

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
PÚBLICA – FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIEL CARLOS RIBEIRO ANTUNES

**SPED – IMPACTOS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PRESTADAS PELOS
CONTADORES**

Brasília-DF,

2016

GABRIEL CARLOS RIBEIRO ANTUNES

**SPED – IMPACTOS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PRESTADAS PELOS
CONTADORES**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Clesia Camilo Pereira

Brasília-DF,

2016

ANTUNES, Gabriel Carlos Ribeiro

SPED – Impacto nas obrigações acessórias prestadas pelos contadores/Gabriel Carlos Ribeiro Antunes, Brasília: UnB, 2016. 42 p.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Clesia Camilo Pereira.

Monografia (graduação) – Universidade de Brasília (UnB) Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública, 2016.

1.Sistema Público de Escrituração Digital, Tomada de Decisão, Escritório de Contabilidade, Teoria da Agência

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

TERMO DE APROVAÇÃO

GABRIEL CARLOS RIBEIRO ANTUNES

SPED – IMPACTOS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PRESTADAS PELOS CONTADORES

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília como requisito de conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Professora Dr^a. Clesia Camilo Pereira

Orientadora

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade de Brasília

Professora Dr^a. Beatriz Fátima Morgan

Examinadora

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade Brasília

Brasília-DF,

2016

AGRADECIMENTOS

A minha família por todo o apoio que me deram nesses anos que me dediquei para conclusão do curso. Especialmente ao meu pai e a minha mãe que sempre estiveram ao meu lado quando necessário.

A minha orientadora, professora Clesia Camilo Pereira, pela oportunidade e por toda ajuda que me ofereceu durante a elaboração deste trabalho.

A todos os meus amigos que me apoiaram durante o curso.

RESUMO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é um instrumento de acompanhamento e fiscalização criado pelo governo, cujo objetivo principal é promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e o compartilhamento das informações contábeis e fiscais. Esse artigo propôs-se a verificar se com a implementação do SPED houve impactos que proporcionaram mais tempo para os contadores e melhores condições para o atendimento dos interesses dos clientes com uma Contabilidade voltada para tomada de decisões. Para atingir tal objetivo foi realizada um levantamento de dados com a aplicação de questionário em 17 escritórios situados no Guará/DF. Os resultados mostram que na percepção da maior parte dos escritórios não houve uma redução do tempo gasto com as obrigações acessórias. A maior parte dos objetivos do SPED não foram alcançados, não houve uma redução da quantidade de obrigações acessórias; não houve redução dos custos e nem uma redução considerável do uso da quantidade de papel. Constatou-se que os maiores impactos do SPED se referem a padronização das informações requeridas pelos fiscos e a redução do espaço utilizado para armazenagem de documentos. Observou-se ainda que apesar dos benefícios do SPED, não houve uma melhora no nível de satisfação dos clientes e nem uma procura maior por serviços contábeis gerenciais que proporcionem melhores informações para tomadas de decisão.

Palavras-chave: Sistema Público de Escrituração Digital. Tomada de Decisão. Escritório de Contabilidade. Teoria da Agência.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema de Pesquisa	11
1.2 Questão de pesquisa	12
1.3 Objetivos	13
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	13
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	13
1.4 Justificativa	13
1.5 Organização do trabalho	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Contabilidade para tomada de decisão	15
2.2 Sistema Público de Escrituração Digital	18
2.2.1 <i>Escrituração Contábil Digital (ECD)</i>	19
2.2.2 <i>Escrituração Contábil Fiscal (ECF)</i>	20
2.2.3 <i>Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)</i>	21
3 METODOLOGIA	22
3.1 Procedimento metodológicos	22
3.2 Amostra – Seleção e coleta	22
3.3 Limitações da pesquisa	23
4 ANÁLISE DE DADOS	24
4.1 Informações gerais sobre os escritórios	24
4.2 Impactos do SPED na percepção dos escritórios de contabilidade	28
4.3 Impactos do SPED na percepção dos escritórios de contabilidade a partir do porte	32
4.4 Impactos do SPED em relação aos clientes dos escritórios de contabilidade	33
5 CONCLUSÕES	36
Referências Bibliográficas	38
APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO	40

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Faturamento dos escritórios a partir do porte	25
Tabela 2: Regime de tributação a partir do porte	25
Tabela 3: Necessidade de contratação de novos funcionários	26
Tabela 4: Necessidade da realização de cursos para adaptação	26
Tabela 5: Redução do número de obrigações acessórias	29
Tabela 6: Redução do tempo gasto com obrigações acessórias	29
Tabela 7: Redução da quantidade de papel utilizado	30
Tabela 8: Redução do espaço de armazenamento utilizado	30
Tabela 9: Redução dos custos dos escritórios	31
Tabela 10: Padronização das informações	31
Tabela 11: Impactos da implementação do SPED a partir do porte dos escritórios	32
Tabela 12: Nível de satisfação dos clientes dos escritórios	34
Tabela 13: Procura por serviços contábeis gerenciais	34

