior postura ética e credibilidade das informações pelos profissionais contábeis?** Elaborada a Tabela 15, abaixo, com as respostas dos entrevistados, a fim de manter sigilo das empresas e entrevistados. Estes serão identificados com a codificação “E”.

Tabela 15: Percepção sobre a Conduta Ética dos Profissionais Contábeis

Entrevistado	Sim(S)/Não(N)	Comentários
E1	S	As operações da empresa necessitam estar de acordo com a legislação brasileira. Consequentemente, as atividades dos contabilistas devem estar de acordo com a lei.
E2	S	Porque o SPED é um projeto, pelo qual o fisco estadual e federal visa ter maior controle sobre o recolhimento de impostos de cada empresa.
E3	S	Esse projeto está influenciando no comportamento das empresas, acaba com uma parte da burocracia e ilegalidade. O SPED exige variadas informações das empresas, e a preocupação com a ilegalidade delas e o temor das sanções legais, os profissionais contábeis cada vez mais buscam empresas éticas em seus negócios, fortalecendo ainda mais a classe contábil.
E4	S	Com certeza, após a implantação do SPED, existirá uma maior credibilidade das informações contábeis. Agora, quanto à questão de ética, acredito que o profissional contábil tem que ter a mesma postura que tinha antes da implantação do SPED.
E5	S	Exige uma ética e maior postura. Pois as informações do sped vão diretamente ao fisco, que efetuará análise, controle e a tomada de decisão em relação ao contribuinte que informou, além da prestação de contas à sociedade.
E6	S	Porque o fisco conseguirá em breve fiscalizar as empresas quase que on-line.
E7	N	Acredito que facilitou um pouco o trabalho de envio de obrigações, além de ajudar o sistema fiscal por meio da Receita Federal, pois a finalidade principal não é de garantir credibilidade de nenhum profissional.
E8	S	O Projeto SPED exigiu um envolvimento dos funcionários independente da sua hierarquia, desde assistente até o gestor. No caso desse projeto, foi realizada uma reunião inicial destacando a importância do projeto e a participação dos envolvidos a fim de garantir o resultado do trabalho final.
E9	S	Sim, o receio de multas e a maior fiscalização fazem os profissionais contábeis mudar sua conduta.
E10	S	Sim, a partir do momento que as exigências fiscais exigiram uma postura correta, ações diretas na fonte e solução dos problemas.
E11	S	Devido à exposição e transparência que o projeto demanda.
E12	S	Sim, pois as informações estão interligadas entre o Contábil e o Fiscal.
E13	S	Pois não permite processos operacionais nas empresas que divergem da legislação tributária. Além disso, o contador é responsável pelas informações geradas pela empresa que representar.
E14	S	Pois exigiu transparência nas informações contábeis.
E15	S	Não há como fazer operações em desacordo com a legislação tributária.
E16	S	Não há como não ter revisão de processos de acordo com a legislação brasileira para atender ao SPED.
E17	S	Não temos como errar, está tudo integrado e de acordo com a legislação.

Fonte: Elaborado pela autora

As respostas da Tabela 15 foram transcritas, conforme preenchidas no formulário pelos entrevistados, a fim de manter sua percepção sobre a conduta ética, após o projeto SPED. Dentre os respondentes, apenas 1 dos 17 entrevistados consideram que a conduta ética e credibilidade dos profissionais não foram alteradas pelo projeto SPED. A consideração feita pelo respondente que negativou a alteração da conduta ética é embasada que este não é objetivo principal do projeto.

A grande maioria dos entrevistados considerou que o projeto SPED exigiu alterações na conduta ética e maior credibilidade das informações contábeis e, conforme suas considerações, foi elaborado um resumo acerca das ações e consequências dessas alterações:

- a. Devem estar de acordo com a lei;
- b. Exigência das organizações por postura correta do profissional contábil;
- c. A fiscalização *on line* acaba com a burocracia e ilegalidade;
- d. Temor às sanções;
- e. Informações integradas e transparências de dados.

Dessa forma, é possível observar que há alteração na conduta ética e credibilidade dos profissionais no que tange às obrigações acessórias e às ações de mudanças por parte desses profissionais no que diz respeito à adaptação desses profissionais ao novo cenário.

4.6.5. Comportamento do Profissional Contábil após SPED

Conforme evidenciado no capítulo 2 – mudanças no comportamento dos profissionais contábeis foram ocorrendo devido às entidades de classes e à criação de cursos superior, mas deve-se atribuir mérito dessa evolução da profissão ao desenvolvimento das organizações.

A Contabilidade como ciência tem como objeto as organizações e sua evolução. Segue o crescimento do mercado e as tendências nos negócios. Nas referências acadêmicas citadas neste trabalho, há citações acerca de legislações ou crises econômicas, que poderiam ter afetado o comportamento do profissional contábil, entretanto, não foi possível localizar estudos empíricos para comprovação.

