

EVALUATION OF THE IMPACT THE SKILLS OF ACCOUNTANTS AFTER BRAZILIAN PROJECT SPED

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
São Paulo - Brasil) – nvg@galeale.com.br

Profa. Gisleise Nogueira de Aguiar (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
São Paulo – Brasil) - gisleise@hotmail.com

The goal of this paper is to assess the impacts of accountant skills after the Public Digital Bookkeeping System (SPED) implementation from Brazilian Federal Government in the perception of experts. With this aim, it was structured a survey sent directly to seventeen project leaders, having as premise in the selection: the conclusion of one of three projects being directly in charge of the accounting area. The theoretical basement is substantiated in the understanding of the project scope, according to the evolution of professionals accounting skills over the years. The study showed that in 53% of the companies there is waste of time up to 100 hours / month of the accountants in the delivery of tax and accounting reports. However, in the research were presented the expectations of time reduction with the evolution of the Public Digital Bookkeeping System (SPED) and identified the technical skills, organizational and behavioral that meet the demands of today's market. Furthermore, the research highlights possible changes in the image of the accountants performing their actual function in the digital world that is contribute to betterment of society as a whole.

Keywords: Skills for Professional Development of Accountants; SPED; Brazilian System of Digital Bookkeeping,

AVALIAÇÃO DO IMPACTO ÀS COMPETÊNCIAS DOS CONTABILISTAS APÓS O PROJETO DO SPED BRASILEIRO

O objetivo deste artigo é avaliar os impactos gerados às competências dos profissionais contábeis após a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) do Governo Federal Brasileiro, na percepção de especialistas da área. Com esse intuito, estruturou-se uma pesquisa enviada diretamente a dezessete líderes de projeto, tendo como premissas na seleção: a conclusão de um dos três projetos e estes serem responsáveis diretamente pela área contábil. O embasamento teórico está alicerçado no entendimento da abrangência do projeto, alinhado com a evolução das competências dos profissionais contábeis durante os anos. O estudo evidenciou que em 53% das empresas há um dispêndio de tempo de até 100 horas/mês dos profissionais contábeis na entrega de informes fiscais. Entretanto, foram apresentadas na pesquisa as expectativas de redução desse tempo com a evolução do projeto Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e identificadas às competências técnicas, organizacionais e comportamentais que atenda as exigências do mercado atual. Além disso, a pesquisa salienta possíveis alterações na imagem do profissional contábil onde exerça a sua real função no mundo digital que é contribuir para melhoria da sociedade como todo.

Palavras Chaves: Competências para o Desenvolvimento Profissional dos Contabilistas; SPED; Sistema Público de Escrituração Digital Brasileiro

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.

Neste novo cenário, as 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 este momento de evolução em termos tecnológicos e de gestão, o Governo Brasileiro utiliza-se da experiência de Governos Eletrônicos (e-Gov) de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México, os quais também entraram na era digital com o SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. Este sistema faz parte do PAC – Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal Brasileiro e 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).

O Governo Brasileiro buscou no projeto SPED aperfeiçoar o seu sistema de informações com os contribuintes e controle de arrecadação a fim de solucionar uma falha permanente há anos: a evasão fiscal (ou sonegação, como é comumente conhecida).

O projeto SPED teve início com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e NF-e. Atualmente, foram acrescentados o projeto EFD-Contribuições, FCONT e CT-e.

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.

No suporte desta inovação, os profissionais de contabilidade têm um papel crucial. Inicialmente através do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, entidade de classe que atua como colaboradora na elaboração das especificações técnicas aplicáveis ao projeto SPED, assim como, divulgadores e participantes ativos na condução deste projeto no âmbito das organizações.

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.

O projeto SPED aperfeiçoa o processo de obrigações fiscais, assim como concretiza a necessidade de estudo e reestruturação das competências dos profissionais contábeis.

Assim como, reforçam que a área da Contabilidade deva estar devidamente integrada às demais áreas do negócio e proporcionar a geração de informações concisas e seguras através sistemas de informações das organizações.

Neste contexto tem-se a seguinte questão a ser respondida pela presente pesquisa:
Quais os impactos gerados às competências dos profissionais contábeis após o projeto SPED?

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 deste projeto.

2. O SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

2.1 A arrecadação tributária e o governo eletrônico

O sistema de tributação brasileiro 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 (BERGAMINI JUNIOR, 2001).