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Tempo de existência dos escritórios	24
Figura 2: Porte dos escritórios	24
Figura 3: Número de funcionários dos escritórios	26
Figura 4: Número de clientes dos escritórios	27
Figura 5: Serviços prestados pelos escritórios	27
Figura 6: Serviços requisitados pelos clientes dos escritórios	28

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema de Pesquisa

A Contabilidade possui como finalidade básica a divulgação de informações para os seus usuários, buscando subsidiar o processo de tomada de decisão. Segundo Iudícibus (2015) a ciência contábil tem como um de seus principais objetivos a mensuração e avaliação do patrimônio, visando levantar dados tempestivos e fidedignos embasados nas informações das entidades, para que seus diversos usuários possam utilizá-la como instrumento principal de apoio à tomada de decisões.

Vários são os usuários que requisitam informações contábeis, e suas necessidades, muitas vezes, são distintas entre si. Iudícibus (2015) afirma que ainda não conhecemos suficientemente todos os detalhes de cada modelo decisório de cada usuário, e que enquanto isso não for conseguido não será possível atender igualmente bem todos os usuários.

Conjuntamente com o problema de não se saber com certeza qual a informação desejada por cada usuário, durante a rotina de trabalho dos contadores, as obrigações acessórias exigidas pelos órgãos fiscalizadores, que possuem caráter compulsório, exigem grande parte do seu tempo de trabalho e representam um gasto considerável, o que complica ainda mais os escritórios quando prestam serviços para seus clientes. Segundo Silva, Ávila e Malaquias (2013) os profissionais de contabilidade, principalmente aqueles que atuam na prestação de serviços por meio de escritórios de contabilidade, desenvolveram a tendência ao atendimento das demandas tributárias impostas pelos entes governamentais, em detrimento da informação contábil para a tomada de decisões.

O Sistema Público de Escrituração Digital busca facilitar e melhorar esse processo de fornecimento das informações requeridas pelo fisco. Azevedo e Mariano (2015) salientam que, com essa situação, o contribuinte terá uma simplificação de suas obrigações acessórias facilitando e racionalizando suas informações.

Segundo Dinis (2009) o SPED pode ser definido como 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. Este sistema irá propiciar benefícios para os contribuintes, tais como: a simplificação das obrigações acessórias; eliminação de digitação de notas fiscais

na recepção de mercadorias; custos com impressão, aquisição de papel e formulários e armazenamento de documentos, contribuindo para o impacto ambiental favorável.

De acordo com Mahle e Santana (2009) o sistema cria uma nova forma de relacionamento entre o contribuinte e o fisco. Para que o sistema funcione de forma eficiente é necessária uma preparação técnica por parte dos profissionais da contabilidade, para que seja possível atender as obrigações impostas pelo fisco e para orientar corretamente os seus clientes.

Com essa busca por uma redução das obrigações acessórias, redução dos custos e redução do tempo gasto com as informações requisitadas pelo fisco, o profissional contábil terá mais tempo e condições para prestar os serviços contábeis com eficiência. Esse maior tempo e condições são essenciais para buscar diminuir o conflito de interesses entre o serviço prestado pelo escritório e o desejado pelos clientes.

Esse conflito de interesses é denominado como conflito de agência. Mitnick¹ (1973) afirma que uma relação de agência existe quando uma parte, o “agente”, age em nome de outra parte, o “principal”. Hendriksen e Van Breda (2014) afirmam que o agente busca maximizar a função utilidade do principal por meio de suas ações, mas o problema torna-se mais complexo com a necessidade de considerar também a função utilidade do agente, pois é isto que determina suas ações. Nesse momento em que se considera as duas funções utilidades é que surge o conflito de agência.

Nos escritórios esse conflito surge no momento em que o usuário deseja informações para tomada de decisão e o escritório dedica grande parte do seu tempo para atender as demandas governamentais. Silva, Ávila e Malaquias (2013) afirmam que os profissionais de contabilidade que atuam em escritórios desenvolveram uma tendência ao atendimento das demandas tributárias impostas pelos entes governamentais, em detrimento da informação contábil para tomada de decisões.

Reduzir esse conflito de agência fornecendo serviços de maior qualidade por meio de otimização dos procedimentos contábeis dos escritórios e por meio da redução do tempo despendido com o atendimento das obrigações acessórias é o desafio dos escritórios contábeis e o SPED é uma nova ferramenta que busca auxiliar no alcance desse objetivo.

1.2 Questão de pesquisa

¹ We will say that a relation of agency exists when one party, the “agent”, is acting for another party, the “principal”.

A partir do tema proposto busca-se responder o seguinte questionamento: com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital, houve impactos capazes de melhorar as condições de trabalho dos contadores e de fornecer mais tempo para melhorar os serviços prestados pelos escritórios de contabilidade de forma a se oferecer uma Contabilidade mais voltada para tomada de decisões?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa busca verificar se com a implementação do SPED houve impactos capazes de melhorar as condições de trabalho dos contadores e de fornecer mais tempo para melhorar os serviços prestados pelos escritórios de contabilidade, de forma a se oferecer uma Contabilidade mais voltada para tomada de decisões.

