



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 10. n. 1, jan./jun. 2018

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 07.04.2017. Revisado por pares em: 22.11.2017. Reformulado em: 02.01.2018. Avaliado pelo sistema double blind review.

PERCEPÇÃO DOS CONTADORES QUANTO ÀS DIFICULDADES DE COMPETÊNCIA TÉCNICA PARA A IMPLANTAÇÃO DO SPED NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR, EM CUMPRIMENTO À INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.510/2014

PERCEPTION OF THE ACCOUNTANTS AS TO THE DIFFICULTIES OF TECHNICAL COMPETENCE FOR THE IMPLEMENTATION OF THE SPED IN THE ENTITIES OF THE THIRD SECTOR IN COMPLIANCE WITH REGULATORY INSTRUCTION No. 1,510 / 2014

PERCEPCIÓN DE LOS CONTADORES CUANTO A LAS DIFICULTADES DE COMPETENCIA TÉCNICA PARA LA IMPLANTACIÓN DEL SPED EN LAS ENTIDADES DEL TERCERO SECTOR, EN CUMPLIMIENTO A LA INSTRUCCIÓN NORMATIVA Nº 1.510 / 2014

Autores

Amanda de Lima Marques da Silva

Graduada pela Universidade Federal de Pernambuco (2015). Experiência na área de contabilidade e contabilidade fiscal. Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 998720052.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3162426088684336>

Email: amandalimamarques@live.com

Elayne Patrícia Ribeiro de Santana Azevedo

Mestra Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Pernambuco. Experiência na área de Contabilidade. Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 21268874.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2567382423464558>

E-mail: elayne_rsantana@hotmail.com

Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos

Pós-Doutora na Universidade de São Paulo (USP) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade (2016). Professora Associada 1 da Universidade Federal de Pernambuco. Membro do Mestrado

Profissional em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Possui experiência de pesquisa na área de Informações Contábeis para Usuários Externos, Combate a Corrupção, Controle Social, Avaliação de Impactos em Programas Sociais, Prestação de Contas para o Terceiro Setor. Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 21268874.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6786196161894864>

Email: anafontes_ufpe@yahoo.com.br

Márcia Ferreira Neves Tavares

Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (2016). Professora da Universidade Federal de Pernambuco no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - Experiência na área de Contabilidade, com ênfase em Teoria da Contabilidade. Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 21268874.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7688168491900665>

E-mail: marcia@ferreiraaudidores.com.br

Marcelo Jota Gomes

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UnB (2003). Professor Adjunto 3 do Quadro Permanente da Universidade Federal de Pernambuco, lotado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (DCCA), área de Contabilidade Geral e Avançada. Professor da Universidade Federal de Pernambuco no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Endereço: Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Av. dos Reitores - Cidade Universitária 50670901 - Recife, PE – Brasil. Telefone: (81) 21268376.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6538709830638017>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Marcelo_Gomes12

UFPE: <https://www.ufpe.br/dcca>

E-mail: marcelo_jota@uol.com.br

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a percepção dos contadores quanto às dificuldades de competência técnica para a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) nas entidades do terceiro setor. A proposta é contribuir para um maior entendimento dos problemas de competência profissional subjacentes à implantação do SPED, bem como sensibilizar os profissionais da área para a relevância de fomentar ações de educação continuada. A população estudada é constituída pelos operadores dos escritórios de contabilidade, com atuação nas capitais brasileiras no ano de 2015, cadastrados juntamente à Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON). Para tanto, utilizou-se de amostragem não probabilística, caracterizada por conveniência, e para obtenção dessa amostra, foi enviada uma mensagem de correio eletrônico aos operadores de contabilidade de 140 escritórios pertencentes às diversas capitais brasileiras, com o *link* do questionário elaborado via *Google Docs* e disponível para aceitação das respostas no período de outubro e novembro de 2015. Os resultados detectam deficiências significativas quanto à formação técnica que, muitas vezes,

não são compatíveis com os conhecimentos exigidos para implantação eficaz do SPED no Terceiro Setor e da falta de uma maior atuação do controle interno da organização.

Palavras-chave: SPED. Competência técnica. Terceiro Setor.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the perception of the accountants regarding the difficulties of technical competence for the implementation of the Public Digital Bookkeeping System (SPED) in third sector entities. The proposal is to contribute to a greater understanding of the problems of professional competence underlying the implementation of SPED, as well as to sensitize professionals in the area to the relevance of fostering continuing education actions. The study population is made up of accounting firm operators, operating in Brazilian capitals in the year 2015, registered with the National Federation of Accounting Services Companies and Advisory, Information, and Research Companies (FENACON). A non-probabilistic sampling was used, characterized by convenience, and to obtain this sample, an electronic mail message was sent to the accounting operators of 140 offices belonging to several Brazilian capitals, with the link of the questionnaire prepared using Google Docs and available for acceptance of responses in the period of October and November 2015. The results detect significant deficiencies in technical training that are often not compatible with the knowledge required for the effective implementation of SPED in the Third Sector and the lack of a greater performance of the internal control of the organization.

Keywords: SPED. Technical competence. Third sector.

RESUMEN

El objetivo de este estudio es analizar la percepción de los contadores como la competencia técnica de las dificultades para la implementación del Sistema Público de Escrituración Digital (SPED) en las entidades del tercer sector. La propuesta es contribuir a una mayor comprensión de los problemas profesionales basa la aplicación del SPED, así como profesionales sensibilizar a la importancia de fomentar las actividades de educación continua. La población de estudio está formada por operadores de empresas de contabilidad, que operan en las capitales brasileñas en 2015, registradas junto con la Federación Nacional de firmas de contabilidad y asesoramiento de negocios, análisis forense, Información e Investigación (FENACOM). Por lo tanto, se utilizó una muestra no probabilística, caracterizado por comodidad, y para obtener esta muestra, un mensaje de correo electrónico fue enviado a 140 oficinas que representan los operadores pertenecientes as varias capitales brasileñas, con el enlace de la encuesta elaborada a través de Google Docs y está disponible para la aceptación de respuestas de octubre y noviembre de 2015. Los resultados detectan deficiencias significativas a la formación técnica que a menudo no son compatibles con los conocimientos necesarios para la aplicación efectiva de SPED en el tercer sector y la falta de un esfuerzo concentrado del control interno de la organización.

Palabras clave: SPED. La experiencia técnica. Tercer sector.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007 e é considerado um sistema integrante do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2007-2010, no tópico que diz respeito às medidas destinadas ao aperfeiçoamento e à desoneração do sistema tributário.

O SPED consiste na modernização da sistemática para o cumprimento das obrigações acessórias, até então utilizada pelos contribuintes. Essa modernização é possível porque ele é um instrumento que passa a ser utilizado para unificar as atividades relacionadas à recepção,

validação, armazenamento e autenticação dos livros que integram a escrituração contábil e fiscal dos agentes econômicos.

Existem diversas obrigações acessórias que precisam ser entregues por meio do SPED, dentre as quais podem ser atreladas ao ramo de atividade, o que inclui também as organizações pertencentes ao Terceiro Setor. Assim sendo, visando o envio correto e tempestivo das informações contidas no SPED, torna-se preciso a existência de uma educação fiscal eficiente dentro da organização, bem como o acompanhamento e atuação contínua de seu controle interno.

Através da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013 ficou estabelecido que a partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades sem finalidade de lucro, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Deste modo, as entidades do terceiro setor devem entregar o SPED, como as empresas que se enquadram no regime de Lucro Presumido ou Lucro Real, em cumprimento à Instrução Normativa nº 1.510/2014. O Terceiro Setor, de acordo com Ioschpe (1997), é um conceito utilizado no Brasil e em outros países, principalmente nos Estados Unidos da América, para designar o conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade.

Diante da existência de escriturações contábeis publicadas através do SPED e da obrigatoriedade de submissão dessas escriturações para entidades do terceiro setor, a partir de 2015, esta pesquisa se norteia pela seguinte questão: **qual a percepção dos contadores quanto a sua competência técnica para a implantação e utilização do SPED nas entidades do terceiro setor, em cumprimento à Instrução Normativa nº 1.510/2014?**

O principal objetivo deste estudo é identificar a percepção dos contadores quanto a sua competência técnica, na utilização do SPED em entidades do terceiro setor. Além disso, pretende-se destacar quais as características conflitantes para solucionar os problemas advindos da implantação e utilização do SPED. Para tanto, será realizada uma análise por estratificação das respostas obtidas do questionário aplicado aos contadores dos escritórios de contabilidade, com atuação nas capitais brasileiras, no ano de 2015.

A proposta é contribuir para um maior entendimento dos problemas de competência profissional, subjacentes à implantação do SPED nas entidades sem finalidade de lucro, bem como sensibilizar os profissionais da área para a relevância de fomentar ações de educação continuada sobre o tema. Assim sendo, esta pesquisa se justifica ao discutir e analisar de forma empírica a percepção tida pelos contadores, no que tange ao conhecimento que eles devem possuir para a implementação do SPED nas entidades sem fins lucrativo, e identificar se as dificuldades enfrentadas convergem ao nível Brasil.