Conforme ressalta ainda este autor, 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. 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.

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.

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 defini como instrumento para aumentar a eficiência da administração pública, melhorar o fornecimento de serviços públicos e reforçar a abertura e transparência de processos políticos.

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 fisco e contribuintes. Esse projeto 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).

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-Contribuições, FCONT e CT-e; e em estudo: EFD-DIPJ, EFD-Social e a Central de Balanços.

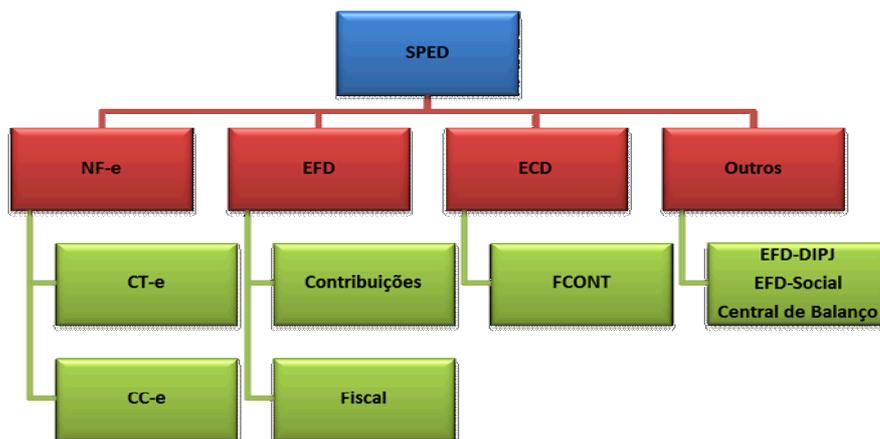


Figura 1: Vértices do Projeto SPED

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme a Figura 1, é possível observar a expansão do projeto que, inicialmente, contava com 3 projetos e que atualmente já possui algumas ramificações para atender aos contribuintes diversificados e às diferentes informações exigidas pelo fisco.

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”.

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 Estudos sobre competências dos profissionais contábeis

O mercado está exigindo cada vez mais o desenvolvimento de habilidades que vão muito além de gerar números e relatórios, ou ainda, um contador que apenas atenda o 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, p.22).

As chamadas competências de um profissional foram estudadas 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 Wixon, Kell e Beldord (1943) destacam questões técnicas: planejamento, controle, orçamentário, contabilidade financeira e mensuração que consideram vitais para o contabilista. Destacam ainda, aspectos comportamentais do contabilista 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 enfocaram a relação das mudanças de negócios e os impactos na profissão com destaque para os estudos de Harden (1995) que devido a forte mudança na forma de trabalho das pessoas nos anos 90 na Inglaterra.

Neste estudo, Harden 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.

Outros estudos como os Laurie (1995) e Medley (1996) já começaram a relatar a necessidade 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) que desenvolveram um estudo onde listou as habilidades profissionais requeridas para o contador, segregando as competências em 04 (quatro) grandes grupos: conhecimentos, habilidades, valores profissionais e flexibilidade.

A partir dos estudos já evidenciados as competências requeridas aos contadores é algo dinâmico e sofre 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.

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 comunicação, liderança, visão estratégica, gestão da informação e técnicas de gerenciamento.

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

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.

No caso da Contabilidade, os estudos de competências confundem-se, em alguns casos com as funções e atividades do profissional. Deste modo, é fundamental, ressaltar os estudos das funções do contador no âmbito nacional identifica-se uma forte influência da questão tributária na formação deste 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 cabe-lhe informar a administração o andamento dos negócios. O autor coloca a visão de que o contador como principal função atender as obrigações tributárias tem sua origem na formação inadequada dos contadores, bem como devido a grande exigência do fisco e na contabilidade societária.

Luz (1989) apresenta uma análise mais avançada do impacto da microeletrônica na profissão do contador, demonstrando que as funções de escrituração contábil e como arquivo como o ser reduzido para dar lugar, com maior ênfase a análise contábil e à melhoria de controles contábeis e financeiros.

Um estudo empírico de Geruza e Bosco Filho (1997), mediante amostra de contadores, demonstra as principais funções: elaborar demonstrações contábeis; fazer auditoria; escrituração contábil; escrituração fiscal; controle e execução de planejamento; e auxílio nos sistemas de informações e controles.