1.3.2 Objetivos específicos

A partir do objetivo geral definido, esta pesquisa apresenta os seguintes objetivos específicos:

1. Investigar se houve redução das obrigações acessórias;
2. Investigar quais os métodos que foram utilizados para se adequar às regras impostas pelo SPED;
3. Investigar qual o nível de conhecimento dos profissionais da contabilidade em relação ao SPED;
4. Descobrir o impacto do SPED nos resultados dos escritórios de contabilidade;
5. Descobrir se o SPED provocou uma redução de custos;
6. Investigar quais são os serviços contábeis ofertados pelos escritórios de contabilidade;
7. Descobrir quais os serviços mais requisitados pelos clientes;

1.4 Justificativa

A Contabilidade como umas das principais ferramentas para tomada de decisão necessita de atingir seu objetivo principal de fornecer subsídios aos usuários. As demandas do

fisco muitas vezes impossibilitam que seu objetivo seja alcançado da maneira mais eficiente. Oliveira (2014) afirma que o Brasil possui uma elevada carga tributária e um sistema tributário que é um dos mais complexos do mundo e que tais fatores penalizam o custo da maioria das empresas e criam transtornos para o gerenciamento dos impostos. Um estudo sobre os impactos do SPED nos escritórios pode mostrar se sua implementação está facilitando na prestação das informações requisitadas para o fisco.

É necessário considerar as limitações que as demandas impostas pelo fisco criam ao processo de fornecimento de informações para tomada de decisões para melhorar esse processo e buscar uma otimização dos escritórios de forma a alcançar de maneira mais eficiente a necessidade de informações gerenciais por parte de seus clientes, visto que como afirmam Atkinson, Kaplan e Banker (2000) a contabilidade gerencial produz informações operacionais e financeiras que são direcionadas pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões.

1.5 Organização do trabalho

Este trabalho está dividido em cinco capítulos. No primeiro será feita uma breve introdução acerca do tema. O segundo capítulo consiste em uma revisão da literatura buscando contextualizar a função da contabilidade, os impactos da implementação do SPED nos escritórios e o conflito de agência existente entre escritórios e seus clientes. O terceiro capítulo apresenta a metodologia utilizada na pesquisa. O quarto capítulo apresenta uma análise dos dados obtidos a partir de questionários aplicados em escritórios de contabilidade. No quinto e último capítulo são feitas breves considerações sobre o tema tratado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade para tomada de decisão

Segundo Iudícibus (2015) o objetivo básico da Contabilidade pode ser resumido no fornecimento das informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.

A diversidade dos usuários da informação contábil faz com que a variedade de informações desejada seja bastante ampla. Como afirma Iudícibus (2015), a decisão sobre o que é útil ou não para tomada de decisões econômica é muito difícil de ser avaliada na prática. Isto exigiria um estudo profundo do modelo decisório de cada tipo de tomador de decisões que se utiliza de dados contábeis.

Para atender a variedade de informações requisitada por cada um dos usuários, os escritórios de contabilidade e seus profissionais contábeis prestam variados tipos de serviços. A grande dificuldade na prestação desses serviços é em relação a sua extensão para atender seus usuários. Silva, Ávila e Malaquias (2013) afirmam que a avaliação empírica do funcionamento e operacionalização de serviços prestados por empresas de contabilidade traz controvérsias e dúvidas acerca do escopo ideal e os limites para o atendimento das demandas empresariais por informações contábeis e tributárias.

Silva, Ávila e Malaquias (2013) ainda demonstram que enquanto para empresários e usuários de informações contábeis para tomada de decisões pode haver uma carência e ausência de clareza no formato de apresentação dessas informações, para os profissionais da área contábil/tributária, inúmeras justificativas podem ser elencadas na defesa das dificuldades encontradas para a prestação dos serviços. É necessário considerar juntamente a isso a elevada demanda governamental por preenchimento de informes que subsidiam a verificação das movimentações econômico financeiras das empresas, o que pode ocasionar um entrave no processo de atualização e acompanhamento da legislação por parte dos profissionais que prestam esses serviços.

Essa elevada demanda governamental cria um conflito de interesses entre os escritórios de contabilidade e os clientes. Como afirmam Silva, Ávila e Malaquias (2013) os profissionais de contabilidade, principalmente aqueles que atuam na prestação de serviços por meio de escritórios de contabilidade, desenvolveram a tendência ao atendimento das demandas

tributárias impostas pelos entes governamentais, em detrimento da informação contábil para a tomada de decisões.

A teoria da agência pode ser aplicada para explicar esse conflito de interesses. O cliente contrata o escritório contábil para obter subsídio na tomada de decisões, mas o escritório foca nas exigências legais e fiscais e não presta inteiramente o serviço desejado pelos clientes. Jensen e Meckling² (1976) definem a relação de agência como “um contrato em que uma ou mais pessoas (o principal) contratam outra pessoa (o agente) para realizar um serviço em nome deles, o que envolve a delegação de alguma autoridade de decisão para o agente”.