Além disso, dado que a obrigatoriedade do SPED para esse segmento é recente, busca-se averiguar a atuação do controle interno do respectivo escritório que o contador respondente atua, como forma de identificar como esse processo de adaptação está sendo controlado internamente nos escritórios de contabilidade das capitais brasileiras.

Esta pesquisa está dividida em cinco tópicos. O primeiro refere-se à introdução que apresenta o objetivo desse estudo; em seguida, têm-se a revisão da literatura, apresentando os conceitos necessários para compreensão do trabalho; no terceiro tópico consta a metodologia, onde é apresentado o desenho da pesquisa e o modo como esta foi realizada; na sequência, a apresentação e discussão dos resultados e, por último, a conclusão deste estudo onde também são apresentadas as limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 TRANSFORMAÇÃO DAS RELAÇÕES DO GOVERNO ATRAVÉS DO PROGRAMA GOVERNO ELETRÔNICO

Ocorreram fortes mudanças no modo de organização, isto é, gerenciamento, produção e comunicação das entidades ao longo das últimas décadas, devido ao crescente uso das Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC), configurando a chamada “Era da informação” ou “Sociedade do conhecimento” (MACHADO; ALMEIDA, 2010).

A TIC possibilita o uso de novos métodos de produção, substituindo procedimentos tradicionais e aumenta a fluência e a exatidão das informações (SCHELIN, 2003). A Revolução da TIC tem o potencial de transformar o governo como um todo, afetando seu trabalho em quatro principais áreas: (1) processos e relações internas, ambos pela automação de tarefas rotineiras; (2) relações entre governo e usuários, via oferta eletrônica de serviços; (3) relações entre o governo e os cidadãos; e (4) as relações entre o governo e as empresas (ALONSO; FERNEDA; BRAGA, 2011).

A adoção da TIC pelos governos tem o objetivo de atingir dois grandes propósitos: no âmbito interno - a melhoria da gestão organizacional e, no âmbito externo - a melhoria dos serviços públicos prestados aos seus clientes. Esse esforço de reorganizar os processos, tanto interno quanto externo, com o uso da internet foi denominado de e-governo ou governo eletrônico, que priorizam algumas metas em função das condições políticas, sociais e econômicas e conforme a prioridade de desenvolvimento de cada país (GRANT; CHAU, 2005).

O governo eletrônico tem sido identificado como um meio de reforçar a democracia através do aumento da participação representativa na tomada de decisão política (KOLSAKER; LEE-KELLEY, 2006). Além disso, é o uso da TIC na transformação do governo, visando principalmente a melhoria da acessibilidade, eficácia e responsabilidade baseada na difusão da informação e do desenvolvimento de políticas informacionais (SPIRAKIS; SPIRAKI; NIKOLOPOULOS, 2010; MEZZAROBBA, 2015).

O atingimento das metas estabelecidas pelo governo ocorre ao longo do processo de maturação do e-governo e de uma forma não necessariamente sequencial. A sua evolução depende das particularidades do país onde essa maturidade é analisada. O maior desenvolvimento do e-governo ao redor do mundo foi, a princípio, voltado para prover serviços de interesse das administrações tributárias, primeiro dos governos centrais e, depois, dos governos subnacionais (GRANT; CHAU, 2005).

O Brasil segue essa mesma tendência global, se levarmos em consideração que, em 1997, a Secretária da Receita Federal deu início ao recebimento das declarações de imposto de renda pela internet, como vários países desenvolvidos, inclusive os Estados Unidos. Aqui, o Centro de Estudos sobre as Tecnologias e o uso da Informação e Comunicação (CETIC) divulga, com periodicidade, pesquisas que tratam do uso e evolução dessas tecnologias.

A criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), em 2007, reafirma essa tendência e é o objeto deste estudo, cabendo uma maior exploração sobre o tema.

2.1.1 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi criado através do Decreto nº 6.022 em 22 de janeiro de 2007, tendo como objetivo ser um instrumento para unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que

integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários individuais e das sociedades empresariais, mediante forma única e computadorizada de informações.

O SPED visa acelerar, padronizar e simplificar as relações entre o fisco e o contribuinte e, por isso, representa grandes mudanças operacionais, legais e profissionais na área contábil, as quais proporcionarão rapidez aos procedimentos de declaração e ganho de eficiência aos processos de fiscalização (FILHO; RUFINO; FILHO, 2015).

Os maiores objetivos com a sua criação são: (a) promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais; (b) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários; (c) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes (BRASIL, 1995).

Para alcançar tais objetivos, o SPED foi criado considerando como principais premissas: a utilização de documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins, através do uso da Certificação Digital no padrão ICP-Brasil; o compartilhamento de informações entre os entes legalmente interessados; a diminuição de custos para o contribuinte; uma mínima interferência no ambiente de negócios das empresas; a disponibilização de aplicativos fiscais de uso opcional pelo contribuinte (BRASIL, 1995).

A sua implementação requereu, além da estrutura jurídico-legal, uma série de requisitos tecnológicos, dentro os quais pode-se citar: a disponibilidade de internet de alta velocidade, *web services*, a infraestrutura de chaves públicas (ICP-Brasil) e infraestrutura pública de TIC capacitada para receber, tratar, armazenar e compartilhar dados em larga escala. Além disso, como partes integrantes do SPED temos: a Escrituração Contábil (ECD), a Escrituração Fiscal Digital do ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI), Escrituração Fiscal Digital Contribuições (EFD-Contribuições), a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviços eletrônica (NFS-e) e o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e), E-social, dentre outros.

Mediante a utilização do SPED e suas partes integrantes, por parte das entidades do terceiro setor no Brasil, esta pesquisa se propõe a averiguar a competência do profissional no desenvolvimento e implantação desses sistemas do governo eletrônico.

2.2 COMPETÊNCIA PROFISSIONAL COMO FATOR DE DESENVOLVIMENTO SATISFATÓRIO

As competências exigidas para todo profissional foram inicialmente estudadas a partir da área de psicologia com os artigos de McClelland (1973), Boyatzis (1982) e por Spencer Jr. e Spender (1993). Estes últimos autores elaboraram o chamado “dicionário de competências” de diversas profissões, baseado em estudos empíricos. Os estudos sobre a competência profissional não podem ainda, serem considerados conclusivos, visto que a competência é um constructo, ainda em fase de construção (CARDOSO; RICCIO, 2010).

Uma das abordagens foi desenvolvida por Durant (1998) que considera a competência como um agregado de três componentes: Conhecimentos, Habilidades e Atitudes, conhecido pela sigla CHA, onde: o CONHECIMENTO (C) – corresponde ao conjunto de informações assimiladas e estruturadas pelo indivíduo como consequência da formação e experiências acumuladas, que lhe permitem compreender o mundo e integrá-la em esquemas preexistentes, podendo ser entendida como o saber acumulado; as HABILIDADES (H) – referem-se a capacidade de agir de acordo com os objetivos predefinidos, saber como fazer, isto é, a aplicação do saber a uma ação ou atividade; por fim, as ATITUDES (A) – referem-se ao comportamento e aspectos sociais e afetivos relacionados ao trabalho (DURAND, 1998, p. 21).

Neste contexto, a formação do trabalhador torna-se importante aliada para as instituições e serviços, e é dessa forma que estas almejam cada vez mais profissionais com conhecimento avançado e qualidades comportamentais, aptos a resolverem problemas. Para

alguns autores, a competência é revelada no contexto das interações entre o indivíduo e a organização. Sob essa ótica, os insumos representados pelos conhecimentos, habilidades e atitudes são utilizados para se obter desempenho, representados pelos comportamentos, realizações e resultados, os quais geram a entrega de valor econômico e social (BRANDÃO; BORGES-ANDRADE, 2007).

Fleury e Fleury (2001, p. 188) entendem que a competência é “um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos e habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo”. Mas quais seriam as competências exigidas para os profissionais no processo de implantação do SPED?

2.2.1 COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS EXIGIDAS PARA IMPLANTAÇÃO DO SPED

Os indivíduos tendem a tomar decisão fazendo comparações entre dois entendimentos, focando sua atenção sobre as coisas mais fáceis de serem comparadas. Isso é um reflexo da tendência das pessoas no sentido de minimizar o esforço cognitivo e esse fenômeno é conhecido como a heurística da ancoragem, ajustamento ou heurística da relatividade (LUCENA; FERNANDES; SILVA, 2011).