No caso desse estudo, será considerado que o impacto do projeto SPED gera as rotinas diárias aos profissionais contábeis e os controles das organizações afetam diretamente o comportamento dos profissionais contábeis. Assim, foi questionado aos entrevistados: **Você considera que o projeto SPED gerou alterações no comportamento dos profissionais, após o projeto?** Novamente, as respostas foram transcritas como digitadas pelos entrevistados, a fim de manter a percepção destes e seguem abaixo, conforme Tabela 16.

Tabela 16 – Percepção sobre o Comportamento dos Profissionais Contábeis

Entrevistado	Sim(S)/ Não(N)	Comentários
E1	S	Pois os profissionais contábeis tiveram que se aproximar das demais áreas da organização .
E2	S	Ainda não há um trabalho para verificar a credibilidade das informações passadas ao fisco.
E3	S	Exigiu estudos e mudança de postura e a não adequação pode limitar ou extinguir os profissionais não capacitados. O projeto SPED foi um grande avanço para a classe contábil, exigiu dos profissionais maior conhecimento e domínio sobre as novas exigências legais .
E4	N	Acredito que os profissionais já tenham uma postura ética e credibilidade antes do SPED.
E5	N	Consideram que apenas o projeto SPED não terá um impacto decisivo no comportamento dos profissionais, outros fatores, como formação qualificada, podem afetar o comportamento.
E6	S	Acredito que profissionais que usavam de artifícios ilícitos , como por exemplo, emitir as famosas notas espelhadas, com certeza tiveram que abandonar essa prática .
E7	S	Toda mudança gera alterações de ambiente e adaptação em geral, quanto ao comportamento dos profissionais, eles tendem a assumir uma postura de quem está sendo fiscalizado online , com o risco de grandes multas, e precisa ser passado isso para seus clientes.
E8	S	Durante o processo de execução, foi nítido observar a percepção de cada funcionário em relação a sua ação em uma determinada operação e seus reflexos nos informes contábeis/fiscais e como um procedimento realizado de forma incorreta poderá gerar prejuízos à organização. Ocorreu um sentimento bem maior de responsabilidade pelas tarefas .
E9	S	O profissional teve que buscar conhecimento técnico e operacional do que já estava acostumado a fazer (mecânica), hoje tem que ter conhecimento daquilo que está executando, tanto contábil quando legislativo.
E10	S	A partir do momento da obrigatoriedade em gerar as informações de forma correta A postura e o comportamento mudaram.
E11	S	Houve a necessidade urgente de capacitações diversas.
E12	S	Ter mais cuidado com as apurações de impostos, validar sempre a razão contábil com os livros fiscais, etc..
E13	S	Exigiu que esse profissional estivesse integrado às demais áreas e com mais contato com alta direção da empresa.
E14	S	Pois tiveram que se atualizar e se integrar às demais áreas .
E15	S	Pois exigiu que o profissional conhecesse e participasse dos processos de outras áreas que impactam na área contábil e fiscal.
E16	S	Todos sabem que todo processo operacional errado pode gerar problemas para a empresa.
E17	S	Tivemos que participar de discussão de processos de outras áreas .

Fonte: Elaborado pela autora

As respostas da Tabela 16 foram transcritas, conforme preenchidas no formulário, pelos entrevistados, a fim de manter a sua percepção sobre a conduta ética, após o projeto SPED. Dentre os respondentes, apenas 3 dos 17 entrevistados consideram que o comportamento dos profissionais contábeis não foi alterado pelo projeto SPED. Avaliando suas respostas em comum, foi possível a observação de que não houve alteração, pois consideram que o fisco, no momento, só gerou mais trabalho ao profissional contábil, e ainda não tem como avaliar mudanças de comportamentos.

Nos demais 14 respondentes, em comum, foram selecionadas as palavras-chaves sobre a questão do trabalho validando suas hipóteses de mudança no comportamento dos profissionais contábeis. Segue resumo abaixo do que foi alterado na percepção dos entrevistados:

- a. Participação dos profissionais contábeis nas decisões das demais áreas da organização;
- b. Apresentou a necessidade urgente de capacitação dos profissionais;
- c. Exigiu mudança de postura;
- d. Abandono de artifício ilícito;
- e. Exigiu maior responsabilidade, pois os profissionais são corresponsáveis pelas informações geradas pela organização;
- f. Participação nas demais áreas, com a visão de informações integradas.

Conforme citado no capítulo 2, as competências comportamentais irão demonstrar o espírito empreendedor e capacidade para a inovação, iniciativa, criatividade, vontade de aprender, abertura às mudanças, consciência da qualidade e implicações éticas do trabalho dos profissionais contábeis.

4.6.6. Imagem do Profissional Contábil após SPED na Organização

Conforme Marion (2002), a imagem dos profissionais da Contabilidade no Brasil, nos demais países em desenvolvimento e nos países subdesenvolvidos está muito aquém a dos países desenvolvidos. Foi feito o seguinte questionamento aos entrevistados: **Você considera que o projeto SPED alterou a imagem do profissional diante da organização?** Dentre os 17 entrevistados, 3 (três) consideram que a imagem do profissional contábil não foi alterada com o projeto SPED, diante da organização ainda, conforme respostas transcritas abaixo, destacadas na Tabela 17.