Eisenhardt³ (1989) afirma que a teoria da agência se preocupa em resolver dois problemas que podem ocorrer em uma relação de agência. O primeiro surge quando os desejos e objetivos do principal e do agente são conflitantes e é difícil ou muito caro para o principal verificar que o agente realmente está fazendo. O segundo se refere a quem assume o risco quando o principal e o agente têm visões diferentes do risco.

Como afirmam Hendriksen e Van Breda (2014) nessa relação de agência, o agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal e o principal compromete-se a remunerar o agente. Essa relação busca fazer com que o agente alcance os objetivos desejados pelo principal.

Segundo Eisenhardt⁴ (1989) frequentemente, a teoria da agência tem sido aplicada a fenômenos organizacionais, tais como planos de remuneração, diversificação de aquisições e de estratégias, relação dentro de conselhos, estruturas de propriedade e financiamento, integração vertical e inovação.

Segundo Eisenhardt⁵ (1989) no geral, o domínio da teoria da agência são os relacionamentos que espelham a estrutura básica de agência de um principal e um agente que estão envolvidos em comportamento cooperativo, mas que tem diferentes objetivos e atitudes

² We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision authority to the agent.

³ Agency theory is concerned with resolving two problems that can occur in agency relationships. The first is the agency problem that arises when (a) the desires or goals of the principal and agent conflict and (b) it is difficult or expensive for the principal to verify what the agent is actually doing. The problem here is that the principal cannot verify that the agent has behaved appropriately. The second is the problem of *risk sharing* that arises when the principal and agent have different attitudes toward risk.

⁴ Most frequently, agency theory has been applied to organizational phenomena such as compensation, acquisition and diversification strategies, board relationships, ownership and financing structures, vertical integration, and innovation.

⁵ Overall, the domain of basic agency theory is relationships that mirror the basic agency structure of a principal and an agent who are engaged in cooperative behavior, but have differing goals and differing attitudes toward risk.

diferentes em relação ao risco. Ou seja, a teoria da agência também pode ser aplicada a relação entre os escritórios de contabilidade e seus clientes, afinal como salienta Eisenhardt⁶ (1989) a teoria da agência é direcionada a onipresente relação de agência, na qual uma parte (o principal) delega trabalho para outra (o agente), que realiza esse trabalho.

A partir desse contexto do conflito de interesses entre os escritórios e os clientes, muitas vezes os serviços prestados podem ser diferentes daqueles esperados pelos clientes. Figueiredo e Fabri (2000, p.58) ressaltam que a missão da empresa contábil é atender à sociedade, suprimindo as necessidades das empresas clientes de informações econômico financeiras, que otimizem os controles contábeis de seus patrimônios, assim compreendidos os vários departamentos que hoje são interligados, abrangendo o fiscal, o contábil, o departamento de pessoal, entre outros.

Para a sobrevivência no mercado, os escritórios de contabilidade devem satisfazer os seus clientes. Segundo Woodruff e Gardial (1996), a satisfação do cliente é o sentimento positivo ou negativo sobre o valor por ele recebido como resultado do uso de uma oferta particular que uma organização faz para atender às situações específicas de uso.

Khalifa e Liu (2004, p.44) consideram que valor para o cliente é a percepção que os clientes têm quanto ao que eles querem obter (isto é, as consequências) em uma situação de uso específico, com a ajuda de um produto ou serviço ofertado a fim de alcançar um propósito ou meta desejada. Ou seja, os clientes desejam alcançar suas metas por meio desses produtos ou serviços. Produtos ou serviços criam valor para os clientes não ao serem entregues as características inatas desses produtos ou serviços, mas ao serem entregues as consequências das situações em que são usados (FREZATTI; DE AGUIAR; REZENDE, 2007).

Para Oliveira (2009), os serviços contábeis realizados com qualidade e de forma fidedigna são ferramentas de grande relevância para auxiliar os gestores na tomada de decisão, pois, os mesmo se valem das informações para tornar seus negócios mais sustentáveis.

A elevada demanda governamental ocupa uma grande quantidade do tempo dos escritórios que devem atender as exigências dos fiscos ou seus clientes se submetem a multas, devido ao caráter compulsório dessas exigências. A necessidade de simplificação dessas obrigações de maneira a reduzir o tempo gasto e facilitar o fornecimento das informações é vital para a sobrevivência das empresas no mercado.

⁶ Specifically, agency theory is directed at the ubiquitous agency relationship, in which one party (the principal) delegates work to another (the agent), who performs that work.

Azevedo e Mariano (2015) afirmam que diante da evolução tecnológica constante e o aumento do volume de operações pelas maiores empresas, a fiscalização, da mesma forma que as empresas, foram obrigadas a se modernizarem tecnologicamente.

Azevedo e Mariano (2015) mostram que considerando esse cenário e com intuito de padronização entre as várias esferas de governo, foi editada a Emenda Constitucional número 42 de 19 de dezembro de 2003, introduzindo o Inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal de 1988, determinando que as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem atuar de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais.