Outra pesquisa empírica sobre a função do contador é apresentada por Calijuri (2004) e apresenta os seguintes resultados: controle de custos; elaboração de relatórios contábeis; elaboração de relatórios gerenciais; planejamento tributário; sistemas gerenciais; elaboração de orçamentos; estudos de viabilidade de investimentos; participação de reestruturação societária; atendimentos de órgãos governamentais, bancos, fornecedores e clientes; e auditoria interna.

Entretanto, neste período, estudiosos como Marion e Muller (2002) ainda apresentavam a função no processo decisório ainda muito tímido e ainda carece de desenvolvimento, pois ainda permanece centrada nas questões fiscais.

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 as atividades contábeis. Este 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 destes profissionais.

Percebe-se, ao longo da revisão bibliográfica que os textos nacionais, que nos casos da função do contador ainda há uma grande ênfase a 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.

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. METODOLOGIA E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Foi utilizada a abordagem de pesquisa qualitativa, com objetivo exploratório, pois, apesar de existir literatura sobre implementações do SPED, não se identificou nada sobre os impactos às competências dos profissionais contábeis após a sua implementação. Os trabalhos foram desenvolvidos entre outubro e dezembro de 2011.

Questionários e entrevistas, além do estudo de documentação de fonte secundária, no caso, bibliografia e legislação sobre o tema, constituíram os instrumentos de pesquisa utilizados. A coleta de dados foi realizada com base em uma amostragem não probabilística escolhida por conveniência. Procurou-se selecionar organizações privadas representativas de segmentos de negócio variados, que participaram do projeto SPED no Estado de São Paulo e que preenchessem dois requisitos estabelecidos como básicos da pesquisa: a) ter concluído uma das frentes do projeto SPED; e b) o líder do projeto ser um profissional contábil.

O convite às organizações para participar da pesquisa foi decorrente da proximidade do contato dos pesquisadores e do conhecimento de que todas atendiam as condições estabelecidas. Todas as organizações participantes manifestaram o desejo do compromisso de não divulgação do nome da organização e dos entrevistados.

Foram selecionadas inicialmente 66 organizações, sendo que apenas 22 preenchem o requisito básico de ter como líder do projeto um profissional contábil. Ou seja, evidenciando quase 70% dos líderes de projetos do SPED encontra-se nas áreas de TI (tecnologia da informação) ou demais áreas administrativas. Dentro os 22 apenas 17 preencheram completamente o quesito de ter finalizado um dos projetos SPED e respondido completamente o questionário.

Assim, os respondentes do questionário foram profissionais da área de contabilidade/fiscal, especialistas, com diferenciais de competências, fato que os tornaram líderes do projeto SPED junto as suas organizações. Entretanto,

O questionário foi definido a partir de questões abertas para assegurar que o respondente não se guiaria por opções de resposta. Isto possibilitou ainda flexibilidade na formulação das perguntas e ampliação do seu alcance, permitindo obter maiores detalhes sobre a percepção dos entrevistados.

Visando facilitar a análise das competências dos profissionais contábeis, foram selecionadas aquelas competências já destacadas no estudo de Cardoso (2006) e Boyatiz

(2002) onde são apresentadas de forma mais generalista combinada com as questões de competências mais detalhadas de Needles, Cascini, Kyrlova e Moustafa (2001). As competências requeridas aos profissionais contábeis pesquisados foram agrupadas 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. Esta estrutura possibilitou delimitar e evidenciar onde estes especialistas reconhecem as competências que devam ser desenvolvidas e exigidas após o projeto SPED.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

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 a pergunta da pesquisa, estabelecer relação às variáveis e verificar existência de correlação entre as mudanças nas competências dos profissionais contábeis e o projeto SPED.

4.1 Perfil do Entrevistado

Em relação às variáveis pessoas (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 ser sobre a percepção acerca das competências profissionais exigidas pelos profissionais após o SPED, quer seja relacionada à imagem destes 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, conforme evidencia a Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 – Gênero

<i>Gênero</i>	<i>Frequência</i>	<i>Percentual</i>
Feminino	4	23,53
Masculino	13	76,47
Total	17	100

Fonte: Resultado da pesquisa, 2012

Embora o gênero não seja assunto base desta pesquisa, é possível observar que a liderança dos projetos SPED está predominantemente sendo gerida por homens. Resultado que se apresente na contramão da participação, cada vez mais expressiva, da mulher no mercado de atuação na Ciência Contábil. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2010), 37% dos profissionais contábeis registrados no órgão são mulheres.