A adoção do SPED implica num elevado grau de exposição ao fisco das informações fiscais, financeiras e contábeis das empresas. Nesse contexto, os responsáveis pela implantação do SPED necessitam assegurar que níveis satisfatórios de acurácia, consistência e aderência às normas legais serão atingidos, e essa necessidade decorre da probabilidade de possíveis inconsistências e erros a serem prontamente detectados pelas autoridades fiscais, através de validações e cruzamento com informações extraídas de outras fontes, como por exemplo: instituições financeiras (bancos e administradoras de cartões de crédito), fornecedores e clientes (tanto pessoas físicas quanto jurídicas), sistemas de compras públicas, órgãos reguladores e também dados disponibilizados por outros órgãos tributários.

Desse modo, a não observância de níveis satisfatórios de acurácia, consistência e aderência às normas legais, podem expor a empresa a passivos e contingências fiscais, muitas vezes, de valores expressivos. Por isso, diversos estudos surgiram com o intuito de averiguar as competências dos profissionais, como também acerca da percepção desses profissionais na implantação do SPED no Brasil. Todavia, de forma geral, esses estudos sobre a competência do contador confundem-se um pouco com os das funções e atividades do profissional.

Por exemplo, Cardoso e Riccio (2010) estudaram a existência de competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador, bem como analisaram se essa prioridade se altera entre homens e mulheres. Com isso, os autores estudaram as competências do planejamento, atendimento, saber ouvir eficazmente, contabilidade e finanças, negociação, trabalho em equipe, entre outros. O estudo concluiu que não existe uma ou outra competência a ser priorizada, mas um conjunto de competências que forma um profissional e que pode indicar inexistência de competências a serem priorizadas.

Aplicando a percepção da competência à implantação do sistema de escrituração digital, a pesquisa realizada por Ruschel, Frezza e Utzig (2011) buscou identificar os desafios e as perspectivas do profissional contábil, a partir do impacto do SPED na contabilidade, aplicando um questionário aos 41 profissionais contábeis que atuam na sub-região do SINDICONT – Chapecó, em Santa Catarina. Os autores observaram que ainda há limitação de profissionais capacitados para a implantação do sistema e que está havendo um aumento de trabalho na área contábil, que foi considerado como ponto positivo, porém ressaltam que é necessário possuir domínio sobre o assunto para se destacar no mercado de trabalho.

Do mesmo modo, Campos (2012) estudou a percepção dos operadores de contabilidade no Rio Grande do Norte, quanto as competências necessárias para a implementação eficaz do

SPED. Duas amostras de operadores foram extraídas através de amostragem não probabilística do tipo por conveniência e julgamento, aos quais fora aplicado um questionário de caráter auto avaliativo para coleta dos dados. As principais conclusões do estudo apontam que as competências dos operadores contábeis não são compatíveis com os conhecimentos exigidos para a implementação eficaz do SPED, bem como foram detectadas deficiências significativas quanto ao domínio conceitual do sistema.

Mais recentemente, Jordão *et al* (2015) teve como objetivo em sua pesquisa, analisar a percepção de empresários, contadores e órgãos fiscalizadores de Minas Gerais sobre a adoção do SPED. Os resultados evidenciaram que o SPED promoveu avanços informacionais e tecnológicos, mais transparência e mudanças culturais; modernizou a sistemática de fiscalização e arrecadação; provocou inovação em sistemas e processos contábeis, empresariais e governamentais; e exigiu o aprendizado de novas metodologias, processos e tecnologias. No entanto, os dirigentes de empresas, contadores e órgãos fiscalizadores precisam se preparar melhor para o uso do SPED e suas inovações, aperfeiçoando e investindo em atividades de gestão tributária.

A partir dos estudos anteriores demonstrados, nota-se uma convergência quanto a percepção da incapacidade dos profissionais, na implantação do SPED, em diversas regiões do Brasil. No entanto, até o presente momento (dezembro de 2015), não se identificou estudos com o viés de identificar a percepção dos contadores do terceiro setor na aplicação desse sistema de escrituração, lacuna que este estudo se propõe a preencher.

3 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza em ser exploratório e descritivo, com o levantamento de dados ou *Survey*. Quanto aos procedimentos se categoriza em quantitativo e qualitativo para a abordagem do problema. Além disso, esta pesquisa também é classificada como sistemática, pois houve um planejamento prévio para seu desenvolvimento, tendo assim, objetivos e propósitos previamente definidos.

Com o intuito de atingir ao objetivo proposto, o método de abordagem utilizado é o dedutivo, que segundo Silva (2010) é aquele realizado em três fases diferentes: com a observação dos fenômenos que busca entender a causa de suas manifestações, além do processo de comparação dos fatos e a generalização onde identifica-se nos fatos as semelhanças, muitas das quais não observadas. Lakatos e Marconi (2003, p.57) afirmam que “o método dedutivo possibilita a explicação científica, que vem significar a descoberta do que é semelhante naquilo que em princípio parece dessemelhante”.

Diante do exposto, o primeiro procedimento metodológico utilizado neste estudo foi uma revisão bibliográfica sobre a mudança na relação do governo, por meio da evolução na sua forma de receber as informações de seus contribuintes, seguido da obrigatoriedade que o terceiro setor está sujeito a partir da criação do SPED. Posteriormente, foi feita uma pesquisa de campo na qual foram levantadas as perspectivas dos profissionais que enviam essas informações solicitadas pelo SPED das organizações do terceiro setor. Por fim, realizou-se uma análise e discussão dos fatores apontados pelos entrevistados com relação ao conhecimento técnico referente à implantação do sistema.

A pesquisa concentrou-se nos contadores de 140 escritórios de contabilidade com atuação nas capitais brasileiras no ano de 2015, cadastrados juntamente à Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON). Para a coleta dos dados da pesquisa, utilizou-se de entrevista do tipo estruturada, com aplicação de um questionário aos participantes, via *Google Docs*, cujo *link* foi enviado para o *email* dos contadores e encontra-se no Apêndice A. O uso desse tipo de instrumento possibilita obter informações acerca de sentimentos, crenças, opiniões, expectativas, conhecimentos, habilidades, etc. (SEVERINO, 2007; GIL, 2010).

Ao final do período de coleta do questionário, enviado pela internet aos contadores, obtiveram-se 42 respostas ao instrumento de pesquisa, perfazendo uma taxa de respostas de 30% (42/140). Para que fosse realizada a análise dos dados alcançados, efetuou-se a estratificação da amostra com relação aos cargos dos respondentes e ao porte dos escritórios em questão, pretendendo-se tornar a visualização das dificuldades apontadas pelos contadores de forma clara e precisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES

Ao longo da pesquisa, 140 questionários foram enviados por *email* para escritórios de todas as regiões das principais capitais brasileiras, obtendo-se 42 respostas (30%), dentre as quais compõe a amostra deste estudo, e encontram-se segregadas conforme Quadro 01.

Quadro 01 - Estratificação dos respondentes

Região	Quantidade de Respondente	% do total de respostas
Nordeste	21	52%
Norte	6	14%
Sudeste	7	16%
Sul	4	9%
Centro-Oeste	4	9%
Total	42	100%

Fonte: dados da pesquisa.

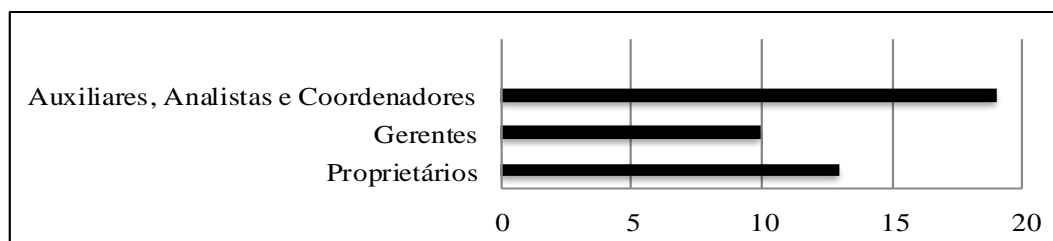
Nota-se, por meio do Quadro 01, uma maior predominância de resposta na região Nordeste, representada por 52% de respondentes do total da amostra. Em seguida têm-se a região Sudeste com 16% e a região Norte com 14% dos respondentes.

Visando uma melhor compreensão da pesquisa, as amostras serão estratificadas pelos cargos dos respondentes do questionário aplicado, bem como pelo porte dos escritórios onde trabalham. Vale ressaltar que a amostragem estratificada consiste essencialmente em pré-determinar quantos elementos da amostra serão retirados de cada estrato. A estratificação pode levar em conta mais de um critério.

