

Nível de Conhecimento dos Contadores em Relação ao Sped: Um Estudo Exploratório por Meio da Teoria de Resposta ao Item

Gilberto Magalhães da Silva Filho

João Pessoa – PB

Doutorando em Contabilidade pelo PPGCC/UFPB

gmfcontabilidade@hotmail.com

Paulo Amilton Maia da Silva Filho

João Pessoa – PB

Professor do PPGCC/UFPB1

pmaialeite@gamil.com

Resumo

O contador moderno precisa acumular muitos conhecimentos e o Sped tem exigido por parte desses profissionais o domínio das ferramentas tecnológicas, assim como das normas e legislações que norteiam a profissão contábil. O presente estudo teve como objetivo medir o conhecimento dos profissionais de contabilidade do município de João Pessoa a respeito do Sped. A amostra da pesquisa foi formada por 209 profissionais de contabilidade que responderam a um questionário com 13 questões (itens) de múltipla escolha, validado por especialistas. Para mensurar o traço latente (conhecimento), utilizou-se o modelo de 1 parâmetro (Rasch) da Teoria de Resposta ao Item, que considera que as respostas de um sujeito dependem apenas do seu traço latente e do parâmetro de dificuldade de cada item. O resultado do modelo mostrou que os itens mais difíceis foram: 1 – Orientações observadas na elaboração da Escrituração Contábil Digital (ECD); 3 – Plano de Contas Referencial; e 8 – Processo de arquivamento da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), que demandavam maior conhecimento dos participantes. Em contrapartida, os itens: 12 – Empresas obrigadas à Escrituração Fiscal Digital (EFD) na Paraíba; e 11 – Documentos escriturados na EFD apresentaram menor parâmetro de dificuldade. Quando considerado o conhecimento (\square) de cada participante, este se mostrou insatisfatório, uma vez que mais de 50% dos respondentes apresentaram escore de conhecimento inferior a -8,26 e 75% dos participantes obtiveram escore menor que 68,05, em uma escala que vai de -300 a +300.

Os achados da pesquisa podem se justificar pelo fato de que a implantação do Sped está sendo um processo gradativo, que ainda não está concluído e não se estende a todas as empresas, sendo esperado que isso ocorra em 2015.

Palavras-chave: Sped. Conhecimento. Teoria de Resposta ao Item.

Abstract

Modern accountant needs to accumulate a lot of knowledge, and Sped has required by these professionals mastery of technological tools, as well as rules and laws that govern the accounting profession. Given the above, this study aimed to measure the knowledge of accounting professionals in the city of João Pessoa about Sped. Research sample was formed by 209 accounting professionals who answered a questionnaire with 14 questions (items) of multiple choice, validated by experts. To measure latent trait (knowledge), the model of 1 parameter (Rasch) of Item Response Theory was used, which considers that the responses of a subject depend only on its latent trait and the parameter of difficulty of each item. Model output showed that most difficult items were: 1 – Guidelines observed in development of Digital Accounting Bookkeeping (ECD); 3 – Referential Accounting Plan; and 8 – Electronic Invoice (NF-e) archiving process, which demanded greater knowledge of the participants. However, the items: 12 – Companies obliged to Digital Tax Bookkeeping (EFD) in Paraíba; and 11 – Documents carried in EFD, had lower parameter of difficulty. When considering knowledge (\square) of each participant, this proved unsatisfactory, since over 50% of respondents had knowledge score less than -8.26 and 75% of participants had scores lower than 68.05, in a scale from -300 to +300. Research findings can be justified by the fact that implantation of Sped is being a gradual process, which is not yet complete and does not extend to all businesses, being expected this to happen in 2015.

Keywords: Sped. Knowledge. Item Response Theory.

1. Introdução

A busca incansável por informação e o emprego de tecnologias informacionais e de comunicação (TICs), capazes de direcionar o gestor em suas decisões, são práticas comuns nas organizações privadas. Em um ambiente competitivo e em constantes mudan-

¹PPGCC/UFPB - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba – CEP 58297-000 – João Pessoa – PB

ças, cercar-se de informações relevantes capazes de influenciar o resultado da organização é o objetivo de uma boa gestão.

Percebendo a importância da informação, as organizações públicas, em particular as autoridades tributárias, cada vez mais estão investindo em novas tecnologias que permitam a tais organizações atingirem seus objetivos. No caso das autoridades tributárias, o foco passa a ser as informações relativas aos contribuintes que lhes permitam uma maior fiscalização e, consequentemente, uma maior arrecadação.

A modernização completa, no entanto, era impedida pela falta de padronização das informações solicitadas, uma vez que as várias declarações eram solicitadas em linguagens e formatos diversos pelas autoridades fiscais do governo federal, estadual e municipal (AZEVEDO; MARIANO, 2009).

Visando diminuir a assimetria de informação entre contribuinte e fisco e garantir uma padronização das informações fornecidas pelos agentes, com o objetivo de melhorar a qualidade das informações solicitadas, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), utilizando como modelo a experiência de governos eletrônicos de outros países, tais como Espanha, Chile e México.

Instituído pelo Decreto nº. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, como parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2007/2010 do governo federal, de acordo com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), até agosto de 2013 foram gastos com o Sped R\$ 388.097.363,22 (LIMA, 2013).

O Sped representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias federal, estadual e municipal, visando à modernização sistemática do cumprimento das obrigações acessórias pelas empresas, sendo formado basicamente por quatro subsistemas: a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Escrituração Fiscal Digital (EFD), o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social) e a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Representa paralelamente ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, uma grande mudança na área contábil com impactos legais, operacionais e profissionais. Contudo, é de se destacar que tais mudanças vão além do simples uso de novos sistemas. O grande desafio é processar os dados empresariais gerando informações tributárias e contábeis com a velocidade e a qualidade requeridas pelo fisco; sendo assim, o velho modelo de troca de dados entre empresas e organizações contábeis apresenta sinais claros de obsolescência (DUARTE, 2013).

Nesse cenário, por um lado, o trabalho operacional dos contadores no que diz respeito à escrituração contábil e fiscal, típico da era industrial, tende a se reduzir consideravelmente, uma vez que toda movimentação deverá ser gerada por Sistemas Integrados de Gestão (Enterprise Resource Planning [ERP]). Outras atividades típicas de contabilistas inseridos no contexto da era do conhecimento renascem com muita ênfase, fazendo surgir novas responsabilidades para esses profissionais: auditoria contábil e fiscal, contabilidade gerencial etc. (DUARTE, 2009).

O contador moderno precisa acumular muitos conhecimentos, e o Sped tem exigido por parte desses profissionais o domínio das ferramentas tecnológicas assim como das normas e legislações que norteiam a profissão contábil. Em um ambiente competitivo e em constantes transformações, os profissionais precisam se reinventar criando vantagem competitiva e agregando valor para

a organização, e isso só é possível por meio do conhecimento profissional, e aqui se insere o conhecimento acerca do Sped.

Tendo em vista o relevante papel desempenhado pelos prestadores de serviços contábeis como agentes responsáveis em reportar as informações exigidas pelas autoridades tributárias, a formulação do problema resultou do interesse em investigar qual o nível de conhecimento desses profissionais, e se eles possuem o conhecimento necessário para atender às necessidades das empresas, sem que estas incorram em passivos fiscais. Sendo estabelecido o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade em relação ao Sped?

Diante da importância do tema, alguns estudos foram desenvolvidos. Dentre as pesquisas realizadas, Rodrigues e Jacinto (2011) analisaram os benefícios e as dificuldades enfrentadas pelos profissionais contábeis; Ruschel, Frezza e Utzig (2011) investigaram quais os desafios e perspectivas dos profissionais contábeis frente ao Sped; Wessling (2011) investigou a contribuição do Sped na gestão de informações contábeis e gerenciais; Francisco, Ronchi e Mecheln (2008) identificaram os impactos causados pelo Sped na gestão das micro e pequenas empresas; Petri et al. (2013) identificaram as vantagens e desvantagens do Sped; Faria et al. (2010) investigaram os impactos da adoção do Sped nos processos operacionais; e Menezes (2012) realizou uma pesquisa comparando o modelo do Sped implantado no Brasil com o modelo de Portugal.