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 com 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

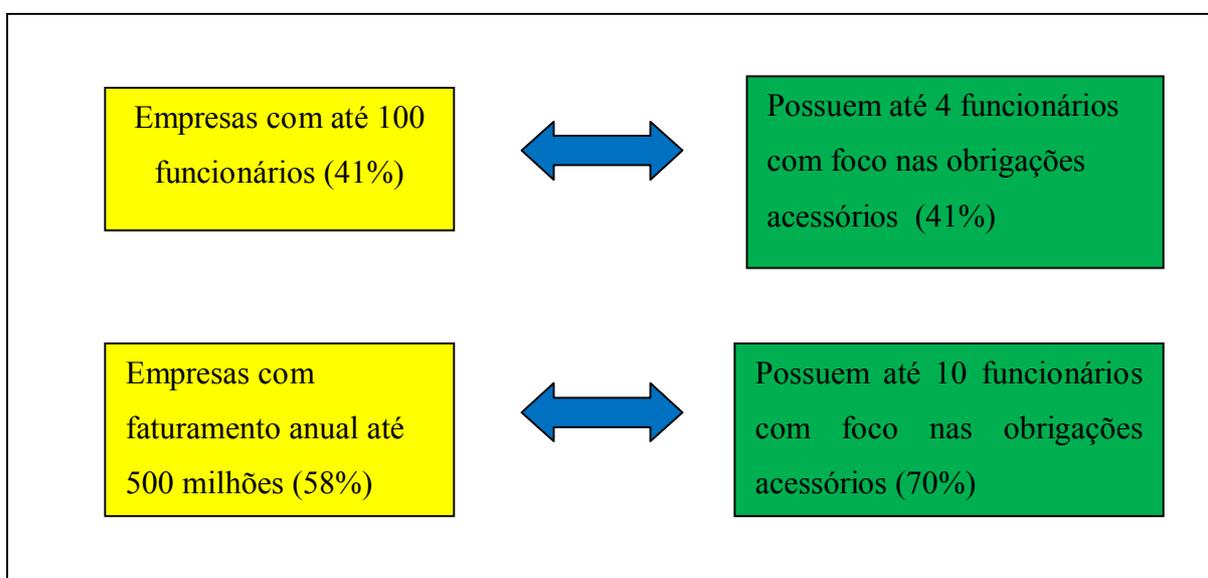
comércio. As organizações estudadas fazem parte de um ambiente real, com objetivos estabelecidos e que permite a descrição do ambiente mensurável.

4.2 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.

De acordo com os respondentes em média 41% das empresas entrevistadas mantêm pelo menos 5 pessoas da área Contábil/Fiscal dedicada exclusivamente à geração das obrigações acessórias para o fisco brasileiro. A Figura 1 apresenta uma comparação entre o número de funcionários e o faturamento das empresas versus a quantidade de funcionários com foco em obrigações acessórias.

Figura 1 – Comparação entre o número de funcionários dedicados as obrigações acessórias X Faturamento Anual X Numero de Empregados das Empresas Pesquisadas



Fonte: Resultado da pesquisa, 2012.

Esta comparação evidencia o número elevado de profissionais necessários ainda nas empresas brasileiras, destinados 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 já estão implantados e os entrevistados foram líderes destes projetos.

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.

4.3 Os Impactos do Projeto SPED

4.3.1 Avaliação do Tempo Despendido com as Obrigações Acessórias

A análise que será apresentada a seguir tem como o objetivo de identificar junto aos entrevistados o tempo despendido no controle e geração das obrigações acessórias abrangidas pelo projeto SPED e obter a sua percepção, por estimativa, do tempo para execução após o projeto. Com base nos resultados apresentados foi possível identificar que estes 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, um profissional contábil dedica-se as obrigações acessórias (exemplos: GIA, DIRF, DCTF, DACON, entre outras)?”** Verifica-se, pela análise da Tabela 2, que 53% dos entrevistados avaliam que hoje um profissional da sua área contábil/fiscal 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-se de 11 a 50 horas por mês. Assim, no total, 94% dos entrevistados consideram que um profissional contábil dedica-se mais que 10 horas por mês às obrigações acessórias do fisco.