4.1 POR CARGO

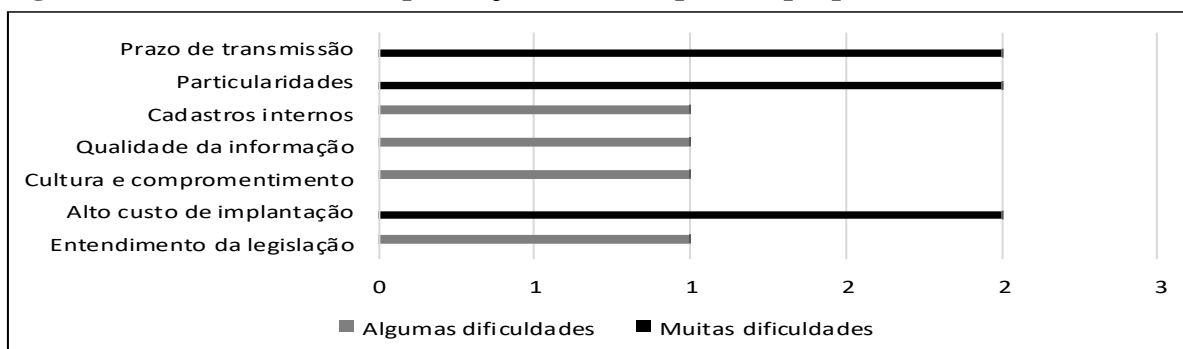
Da amostra alcançada, houve uma ampla variação quanto aos cargos dos respondentes, conforme sumariza a Figura 1.

Figura 1 - Cargo dos respondentes do questionário



Fonte: dados da pesquisa.

A maior quantidade de respondentes possui cargo de auxiliar, analista e/ou coordenador contábil conforme demonstra a Figura 1. Todavia, em relação aos proprietários, eles apontaram alguns fatores como determinantes para suas maiores dificuldades na implantação do SPED, conforme demonstradas na Figura 2.

Figura 2 - Dificuldades na implantação do SPED para os proprietários

Fonte: dados da pesquisa.

A partir da percepção dos proprietários, pôde-se concluir que 2 deles apontam que suas maiores dificuldades na implantação do SPED estão concentradas no alto custo de implantação, além das particularidades e variações do conteúdo por entidade, como também o prazo de transmissão e implantação estabelecido pela Receita Federal do Brasil. Além disso, pôde-se notar que 1 proprietário sente alguma dificuldade com relação à legislação relativa ao sistema, e que 2 não possuem conhecimento satisfatório, bem como a cultura e o comprometimento interno do escritório, a qualidade da informação gerada e também dos cadastros internos de clientes, fornecedores e produtos.

Em conformidade com a questão do custo na implantação do SPED, o estudo de Filho, Rufino e Filho (2015) aponta que 62,5% das empresas analisadas por eles afirmaram que não foi possível perceber redução de custos administrativos após o SPED, o que desanima os proprietários. No entanto, 78,6% das empresas reconheceram que houve redução nos custos com emissão e armazenamento de documentos em papel.

Com relação aos proprietários possuem conhecimento satisfatório com relação ao Decreto nº 6.022/07 e Instrução Normativa nº 1.510/14, nota-se que 2 deles informam não possuir tal conhecimento, justificado o fato de que eles não leram a respeito ou que ainda não sentiram a necessidade de aprofundar seus conhecimentos sobre a instrução. Entretanto, a adoção do SPED implica num elevado grau de exibição ao fisco das informações fiscais, financeiras e contábeis das empresas e, por isso, os responsáveis pela implantação do SPED necessitam assegurar que níveis satisfatórios de acurácia, consistência e aderência às normas legais serão atingidos.

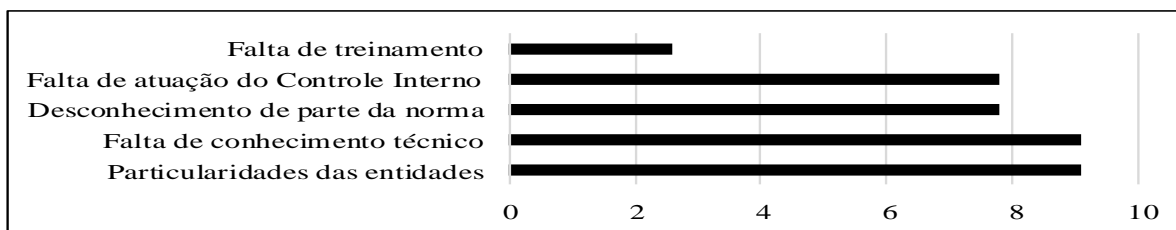
Assim sendo, com relação aos 2 proprietários dos escritórios que não possuem conhecimento satisfatório, sugere-se a busca pela melhoria da sua formação técnica, visando aumentar o nível de qualidade dos serviços prestados em seus escritórios e por seus colaboradores, visto que, essa necessidade decorre da probabilidade de possíveis inconsistências e erros serem prontamente detectados pelas autoridades fiscais, através de validações e cruzamentos com informações extraídas de outras fontes.

Entretanto, é possível concluir que 6 dos 13 escritórios, fazem treinamentos voltados às alterações que ocorrem nas normas, com o intuito de minimizar erros ou possíveis atrasos no envio das informações para o SPED. Porém, 4 deles fazem treinamentos apenas quando são observadas dificuldades ou dúvidas; e cerca de 3 não sentiram a necessidade de promover treinamentos referentes à implantação do sistema em seus escritórios.

De acordo com os proprietários que promovem treinamentos aos seus funcionários, o conhecimento técnico do profissional contábil é o fator mais responsável pelo sucesso na implantação do SPED, sucesso esse que se refere a um envio tempestivo e fidedigno de 90% das entidades, seguido da atuação e acompanhamento do controle interno do escritório e, por fim, da realização de treinamento efetivo dos envolvidos na implantação. Na ocorrência do envio das informações inferior a 50%, os proprietários apontam como principais causas: as

particularidades das entidades e a falta de conhecimento técnico sobre o SPED, conforme expõe a Figura 3.

Figura 3 - Fatores de insucesso na implantação para os proprietários

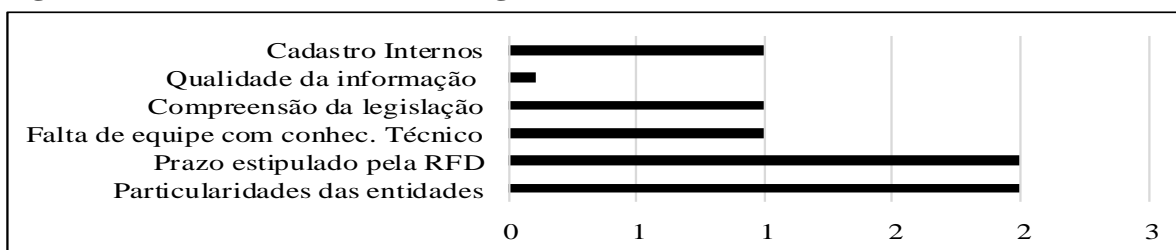


Fonte: dados da pesquisa.

Os respectivos proprietários também apontam que a inexistência de atuação do controle interno pode ser um fator tão determinante para o insucesso quanto o desconhecimento de parte das normas relativas ao sistema e sua obrigatoriedade para o terceiro setor. Eles indicam a realização de um “planejamento em torno de todas as áreas envolvidas na implantação” como o principal meio para solucionar problemas onde pode haver maiores dificuldades, seguido da criação de um grupo ou comitê de organização que vise exclusivamente os projetos do SPED e, por último, a participação dos profissionais da contabilidade em fóruns relacionados ao assunto e seus componentes.

Analisando os questionários que foram respondidos pelos gerentes dos escritórios de contabilidade, pôde-se concluir que 7 deles possuem conhecimento excelente ou adequado com relação ao Sistema Público de Escrituração Digital e sua obrigatoriedade para o terceiro setor, enquanto que, 1 diz possuir um conhecimento regular sobre o assunto através de leituras próprias e 2 não possuem conhecimento suficiente, mas pretendem buscar ou ainda não sentiram necessidade. Com relação as suas maiores dificuldades na implantação do SPED, os gerentes também apontaram a particularidade e variações das entidades como um fator relevante, conforme ilustra a figura 4.

Figura 4 - Maiores dificuldades dos gerentes



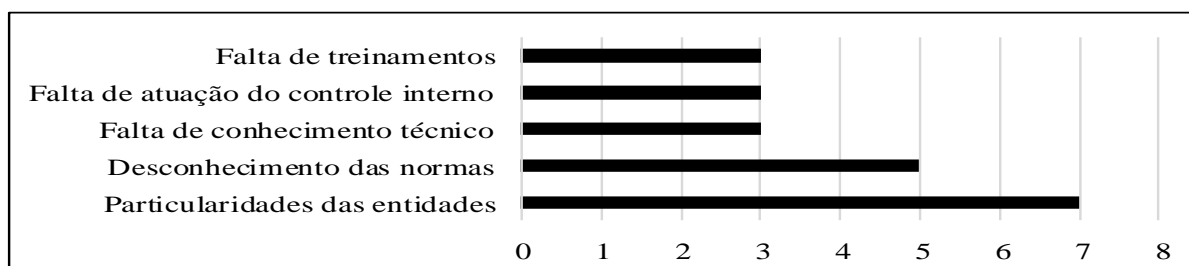
Fonte: dados da pesquisa.