Tabela 17 – Percepção sobre a Imagem do Contador diante da Organização

Entrevistado	Sim(S)/ Não(N)	Comentários
E1	S	Quando a organização permitiu que o contador fosse líder do projeto.
E2	N	Porque a organização ainda não notou o real valor do projeto.
E3	S	Ele não é mais uma datilógrafa ou um profissional necessário na organização para trabalhos burocráticos como confecção de livros fiscais, ele passou a ter participação ativa nas decisões da companhia.
E4	S	Porque o profissional que possui uma postura ética adequada dentro da organização, vai ter a sua imagem profissional em destaque independente do projeto aplicado por ele.
E5	S	Mais preocupação de todos com o que está sendo informado ao fisco.
E6	S	Acho que isso depende muito da cultura de cada empresa. Para empresas sérias com certeza o profissional contábil passou a ser ainda mais valorizado.
E7	N	O usuário da contabilidade não consegue ainda ver essa alteração.
E8	S	Gerente/Diretoria começou olhar o departamento com mais atenção , o profissional tornou-se participante ativo nas decisões de projetos e investimentos em tecnologia de melhoria contínua.
E9	S	A legislação exigiu maiores investimentos em projetos de melhoria dos processos fiscais/contábeis.
E10	S	O profissional contábil teve que se adequar às mudanças e foi cobrado a dar explicações sobre essas mudanças.
E11	S	Porque você passa a ser mais exigido e mais exigente na realização dos processos.
E12	S	Passou a ser visto como estratégico.
E13	S	Pois uma Contabilidade mal gerida, leva à Fiscalização.
E14	S	Quando começou a participar mais das decisões e maior contato com a direção da empresa. Nas demais áreas, teve que conhecer e acompanhar seus processos mais intensamente.
E15	S	Pois este esse profissional tornou-se mais participativo nas demais áreas e na tomada de decisões estratégicas.
E16	S	Pois começamos a participar de reuniões de implantação de sistemas e definir alguns processos de diversas áreas.
E17	N	Os funcionários veem a contabilidade como apoio a todos os processos da organização. Ainda não, este ainda é mal visto e aqui ainda acham que a Contabilidade e Fiscal só atrapalham.

Fonte: Elaborado pela autora

Os respondentes que tiveram a visão negativa sobre alterações na imagem do profissional contábil argumentaram que as suas organizações ainda não conseguiram visualizar o real valor do projeto para suas operações e consideram a Contabilidade e Fiscal apenas como atividades de apoio na operação e que, em alguns casos, ainda dificultam os processos.

De forma agrupada, houve a seleção dos principais comentários realizados pelos entrevistados que já visualizaram alterações na imagem dos profissionais contábeis diante de suas organizações:

- a. Identificou o contador como pessoa mais capacitada para ser líder de projetos;
- b. Participação ativa nas reuniões de tomada de decisões;
- c. A organização tratou as informações do departamento com maior atenção;
- d. A contabilidade foi vista como estratégica;
- e. Participação nas demais áreas;
- f. Reconhecimento da sua importância nas operações.

Vale ressaltar que o entrevistado da empresa “E6” enfatizou que a imagem do profissional contábil foi alterada apenas nas organizações que atuam de acordo com a legislação brasileira. Desse modo, indo de encontro com uma conduta ética durante a execução das suas operações.

4.6.7. Imagem do Profissional Contábil após SPED na Sociedade

Marion (1997) afirmou que a profissão de contador é uma das mais antigas profissões que existe e o estereótipo da imagem desse profissional em nossa sociedade não é o melhor possível. Aparentemente não é muito criativo, talvez um pouco tímido e, em alguns casos extremos, até com suspeita de ausência de idoneidade profissional.

Refletindo sobre essa imagem apresentada pelo estudo, o avanço em tecnologia, processos e a credibilidade proposta pelo SPED foram questionados aos entrevistados: **Você considera que o projeto SPED alterou a imagem do profissional diante da sociedade?** Dentre os 17 entrevistados, 5 (cinco) apresentaram que não consideram. Visualizaram ainda alterações da imagem do profissional contábil diante da sociedade, conforme demonstrado na Tabela 18:

Tabela 18 – Percepção sobre a Imagem do Contador diante da Sociedade

Entrevistado	Sim(S)/ Não(N)	Comentários
E1	S	O contador este mais envolvido nas operações da empresa que apenas quer ter relações idôneas com as demais empresas .
E2	S	Sim, uma vez que o projeto é uma ferramenta que ajuda ter um maior controle sobre as obrigações tributárias e isso consequentemente evitará no futuro, de termos empresas idôneas no mercado .
E3	S	Imagem mais ligada ao guarda-livros. As empresas estão forçando as pessoas a serem mais éticas e o profissional é um espelho disso .
E4	N	Acho que as empresa ainda não veem alteração na imagem e mudam o salário dos profissionais.
E5	S	O sped contribuirá para alterar a imagem, pois de regra os hábitos profissionais mudam por imposição legal .
E6	S	Se o governo reverter o ganho em eficiência de arrecadação em favor da sociedade , que o projeto SPED irá proporcionar quando estiver totalmente implantado com certeza, a classe contábil pode ser conhecida como um dos fatores importantes nesse processo.
E7	N	Quanto à imagem, mas o profissional pode mudar o comportamento dos seus clientes , em relação à responsabilidade do Contador perante os serviços prestados a ele.
E8	S	Pois a sociedade está mais envolvida no que é demonstrado através dos informes fiscais, assim começa a entender o papel e tarefas desse profissional e o valor dessa profissão para a sociedade.
E9	S	Como o Advogado é respeitado pelo seu conhecimento legislativo, o profissional Contábil passa a ser hoje tanto para a sociedade quanto para a empresa peça fundamental de pesquisa e respeito ao profissional não, mas como um guarda-livros.
E10	S	A sociedade está começando a entender o papel do contador não como funcionário do fisco.
E11	S	Se as empresas e o Governo conduzirem o projeto conforme sua concepção, ambos sairão ganhando e, conseqüentemente, os profissionais que participaram dessa mudança, também serão beneficiados.
E12	S	Mas não somente isso, pois com as recentes mudanças na legislação das demonstrações financeiras, a Contabilidade está globalizada .
E13	S	Pois o contador demonstra o seu verdadeiro papel perdendo a imagem de agente do governo .
E14	N	Não consigo visualizar essa alteração ainda para a sociedade que não está acostumada a trabalhar conforme a lei .
E15	S	A sociedade está vendo a nossa classe mais participativa e integrada à tecnologia , imagem ainda não vista até o momento.
E16	N	Essa imagem para a sociedade ainda vai demorar em alterar .
E17	N	Isso vai demorar pra acontecer .

Fonte: Elaborado pela autora

Dentre os entrevistados que negativaram as alterações da imagem dos contadores diante da sociedade, após o SPED, alegaram que consideram essa alteração muito lenta, principalmente diante de uma sociedade que não segue as suas leis fiscais.

Entretanto, cerca de 70% dos entrevistados consideram que o projeto SPED poderá gerar alterações no que diz respeito à imagem do profissional contábil, diante da sociedade e enfatizam que visualizam melhorias futuras, conforme resumo abaixo:

- a. Auxilia no estabelecimento de relações idôneas entre as empresas;
- b. Exige que as pessoas sejam mais éticas e se espera isso dos profissionais contábeis;
- c. O profissional contábil auxiliando na transformação dos benefícios dos projetos à sociedade;
- d. A Contabilidade integrada à tecnologia;
- e. O abandono da imagem do profissional contábil como agente do governo;

O entrevistado “E11” enfatizou que se as empresas e o Governo conduzirem o projeto conforme sua concepção, ambos sairão ganhando e, conseqüentemente, os profissionais que participaram dessa mudança também serão beneficiados.

Assim, cabe a afirmação de que o profissional contábil não é apenas um usuário do projeto SPED, mas sim um condutor e possui um papel importante na sua execução e validação, garantindo que os seus objetivos sejam atingidos.

Diante do exposto, foi elaborado um resumo que demonstra as características do novo perfil do profissional contábil pós-SPED, conforme o quadro abaixo:

Tabela 19 – Novo Perfil do Profissional Contábil pós-SPED

NOVO PERFIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL PÓS-SPED	
COMPETÊNCIAS TÉCNICAS	Direcionadas às outras áreas, como: Planejamento Tributário, Orçamentário e Auditoria/Controles Interno
COMPETÊNCIAS COMPORTAMENTAL	Desenvolvimento das características de Liderança, Iniciativa e Responsabilidade
COMPETÊNCIAS ORGANIZACIONAL	Integrado às demais áreas e apoio na tomada de decisões
IMAGEM	Construção de uma imagem profissional integrada às estratégias da organização.
CONDUTA ÉTICA	Busca maior transparências em suas ações e é corresponsável pelas informações geradas ao fisco.
CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL	Necessidade de capacitação intensiva e constante para se manter no mercado de trabalho.

Fonte: Elaborado pela autora

Vale ressaltar que os profissionais contábeis que não tiverem adaptados a esse novo cenário, poderão ter dificuldades em se manter no mercado de trabalho, pois as organizações já estão em busca de profissionais com esse perfil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitas mudanças ocorrem diariamente no cenário contábil/fiscal brasileiro: SPED Contábil, SPED Fiscal, SPED PIS/Cofins e em elaboração SPED Social. Todos esses novos controles sistêmicos para a gestão fiscal colocam em evidência as capacidades dos profissionais contábeis de se atualizar, promover o desenvolvimento dessas mudanças dentro das organizações e garantir a confiabilidade e integridade das informações geradas, ou seja, estão no momento de reavaliação de suas competências profissionais.