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-o a sua atividade a ser provedor de informações para o fisco e não à organização.

Tabela 2 – Horas Dedicadas as 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: Resultado da pesquisa, 2012.

Quando foi perguntado se o projeto SPED poderá diminuir o tempo de dedicação às obrigações acessórias, constata-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 deste retorno positivo questionou-se em quanto tempo esperar-se que seja exigido deste profissional. Dos entrevistados 69% espera que seja exigido menos de 10 horas, os demais 31% considera 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, a 28% das horas, sendo assim destinando mais do seu tempo para desenvolvimento de outras competências profissionais.

Nitidamente, os entrevistados reconhecem a valor agregado de tempo ao participar do projeto SPED e evidencia que os profissionais contábeis necessitam desenvolver outras competências nas demais áreas da profissão para manter-se no mercado.

4.3.2 Os Impactos às Competências Técnicas e Organizacionais Após o SPED

No formulário houve a possibilidade de seleção de um 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 entrega das obrigações acessórias. Considerando esta afirmação, em sua opinião, em quais atividades serão exigidas as competências técnicas destes profissionais contábeis após a implantação do projeto SPED?”**. Com base na presente pergunta foi possível elaborar a Tabela 3 com as competências exigidas após o SPED na opinião dos entrevistados:

Tabela 3 – 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: Resultado da pesquisa, 2012.

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

A partir da Tabela 3 observa-se que os respondentes consideram que as 3 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 a sua superioridade as demais áreas de estudos, devido ainda, à elevada e complexa carga tributária brasileira que exige profissionais atualizados e especializados.

Em algumas organizações já existe funções contábeis segmentadas por esta área, como: especialista em impostos diretos ou indiretos, especialista em impostos e taxas estaduais, entre outras. Em comum a esta fragmentação da área de planejamento tributário está na 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, este planejamento deve ir além dos aspectos financeiros, mas sim deve ser um mapa das ações operacionais alinhadas as estratégias da organização.

Ressalta-se que, este mapa citado não deve ser estático, ou seja, elaborado ao final de ano para o exercício seguinte, mas sim dinâmico capaz de responder as mudanças do mercado em que a organização esta 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 já foram evidenciadas por Henning e Moseley (1970) no cenário internacional e Geruza e Bosco Filho (1997) no âmbito nacional, mas nos últimos anos tem tido maior representatividade com a globalização das informações das organizações. Vale lembrar que controles internos eficientes e auditoria contínua é base para informações rápidas e precisas para tomadas de decisões, ou seja, a essência da Contabilidade.

Com base nestas 3 áreas é possível observar que na opinião destes especialistas a área Contabilidade irá se beneficiar com a redução do tempo despendido para controles e geração das obrigações acessórias, que hoje estão voltadas aos registros de operações já ocorridas. Seria 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.

4.3.3 Os Impactos às Competências Comportamentais Após o 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.

Estas características peculiares deste gestor são classificadas como competências comportamentais, conforme discutidos no capítulo 2, e com base nestes estudos foi realizado o seguinte 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 demonstradas na Tabela 4.

Tabela 4 – 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: Resultado da pesquisa, 2012.

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

Nos últimos anos, é possível compreender como a presença da competência comportamental, como é o caso da Iniciativa, é importante para os profissionais contábeis no cenário globalizado. Ou seja, um profissional contábil que não esteja envolvido com a estratégia da empresa e integrado as todas as áreas não terá atuação no mercado de trabalho.

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

Já no que tange a competência comportamental de Responsabilidade está intimamente relacionada ao código de ética do Profissional Contábil instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a conduta destes 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 citadas no formulário, ou seja, são competências essenciais que necessitam ser desenvolvidas pelo profissional contábil para atuação no mercado de trabalho. Dessa forma, evidencia que o antigo perfil de profissional contábil centralizador e introspectivo está chegando ao fim.

4.3.4 A Conduta Ética do Profissional Contábil Após o SPED

Não há fundamentação acadêmica 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 refletisse uma determinada situação fiscal/contábil da empresa.