Pôde-se concluir que os gerentes apontam o mesmo grau de dificuldade com relação aos cadastros internos das entidades, a qualidade da informação gerada, a compreensão da legislação e, também, a falta de conhecimento técnico das equipes que lidam com o sistema. Segundo o estudo, 3 de seus escritórios fazem treinamentos quando ocorrem mudanças nas normas para evitar ou minimizar erros e atrasos, enquanto que, 4 fazem treinamentos apenas quando existem dificuldades com relação ao assunto e 3 não costumam fazer treinamentos voltados para a implantação do SPED.

Eles apontam ainda que a atuação e acompanhamento do controle interno do escritório é o principal fator responsável pelo sucesso na implantação e envio do SPED, seguido do conhecimento técnico dos contadores e do treinamento efetivo dos profissionais que utilizam o sistema.

Para os gerentes, com relação aos fatores que são possíveis responsáveis pelo insucesso no preenchimento e envio do SPED das entidades do terceiro setor se destacam as particularidades que cada uma delas pode vir a ter, além do desconhecimento de parte das normas pertinentes por parte dos profissionais da contabilidade.

Figura 5 - Fatores responsáveis pelo insucesso na implantação do SPED no Terceiro Setor

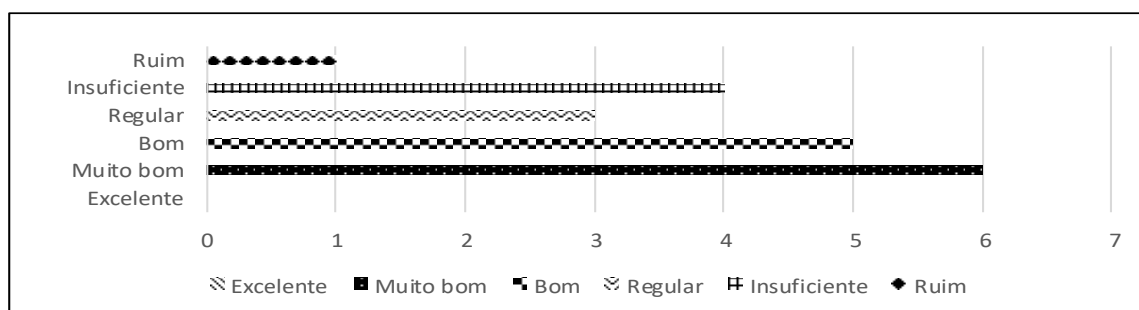


Fonte: dados da pesquisa.

Na percepção dos gerentes que responderam à pesquisa, um treinamento adequado para os que utilizam o SPED é tão crucial para o bom desempenho das atividades relativas a ele quanto uma atuação efetiva do controle interno do escritório e o conhecimento técnico pertencente aos contadores. Para esses gerentes, a solução mais efetiva para os casos onde foram percebidas maiores dificuldades com relação à implantação do SPED é a realização de um planejamento em torno de todas as áreas envolvidas no projeto, seguida da criação de um grupo dentro da organização, dedicado exclusivamente às exigências do SPED e, por último, a participação em fóruns sobre o sistema e seus componentes.

Conforme Ruschel, Frezza e Utzig (2011) o profissional contábil é considerado um dos pilares da contabilidade, pois é intermediador na transmissão de informações ao fisco dos seus clientes. Assim sendo, levando em consideração apenas os questionários respondidos por auxiliares, analistas e coordenadores dos escritórios, pôde-se perceber que apenas 1 deles informa que o seu nível de conhecimento a respeito do Decreto nº 6.022/07 e da Instrução Normativa nº 1.510/2014 é ruim, já que não tiveram ainda a necessidade de buscar conhecimento sobre o assunto (conforme ilustra a Figura 6). Vale ressaltar que, a não observância de níveis satisfatórios de acurácia, consistência e aderência às normas legais pode expor a empresa a passivos e contingências fiscais, muitas vezes, de valores expressivos.

Figura 6 - Grau de conhecimento sobre o Decreto nº 6.022/07 e a IN nº 1.510/14



Fonte: dados da pesquisa.

Os auxiliares, analistas e/ou coordenadores que dizem ainda não ter conhecimento, mas que possuem o interesse de buscá-lo posteriormente, totalizam 4 respondentes. E, 3 responderam que possuem conhecimento com leituras próprias, enquanto 5 têm formação técnica, mas ainda não puderam aplicar com as entidades. Por fim, 6 possuem total conhecimento sobre o assunto, embora ainda estejam em fase de aplicação com as entidades

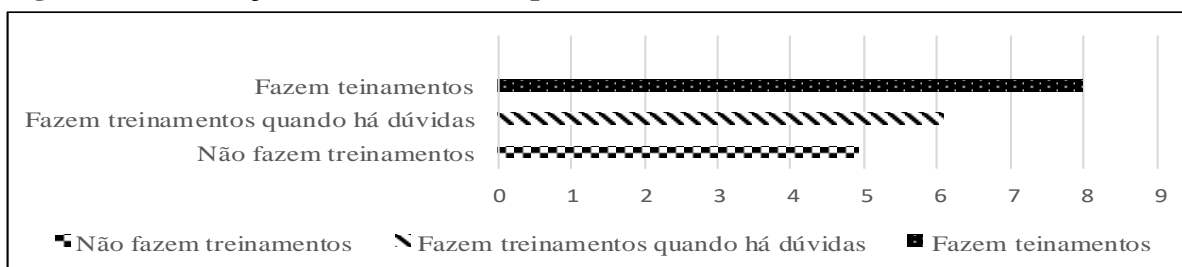
que são clientes dos escritórios onde trabalham. Nenhum dos respondentes, nesse caso, informou ter o grau excelente de conhecimento com relação às normas.

Em geral, considerando os proprietários, gerentes e analistas/auxiliares dos escritórios analisados, obtém-se conformidade com o estudo de Ruschel, Frezza e Utzig (2011), que constatou uma limitação de profissionais capacitados na implantação do SPED em Chapecó e, por isso, surge a necessidade de incentivar a educação continuada entre os respectivos profissionais, como forma de exigir o comprometimento e o conhecimento aprofundado sobre o SPED, como forma de melhor atender aos clientes e transmitir corretamente as informações ao fisco.

No que tange aos problemas percebidos por esses auxiliares, analistas e coordenadores na implantação do sistema para entidades do terceiro setor, o alto custo de implantação, a cultura e comprometimento interno e o prazo de implantação estabelecido pela Receita Federal foram apontados significativamente em um nível alto de dificuldade. O fato do alto custo também concorda com o estudo de Filho, Rufino e Filho (2015).

Com relação aos treinamentos, a Figura 7 ilustra a forma com a qual é priorizado o planejamento para envio do SPED nos escritórios que esses contadores trabalham.

Figura 7 - Realização de treinamentos para envio do SPED



Fonte: dados da pesquisa.

A realização de treinamentos faz parte do planejamento que deve ser elaborado por todas as organizações a fim de acompanhar de forma objetiva a realização das atividades, evitando assim erros e problemas futuros. Entretanto, a pesquisa mostra que 8 dos escritórios onde esses contadores trabalham faz treinamentos voltados para as alterações ocorridas na norma, para que não haja erro ou atraso ao enviar as informações do sistema. Enquanto que, 6 deles apenas fazem treinamentos nesse sentido quando são observadas dúvidas ou dificuldades significativas; e 5 não costumam fazer treinamentos por não terem sentido a necessidade de fazê-lo.

Notou-se uma convergência entre os resultados desta pesquisa com os estudos de Ruschel, Frezza e Utzig (2011); Jordão *et al* (2015); Campos (2012), no que tange as deficiências de competências técnicas, decorrente de ausências de estudos sobre o SPED, promovidos pelos escritórios. A adoção de educação continuada pelos escritórios de contabilidade auxilia na formação de competência técnica mais representativa para os profissionais contábeis atuante, e, por isso, é necessário que haja o comprometimento do empregador, bem como a cobrança dos empregados, na realização contínua de aprimoramento do intelectual dos operadores.

Com relação aos fatores que são responsáveis pelo sucesso na implantação e envio do SPED, os analistas, auxiliares e coordenadores apontam o conhecimento técnico do profissional como mais relevante, conforme mostra a Figura 8.

Figura 8 - Fatores para sucesso na implantação segundo analistas, auxiliares e coordenadores

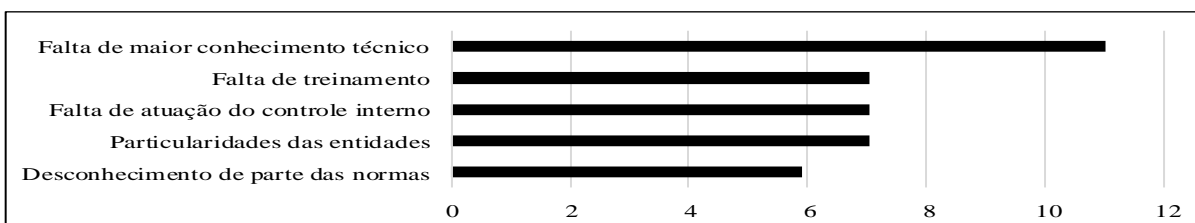


Fonte: dados da pesquisa.