É diante desse cenário que este estudo foi desenvolvido com o objetivo de responder a seguinte questão: Quais os impactos às competências dos profissionais contábeis, após o Projeto SPED. A justificativa para esse estudo é que essas respostas podem suprir a necessidade de direcionamento às organizações, às entidades acadêmicas e, principalmente, aos profissionais frente a um mercado cada vez mais competitivo.

A fim de melhor demonstrar o objetivo principal, foram estabelecidos objetivos específicos ou secundários:

- Investigar a possível redução do tempo dos profissionais contábeis dedicado às obrigações acessórias após o projeto SPED;
- Delinear as competências a serem desenvolvidas por área pelos profissionais em função do projeto SPED;
- Delinear as possíveis alterações relacionadas às condutas éticas, após a implantação do projeto SPED.

Do ponto de vista do primeiro objetivo específico deste estudo, que é investigar a possível redução do tempo dos profissionais contábeis, dedicados às obrigações acessórias, após SPED, foi possível perceber a expectativa de redução de tempo dos profissionais contábeis dedicados às obrigações acessórias pós-SPED representadas por 94% respondentes. Vale ressaltar que essa expectativa de redução de tempo considerou que um grande número de obrigações acessórias hoje exigidas serão dispensadas, com a entrega do SPED. Entretanto, o reflexo real desse cenário ainda não foi mensurado pelos respondentes.

Quanto ao segundo objetivo específico, foram identificadas as principais competências profissionais a serem desenvolvidas, por área, para o exercício das suas funções pelos respondentes, tais como Planejamento Tributário, Orçamentário e Auditoria/Controles Internos. Vale observar que essas competências estão relacionadas apenas às competências técnicas e organizacionais, sendo que o estudo apresentou competências comportamentais

como iniciativa, liderança e responsabilidade como variáveis importantes para o desenvolvimento do profissional contábil dentro da organização.

Já no que tange ao terceiro e último objetivo específico, delinear as possíveis alterações relacionadas à conduta ética dos profissionais contábeis, após a implantação do projeto SPED, verificou-se que, apesar de não ser o objetivo essencial do projeto, é um dos resultados da sua implantação, já que realiza a fiscalização das operações das empresas de forma *on line* e possibilita o confronto de forma ágil das informações passadas ao fisco. Além disso, devido à sua validade jurídica, legitima a responsabilidade do profissional contábil sobre as ações da organização.

Durante a elaboração da amostragem, foi apresentado um resultado preocupante dos 64 líderes de projeto SPED da amostra inicial. Apenas 22 destes eram profissionais contábeis. Assim, o projeto SPED tem como objetivo principal racionalizar as operações das áreas fiscal e contábil, fiscais e contábeis mas está sendo liderado por profissionais de outras áreas, na sua grande maioria da área de tecnologia.

Esse reduzido número de líderes evidencia que para gerenciar projetos, como SPED, há necessidade de outros conhecimentos, habilidades e atitudes (C.H.A), que até o presente momento, não haviam gerado impacto aos profissionais, mas que não permitiram, em alguns casos, essa liderança ou crescimento dentro de uma organização.

No entendimento da autora, o advento de projetos como SPED pode ser apresentado como um divisor de cenários, ou seja, do profissional contábil *guarda-livro ou agente do governo*, do profissional qualificado e informatizado exigido pelo mercado de trabalho. A partir dessa visão que este estudo foi desenvolvido e avança na busca de identificar esse novo perfil do profissional contábil.

Os respondentes questionados apresentaram variáveis que não são inerentes aos processos pós-SPED, mas sim, já foram exigidas durante o desenvolvimento do projeto, e que serve de evidência que devem ser desenvolvidas ou estudadas antes do projeto SPED. Pode-se concluir até que o profissional que se dedica a essas habilidades e competências antecipadamente está à frente dos demais profissionais.

No que se relaciona à hipótese, não foi possível confirmar totalmente a relação positiva entre o SPED e a conduta ética, uma vez que alguns líderes consideraram que esse não era o foco do projeto. Entretanto, foi evidenciado neste estudo, que um dos objetivos do projeto SPED é mitigar atos ilícitos, ou seja, é aumentar a fiscalização e para isto será exigido

uma conduta de ética, de acordo com a legislação brasileira, pelos profissionais contábeis envolvidos.

Por este estudo, é possível entender que existem diferentes impactos às competências profissionais, que avançam até a imagem desse profissional diante da organização e da sociedade. Para acompanhar as alterações na imagem, é essencial conhecer acerca da evolução da profissão contábil e a identificação de fatores como econômicos, financeiros, organizações de classes, desenvolvimento das organizações e avanço tecnológico para a composição do perfil dos profissionais contábeis.