O foco deste questionamento durante o estudo era avaliar a percepção dos entrevistados a cerca desta conduta ética dos profissionais contábeis após o SPED e para isto fizemos a seguinte pergunta: **“Você considera que o projeto SPED exige uma maior postura ética e credibilidade das informações pelos profissionais contábeis?”** Dentre

os respondentes apenas 1 dos 17 entrevistados considera 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. Conforme as considerações emitidas, segue um resumo acerca das ações e consequências destas 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 as obrigações acessórias e ações de mudanças por parte destes profissionais em se adequarem a este novo cenário.

4.3.5 O Comportamento do Profissional Contábil Após o SPED

Conforme evidenciado nos capítulo 2, as mudanças no comportamento dos profissionais contábeis foram ocorrendo devido à atuação das entidades de classes, bem como a criação de cursos superiores, mas deve-se atribuir mérito desta evolução da profissão também ao desenvolvimento das organizações.

No caso do presente estudo será considerado que impacto o projeto SPED gerou nas rotinas diárias dos profissionais contábeis e nos controles das organizações, os quais afetaram diretamente o comportamento destes profissionais. Assim, foi questionado aos entrevistados: **“Você considera que o projeto SPED gerou alterações no comportamento dos profissionais após o projeto?”**.

Dentre os respondentes, apenas 3 dos 17 entrevistados consideram que o comportamento dos profissionais contábeis não foi alterado pelo projeto SPED. Avaliando as respostas em comum, podemos observar que não houve alteração às competências, pois os mesmos consideram que o fisco, até o momento, só gerou mais trabalho ao profissional contábil e ainda não se tem como avaliar mudanças de comportamentos.

Para os demais 14 respondentes, segue abaixo o resumo do que foi alterado na percepção dos mesmos:

- 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 responsáveis pelas informações geradas pela organização.
- f. Participação nas demais áreas, com a visão de informações integradas.

4.3.6 A Imagem do Profissional Contábil Após o SPED na Organização

Conforme Marion (2002) a imagem dos profissionais da Contabilidade no Brasil, nos demais países em desenvolvimento e nos países subdesenvolvido está muito aquém dos países desenvolvidos. Foram questionados aos entrevistados: **“Você considera que o projeto SPED alterou a imagem do profissional diante da organização?”**.

Entre os 17 entrevistados 3 consideram que a imagem do profissional contábil não foi alterada com o projeto SPED diante da organização, ainda.

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 Fiscal apenas como atividade de apoio na operação e que, em alguns casos, ainda dificulta os processos.

De forma agrupada selecionamos os principais comentários realizados pelos entrevistados que já visualizaram alterações na imagem dos profissionais contábeis diante de suas organizações.

- a. 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

4.3.7 Imagem do Profissional Contábil Após o 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 a 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 a imagem apresentada pelo estudo, o avanço em tecnologia, processos e a credibilidade proposta pelo SPED, foi questionado aos entrevistados: **“Você considera que o projeto SPED alterou a imagem do profissional diante da sociedade?”**.

Dentro os 17 entrevistados 5 responderam que não visualizaram ainda alterações da imagem do profissional contábil diante da sociedade. Para os entrevistados que negativaram alterações da imagem dos contadores diante da sociedade após o SPED, alegaram que consideram esta alteração muito lenta, principalmente diante de uma sociedade que não segue as suas leis fiscais.

Entretanto tivemos cerca de 70% dos entrevistados que consideram que o projeto SPED poderá gerar alterações na imagem do profissional contábil diante da sociedade e enfatizam que visualizam melhorias futuras, conforme resumo dos comentários abaixo:

- a. Auxilia no estabelecimento de relações idôneas entre as empresas
- b. Exige que as pessoas sejam mais éticas e espera-se isto 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

Assim, podemos inferir 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 1 a seguir:

Quadro 1 – Competências dos Profissionais Contábeis 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: Resultado da pesquisa, 2012.

5 CONCLUSÕES

Com base no eixo estruturante deste estudo, o de verificar as competências e habilidade exigidas aos profissionais contábeis após o projeto SPED na percepção de líderes de projeto, procurou-se suprir a necessidade de direcionamento às organizações, às entidades acadêmicas e, principalmente aos profissionais frente a um mercado cada vez mais competitivo.