Para cerca de 10 desses profissionais, a atuação do controle interno do escritório também é relevante para que ocorra sucesso na implantação e envio do SPED. Enquanto 9 acreditam que a realização de treinamentos é fato de sucesso. Segundo o CFC (2004 p. 87), “no âmbito das Entidades de Interesse Social, o controle interno pode ser executado por uma estrutura concebida com essa finalidade ou pelas demais estruturas como conselho fiscal, conselho curador ou até mesmo pela assembleia”. Os controles podem explicar possíveis erros ocorridos ou que possam vir a ocorrer na execução de tarefas e atividades, por falta de conhecimento adequado, negligência ou mesmo por má-fé. Dessa forma, a atuação do controle interno é de fato necessária para que ocorra o esperado sucesso na implantação do SPED.

Em casos de ausência no envio das informações, esses profissionais apontam a falta de maior conhecimento técnico como principal causa (Figura 9).

Figura 9 - Causas do insucesso na implantação e envio do SPED para os analistas, auxiliares e coordenadores



Fonte: dados da pesquisa.

Esse grupo da amostra acredita que a inexistência da atuação do controle interno, as particularidades das entidades e a falta de treinamento representam o mesmo nível de relevância quando se trata do insucesso no envio ou na implantação do sistema. Para eles, o desconhecimento de partes das normas pertinentes ao SPED e sua obrigatoriedade para o terceiro setor representa 31% das causas de falhas nessas etapas do sistema.

Bem como os achados desta pesquisa, os estudos, em geral, que tratam da perspectiva do contador na implantação do SPED, alegam limitação de profissionais capacitados (Ruschel, Frezza e Utzig, 2011); mostram que os dirigentes de empresas e os contadores precisam se preparar melhor para o uso do SPED e suas inovações (Jordão *et al*, 2015); além de afirmar que as competências dos operadores de contabilidade não são compatíveis com os conhecimentos exigidos para a implementação eficaz do SPED (Campos, 2012).

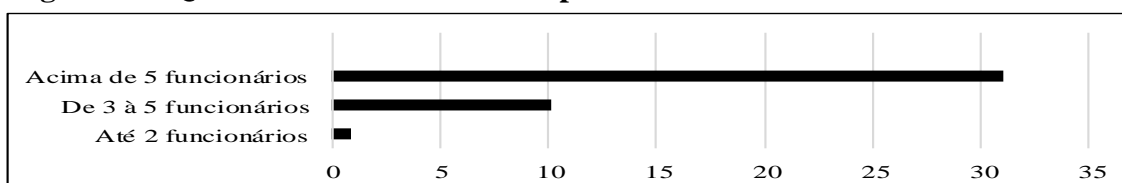
Diante disso, foram questionados os meios de solucionar casos onde existem dificuldades na implantação do sistema, e os resultados demonstram que 17 respondentes acreditam na realização de um planejamento em torno de todas as áreas envolvidas no projeto, como meio de solucionar casos onde existem dificuldades, enquanto 9 apontam a criação de um comitê dentro da organização, exclusivo para os assuntos pertinentes ao sistema; e 3 deles

acreditam que a participação em fóruns sobre o SPED é o melhor meio de solucionar tais problemas com a sua implantação nas entidades do terceiro setor.

4.2 POR PORTE

Dentre as respostas recebidas, obteve-se uma grande variação com relação ao porte dos escritórios onde trabalham os contadores respondentes, conforme elucida a Figura 10, a seguir.

Figura 10 - Quantidade de funcionários por escritório



Fonte: dados da pesquisa.

Da amostra alcançada, 31 dos respondentes trabalham em escritórios de maior porte, com um quadro de mais de cinco funcionários. Enquanto que 10 deles são de porte médio, com três a cinco funcionários, e apenas 1 tem até dois funcionários no escritório.

Com relação ao período em que se encontram no mercado, 12 escritórios da amostra atuam a mais de 21 anos, 11 escritórios de 6 a 10 anos, 10 escritórios de 11 a 15 anos, 5 atuam de 16 a 20 anos e apenas 4 deles estão no mercado de 1 a 5 anos.

O escritório de pequeno porte, com até dois funcionários, é localizado no Norte do país e possui em sua cartela de clientes: associações e organizações religiosas que, por sua vez, solicitam serviços de Plano de contas personalizado, escrituração contábil das receitas e das despesas, escrituração contábil digital – ECD de acordo com a Instrução Normativa da Receita Federal IN nº 1420 de 2013, atendimento dos preceitos legais da contabilidade das Entidades e relatórios Contábeis específicos para entidades sem fins lucrativos. O respondente deste escritório foi o seu proprietário, que informou ter uma formação técnica com relação ao Sistema Público de Escrituração Digital e experiência com de aplicação com as entidades que são seus clientes, tendo conhecimento total de sua obrigatoriedade, através da Instrução Normativa nº 1.510/2014.

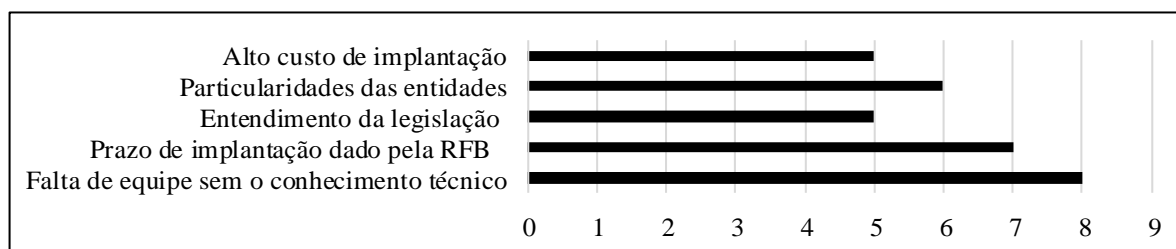
Além disso, o proprietário apontou ter algumas dificuldades, no que tange o entendimento da legislação relativa ao sistema/*layout* e também as particularidades e variações do conteúdo por entidade. Foram considerados como fatores que geram poucas dificuldades: o alto custo de implantação do sistema; a cultura e o comprometimento interno; e a falta de estrutura para geração e armazenamento dos arquivos. Segundo ele, são feitos treinamentos voltados às alterações ocorridas na norma para que não haja erro ou atraso ao enviar as informações, pois considera que o conhecimento técnico do profissional contábil é o principal fator determinante para que ocorra sucesso na implantação e envio das informações do SPED. No entanto, o desconhecimento de parte das normas pertinentes e a falta de maior conhecimento técnico dos envolvidos na implantação são apontados como responsáveis, no caso de haver insucesso com o processo, portanto, a realização de um planejamento em torno de todas as áreas envolvidas no projeto é a solução para que sejam diminuídas ou cessadas as dificuldades dos contadores.

Com relação aos contadores de escritórios de médio porte, os que representam 24% da amostra, pôde-se notar que apenas 1 diz ter formação técnica e estar em fase de aplicação com as entidades. Os que dizem ter conhecimento do que tratam as normas, mas ainda não aplicaram com as entidades, correspondem a quantidade de 3 respondentes da amostra. Os

que possuem conhecimento com leituras próprias representam 2 dos profissionais da amostra, bem como os que não têm formação técnica mas pretendem buscar futuramente; enquanto 2 também diz não ter conhecimento a respeito porque ainda não houve a necessidade.

A falta de equipe e usuários sem o devido conhecimento técnico,—foi a maior dificuldade com relação à implantação do SPED, apontadas pelos contadores dos escritórios de médio porte, conforme demonstra a Figura 11.

Figura 11 - Dificuldades dos escritórios de médio porte na implantação do SPED



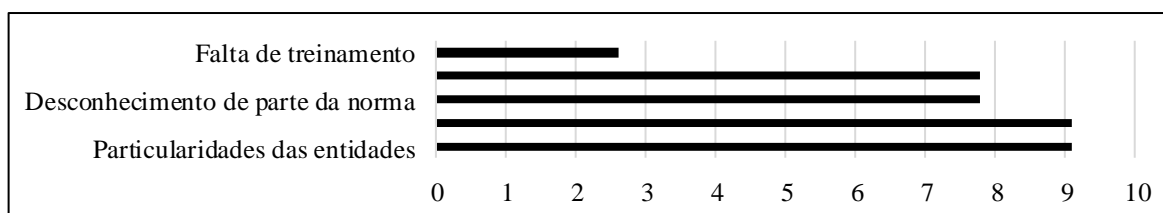
Fonte: dados da pesquisa.