Desse modo, a presente pesquisa avança em relação às pesquisas anteriores no sentido de verificar se os profissionais contábeis estão preparados para atender às necessidades de seus clientes, frente ao nível de exigência das autoridades tributárias em relação a essas organizações. O estudo em questão preenche uma lacuna existente frente à discussão levantada e poderá servir de fonte de informação para futuras pesquisas.

2. Referencial Teórico

2.1. TICs e a Fiscalização Tributária

No Brasil o sistema tributário garante a autonomia para estados e municípios deliberarem e instituírem tributos, sendo também responsáveis pela criação de mecanismos que permitam aos diversos entes da federação administrarem e acompanharem os tributos, por meio principalmente das chamadas obrigações acessórias.

A Receita Federal do Brasil representa o principal órgão da administração tributária, responsável pela administração dos tributos de competência da União. Conforme Brasil (2002), tendo as funções básicas de controle, arrecadação, normatização e fiscalização dos tributos, assessorando, também, a política tributária do país.

Os custos incorridos para administrar os tributos federais são altos. Lima (2013) afirma que, no período de 2007-2011, foram investidos R\$ 3,2 bilhões na subfunção tecnologia da informação e, deste montante, R\$ 1,8 bilhão é relativo à ampliação da capacidade de atendimento nos últimos anos e modernização do Serpro.

O Serpro é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Fazenda, criada em 1964 pela Lei n. 4.516, com o objetivo de modernizar e dar agilidade a setores estratégicos da Administração Pública brasileira é considerado uma das maiores organizações públicas de TIC no mundo, desenvolve programas e serviços que permitem maior controle e transparência sobre a receita e os gas-

tos públicos, além de facilitar a relação dos cidadãos com o governo (SERPRO, 2010, p. 3).

Lima (2013) destaca como soluções desenvolvidas pelo Serpro a declaração do Imposto de Renda via Internet (ReceitaNet), a nova Carteira Nacional de Habilitação, o novo Passaporte Brasileiro, o Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e o Sped.

O uso das TIC para facilitar a comunicação entre o governo e cidadãos, empresas e outras organizações governamentais teve, nos últimos anos, um avanço de maneira intensa nas diversas áreas do setor público. Em relação à administração tributária, o emprego de tais tecnologias tem permitido uma maior eficiência na relação entre fisco e contribuinte, seja na troca de informações, seja no acesso aos diversos serviços ofertados de maneira mais ágil e com um menor custo, por meio principalmente da Internet.

Monteiro e Cavalcante (2008) afirmam que, no cenário nacional, as autoridades tributárias, seja no âmbito federal, estadual ou

municipal, apresentam uma estrutura administrativa virtual bastante moderna, permitindo uma considerável comunicação entre contribuintes e governo, de modo que grande parte da administração fazendária está hoje online.

Em 2005 foi criado o Centro de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação (Cetic), responsável pela coordenação e publicação de pesquisas sobre a disponibilidade e o uso da Internet no Brasil, servindo de referência para a elaboração de políticas públicas que garantam o acesso da população às TIC.

O Cetic (2013) realizou uma pesquisa com a finalidade de identificar quais as regiões que mais fizeram uso do e-governo e quais os serviços utilizados nos últimos 12 meses. Para tanto, foram entrevistadas 6.231 empresas no período de novembro de 2012 a março de 2013, cujos resultados da pesquisa são demonstrados na Tabela 1, onde se observa que os serviços de e-governo mais utilizados pelas empresas analisadas são decorrentes da interação dos contribuintes com as autoridades tributárias.

Tabela 1: Proporção de empresas que utilizaram serviços de e-governo (G2B) em 2012

Empresas por região	Fazer pagamento de tributos online	Cadastrar empresa para participar de licitação	Adquirir bens ou serviços de organizações governamentais	Outros serviços de governo eletrônico
Norte	64%	33%	12%	20%
Nordeste	64%	24%	9%	19%
Sudeste	63%	24%	9%	18%
Sul	62%	22%	9%	16%
Centro-oeste	70%	30%	14%	19%

Fonte: Cetic (2013).

O Sped representa uma iniciativa do e-governo na área tributária que contempla relacionamentos do tipo G2G, G2B, G2C e B2B, que visa fomentar o compartilhamento e a troca de informações de interesse de órgãos tributários e agências reguladoras das três esferas de governo e o registro contábil e fiscal das transações entre os agentes econômicos em meio digital (Campos, 2012).

Altos investimentos em TIC, além de resultarem na maior aproximação entre fisco e contribuinte, tornando essa interação mais rápida e a um custo menor, sobretudo o emprego do Sped, acarretam em uma maior fiscalização sobre os contribuintes, permitindo que as autoridades tributárias possam detectar e combater mais rapidamente as práticas de sonegação fiscal por parte dos contribuintes, resultando, assim, em uma maior arrecadação.

2.2. O Sped e a Profissão Contábil

A busca incansável por informação e o emprego de TIC, capazes de direcionar o gestor em suas decisões, são práticas comuns nas organizações privadas, no entanto, nos últimos anos, cada vez mais tais práticas têm sido aplicadas no âmbito público visando tomar a gestão pública mais eficiente e permitindo um melhor relacionamento entre o governo e a sociedade em geral.

Em relação às autoridades tributárias, nos últimos anos foi possível perceber que houve uma maior modernização e maior uso de novas tecnologias que permitissem tais organizações atingirem seus objetivos. No caso das administrações tributárias, o foco passou a ser nas informações relativas aos contribuintes que

lhes permitam uma maior fiscalização e, conseqüentemente, uma maior arrecadação.

A aquisição de um supercomputador no valor de U\$ 100 milhões, apelidado de

T-Rex, e a utilização de um software chamado Harpia (maior ave de rapina do mundo), criado em parceria entre a Unicamp e o ITA (DUARTE, 2009), são exemplos de medidas tomadas pelo governo visando combater a evasão fiscal.

Nesse cenário, o Sped passou a ser desenvolvido ainda no governo de Fernando Henrique Cardoso, com a edição da Lei n. 9.989, de 2000, sendo parte do Programa de Modernização das Administrações Tributárias (Pmat) (YOUNG, 2009).

Para iniciar a padronização entre as várias esferas de governo, foi editada a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, introduzindo o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, determinando que as administradoras tributárias da União, Estados e Municípios devem atuar de forma integrada compartilhando cadastro e informações fiscais:

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (Emenda Constitucional n. 42, 2003).

A criação da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, representou a base para que o Projeto Sped pudesse ser implantado no Brasil, uma vez que a referida emenda possibilitou a ação integrada entre as esferas de fiscalização (federal, estadual e municipal).

Duarte (2011) destaca que, para atender ao disposto na lei, foi realizado em Salvador o Encontro Nacional de Administradores Tributários (Enat).

O I Enat foi em julho de 2004 e contou com a presença de membros das administrações tributárias federal, estadual, do Distrito Federal e dos municípios. De acordo com Azevedo e Mariano (2009), nesse encontro o objetivo foi buscar uma solução conjunta das três esferas do governo que permitisse uma maior integração e padronização e melhorar a qualidade da informação visando a diminuição de custos. Nesse momento foram aprovados dois protocolos de cooperação técnica: o Projeto de Cadastro Sincronizado e a NF-e. Já o II Enat ocorreu em agosto de 2005 e focou a discussão na elaboração de projetos sobre o Cadastro Nacional Sincronizado e o Sped, em particular, e NF-e.

Em 2007 foi publicado o Decreto n. 6.022, que instituiu o Sped, sendo parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2007-2010 do Governo Federal, constituindo um avanço na informatização da relação entre fisco e contribuinte (PASSOS, 2010).

Geron, et al. (2011) definem o Sped como sendo um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração comercial e fiscal das empresas, mediante fluxo único e computadorizado de informações.