Toda essa busca por adequação ao projeto SPED, por parte do profissional da área contábil, para atender às exigências do SPED, teve como resultado algumas variáveis apontadas pelos respondentes:

- a) Mudança de postura dos profissionais;
- b) Integração com as demais áreas e;
- c) Maior participação desses profissionais nas tomadas de decisões.

Na visão da autora, devido às empresas pesquisadas serem de grande e médio porte, essas novas competências já estão sendo exigidas e é um fator decisivo em uma contratação ou desligamento de profissionais contábeis. Com o SPED, o trabalho intelectual e o conhecimento do contador sobrepõem-se ao operacional. Assim, os profissionais necessitam de capacitação de modo rápido, caso contrário, poderão não ser mais reconhecidos como valor agregado à organização e ao mercado de trabalho.

O tema, longe de ser esgotado, pode ainda propiciar sobre o aprimoramento profissional. Com o presente estudo empírico, relacionado ao tem SPED, pretende-se abrir caminhos para o desenvolvimento de novos trabalhos acadêmicos, pois conforme exposto no capítulo 1, trata-se de um projeto de inovação aos controles e aos procedimentos contábeis, que impactam em todas as operações das organizações e que têm como *regente-maior* os profissionais contábeis.

A possibilidade de identificar essas competências - sejam elas técnicas, organizacionais ou comportamentais – permite abrir diferentes oportunidades:

- a. Profissionais contábeis: Demonstrar as competências a serem desenvolvidas;
- b. Organizações: Demonstrar as competências necessárias para contratação dos novos profissionais que necessitem para atua no mundo digital do SPED;

- c. Comunidade Acadêmica: Quando permite informar possíveis competências ou conhecimentos até o presente momento não contemplados nas disciplinas acadêmicas.

A principal sugestão para futuras pesquisas é que seja discutida a questão de como os profissionais contábeis desenvolvem essas novas competências no seu dia a dia, de forma a auxiliá-los na sua evolução profissional. Assim como estudos relacionados à mensuração dos benefícios deste projeto SPED, dentro de organização ainda não existente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Osmar R. MARIANO, Paulo A. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**. 2ª ed. São Paulo: IOB, 2009.

CARDOSO, Ricardo L. **Competências do Contador**: Estudo Empírico. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. FEA-USP: 2006.

CASTRO, M. G. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**. **SPED – Digital**. Bookkeeping System. Disponível em: <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/brasil/10_86.pdf> Acessado em: 22 Setembro 2010.

BRANDÃO, Hugo P.; GUIMARÃES, Tomás A. **Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo constructo?** Revista de Administração de Empresas, v. 41, n. 1, 8-15, 2001.

BRASIL, Decreto n. 6.022 de janeiro de 2007. **Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.html>. Acesso em 12 de out. de 2010.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. **Inflação, Tributação e Competitividade**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 8, n. 15, 213-246, Jun. 2001. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1508.pdf>. Acesso em: 16 jul. de 2011.

BOYATZIS, R. E. **The competent Manager**. New York: John Wiley & Sons, 1982.

BRITTO, D. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. 2008. Jus Vigilantibus. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/35924>>. Acesso em 21 set. 2010.

CARDOSO, Ricardo Lopes (2006). **Competências do Contador**. Dissertação de Mestrado, FEA-USP.

DINIS, E. H. **O governo eletrônico no Brasil**: Perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. Revista de Administração Pública. V.43, fev. 2009.

DOLABELLA, M. Melo. **Transparência de informação financeira das empresas multinacionais**. In: 1º Seminário USP de Contabilidade. São Paulo, 2001.

DUARTE, Roberto Dias. **O Brasil na era do Conhecimento**: Big Brother Fiscal. 3 ed. São Paulo: Ideas@Work, 2009.

DURAND, T. **Forms of incompetence**. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON COMPETENCE BASED MANAGEMENT, IV, 1998, Oslo. Anais. Oslo: Norwegian School Management. 1998

ESTEVEES, Maciel. **Desburocratização fiscal.** Disponível em <<http://www.revista.fundap.sp.gov.br/revista9/paginas/9-06-mc6> - Desburocratizacao.htm.> Acesso em 01 set. 2011.

FARIA, Ana C.; FINATELLI, João Ricardo; GERON, Cecília M.S.; ROMEIRO, Maria do Carmo. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.** Percepção dos contribuintes em relação aos impactos da adoção do SPED. Congresso de Contabilidade & Controladora da USP, 2010. Disponível em <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/248.pdf>> acesso em 20 de set. de 2010.

FAZENDA. **Ajuste SINEF 07/2005 - Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica.** Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/aj_007_05.htm>. Acesso em 22 jul. 2011.

_____. **Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Convênio ICMS n. 143 de 15 de dezembro de 2006.** Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/cv143_06.htm>. Acesso em 25 jul. 2011.