Neste sentido, para viabilizar a concreta integração e padronização das informações entre os órgãos fiscalizadores e para simplificar o envio das obrigações acessórias por parte das empresas, o Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil, por meio do Decreto 6.022, de janeiro de 2007, instituíram o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

2.2 Sistema Público de Escrituração Digital - SPED

O Sistema Público de Escrituração Digital foi instituído por meio do Decreto 6.022 de 22 de janeiro de 2007. O art. 2 desse decreto define o SPED como um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado de informações.

Conforme a Receita Federal do Brasil (RFB) (2016), o SPED tem como objetivos principais: (i) promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e o compartilhamento de informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais de acesso; (ii) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; (iii) e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria de controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Segundo Azevedo e Mariano (2015) para que ocorra essa padronização e o compartilhamento de informações, é necessário que as informações estejam em um único banco de dados, compartilhado entre as esferas do governo, minimizando de um lado a quantidade de obrigações a serem entregues pelos contribuintes (sem a diminuição da quantidade de informações) e por outro lado a padronização e a uniformização de procedimentos.

Dentre os objetivos citados pela RFB, chama a atenção a preocupação do fisco sobre os ilícitos tributários (GERON et al., 2011). Mahle e Santana (2009) afirmam que o sistema já é uma realidade para vários contribuintes brasileiros, e percebe-se que os maiores interesses estão voltados para o fisco, melhorando a arrecadação tributária, a fiscalização e o cruzamento de dados.

Apesar desse enfoque em uma melhora para a fiscalização por parte do fisco, o SPED também tenta trazer várias melhorias para o contribuinte, buscando uma simplificação das obrigações acessórias e redução dos seus custos e gasto de tempo. Segundo a RFB (2016) são vários os benefícios propiciados pelo SPED, entre eles a diminuição do consumo de papel, com redução de custos e preservação do meio ambiente; redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; uniformização das informações que o contribuinte presta aos diversos entes governamentais; redução de custos administrativos; e melhoria da qualidade da informação.

De acordo com Geron et al. (2011) a Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal e a Nota Fiscal Eletrônica são os três principais subprojetos que fazem parte do Sistema Público de Escrituração Digital. O SPED ainda se divide em mais outros nove módulos, que são: o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), a EFD-Contribuições, a EFD ICMS IPI, a Escrituração Fiscal das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída (EFD-Reinf), a e-Financeira, o eSocial, o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), o Projeto Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e o Projeto Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e).

2.2.1 Escrituração Contábil Digital (ECD)

De acordo com Mahle e Santana (2009) a Escrituração Contábil Digital é uma obrigação acessória que tem a finalidade de substituir os livros impressos por livros digitais. Azevedo e Mariano (2015) afirmam que a ECD veio manter a escrituração contábil eletrônica da forma como atualmente já vem sendo feita pela sociedade empresária e acrescenta agora a grande novidade da obrigatoriedade de simplesmente enviar essa escrituração contábil eletrônica para a Receita Federal do Brasil.

Segundo Mahle e Santana (2009) a ECD substituirá a impressão do livro Diário, Livro Razão, balancetes e balanços patrimoniais, e estes necessitam ser assinados digitalmente, observando a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileiras, com a E-CPF do contribuinte e com a assinatura digital do contador, garantindo a confiabilidade do documento.

Como forma de padronizar e facilitar o envio das informações e a fiscalização, o SPED possui um plano de contas próprio criado pela Receita Federal. Oliveira (2009) afirma que a Contabilidade deverá ser traduzida para um plano de contas criado pela própria Receita Federal. A técnica contábil empregada pelo contabilista para registrar as mutações do patrimônio da empresa deverá ser posteriormente adaptada aos padrões da fiscalização. Além disso, existem layouts próprios para o envio dessas informações que estão detalhados e definidos na Instrução Normativa 787/2007.

Geron *et al.* (2011) afirma que a partir do sistema de Contabilidade, a empresa gera um arquivo digital em um formato específico. Este arquivo é submetido ao programa fornecido pelo SPED para validação e assinatura digital e, após esses procedimentos, o arquivo é enviado órgão público. Os livros eletrônicos serão registrados na Junta Comercial. Dessa forma, não deverão coexistir livros eletrônicos e em papel ao mesmo tempo.

2.2.2 Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

Segundo Duarte (2009) a Escrituração Contábil Fiscal é um arquivo digital que se constitui de um conjunto de escriturações e documentos fiscais e de outras informações de interesses do fisco e unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via *internet*, ao ambiente SPED.

Brito (2011) afirma que o contribuinte irá, por meio de sua base de dados, gerar um arquivo digital com informações de suas movimentações fiscais, e o arquivo contemplará informações de todos os documentos fiscais de entrada, saída, registros de apuração do ICMS e IPI, livros de registro de inventário e outras informações solicitadas pelas administrações tributárias coordenadas pela Receita Federal do Brasil conforme *layout* predefinido.