Nascimento (2013, p. 61) apresenta uma definição mais completa, não se atendo apenas ao significado da sigla. Segundo a autora, o Sped pode ser definido como um conjunto minimamente complexo de leis e procedimentos operacionais e sistêmicos que requer do contribuinte três competências básicas: (a) conhecimentos profundos dos investidores, empresários e gestores dos objetivos do sistema Sped e das temáticas nele envolvidas; (b) estrutura, conhecimento e forte saber tecnológico dos usuários de tecnologia; e (c) mão de obra técnica especializada com forte saber por parte dos usuários das diversas áreas da corporação, principalmente das áreas de contabilidade tributária.

Percebe-se, com base na definição da autora, que essa nova sistemática tem reflexos na administração, no profissional de TI e nos profissionais de contabilidade, exigindo destes o domínio do conhecimento em torno do Sped.

Desde a criação do Sped uma série de leis, portarias e convênios vem sendo editada pelas administrações federais e estaduais, visando suportar as alterações necessárias para que o Sped passe a vigorar efetivamente, sendo um processo gradativo ainda não concluído que iniciou com o projeto da NF-e. Desde então vários outros projetos foram criados e alguns ainda se encontram em fase de implantação, sendo formados basicamente por quatro subsistemas: a NF-e, a EFD, o e-Social e a ECD.

É esperado que, a partir de 2015, todas as empresas, independentemente do regime de tributação, estejam sujeitas ao menos a um desses sistemas de escrituração digital, com exceção dos empreendedores individuais, exigindo por parte dos diversos agentes envolvidos altos investimentos para estarem em conformidade com as práticas demandadas pelo Sped, sendo um processo complexo que tem causado dúvidas quanto à sua implantação, necessitando, em muitos ca-

sos, mudança de sistemas, investimento em capacitação de pessoal e contratação de novos profissionais.

2.3. Estudos Anteriores

Devido à importância do tema e de seus reflexos provocados nas diversas áreas de atuação profissional que vêm sendo afetadas pelo impacto das novas ferramentas computacionais e de comunicação, alguns estudos que abordaram a escrituração digital foram realizados, dentre eles: Amaro Júnior (2008), Britz, Santana e Lunkes (2010), Faria et al. (2010), Passos (2010), Geron et al. (2011), Ortega e Pileghy (2011), Rodrigues e Jacinto (2011), Ruschel, Frezza e Utzig (2011), Campos (2012), Cordeiro (2012), Silva (2012), Petri et al. (2013), Zluhan e Petri (2013). A seguir são apresentados alguns desses estudos.

Amaro Júnior (2008) verificou o processo de implantação e os impactos tecnológicos decorrentes da NF-e nas empresas. Para isso, realizou estudos de caso em três empresas emissoras e receptoras da NF-e e em uma empresa de sistema de informação emissor/receptor de NF-e. A pesquisa concluiu que há a necessidade de uma melhor preparação e qualificação técnica das pessoas, e uma redução dos custos de impressão e aquisição de papel.

Faria et al. (2010) realizaram uma pesquisa com o objetivo de verificar a percepção dos contribuintes em relação aos impactos da adoção do Sped nos processos operacionais e redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas em pelo menos um dos grandes subprojetos do Sped no estado de São Paulo. Os resultados da pesquisa demonstraram que os respondentes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, maior agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e redução na aquisição de papel. Muitos têm a perspectiva de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e a diminuição dos custos operacionais.

Geron et al. (2011) realizaram um estudo exploratório com o objetivo de verificar se houve nas empresas melhorias operacionais quando da adoção do Sped. Os resultados da pesquisa foram comparados com estudo semelhante realizado no Chile, os autores verificaram que, em termos de redução no tempo de emissão de nota fiscal, agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias e redução na aquisição de papel, esses fatores não apresentaram resultados satisfatórios, na visão dos respondentes.

Ortega e Pileghy (2011) realizaram um estudo de caso em uma indústria de granito obrigada à ECD, o objetivo da pesquisa foi demonstrar os procedimentos no processo da geração e entrega da ECD, destacando a necessidade da realização da contabilidade dentro da entidade para o sucesso do processo de envio da ECD.

Rodrigues e Jacinto (2011) investigaram os benefícios e as dificuldades enfrentadas em produzir informações contábeis com transparência, qualidade e responsabilidade pelos profissionais contábeis em uma empresa. Os resultados apontaram a necessidade de os profissionais contábeis estarem cada vez mais capacitados e habilitados para exercerem sua profissão produzindo informações com precisão e qualidade, destacando a importância da estrutura tecnológica no envio da ECD.

Ruschel, Frezza e Utzig (2011) analisaram qual o impacto do Sped na contabilidade, identificando os desafios

e as perspectivas dos profissionais contábeis frente a esse sistema. Foram coletadas e analisadas as opiniões de 41 profissionais contábeis, que atuam na sub-região do Sindicato dos Contabilistas de Chapecó. Os resultados mostraram que o Sped tem influência direta e positiva no trabalho dos profissionais contábeis, também se constatou que o maior impacto do Sped para os contadores está relacionado à fidedignidade e à qualidade dos dados, visto que se espera que essa modificação proporcione agilidade e clareza nos dados apresentados, sendo possível, a partir desse momento, exercer sua verdadeira função, que é assessorar seus clientes.

Campos (2012) investigou se, na percepção dos operadores da contabilidade, o conhecimento exigido para a implantação eficaz do Sped é compatível com as competências que esses operadores julgam possuir. O estudo se limitou aos operadores de contabilidade que atuam no estado do Rio Grande do Norte. A pesquisa concluiu que as competências dos operadores da contabilidade não são compatíveis com os conhecimentos exigidos para a implantação eficaz do Sped. Igualmente foram detectadas deficiências significativas quanto ao domínio conceitual do Sped.

Silva (2012) em seu trabalho de dissertação investigou a percepção de empresas, contadores e órgãos fiscalizados federais e estaduais da Região Metropolitana de Belo Horizonte/MG, sobre a adoção do Sped, os resultados da pesquisa mostraram que o Sped fortaleceu o controle e a fiscalização por parte das autoridades tributárias, reduzindo a sonegação e aumentando a arrecadação, além de provocar mudanças nas práticas de escrituração contábeis e fiscais, exigindo o aprendizado de novas metodologias e técnicas.

Lima (2013) investigou se os investimentos públicos direcionados ao estabelecimento e manutenção do Sped realmente resultaram em redução nos custos de conformidade tributária temporários e permanentes. A amostra da pesquisa foi formada por 20 profissionais atuantes em empresas de tamanho e segmento distintos, o resultado da pesquisa demonstrou que o Sped resultou em aumentos dos custos de conformidade tributária.

3. Metodologia

3.1. População e Amostra

A presente pesquisa se limitou apenas aos profissionais atuantes no município de João Pessoa, diante disso, foi solicitada junto ao Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba, mediante requerimento formal, a informação referente à população da pesquisa e, conforme resposta dessa entidade, existem 2.547 contadores e 1.073 técnicos em João Pessoa.

A coleta de dados foi realizada no período de 01/09/2014 a 10/10/2014, os questionários foram aplicados presencialmente em escritórios de contabilidade localizados em João Pessoa e em eventos promovidos pelo Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba. Foram coletados 273 questionários, sendo excluídos 64, que foram respondidos incorretamente ou estavam incompletos. Diante disso, a amostra final foi formada por 209 questionários válidos.

3.2. Instrumento da Pesquisa

Por se tratar de uma pesquisa exploratória e na ausência de um instrumento validado decorrente de pesquisas anteriores, surgiu a necessidade de verificar se as questões que compõem o instrumento são representativas do conhecimento investigado e se estão adequadas ao propósito da pesquisa. Esse processo é denominado de validade de conteúdo, e “[...] refere-se ao julgamento sobre o instrumento, ou seja, se ele realmente cobre os diferentes aspectos do seu objeto e não contém elementos que podem ser atribuídos a outros objetos” (RAYMUNDO, 2009, p. 87).

O processo de validação de conteúdo não envolve procedimentos estatísticos, sendo formado por duas etapas: a primeira destinada ao desenvolvimento do instrumento; e a segunda, avaliação por especialista (ALEXANDRE; COLUCCI, 2011).

Em relação à primeira etapa, foi realizada consulta a artigos, livros, dissertações de mestrado, sítios, portais, leis e normas que tratavam de assuntos relacionados ao Sped, para em seguida ser elaborado um conjunto de questões que tratavam de assuntos relacionados aos três subprojetos do Sped: NF-e, EFD e ECD.