Durante o estudo foi essencial uma pesquisa bibliográfica acerca dos estudos sobre competências contábeis já realizados. Alguns destes estudos foram importantes para delimitação das competências apresentadas aos respondentes, agrupados nesta pesquisa por área, evitando assim entendimentos errôneos sobre a investigação. Vale ressaltar que, muitos desses estudos são de autores estrangeiros e não podemos deixar de considerar que o fator organizacional e econômico em que estão inseridos os profissionais pesquisados tem o reflexo do contexto brasileiro.

Para compor a análise desta pesquisa exploratória e mitigar possíveis entendimentos errôneos sobre o escopo do projeto SPED, foi considerado relevante detalhá-lo, a fim evidenciar os impactos previstos deste advento tecnológico nas operações fiscais e contábeis para todos os envolvidos, direta ou indiretamente. Vale ressaltar que, este projeto está em constante evolução e que os interessados sobre a temática têm que buscar outras fontes de atualização da legislação vigente.

Apesar do reduzido número de estudos relacionados à temática do SPED e seus impactos, o presente estudo buscou esclarecer a seguinte questão da pesquisa: **Quais os impactos às competências profissionais após o projeto SPED.** A fim de buscar a percepção de profissionais especializadas foi delimitado que os respondentes deveriam ser profissionais da área contábil e já terem alguns dos subprojetos do SPED já implantados.

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. Ou seja, o projeto SPED tem como objetivo principal racionalizar as operações das áreas fiscal e contábil, mas esta sendo liderado por profissionais de outras áreas, na sua grande maioria da área de tecnologia.

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

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

Do ponto de vista dos respondentes as competências profissionais a serem desenvolvidas, por área, para exercício das suas funções são: Planejamento Tributário, Orçamentário e Auditoria/Controles Internos. Valem observar que, essas competências estão relacionadas apenas as competências técnicas e organizacionais, sendo que o estudo apresentou competências comportamentais, como iniciativa, liderança e responsabilidade como variáveis importantes para desenvolvimento do profissional contábil dentro da organização.

Quanto ao quesito delinear as possíveis alterações relacionadas à conduta ética dos profissionais contábeis após a implantação do projeto SPED, verificou-se que, apesar de não o objetivo essencial do projeto, é um dos resultados da sua implantação já que realizar a fiscalização das operações das empresas de forma *on line* e possibilita o confronto de forma ágil das informações passadas ao fisco. Além disto, devido sua validade jurídica legitima a responsabilidade do profissional contábil sobre as ações da organização.

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

A expectativa de redução de tempo dos profissionais contábeis dedicado às obrigações acessórias pós-SPED foi apresentadas pelos 94% respondentes, assim validando a primeira hipótese deste estudo. Vale ressaltar que, esta expectativa de redução de tempo considerou que grandes números de obrigações acessórias hoje exigidas serão dispensados com a entrega do SPED, entretanto o reflexo real deste cenário ainda não mensurado pelos respondentes.

No que se relaciona à conduta ética, não foi possível confirmar totalmente a relação positiva entre o SPED e alterações na conduta ética, uma vez que alguns líderes

consideraram que este não era o foco do projeto. Vale lembrar que, um dos objetivos do projeto é mitigar atos ilícitos, ou seja, seria sim exigir uma conduta ética dos profissionais envolvidos.

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

- a) mudança de postura dos profissionais;
- b) integração com as demais áreas e;
- c) maior participação destes profissionais nas tomadas de decisões.

Nas empresas pesquisadas já foram exigidas estas variáveis e é um fator decisivo em uma contratação ou desligamento de profissionais contábeis. Com o SPED o trabalho intelectual, o conhecimento do contador, sobrepõe-se ao operacional. Assim, os profissionais necessitam capacita-se de forma rápida, caso contrário poderá não ser mais reconhecido como valor agregado a organização e ao mercado de trabalho.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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 outubro de 2010

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Inflação, Tributação e Competitividade. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 8, n. 15, p. 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 Julho de 2011.

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

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

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

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 os impactos da adoção do SPED. Congresso de Contabilidade & Controladora da USP, 2010. Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/248.pdf>> acesso em 20 Setembro 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 22/07/2011.

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

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

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: 22/07/2011.

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 25/05/2010.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. *Métodos da Pesquisa Contábil*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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: 20/07/2011.

_____. Institui a Infra-Estrutura 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: 20/07/2011.

_____. 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 24/06/2011.

_____. 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 24/06/2011.

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: 30/07/2011.

_____. 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.

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

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