Outras dificuldades mais percebidas pelos contadores de escritórios de médio porte foram: o entendimento da legislação relativa ao sistema; as particularidades e variações do conteúdo por entidade; o prazo de implantação e transmissão estabelecido pela Receita Federal; e o alto custo de implantação. Foi apurado que 5 destes escritórios não costumam fazer treinamentos voltados ao SPED porque ainda não sentiram essa necessidade. Já 3 fazem treinamentos constantes devido as alterações que ocorrem nas normas e 2 fazem apenas quando verificam que existem dificuldades ou dúvidas constantes.

Cerca de 8 destes contadores acreditam que o conhecimento técnico do profissional contábil é fator crucial para o sucesso tanto na implantação quanto no envio das informações para o sistema. Apenas 2 acreditam que o treinamento efetivo dos usuários é responsável por esse sucesso e 7 entendem que a atuação e o acompanhamento do controle interno do escritório são os fatores mais essenciais.

Na ocorrência do insucesso com relação ao envio das informações, esses profissionais apontam que a quantidade de particularidades das entidades é a possível causa.

Figura 12 – Causas para o insucesso na implantação do SPED



Fonte: dados da pesquisa.

A falta de atuação do controle interno representa 7 das respostas alcançadas com relação a essas causas. A percepção desses contadores com relação a atuação do controle interno é válida quando pode-se notar que toda organização, seja ela com ou sem fins lucrativos, deve organizar os procedimentos e métodos de controle conforme sua realidade e necessidades, mantendo um constante acompanhamento das operações a fim de detectar se estão sendo obedecidos todos os procedimentos adequados ao registro de informações.

O desconhecimento de algumas ou várias partes das normas relativas ao SPED e a sua obrigatoriedade para o terceiro setor, também são apontados como um fator relevante por 5 dos respondentes desse grupo de escritórios. Para a maioria deles, uma possível solução para

os problemas relacionados ao sistema seria a realização de um planejamento em torno de todas as áreas envolvidas no projeto.

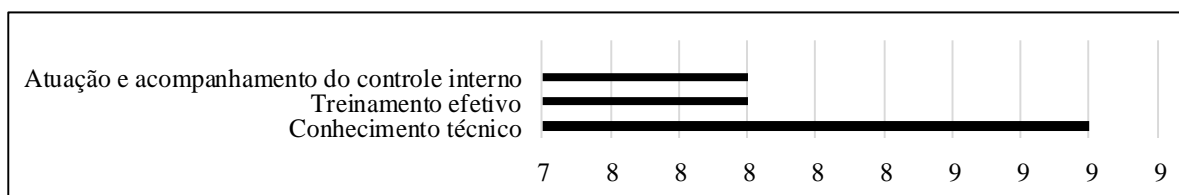
O grupo de respondentes pertencente aos escritórios de grande porte, aqueles que representam 31% da amostra, possuem em sua maioria formação técnica, mas estão em fase de aplicação com as entidades. Apenas 2 deles possuem formação técnica e experiência no envio da Escrituração Contábil Digital, enquanto que 12 possuem formação, mas ainda não aplicaram às entidades. Os que dizem ter conhecimento apenas com leituras próprias, representam 9 dos profissionais contábeis da amostra desse grupo. Já 6 não possuem conhecimento a respeito do SPED e sua obrigatoriedade para o terceiro setor, mas pretendem buscar futuramente; e 2 não tiveram a necessidade ainda.

Esses dados nos mostram que poucos profissionais que lidam com o sistema possuem de fato experiência com o mesmo e suas obrigações, corroborando com os achados de Ruschel, Frezza e Utzig, 2011; Jordão *et al.*, 2015; Campos, 2012.

Dentre as maiores dificuldades percebidas pelos escritórios de grande porte, estão destacados: a cultura e o comprometimento interno; o alto custo de implantação; a qualidade da informação gerada; e o prazo de implantação e transmissão estabelecido pela Receita Federal. Foi notado que 13 desses escritórios fazem treinamentos voltados para as mudanças normativas visando um melhor desempenho com o sistema, enquanto que 12 fazem apenas quando surgem dificuldades ou dúvidas pertinentes; e 6 não costumam fazer treinamentos porque ainda não sentiram essa necessidade.

Para os escritórios de grande porte o principal fator responsável pelo sucesso na implantação e no envio do SPED é o conhecimento técnico do profissional contábil.

Figura 13 - Fatores de sucesso com o SPED para os escritórios de grande porte



Fonte: dados da pesquisa.

A atuação e acompanhamento do controle interno do escritório também foi significativamente apontado como fator responsável pelo sucesso com o sistema, seguido do treinamento efetivo com aqueles que fazem uso dele.

As principais causas apontadas por esse grupo da amostra na ocorrência do envio das informações do SPED inferior à 50% são: a falta de conhecimento técnico e a inexistência de atuação do controle interno. Em seguida, vieram o desconhecimento de parte das normas, a falta de treinamento e, por último, a quantidade de particularidades das entidades. Para eles, a realização de um planejamento em torno de todas as áreas envolvidas no projeto é a melhor forma de solicitar os casos em que foram percebidas dificuldades com relação a implantação do sistema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa buscou identificar a percepção dos contadores quanto a sua competência técnica, na utilização do SPED em entidades do terceiro setor.

De acordo com os dados obtidos, as principais conclusões do estudo apontam que as maiores dificuldades dos contadores giram em torno da formação técnica que, muitas vezes, não são compatíveis com os conhecimentos exigidos pela implantação eficaz do SPED no Terceiro Setor. Além disso, eles apontam que a atuação do controle interno deve ser mais

ativa, a fim de melhorar os resultados futuros e a cultura, além do comprometimento interno que também precisam ser abordados com maior frequência, sendo priorizado em meio às mudanças normativas, que ocasionam novas necessidades dentro das organizações.

Nota-se que a maioria desses contadores afirma ter ciência do Decreto nº 6.022/07 e da Instrução Normativa nº 1.510/14, entretanto estão em fase de aplicação com as entidades. Outros pontos também levantados pelos profissionais foram: o prazo de implantação do SPED para entidades do terceiro setor estabelecido pela Receita Federal e as particularidades das entidades, sendo fatores levantados pelos respondentes de todos os cargos, quando se trata das dificuldades percebidas ao longo da utilização do sistema.

O estudo sofreu limitações quanto ao percentual de respondentes, o que implicou em uma amostra com 42 contadores em escritórios de todas as capitais do Brasil, o que representa 30% da população analisada. Além disso, foram encontrados poucos estudos que abordasse sobre o SPED no terceiro setor, e, por isso, também houve limitações nas discussões de resultados com base em dados de pesquisas anteriores.

Conforme o exposto, os achados desta pesquisa sugerem que outras variáveis poderão ser incorporadas ao estudo com o intuito de melhor descrever a competência profissional relacionada ao SPED, tais como: grau de formação do operador; estrutura de Tecnologia da Informação; dimensão da equipe de trabalho; tipos de consultoria especializada disponível e informações específicas referentes à educação continuada. Diante disso, sugere-se para futuras pesquisas: estudos que busquem avaliar a influência dessas outras variáveis na competência dos profissionais da contabilidade no Terceiro Setor. Além disso, sugere-se verificar a aplicabilidade de um modelo baseado na abordagem desenvolvida por Durant (1998) que considera a competência como um agregado de três componentes: Conhecimentos, Habilidades e Atitudes, conhecido pela sigla (CHA).

REFERÊNCIAS

- ALONSO, L. B. N.; FERNEDA, E.; BRAGA, L. V. Governo Eletrônico e Políticas Públicas: análise sobre o uso da certificação digital no Brasil. *Inf. & Soc.: Est.*, João Pessoa, v.21, n.2, p. 13-24, maio/ago. 2011.
- BOYATZIS, R. E. **The competent manager**: a model for effective performance. New York: John Wiley & Sons, 1982.
- BRANDÃO, H. P.; BORGES-ANDRADE, J. E. Causas e efeitos da expressão de competências no trabalho: para entender melhor a noção de competência. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 3, p. 32-49, 2007.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio 57, de 28 de junho de 1995. **Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados**. Diário Oficial da União, Brasília, 30 jun. 1995.
- CAMPOS, S. J. de B. **Competências necessárias à implementação eficaz do SPED**: percepção dos operadores da Contabilidade do RN. Dissertação (mestrado), 183 fl. Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2012.
- CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L. Existem competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador: um estudo sobre os contadores brasileiros. **Revista de Gestão**, São Paulo, v. 17, n. 3, p. 353-367, jul/set. 2010.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2.ed. Brasília: CFC, 2004. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf> Acesso em: 09 out. 2015.

DURAND, T. **The Alchemy of Competence, in Strategic Flecibility: Managing in a Turblent Enviroment**. S.l: Thomas editors, John Wilet, 1998.

FILHO, G. M. da S.; RUFINO, M. A.; FILHO, P. A. L. Impacto nos custos decorrentes da adoção do SPED: Um estudo realizado em empresas do município de João Pessoa. **Registro Contábil – UFAL – Maceió/AL**, v. 6, n° 1, p.1-20, jan/abr. 2015.