Para a realização da segunda etapa, foram selecionados 6 especialistas, sendo: 2 empresários de contabilidade com mais de 20 anos de experiência, os quais, juntos, respondem por mais de 400 empresas no estado da Paraíba; 2 auditores da Receita Estadual com avançado conhecimento em relação ao Sped; e 2 professores que haviam desenvolvido pesquisas sobre o Sped. O questionário foi enviado por e-mail no período de 09/04/2014 a 22/04/2014.

Após enviado o instrumento, dos 6 especialistas convidados, apenas 4 manifestaram interesse em participar da pesquisa (2 empresários contábeis e 2 auditores), sendo questionados a respeito de: (a) clareza do enunciado (Likert 5 pontos); (b) adequação do item ao propósito da pesquisa (Likert 5 pontos); (c) avaliação quanto ao número de questões (Likert 5 pontos); (d) necessidade de ser incluído ou excluído algum item (dicotômica); e (e) avaliação do conhecimento exigido para responder às questões (básico, intermediário ou avançado).

Depois de feita a validação de conteúdo do questionário pelos especialistas, foi realizado um pré-teste com 18 profissionais, o instrumento foi enviado por e-mail no período de 18/06/2014 a 20/06/2014.

Após a realização do pré-teste, foi possível verificar a clareza das questões, se o tempo gasto para responder ao questionário estava adequado e se as questões estavam ordenadas de maneira a facilitar o entendimento do respondente. Em seguida, colheram-se os comentários e observações sobre o instrumento, as quais foram avaliadas e incorporadas. Por se tratar de pesquisa com seres humanos o questionário foi submetido ao comitê de ética do Centro de Ciências Sociais – CCS da Universidade Federal da Paraíba, o projeto foi submetido no dia 02 de maio de 2014, através da plataforma Brasil, somente após a aprovação do instrumento da pesquisa, a coleta de dados teve início. O Quadro 1 relaciona o conteúdo das questões tratadas pelo instrumento final da pesquisa.

Quadro 1: Conteúdo contemplado no questionário

Item	Conteúdo	Variável
1	Orientações observadas na elaboração da Escrituração Contábil Digital	OROECD
2	Livros contábeis abrangidos pela Escrituração Contábil Digital	LCAECD
3	Plano de Contas Referencial	PCR
4	Retificação dos livros contábeis enviados pela Escrituração Contábil Digital	RLECD
5	Obrigatoriedade da Escrituração Contábil Digital	OECD
6	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica	DANFE
7	Documentos fiscais substituídos pela Nota Fiscal Eletrônica	DFSNFE
8	Processo de arquivamento da Nota Fiscal Eletrônica	PANFE
9	Livros fiscais substituídos pela Escrituração Fiscal Digital	LFSEFD
10	Autenticação e impressão dos livros fiscais na EFD	AILFEFD
11	Tipos de documentos a serem escriturados na EFD	DEEFD
12	Empresas obrigadas à Escrituração Fiscal Digital no estado da Paraíba	EOEFD
13	Entrega das informações da EFD PIS e Cofins	EFD-PIS/Cofins

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

3.3. Técnica de Análise

3.3.1. Teoria de Resposta ao Item

Na psicologia a medida pode ser entendida como a utilização de números para representar um comportamento (ANDRADE; LAROS; GOUVEIA, 2010). Contudo, determinadas características do indivíduo, como: conhecimento, competência profissional, qualidade de vida, proficiência em determinado assunto, capacidade de leitura, representam atributos que não podem ser medidos diretamente, a esse conjunto de variáveis não observáveis a olho nu é chamado de traço latente.

O ramo da psicologia que faz uso de modelos matemáticos e estatísticos com a finalidade de mensurar características ou comportamentos de um determinado indivíduo é denominado de psicometria, cujo objetivo, segundo Pasquali (2009), é procurar explicar o sentido que têm as respostas dadas pelos sujeitos a uma série de tarefas, tipicamente chamadas de itens.

A psicometria é dividida em duas vertentes: a Teoria Clássica dos Testes (TCT), também conhecida como Teoria Clássica de Medidas (TCM), e a Teoria de Resposta ao Item (TRI). Em relação à TCT, sua análise e interpretação está voltada para o teste como um todo, apresentando algumas limitações, como afirmam Baker (2001) e Harvey e Hammer (1999):

- Dependência da amostra: propriedades psicométricas da escala são dependentes da amostra em que a escala foi testada, um item pode se tornar fácil ou difícil, dependendo do nível de inteligência dos sujeitos da amostra;
- Suposição de equivalência dos itens: considera que os itens contribuem igualmente para a pontuação total, ou que a pontuação total é simplesmente a soma dos itens individualmente;
- Erro padrão de medida: a TCT considera que os erros de medida são os mesmos para todos os sujeitos da amostra, sendo essa suposição de difícil sustentação, uma vez que alguns respondentes realizam a tarefa de maneira mais consistente que outros;

d) Não permite uma comparação direta: se o mesmo construto é medido por dois testes diferentes, os resultados não são expressos na mesma escala.

Visando suprir as limitações apresentadas pela TCM, foi desenvolvida a TRI, que, ao contrário da TCM, não procura analisar o escore total de acertos de um indivíduo, a TRI investiga cada um dos itens (questões) e procura estimar quais fatores afetam a probabilidade de cada item individualmente ser acertado ou errado.

Segundo Pathak et al. (2013), a TRI é baseada na ideia de que a probabilidade de uma resposta correta para um item seria uma função matemática de parâmetros do sujeito, chamada de traço latente, que pode, por exemplo, ser representado pela inteligência e os parâmetros do item (dificuldade, discriminação e acerto ao acaso).

Os primeiros modelos da TRI surgiram na década de 1950, por meio dos trabalhos pioneiros de Lord (1952) e Rasch (1960), os modelos propostos pelos autores foram os primeiros a relacionar probabilidade de uma dada resposta (inicialmente certa ou errada) a uma variável latente (não observada), interpretada como sendo a proficiência ou habilidade dos respondentes dentro de um contexto de testes para avaliação educacional ou avaliação psicométrica (SOARES, 2005).

De acordo com Wagner e Harvey (2006), apesar de mais de meio século de existência, só recentemente a TRI começou a alcançar grande popularidade na avaliação psicológica. A justificativa para essa demora no emprego da TRI se deu à complexidade matemática, falta de softwares específicos para seu uso, além da descrença em torno das reais vantagens dos modelos de TRI (HAMBLETON, 1990).

Quanto aos parâmetros considerados para estimar a habilidade do respondente, o modelo mais simples é o de 1 parâmetro, também conhecido como modelo de Rasch, que leva em consideração apenas a dificuldade dos itens (discriminação "a" é 1 e o acerto ao acaso "c" é 0); já o modelo de 2 parâmetros considera, além da dificuldade, a discriminação dos itens; e o

Gilberto Magalhães da Silva Filho

Paulo Amilton Maia da Silva Filho

modelo logístico de 3 parâmetros, além das variáveis consideradas no modelo de 2 parâmetros, leva em conta a probabilidade de acerto ao acaso. O modelo de 3 parâmetros segue representado na fórmula abaixo:

$$P(X_{ij} = 1/\theta_j) = c_i + \frac{1 - c_i}{1 + e^{-D a_i (e_j - b)}}; \quad i = 1, 2, \dots, I; j = 1, 2, \dots, n \quad (3)$$

Onde:

$X_{ij} = 1$, se o indivíduo j responde corretamente o item i ; e 0, caso contrário;

e_j = habilidade do j -ésimo indivíduo;

a_i = parâmetro de discriminação do item i ;

b_i = parâmetro de dificuldade do item i ;

c_i = parâmetro de acerto casual do item i ;

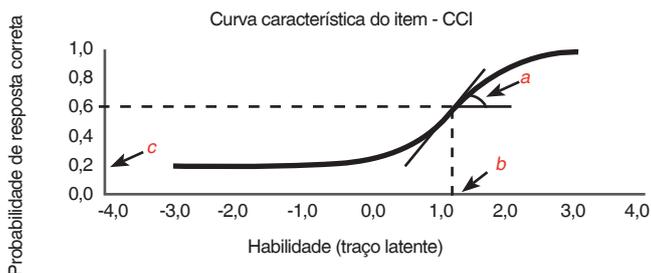
D = constante (1,7); e

e = base dos logaritmos neperianos (2,72).