Após a geração do arquivo no formato de texto, ele deverá ser validado no Programa Validador e Assinador (PVA) disponibilizado pela Receita Federal do Brasil e, assim, deverá ser encaminhado para a Receita, via *internet* (LIZOTE; MARIOT, 2012). A maneira de se fazer o lançamento contábil fiscal não foi alterada, apenas a forma de declará-los e arquivá-los (MAHLE; SANTANA, 2009).

2.2.3 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)

Considera-se Nota Fiscal Eletrônica, o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente (MAHLE; SANTANA, 2009).

Segundo Mahle e Santana (2009) a NF-e é a base do SPED, tanto para a entrada de dados no sistema, quanto a mais significativa alteração para o contribuinte, é através dela que a Receita passa a ter conhecimento da transição da mercadoria, buscando combater a informalidade.

Lizote e Mariot (2012) afirmam que com a implantação da NF-e, o governo terá todas as informações da nota fiscal, antes mesmo de a mercadoria sair do estabelecimento, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, tendo com exatidão todos os dados da movimentação de produtos, tributação e valores de faturamento em tempo real. Outras finalidades são a redução de custo operacional (redução de utilização de papel), a diminuição da sonegação e o aumento da arrecadação com a movimentação das mercadorias.

Segundo Duarte (2009) a NF-e deve ser assinada com certificado digital e enviada à Secretaria da Fazenda (Sefaz) para a sua validação e autorização, ou seja, o contribuinte remetente gera um arquivo no formato padrão da NF-e e, através da *internet*, envia esse arquivo à Sefaz, que, por sua vez, pode autorizar, ou não, sua emissão definitiva. Somente após sua autorização, a mercadoria pode circular. Walter e Ribeiro (2008) ainda afirmam que mesmo com os processos digitais, o contribuinte deve imprimir uma via do documento enviado à Sefaz para seguir com a mercadoria. O documento impresso é chamado Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (Danfe), e cabe ao destinatário verificar a autenticidade do documento fiscal recebido na Sefaz, a NF-e através da internet ou do próprio Danfe, recebido juntamente com a mercadoria.

3 METODOLOGIA

3.1 Procedimento metodológicos

A metodologia utilizada no presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, do tipo *survey*, com abordagem quantitativa. Gil (2002) afirma que as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno.

Segundo Gil (2002) as pesquisas de levantamento se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. É necessário solicitar informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, por meio de análise quantitativa, obter-se as conclusões correspondentes aos dados coletados. Para se alcançar os objetivos propostos no trabalho, foi realizada a aplicação de questionário em escritórios de contabilidade localizados no Guará-DF. O questionário que serviu de base para as conclusões do estudo foi organizado em três blocos, o primeiro que avalia o perfil dos escritórios, o segundo que busca descobrir os impactos da implementação do SPED nos escritórios e o terceiro bloco que busca obter algumas informações sobre a reação dos clientes as mudanças provocadas pela implementação do SPED.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa demanda uma abordagem quantitativa, que pressupõe a utilização de instrumentos estatísticos para a análise dos dados coletados.

3.2 Amostra – Seleção e coleta

A seleção da população da pesquisa foi intencional, usando o critério de acessibilidade. A pesquisa foi direcionada para os escritórios de contabilidade que se localizam no Guará-DF. Inicialmente efetuou-se uma sondagem junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal para se verificar quantos escritórios de contabilidade existem no Distrito Federal por região, mas foi informado pelo próprio Conselho a impossibilidade de disponibilização desta informação. Em seguida foi feita uma pesquisa em listas telefônicas e em *sites* da internet e se encontrou a existência de 35 escritórios.

A coleta de dados foi realizada em duas etapas. A primeira por meio do envio do questionário para os e-mails de 28 escritórios, sendo que 1 respondeu. A segunda por meio de questionário entregue pessoalmente aos responsáveis pelos escritórios durante o período de

7/11/2016 a 11/11/2016. Foram abordados 21 escritórios de uma população total de 35. Destes, 16 escritórios responderam à pesquisa.

Os dados obtidos foram organizados, recebendo tratamento quantitativo com uso do *Microsoft Office Excel 2013* e métodos estatísticos.

3.3 Limitações da pesquisa

Devido a limitações de tempo e de locomoção não foi possível atingir todos os escritórios pessoalmente para se trabalhar com toda a população, e somente um dos respondentes enviou a resposta do escritório por e-mail, prejudicando o número de informações obtidas.