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

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRANT, G.; CHAU, D. Developing a generic framework for e-government. **Journal of Global Information Management**. v. 13, n. 1, Jan./Mar. 2005.

IOSCHPE, E. B. (org.). **Terceiro Setor: desenvolvimento social sustentado**. São Paulo/Rio de Janeiro: Gife/Paz e Terra, 1997.

JORDÃO, R. V. D.; SILVA, M. S.; VASCONCELOS, M. C. R. L.; BRASIL, H. G. Um caleidoscópio de perspectivas sobre o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, v. 12, n 26, p. 119-140, mai./ago. 2015.

KOLSAKER A.; LEE-KELLEY L. 'Mind the gap': e-Government and e-democracy. International Conference on Electronic Government. EGOV, Electronic Government pp 96-106. 2006.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUCENA, W. G. L.; FERNANDES, M. S. A.; SILVA, J. D. G. A contabilidade comportamental e os efeitos cognitivos no processo decisório: uma amostra com operadores da contabilidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 41-58, jul./set. 2011.

MACHADO, L. P.; ALMEIDA, A. **Turismo: inovação e novas tecnologias**. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação Consultoria Empresarial e Fomento da Inovação, 2010.

MCCLELLAND, D. C. Testing for competence rather than for intelligence. **American Psychologist**. v. 28, n. 1, p.1-14, Jan. 1973.

MEZZAROBA, M. P. Requisitos para Avaliação de Portais de Governo Eletrônico do Poder Judiciário a Partir das Resoluções e Metas do CNJ. Dissertação, 229 fl. Pós Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento da Universidade Federal de Santa Catarina, 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Escrituração Contábil Digital**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal.htm>> Acesso em: 20 out. 2015.

RUSCHEL, M. E.; FREZZA, R.; UTZIG, M. J. S. O impacto do SPED na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis**, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul. 2011.

SCHELIN, S. H. **E-government: an overview**. In: GARSON, D. G. Public information technology: policy and management issues. Hershey: Idea Group Publishing, 2003.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

SPIRAKIS G.; SPIRAKI C.; NIKOLOPOULOS K. The impact of electronic government on democracy: E-democracy through e-participation. **Electronic Government, an International Journal (EG)**, vol. 7, n. 1, 2010.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

O Sr. (a) está sendo convidado (a) a participar do projeto de pesquisa "Percepção dos contadores quanto às dificuldades de competência técnico do controle interno por parte das entidades do terceiro setor para a implantação do SPED, em cumprimento à Instrução Normativa N° 1.510/2014", de responsabilidade da pesquisadora Amanda de Lima Marques. A análise a ser realizada servirá de embasamento para pesquisa de cunho acadêmico que visa analisar a percepção dos operadores da contabilidade com relação ao envio do SPED das entidades sem fins lucrativos. A sua participação será de grande valia, uma vez que, a partir dos resultados obtidos, diversos atores envolvidos com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital poderão avaliar as atuais práticas e caminhar para o seu aperfeiçoamento contínuo. Na publicação dos resultados desta pesquisa, sua identidade, bem como a do escritório, será mantida no mais rigoroso sigilo. Serão omitidas todas as informações que permitam identificá-lo (a).

- Li e aceito
- Não aceito

Percepção dos operadores de contabilidade quanto à implantação do SPED nas organizações do Terceiro Setor em cumprimento à Instrução Normativa N° 1.510/2014

1. Cargo do respondente

- Proprietário
- Gerente

Outro cargo. Qual?

2. Região da localização do escritório*Obrigatória

- Centro-Oeste
- Nordeste
- Norte
- Sudeste
- Sul

3. Período em que o escritório atua no mercado*Obrigatória

- De 1 à 5 anos
- De 6 à 10 anos
- De 11 à 15 anos
- De 16 à 20 anos
- Mais de 21 anos

4. Quantidade de funcionários que trabalham no escritório*

- Até 2 funcionários
- De 3 à 5 funcionários
- Acima de 5 funcionários

5. Seus clientes são compostos por quais tipos de entidades? (Pode-se marcar mais de uma alternativa)*

- Associações

- Fundações
- Cooperativas
- Organizações Sociais
- OSCIP
- Organizações Religiosas
- Condomínios
- Partidos Políticos
- Clubes de Futebol
- Filantropias

6. Quais serviços são solicitados pelos clientes? (Pode-se marcar mais de uma alternativa)

- Constituição e abertura de entidades sem fins lucrativos
- Elaboração e registro de Estatutos Sociais e Atas de constituição
- Contabilidade por fundos
- Plano de contas personalizado
- Escrituração contábil das receitas (doações, subvenções, auxílios, convênios, etc) e das despesas
- Escrituração Contábil Digital – ECD de acordo com a Instrução Normativa da Receita Federal IN nº 1420 de 2013
- Atendimento dos preceitos legais da contabilidade das Entidades (Imunidade e Isenção)
- Relatórios Contábeis específicos para entidades sem fins lucrativos, demonstrando as gratuidades e isenções usufruídas
- Prestação de contas junto ao Tribunal de Contas
- Prestação de contas das Fundações perante o Ministério Público
- Publicação das Demonstrações Contábeis (se necessário)
- Assessoria para obtenção das Declarações de Utilidade Pública Municipal, Estadual, Federal, Certificação de entidades, CEBAS: Entidade de Saúde, Entidade de Educação e Entidade de Assistência Social (Lei nº 12.101/2009)

7. Como o (a) senhor (a) avalia seu conhecimento com relação ao Sistema Público de escrituração digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022 de janeiro de 2007?*

- Excelente (tenho formação técnica e experiência de aplicação com as entidades)
- Muito bom (tenho formação técnica, mas estou em fase de aplicação com as entidades)
- Bom (tenho formação técnica, mas ainda não apliquei com as entidades)
- Regular (conhecimento com leituras próprias)
- Insuficiente (ainda não tenho formação, mas pretendo buscar)
- Ruim (não tenho necessidade ainda)

8. Qual seu grau de conhecimento sobre a Instrução normativa Nº 1.510 de 2014? *Obrigatória

- Excelente (tenho conhecimento da obrigatoriedade para entidades imunes e experiência com relação ao envio da Escrituração contábil digital)
- Muito bom (tenho total conhecimento sobre o que dispõe a Instrução, porém estou em fase de aplicação do preenchimento com as entidades)
- Bom (tenho ciência que o decreto traz a Escrituração Contábil Digital como obrigatoriedade também para as entidades imunes e isentas, entretanto nunca coloquei em prática)
- Insuficiente (Ainda não tenho conhecimento da Instrução, mas me interesse em buscar)
- Ruim (Não é necessário para mim, por enquanto)

9. Responda, em uma escala de 1(nenhuma dificuldade) à 5 (muita dificuldade), quais os níveis de dificuldades e/ou problemas percebidos pelo (a) senhor (a) na implantação do SPED:

	Nenhuma dificuldade	Quase nenhuma dificuldade	Pouquíssimas dificuldades	Algumas dificuldades	Muitas dificuldades
Falta de equipe e usuários sem o devido conhecimento técnico	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Certificação digital	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entendimento da legislação relativa ao sistema/ Leiaute	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alto custo de implantação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cultura e comprometimento interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Qualidade da informação gerada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cadastros internos (Clientes, fornecedores e produtos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de estrutura para geração e armazenamento dos arquivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Particularidades e variações do conteúdo por entidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prazo de transmissão/implantação estabelecido pela RFB	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Com relação ao planejamento para o envio do SPED:

- Fazemos treinamentos voltados para as alterações ocorridas na norma para que não haja erro ou atraso ao enviar as informações.
- Fazemos treinamentos apenas quando são observadas dificuldades ou dúvidas.
- Não costumamos fazer treinamentos voltados para o SPED porque ainda não sentimos a necessidade.

11. De acordo com a sua percepção, quais os fatores que são os maiores responsáveis pelo sucesso na implantação e envio do SPED? (Sucesso esse que se refere a um envio tempestivo e fidedigno de 90% das entidades)

- Conhecimento técnico do profissional contábil
- Treinamento efetivo dos envolvidos
- Atuação e acompanhamento do controle interno do escritório

12. Na ocorrência do envio das informações inferior à 50%, quais os fatores que o (a) senhor (a) considera como possíveis causas? (Pode-se marcar mais de uma alternativa)

- Quantidade de particularidades das entidades
- Desconhecimento de parte das normas pertinentes
- Falta de maior conhecimento técnico dos envolvidos na implantação
- Inexistência da atuação do controle interno
- Falta de treinamento

13. Em sua opinião, qual seria uma possível solução para os casos onde foram percebidas maiores dificuldades com relação à implantação do SPED? (Pode-se marcar mais de uma alternativa)

- Realização de um planejamento em torno de todas as áreas envolvidas no projeto
- Criação de um grupo/comitê dentro da organização, exclusivo para os projetos referentes ao SPED.
- Participação em fóruns sobre o SPED e seus componentes