Os modelos logísticos unidimensionais se apresentam sobre a forma de modelos de encaixe, onde existe uma equação básica (modelo de Rasch) e são adicionados os demais parâmetros dos itens, ao passo que o modelo mais completo é o de três parâmetros.

Esse modelo representa a probabilidade de um determinado indivíduo responder corretamente a uma questão em função do seu traço latente e_j , sendo tal probabilidade influenciada pela capacidade de discriminação do item, pela sua dificuldade e a probabilidade de acerto ao acaso. A fórmula acima pode ser representada graficamente pela Curva Característica do Item (CCI), conforme apresentado na Figura 1:

Figura 1: Curva Característica do Item para modelo logístico de 3 parâmetros



Fonte: Andrade, Tavares e Valle (2000, p. 11).

A interpretação do parâmetro de discriminação “a”, considerando sua função no modelo estatístico, está associada à discriminação os profissionais que conhecem o construto investigado para os que não conhecem. Segundo Andrade, Tavares e Valle (2000) o parâmetro “a” é proporcional à derivada da tangente da curva no ponto de inflexão, discriminação com valores negativos não são esperados, pois indicaria que os indivíduos com menor habilidade teriam maior probabilidade de responder corretamente ao item.

A interpretação deste parâmetro “b” está associada à dificuldade do item, de modo que, quanto maior o seu valor maior a dificul-

dade dos profissionais frente ao assunto apresentado e vice-versa, já o “c” é o parâmetro que indica a probabilidade de acerto no chute do item i , ou seja, a probabilidade de resposta correta dada por indivíduos de baixa habilidade, assumindo valores entre 0 e 1.

Os modelos matemáticos da TRI têm sido empregados em pesquisas com diferentes objetivos, em pesquisas nacionais relacionadas à contabilidade, o uso da TRI ainda é pouco expressivo, até 2014 foram identificados apenas três trabalhos (Nascimento; Nossa; Balassiano, 2013; Pedroza, 2013; Pedroza; Cavalcante, 2014), contudo, apesar do seu uso em diferentes áreas de pesquisa, é na avaliação educacional que a TRI tem sido comumente empregada, no Brasil a TRI é utilizada na avaliação das provas do Enem e do Saeb.

4. Análise dos Resultados

A primeira parte do instrumento de pesquisa tratou das informações referentes ao perfil do respondente. Na amostra selecionada foi possível perceber que, dos respondentes válidos, cerca de 51,7% eram do sexo masculino, ou seja, existe certo equilíbrio quanto ao sexo dos respondentes. E a idade média dos participantes foi de 36 anos.

Quanto à escolaridade dos respondentes, a maioria era graduada (49,76%), mais de 30% possuía especialização e apenas 2,87% possuía a titulação de mestre. Em relação à instituição de ensino onde os participantes concluíram a graduação, 65,07% haviam concluído em instituição de ensino particular e 34,93% em instituição pública. Esta última informação pode ser justificada pela superioridade do número de instituições privadas que disponibilizam o ensino de contabilidade em relação às instituições públicas.

Para análise da consistência interna do instrumento da pesquisa, foi utilizado o alfa de Cronbach. O valor do alfa varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1, maior a evidência de consistência interna. Apesar disso, não existe consenso na literatura a respeito de qual valor seria um bom indicativo para tal afirmação, em geral a literatura afirma que valores acima de 0,7 são esperados. Nunnally (1978 apud Hoss; Caten, 2010) reconhece que, para pesquisas exploratórias, o alfa pode ser reduzido para 0,6, de acordo com os dados da pesquisa.

O presente estudo apresentou como resultado do alfa de Cronbach o escore de 0,678. Por se tratar de um estudo exploratório e considerando a afirmação apresentada no parágrafo anterior, pode-se concluir que o instrumento da pesquisa apresentou boa consistência interna.

Para estimar a TRI é necessário fazer uso de algum programa computacional, são várias as opções de softwares para tal finalidade: Bilog-MG, Multilog, ICL, Parscale, IRTPro, R etc. No presente estudo foi feito uso do software R versão 3.0.2, por meio dos pacotes ltm e irtoys, para a estimação e calibração dos itens e do traço latente a partir da Máxima Verossimilhança Marginal.

A presente pesquisa fez uso do modelo de 1 parâmetro, para a análise do ajustamento do modelo, foi utilizado teste de Qui-quadrado, tendo como hipótese nula “o modelo está bem ajustado”, o resultado do teste apresentou o p-value de 0,06, aceitando a hipótese nula.

O modelo de 1 parâmetro, também conhecido como modelo de Rasch, em referência ao nome de seu idealizador, é o mais difundido pela literatura, devido à sua parcimônia de medida e da simplicidade de sua lógica. É representado pela função logística

de um parâmetro, a qual considera que as respostas de um sujeito a um conjunto de itens dependem apenas de sua habilidade e da dificuldade dos respectivos itens (COUTO; PRIMI, 2011).

No modelo de Rasch, o parâmetro da dificuldade se situa em um intervalo que varia de -3 (muito fácil) a +3 (muito difícil), o parâmetro da discriminação é 1 e a probabilidade de acerto ao acaso 0. Em relação à dificuldade das questões depois de estimado o modelo de Rasch, têm-se os seguintes resultados, em ordem decrescente de dificuldade: 1 – OROECD (1,7372); 3 – PCR (0,4657); 8 – PANFE (0,1464); 4 – RLECD (-0,1691); 7–DFSNFE (-0,4898); 10 – AILFEFD (-0,9064); 5 – OECD (-0,9612); 2 – LCAECD (-1,0169); 6 – DANFE (-1,0693); 9 – LFSEFD (-1,2193); 13 – EFD-PIS/COFINS (-1,2796); 12 – EOEFD (-1,6733); 11 – DEEFD (-2,0207).

O instrumento da pesquisa possui como traço latente dominante o conhecimento em relação ao Sped, este se divide em três subprojetos: Escrituração Contábil Digital (ECD); Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e Escrituração Fiscal Digital (EFD). Sendo assim, a análise foi feita por subprojeto, de modo que a relação entre o desempenho e os traços latentes dos indivíduos foi representada pela Curva Característica de cada item.

Conforme Figura 2, no eixo das ordenadas é representada a probabilidade de responder corretamente ao item, e no eixo das abscissas é apresentado o nível de conhecimento ou θ . Na Figura 2 é possível verificar que, conforme aumenta o θ , aumenta também a probabilidade de um indivíduo responder corretamente ao item. A análise da dificuldade do item demonstra o θ , para o qual a probabilidade de acerto é de 50%, quanto mais à direita a CCI, maior o θ necessário para responder corretamente.