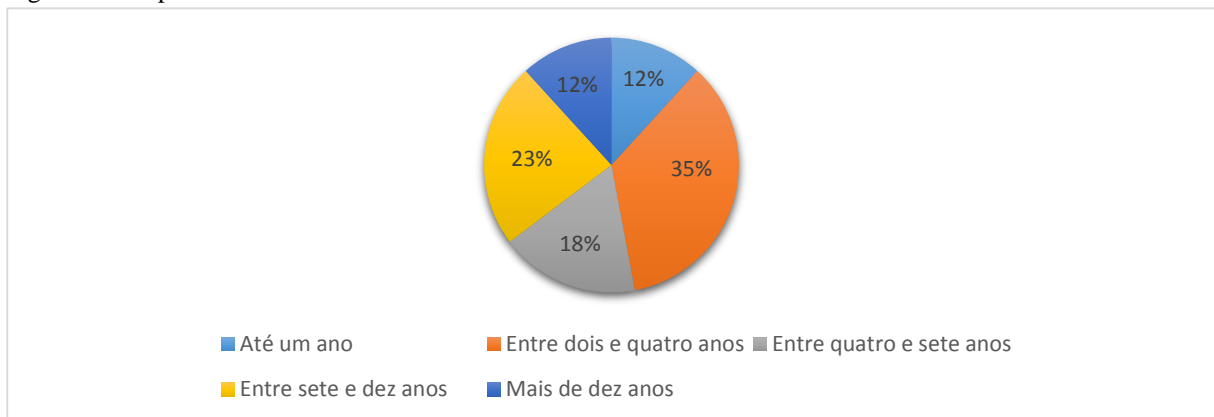
Além desse fato, não se sabe o perfil dos respondentes da pesquisa. Não se sabe há quanto tempo esses respondentes trabalham nos escritórios, e não tem como saber se esses respondentes estiveram presentes nos escritórios antes da implementação e depois da implementação do SPED, de forma a se saber se presenciaram a mudança provocada pelo SPED.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Informações gerais sobre os escritórios

A figura 1 mostra como está dividido o tempo de existência dos escritórios respondentes.

Figura 1: Tempo de existência dos escritórios

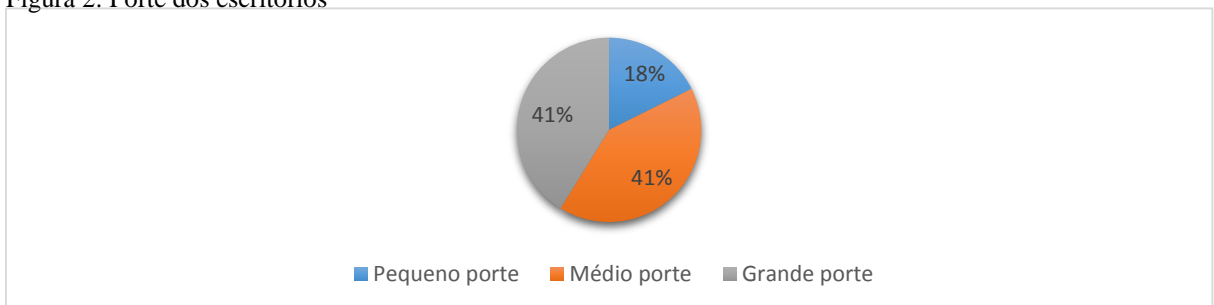


Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

A partir dos dados obtidos na pesquisa se observou que a maior parte dos escritórios é relativamente nova, mais de 60% dos escritórios possuem até sete anos de existência.

A Figura 2 apresenta a divisão entre os escritórios a partir do porte. Chama a atenção o pequeno número de escritórios de pequeno porte.

Figura 2: Porte dos escritórios



Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Dentre os escritórios existentes no Guará, a maior parte dos escritórios afirmam ser escritório de médio ou de grande porte. Somente cerca de 18% dos escritórios afirmam ser de

pequeno porte. Dos 82% restantes, metade afirma ser de médio porte e a outra metade afirma ser de grande porte.

A Tabela 1 apresenta o faturamento dos escritórios levando em consideração o porte de cada um deles.

Tabela 1: Faturamento dos escritórios a partir do porte

Porte do escritório	Faturamento mensal em reais (%)				
	Até R\$ 18.750,00	18.750,01 - 70.000,00	70.000,01 - 130.000,00	130.000,01 - 250.000,00	Mais de 250.000,00
Pequeno	66,67%	33,33%	0,00%	0,00%	0,00%
Médio	14,29%	28,57%	42,86%	14,29%	0,00%
Grande	0,00%	14,29%	28,57%	28,57%	28,57%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

A maior parte dos escritórios na menor faixa de faturamento são de pequeno porte, nenhum deles possui faturamento maior que R\$ 70.000,00 mensais. Os escritórios de médio porte possuem na maior parte dos casos um faturamento entre R\$ 70.000,00 e R\$ 250.000,00, 57,14% deles estão localizados nessa faixa de faturamento. Os escritórios de grande porte são os que possuem o maior faturamento. Mais da metade possui faturamento acima de R\$ 130.000,00, sendo que 28,57% possuem faturamento acima de R\$ 250.000,00.

A Tabela 2 apresenta o método de tributação utilizado pelos escritórios levando em consideração o porte de cada um deles.