FLEURY, M. T. L. **Construindo o conceito de competência.** *Revista de Administração Contemporânea*. Rio de Janeiro, v. 4, edição especial, 183-196, 2001.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Estratégias empresariais e formação de competências.** São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos Princípios Contábeis no Brasil.** São Paulo, Atlas, 1988.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, J.S.: **A linguagem contábil – a escola italiana x escola americana**, in: RBC, 57, 1986, p. 22. Brasília – DF.

GREEN, Paul C. **Desenvolvendo competências consistentes: como vincular sistemas de recursos humanos a estratégias organizacionais.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica:** uma contribuição à teoria da comunicação de contabilidade. Tese (Doutoramento). FEA/USP, São Paulo, 1989.

HALDEWANG, Christian V. **Gobernanza sistêmica y desarrollo em America Latina.** In: *Revista de la CEPAL*, n. 85, 2005, 35-52.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBPT. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudo: Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras.** Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/publicacao/13649/175.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2011.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio; LOPES, A.B (2002). **De volta para o futuro: óbito presumido e outros muitos que habitam o castelo da contabilidade**. UNB Contábil. V.6, n. 2. 53-60.
- IUDICIBUS, MARTINS, GELBCKE. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1985.
- JAQUES, E. **Requisite Organization: a total system for effective managerial organization as managerial leadership for the 21st century**. Arlington: Cason-Hall, 1988.
- SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral das Doutrinas da Contabilidade**, São Paulo, Atlas, 1997.
- JUSBRASIL. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências**. Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: < <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/126558/decreto-lei-9295-46>> . Acesso em: 26 jun. 2011.
- MCCLELLAND, D. C. **Testing for competence rather than intelligence**. America Psychologist. Janeiro de 1973. 1-14.
- MOON, M. J; NORRIS, D (2005). **Does managerial orientation matter?** The adoption of reinventing government and e-government at the municipal level. Information Systems Journal, 15, 43-60.
- NASAJON, Cláudio; SANTOS, Eunice. **SPED e NF-e: Vem cá, que a gente explica**. Disponível em < <http://www.spedconsulta.com.br/>> Acesso em 25 mai. 2010.
- OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva Oliveira. **Métodos da Pesquisa Contábil**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- PASA, Eduardo Cesar. **O Uso de documentos eletrônicos na Contabilidade**. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAPÍ – FEA – USP**, São Paulo, v.14, nº 25, 72-83, JAN/ABR/2001.
- PERRENOUD, Philippe. **Dez novas competências para ensinar: convite à viagem**. Porto alegre: Artmed, 2000.
- PLANALTO. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre os crimes contra a Ordem Tributária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 20 jul. 2011
- _____. **Institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, transforma o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia, e dá outras providências**. Lei 2.200, de 24 de agosto de 2001. Dispõe sobre Certificação Digital.

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm>. Acesso em: 20 jul. 2011.

PLANALTO. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Lei 6.604 de 15 de Dezembro de 1976.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm> . Acesso em 24 jul. 2011.

_____. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em 24 jul. 2011.

PINSONNEAULT, A; KRAEMER, K. C. **Survey: research in management information systems: an assesment.** Jornal of Management Informal, 2003.

RICCIO, Edson L. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação.** 1989. Tese (Doutorado Administração Geral) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da Contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SAMPIERI, R.H; COLLADO, C.H; LUCIO, P.B. **Metologia de Pesquisa.** 3. ed. São Paulo: MCGrawHill, 2006.

SEPULVEDA, M.A.T.; VASQUEZ, A.V.; GUTIERRES, P.G. **Gobierno Electronico em Chile 2000-2005.** Chile: Maval. 2006.

RECEITA. **Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010).** Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>. Acesso: 20 jun. 2011.

_____. **Instituiu a Escrituração Contábil Digital. Lei 787 de 19 de Novembro de 2007.** Disponível em:< <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 30 jun. 2011.

_____. **Estatística do SPED Contábil em 2011.** Disponível em: <https://www.sped.fazenda.gov.br/estatisticascontabil/Default.aspx?ano=2011>. Acesso: 30 jul. 2011.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.052 de 5 de julho de 2010.** Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in10522010.htm>. Acesso: 20 jun. 2011.

SAMPIERI, H. R; COLLADO, C. F; LUCIO, P. B. **Metodologia de Pesquisa.** 3.ed. São Paulo: Mc. GrawHill, 2006.

SEVERINO, A.J. Metodologia do Trabalho Científico, São Paulo: Cortez, 2007.

SPED. <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/> Acesso em: 24 de set. de 2010.

SPENCER, L. M.; SPENCER, S. M. **Competence at work: models for superior performance**. New York: John Wiley & Sons, 1993.

TAYLOR, F. W. **Princípios da Administração Científica**. São Paulo: Atlas, 1970.

TESOURO NACIONAL. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sped>> . Acesso em 11 de out. de 2010.

ZARIFFIAN, P. **Objetivo competência**. São Paulo: Atlas, 2001.