Diante disso, quando analisados os itens que tratam da ECD, o item mais difícil foi o item 1 ($b = 1,737$), este também foi o item mais difícil do teste, exigindo um maior nível de conhecimento dos profissionais. O item 1 tratou das orientações referentes à elaboração da escrituração contábil em formato digital. O profissional, no momento da elaboração da ECD, deve observar as orientações do CFC, uma vez que o Sped não trata de procedimentos contábeis, e isso pode ser observado a partir da Resolução CFC n. 1.020 (2005) que aprovou a NBCT 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

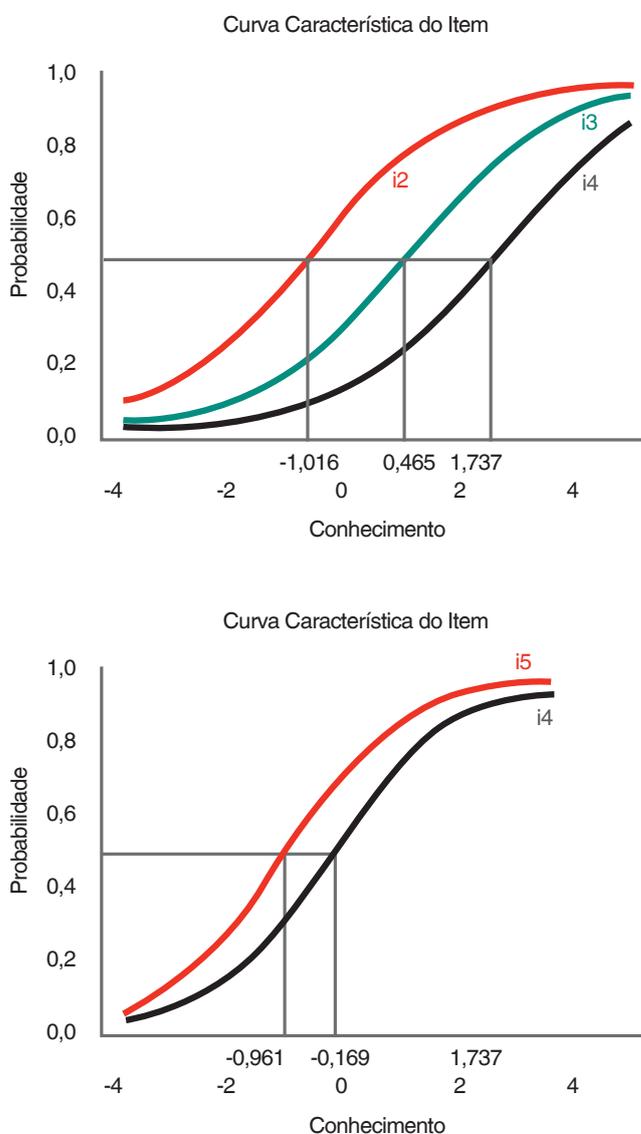
O item 2, quando considerada uma probabilidade de acerto de 0,50, exigiu um conhecimento ($b = -1,016$), sendo o item mais fácil relacionado à ECD, este item tratou dos livros contábeis abrangidos pela ECD, os quais, segundo Young (2009), são: Livro Diário, Razão, Balanetes e Balanços.

A Receita Federal do Brasil, visando estabelecer uma melhor relação entre o plano de contas da empresa e o plano de contas da ECD, criou o chamado Plano de Contas Referencial, que deve ser adotado apenas no momento da parametrização para envio da ECD. Sendo assim, a empresa deve fazer uso do plano de contas que melhor se adequa à sua realidade, respeitando sempre as normas de contabilidade. O item 3 abordou a questão do Plano de Contas Referencial: dada uma probabilidade de 0,50, exige-se um conhecimento ($b = 0,456$).

No item 4 foi questionado o participante a respeito do processo de retificação dos livros contábeis, o resultado da CCI mostrou que é necessário um conhecimento ($b = -0,169$) para respondê-lo corretamente. Se comparado com o item 5 – Obrigatoriedade da ECD, o item 4 se mostrou com maior dificuldade.

Em relação aos itens que trataram de assuntos relacionados à NF-e, o item de maior dificuldade foi o item 8, que exigiu um maior nível de conhecimento ($b = 0,146$), este item tratou do processo de arquivamento da NF-e. A NF-e representa um arquivo de existência apenas digital, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços; sendo assim, as empresas que emitem NF-e devem arquivar os documentos eletrônicos pelo prazo estabelecido pela legislação tributária. Em relação à NF-e, o item que exigiu menor conhecimento ($b = -1,069$) do respondente foi o item 6, que trata do Danfe.

Figura 2: Curva Característica dos Itens do Subprojeto Escrituração Contábil Digital



Nota: i1) Orientações observadas na elaboração da ECD; i2) Livros contábeis abrangidos pela ECD; i3) Plano de Contas Referencial; i4) Retificação dos livros contábeis enviados pela ECD; i5) Obrigatoriedade da ECD.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O último subprojeto analisado foi a EFD, as questões de 9 a 13 trataram de assuntos pertinentes a esse subprojeto, o índice de dificuldade variou de -2,020 a -1,279. O item que exigiu maior conhecimento para ser respondido corretamente dada uma probabilidade 0,50 foi o item 9 ($b = -0,906$), que tratou dos livros fiscais substituídos pela EFD. Conforme § 3º da cláusula primeira do Ajuste Sinief n. 2, de 2009, com as alterações dos Ajustes Sinief n. 2/2010 e 5/2010, o contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração dos seguintes livros e documento: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; Documento Ciap; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (a partir de 01/01/2015) (Ministério da Fazenda, 2009).

O item relacionado à EFD de menor dificuldade foi o item 11, que exigiu um baixo nível de conhecimento ($b = -2,020$), este também foi o item mais fácil do teste, que abordou a questão de quais documentos devem ser escriturados na EFD. Segundo o Ajuste Sinief n. 2, de 2009, devem ser escriturados na EFD

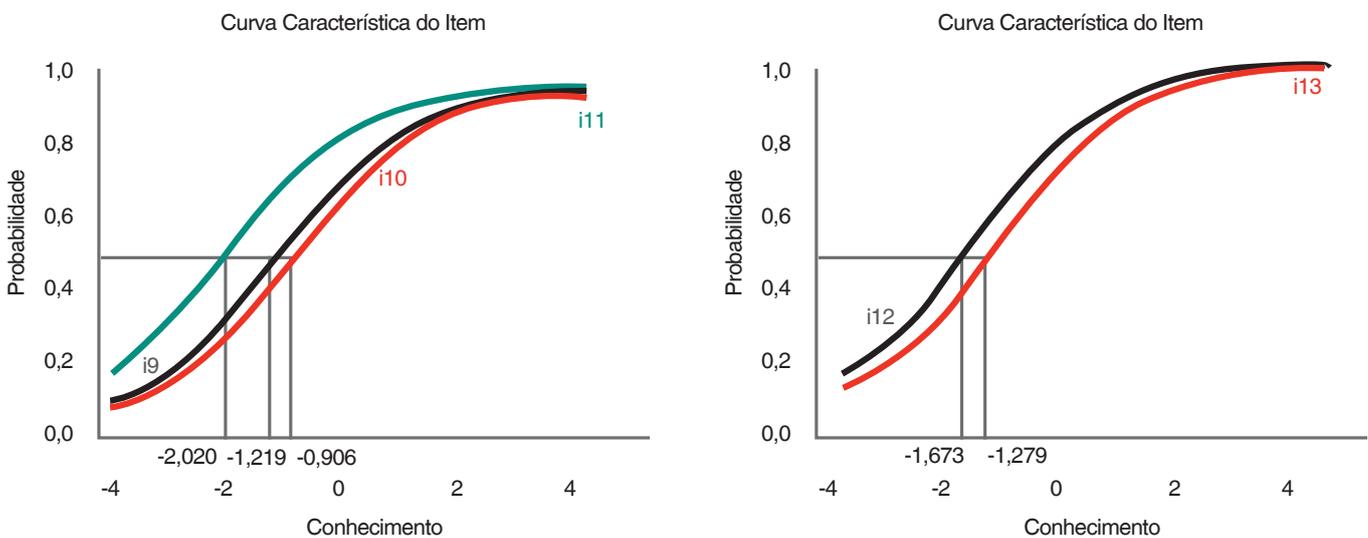
todos os documentos fiscais referentes a entrada, saída e prestação de serviços etc. (Ministério da Fazenda, 2009).

No item 10 foi questionado o participante a respeito do processo de autenticação e impressão dos livros fiscais na EFD, o resultado da CCI mostrou que é necessário um conhecimento ($b = -0,906$). Quando comparado com o item 13 – Entrega das informações da EFD PIS e Cofins, o item 10 se mostrou de maior dificuldade.

Depois de estimado o parâmetro de dificuldade para cada item e analisado o conhecimento necessário para um indivíduo respondê-lo corretamente, é necessário, então, estimar a habilidade (θ) que, neste caso, será chamado de conhecimento, para cada um dos 209 participantes da pesquisa.

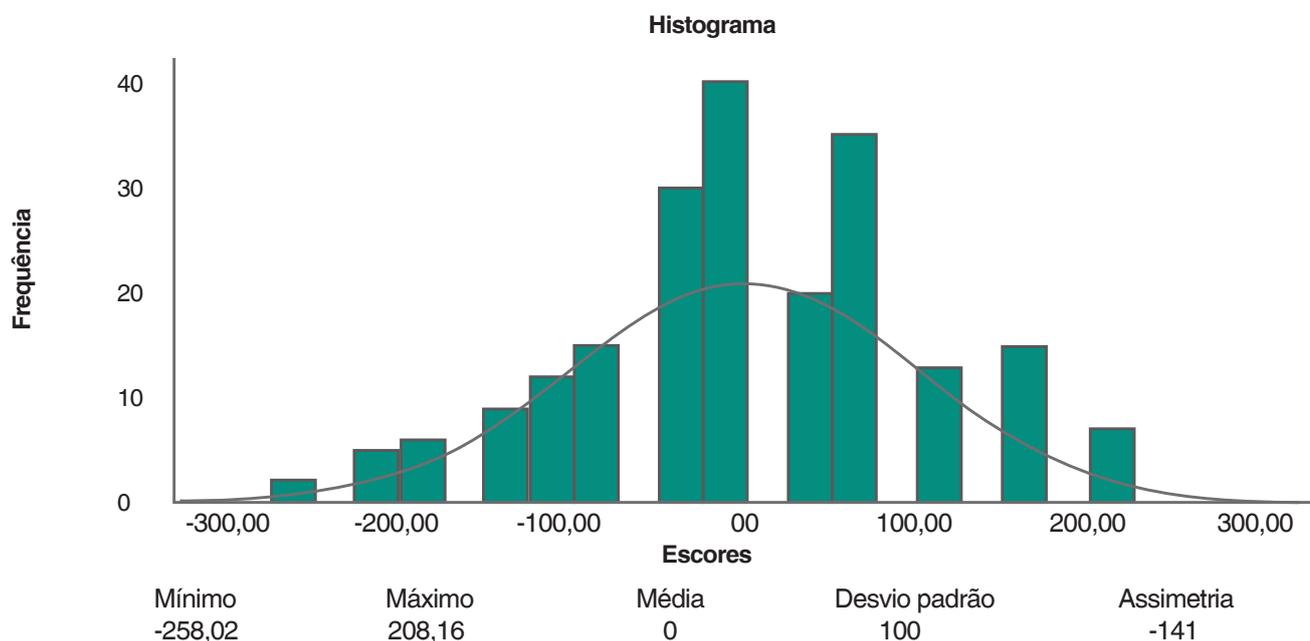
Pasquali (2007) afirma que a TRI faz uso de uma escala padrão (0,1), onde a média é 0 e o desvio padrão é 1. Para representar os escores de habilidade de um indivíduo, o θ pode assumir valores que variam de $-\infty$ a $+\infty$, contudo, na prática, 99,97% dos casos se situam no intervalo de -3 a +3. “Como os pacotes do programa R consideraram 100% para todos os sujeitos da população, o escore padrão dos resultados consideraram -4 e +4” (Pedroza, & Cavalcante, 2014, p. 77).

Figura 3: Curva Característica dos Itens do Subprojeto Escrituração Fiscal Digital



Nota: i9) Livros fiscais substituídos pela EFD; i10) Autenticação e impressão dos livros fiscais na EFD; i11) Tipos de documentos a serem escriturados na EFD; i12) Empresas obrigadas à EFD no estado da Paraíba; i13) Entrega das informações da EFD PIS e Cofins.
Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Após estimado o conhecimento para cada indivíduo, visando tornar mais claras as diferenças de habilidade dos participantes e permitir uma melhor compreensão, foi utilizada a função transform do pacote CTT para realizar a mudança de escala, de modo que a nova escala foi de -300 a +300, onde a média foi 0 e o desvio padrão 100. A Figura 4 demonstra o histograma e a análise descritiva para os escores de habilidade.

Figura 4: Histograma dos escores de habilidade e a estatística descritiva

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Dos 209 participantes da pesquisa, o maior escore de conhecimento obtido foi $\square = 208,16$ e o menor $\square = -258,02$, em uma escala que vai de -300 a +300, o escore médio foi 0 e o desvio padrão 100. Mais de 50% dos respondentes apresentaram escore de conhecimento inferior a -8,26 e 75% dos participantes obtiveram escore menor que 68,05, apenas 7 participantes obtiveram a nota máxima (208,16) e cerca de 17% tiveram como resultado escore superior a 100,00. Os resultados demonstram que os profissionais de contabilidade não tiveram desempenho satisfatório no teste.

5. Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo medir o conhecimento dos profissionais de contabilidade do município de João Pessoa a respeito do Sped. A variável em questão (o conhecimento) constitui uma característica não observável, a psicologia costuma denominar essa característica como traço latente e o ramo da psicologia que procura identificar e mensurar essa variável não observável é a psicometria, que se divide em duas vertentes: a Teoria Clássica de Medidas e a Teoria de Resposta ao Item, as quais, juntas, representam uma poderosa ferramenta na medida do traço latente.

Para atingir ao objetivo proposto, foi desenvolvido um teste de múltipla escolha que tratou da Escrituração Contábil Digital, da Nota Fiscal Eletrônica e da Escrituração Fiscal Digital, e as respostas obtidas foram analisadas por meio das duas teorias acima citadas.

Concluindo a análise, foi feito uso da TRI pelo modelo de Rasch (modelo de 1 parâmetro), que considera que as respostas de um sujeito dependem apenas do seu traço latente e do parâmetro de dificuldade de cada item. O resultado do

modelo mostrou que os itens mais difíceis foram: 1 – Orientações observadas na elaboração da ECD (1,7372); 3 – Plano de Contas Referencial (0,4657); e 8 – Processo de arquivamento da NF-e (0,1464), que demandaram maior conhecimento dos participantes. Os itens que apresentaram menor parâmetro de dificuldade foram: 12 – Empresas obrigadas à EFD na Paraíba (-1,6733); e 11 – Documentos escriturados na EFD (-2,0207).

Quando considerado o conhecimento (\square) de cada participante, este se mostrou insatisfatório, uma vez que mais de 50% dos respondentes apresentaram escore de conhecimento inferior a -8,26 e 75% dos participantes obtiveram escore menor que 68,05, em uma escala que vai de -300 a +300. Os achados da pesquisa podem se justificar pelo fato de que a implantação do Sped está sendo um processo gradativo, que ainda não está concluído e não se estende a todas as empresas. Espera-se que isso ocorra em 2015, quando todas as empresas, independentemente do regime de tributação, estarão obrigadas ao menos a um dos subprojetos do Sped.

As principais limitações deste estudo estão relacionadas: às características e tamanho da amostra, uma vez que foram considerados apenas os profissionais de contabilidade do município de João Pessoa, não permitindo, assim, generalização os achados se limitam apenas à amostra investigada; à falta da validação com o uso de estudos comparativos e longitudinais, pois o estudo é inédito, não sendo possível comparar os resultados do trabalho com outras pesquisas; e, por último, ao conteúdo discutido no questionário, uma vez que o instrumento da pesquisa não foi capaz de esgotar todos os assuntos pertinentes referentes ao construto investigado, outros assuntos poderiam ter sido incluídos no questionário.

Para futuras pesquisas, sugere-se: a construção e validação de um instrumento mais abrangente, com o uso de técnicas mais robustas de validação, a exemplo da análise fatorial; investigar outros grupos que demandem conhecimento acerca do Sped, como: auditores, docentes, empresários, estudantes; considerar outras questões passíveis de investigação, como o reflexo na arrecadação tributária, o reflexo nos custos de conformidade tributária, o reflexo nas rotinas de trabalho resultantes do Sped.

O Sped vai além do simples uso de novos sistemas e não deve ser encarado apenas como uma burocracia governa-

mental, os empresários precisam enxergar o Sped como uma nova ferramenta de gestão e os profissionais contábeis devem preparar os seus clientes para enfrentar os desafios dessa nova sistemática, sendo essa uma oportunidade de fornecer serviços que agreguem valor para a organização. Por último, as instituições que fornecem o ensino de contabilidade precisam considerar, em sua grade curricular, além dos conhecimentos em torno da ciência contábil, o conhecimento técnico essencial para que o estudante de contabilidade possa estar preparado para enfrentar os desafios do mercado de trabalho.