WALTER, J.P; RIBEIRO, O.D.J. **Sistema Público de Escrituração Digital e Nota Fiscal Eletrônica**: O Brasil evoluindo com o contribuinte. Revista Eletrônica de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Maria, n. 02. Disponível < <http://w3.ufms.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIVn02/t008.pdf>>. Acesso 20 de Setembro de 2010.

WATANABE, I. **Cinquentenário da criação do CFC e CRCs**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília. N. 99, 20-29, mai./ jun. 1996.

WEBSTER. **Webster's third new international dictionary of the english language, unabridged**. Springfield: G. & C. Merriam, 1981.

APÊNDICE I

Questionário de Competências dos Contabilistas com o SPED

Prezados Senhores,

Este introdutório tem como objetivo convidá-lo a participar de uma pesquisa sobre o cenário do projeto SPED nas organizações, assim como os impactos e reflexos nas competências dos profissionais contábeis. Esta pesquisa compõe a dissertação de mestrado de Gisleise Nogueira de Aguiar, aluna do Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Esse programa é recomendado pela CAPES e reconhecido pelo MEC.

Gostaria de ressaltar alguns aspectos importantes para condução da pesquisa:

- a) Garantia de sigilo absoluto sobre as informações fornecidas, conforme exige o Código de Ética em Pesquisa.
- b) A pesquisa tem caráter exploratório e as respostas fornecidas serão consideradas apenas de forma agregada.
- c) Para que possa ser efetivamente utilizado na pesquisa, o questionário deverá ser respondido completamente.

Agradeço antecipadamente por sua disposição em participar desta pesquisa.

ORIENTAÇÕES

O questionário apresenta questões de múltipla escolha, assim como questões abertas para que o entrevistado justifique a resposta.

QUESTIONÁRIO**ROTEIRO DE ENTREVISTA COM O RESPONSÁVEL PELO PROJETO SPED**

Data da Entrevista:

DADOS DA EMPRESA

Nome (Fantasia):

Ramo de atuação:

Faturamento anual:

Quantidade de empregados:

DADOS DO ENTREVISTADO

Nome:

Área:

Cargo:

Formação:

Nível de Escolaridade:

Tempo de Empresa:

Tempo no Cargo:

DADOS DA ÁREA CONTÁBIL E FISCAL

As áreas contábil/fiscal dedicadas às obrigações acessórias possuem quantos funcionários?

1 a 5

6 a 10

11 a 15

Mais que 12 (90 a 100 pessoas)

IMPLEMENTAÇÃO DO PROJETO SPED

Quais projetos do SPED foram implantados?

- NF-e
- SPED FISCAL
- SPED PIS/COFINS
- SPED CONTÁBIL
- FCONT

IMPACTOS GERADOS PELO SPED AO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Esta parte do questionário busca conhecer a opinião do entrevistado acerca das alterações ocorridas aos profissionais contábeis em virtude do projeto SPED.

Quantas horas, em média, por mês, 1 (um) profissional contábil dedica-se às obrigações acessórias (*exemplos: GIA, DIRF, DCTF, DACON, entre outras*)?

- menos de 10 horas por mês
- entre 10 e 50 horas por mês
- entre 50 a 100 horas por mês
- mais de 100 horas por mês

Você considera que as obrigações acessórias, com a evolução do projeto SPED, irão diminuir o tempo exigido do profissional contábil? Se SIM, quanto tempo você espera que seja exigido de 1 (um) profissional contábil, considerando as opções da questão anterior?

- Sim
- Não

Quanto tempo: _____

Recentes pesquisas apontam que 70% do tempo dos profissionais contábeis são dedicados na elaboração e entrega das obrigações acessórias. Considerando essa afirmação e no que tange às atividades diárias do profissional contábil, em sua opinião, em quais competências o profissional contábil deverá se **dedicar**, após a implantação do projeto SPED?

Escolha uma ou mais opções:

- Contabilidade Gerencial
- Planejamento Orçamentário
- Planejamento Tributário
- Contabilidade de Custos
- Finanças
- Auditoria/ Controles Internos
- Sistemas de Informações
- Gestão Estratégica do Negócio
- Gestão de Projetos da Organização

Quais das competências comportamentais abaixo, em sua opinião, são **essenciais** para serem desenvolvidas pelos profissionais contábeis nas suas atividades diárias?

- Delegar
- Liderança
- Integrador
- Comunicação
- Iniciativa
- Responsabilidade
- Criatividade

Você considera que o projeto SPED exige uma maior postura ética e credibilidade das informações pelos profissionais contábeis?

- Sim
- Não

Por quê?

Você considera que o projeto SPED gerou alterações no comportamento dos profissionais, após o projeto?

() Sim

() Não

Por quê?

Você considera que o projeto SPED alterou a imagem do profissional diante da organização?

() Sim

() Não

Por quê?

Você considera que o projeto SPED poderá alterar a imagem do profissional diante da sociedade?() Sim

() Não

Por quê?