Referências

- ANDRADE, Josemberg M; LAROS, Jacob Arie; GOUVEIA, Valdiney Veloso. O uso da teoria de resposta ao item em avaliações educacionais: diretrizes para pesquisadores. *Avaliação Psicológica*, v. 9, n. 3, p. 421-435, 2010.
- ALEXANDRE, Neusa Maria Costa; COLUCI, Marina Zambon Orpinelli. Validade de conteúdo nos processos de construção e adaptação de instrumentos de medidas. *Ciência & Saúde Coletiva*, v. 16, n. 7, p. 3061-3068, 2011.
- AMARO JÚNIOR, Frederico de Souza. Os impactos tecnológicos da implantação da nota fiscal eletrônica: um estudo de caso múltiplos. 133 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.
- ANDRADE, Dalton F.; TAVARES, Heliton R.; VALLE, Raquel C. Teoria de Resposta do Item: conceitos e aplicações. São Paulo: Associação Brasileira de Estatística, 2000.
- AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antônio. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital. São Paulo: IOB, 2009.
- BAKER, Frank B. The basics of Item Response Theory. 2. ed. [S.l.]: Eric Clearinghouse on Assessment and Evaluation, 2001.
- BRITZ, Carla Maria; SANTANA, Alex Fabiano Bertolo; LUNKES, César Augusto. Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos gestores das cooperativas agropecuárias catarinenses sobre os prováveis benefícios produzidos com sua implantação. *ABCustos – Revista da Associação Brasileira de Custos*, v. 5, n. 3, p. 1-20, set./dez. 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 20 dez. 2003.
- CAMPOS, Saulo José de Barros. Competências necessárias à implementação eficaz do Sped: percepção dos operadores da contabilidade do RN. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.
- CETIC – CENTRO DE ESTUDOS SOBRE AS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO E DA COMUNICAÇÃO. TIC Empresas 2012: C2 – proporção de empresas que utilizaram serviços de governo eletrônico nos últimos 12 meses. São Paulo: Cetic, mar. 2013. Disponível em: <<http://www.cetic.br/empresas/2012/C2.html>>. Acesso em: 15 dez. 2013.
- CORDEIRO, Adilson. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped): um estudo em organizações de serviços contábeis. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.
- COUTO, Gleiber; PRIMI, Ricardo. Teoria de Resposta ao Item (TRI): conceitos elementares dos modelos para itens dicotômicos. *Boletim de Psicologia*, São Paulo, v. 61, n. 134, 2011.
- DUARTE, Roberto Dias. Big Brother Fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, Sped e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil. Belo Horizonte: ideas@work, 2009.
- _____. Big Brother Fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: um guia essencial para empreendedores que vivem na “Selva Fiscal Digital”. 3. ed. Belo Horizonte: ideas@work, 2011.
- _____. Contabilidade: novo empreendedorismo. Blog Roberto Dias Duarte, 9 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/contabilidade-novo-empreendedorismo/>>. Acesso em: 20 dez. 2013.
- FARIA, Ana Cristina de; FINATELLI, João Ricardo; GERON, Cecília Moraes Santostaso; ROMEIRO, Maria do Carmo. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do Sped. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo: USP, 2010.
- FRANCISCO, Suzana; RONCHI, Suelen Haidar; MECHELN, Pedro José Von. Os impactos da implantação do sistema público de escrituração digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2., 2008, Florianópolis. Anais... Florianópolis: UFSC, 2008.
- GERON, Cecília Moraes Santostaso; FINATELLI, João Ricardo; FARIA, Ana Cristina de; ROMEIRO, Maria do Carmo. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 5, n. 2, p. 44-67, 2011.
- HAMBLETON, Ronald K. Item Response Theory: introduction and bibliography. *Psicothema*, v. 2, n. 1, p. 97-107, 1990.
- HARVEY, Robert J.; HAMMER, Allen L. Item Response Theory. *The Counseling Psychologist*, v. 27, n. 3, p. 353-383, maio 1999.

- HOSS, Marcelo; CATEN, Carla Schwengber Ten. Processo de validação interna de um questionário em uma survey research sobre ISO 9001: 2000. *Produto & Produção*, v. 11, n. 2, 2010.
- LIMA, Edson Sampaio de. Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – Sped no Brasil. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.
- MENEZES, João Paulo Calembro Batista. Governo eletrônico: introdução do SPED em Portugal baseado no modelo brasileiro DOI-10.5752/P. 1984-6606.2012 v12n29p4. *Revista Economia & Gestão*, v. 12, n. 29, p. 4-18, 2012.
- MONTEIRO, Renato Leite; CAVALCANTE, Denise Lucena. Governo eletrônico e as novas perspectivas da administração fazendária. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI. 17., 2008, Brasília. *Anais eletrônicos...* Brasília: Conpedi, 2008.
- NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes do; NOSSA, Valcemiro; BALASSIANO, Moisés. O analfabetismo funcional e a contabilidade: um estudo exploratório com alunos concluintes da graduação das instituições de ensino superior do estado do Espírito Santo. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 8, n. 3, 2013.
- ORTEGA, Marcia Cristina da Silva; PILENGHY, Marlene Muniz Oliveira. Procedimentos adotados no processo de Escrituração Contábil Digital – ECD no Sistema Público de Escrituração Digital Sped: estudo de caso numa indústria de granitos. *Revista Eletrônica Saber Contábil – RSC*, v. 1, n. 2, 2011.
- PASQUALI, Luiz. *Psicometria*. Revista da Escola de Enfermagem da USP, São Paulo, v. 43, n. spe, dez. 2009.
- PASSOS, Gustavo R. P. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap), São Paulo, 2010.
- PATHAK, Ayushi; PATRO, Kaustubh; PATHAK, Manoj; VALECHA, Mohit. Item Response Theory. *IJCSMC – International Journal of Computer Science and Mobile Computing*, v. 2, n. 11, p. 7-11, nov. 2013.
- PEDROZA, Jane Kelly Batista Ramalho. IFRS para PMES: uma investigação quanto ao nível de compreensão de contadores amparada na teoria de resposta ao item. 2013. 116 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2013.
- _____; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. IFRS para PMEs: uma investigação quanto ao nível de compreensão de contadores amparada na Teoria de Resposta ao Item. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014, São Paulo. USP, 2014.
- PETRI, Sérgio Murilo; KOETTKER, Bárbara Heidrich Seibert; OLIVEIRA, Tatiane Marques de; PETRI, Luana Ramos Figueiredo; CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. Escrituração Fiscal Digital (EFD): vantagens e desvantagens a partir da literatura selecionada. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, Florianópolis*, v. 12, n. 36, p. 53-69, ago./nov. 2013.
- RAYMUNDO, Valéria Pinheiro. Construção e validação de instrumentos: um desafio para a psicolinguística. *Letras de Hoje – Estudos e debates de assuntos de linguística, literatura e língua portuguesa*, v. 44, n. 3, 2009.
- RODRIGUES, José Rodolfo Melo Cavalcante; JACINTO, Michelane da Silva. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. *Humanae*, v. 1, n. 4, p. 55-67, ago. 2011.
- RUSCHEL, Marcia Erna; FREZZA, Ricardo; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. 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.
- SERPRO – SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS. Relatório de transição governamental 2003-2010. Brasília: Serpro, 2010.
- SOARES, Tufi Machado. Utilização da Teoria da Resposta ao Item na produção de indicadores socioeconômicos. *Pesquisa Operacional*, v. 25, n. 1, p. 83-112, 2005.
- WAGNER, Teresa A.; HARVEY, Robert J. Development of a new critical thinking test using Item Response Theory. *Psychological Assessment*, v. 18, n. 1, p. 100-105, 2006.
- WESSLING, Grasielle. O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e seus impactos na gestão das informações contábeis e gerenciais. *Revista e-Estudante – Electronic Accounting and Management*, v. 3, n. 3, 2011.
- YOUNG, Lucia Helena Briski. Sped: Sistema Público de Escrituração Digital. Juruá: Curitiba, 2009.