Tabela 2: Regime de tributação a partir do porte

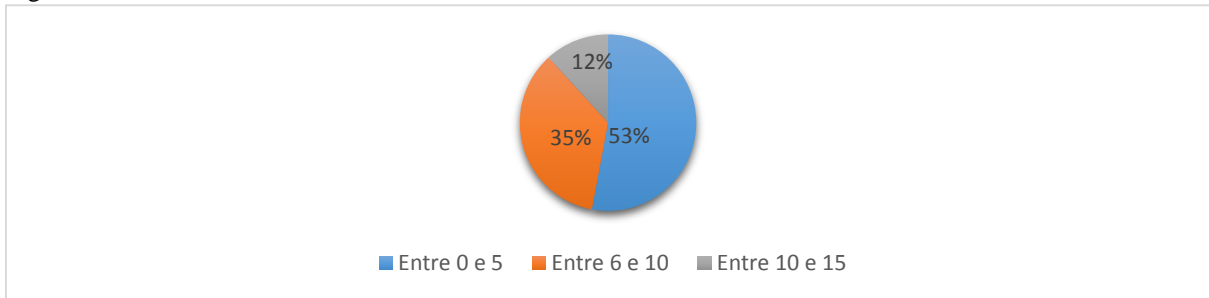
Porte do escritório	Regime de tributação adotado (%)		
	Simplex nacional	Lucro real	Lucro presumido
Pequeno	100,00%	0,00%	0,00%
Médio	28,57%	42,86%	28,57%
Grande	0,00%	57,14%	42,86%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

O regime de tributação utilizado pelos escritórios varia bastante de acordo com o porte. Nos escritórios de pequeno porte o único regime utilizado é o simples nacional. Nos escritórios de médio porte a maior parte utiliza o regime de lucro real, 42,86% deles adotam esse regime. Nos escritórios de grande porte os regimes adotados são lucro real e lucro presumido, com mais da metade adotando o lucro real e com 42,86% adotando o lucro presumido.

A Figura 3 demonstra o número de funcionários que os escritórios possuem. A maior parte apresenta um pequeno número de funcionários.

Figura 3: Número de funcionários dos escritórios



Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Mais de 85% dos escritórios possuem no máximo dez funcionários e somente 12% possuem mais de dez funcionários.

A Tabela 3 mostra a percepção dos escritórios sobre a necessidade de contratação de novos funcionários após a implementação do SPED.

Tabela 3: Necessidade de contratação de novos funcionários

Número de funcionários do escritório	Opinião sobre a contratação de novos funcionários	
	Necessária a contratação (%)	Desnecessário a contratação (%)
Entre 0 e 5	11,76%	41,18%
Entre 6 e 10	5,88%	29,41%
Entre 10 e 15	0,00%	11,76%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Apesar da maior parte dos escritórios possuírem poucos funcionários, somente 17,65% acha necessária a contratação de novos funcionários para atender as obrigações impostas pelo SPED. Os escritórios com menor número de funcionários são aqueles que mais concordam com a contratação.

Um dos motivos que pode explicar o fato de não ter sido necessário a contratação de novos funcionários é o fato de que em alguns escritórios pode ter sido mais econômico e eficiente manter seus funcionários e ajudá-los na realização de cursos para ajudar na implementação do SPED e no cumprimento das obrigações exigidas por ele.

A Tabela 4 apresenta o impacto que o SPED teve em relação a realização de cursos para se adaptar ao novo sistema.

Tabela 4: Necessidade de realização de cursos para adaptação

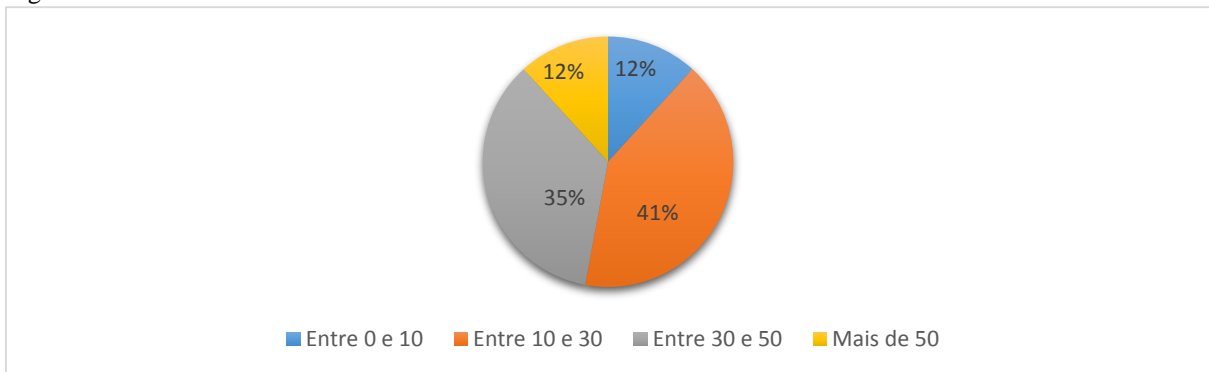
Foi necessário a realização de cursos	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Sim	8	47,06%
Não	9	52,94%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Observou-se que quase metade dos escritórios possuem funcionários que necessitaram de cursos para se adaptar ao atual modelo. Quase 53% deles afirmam que não foram necessários cursos para se adaptar.

A Figura 4 apresenta a divisão dos escritórios por número de clientes.

Figura 4: Número de clientes dos escritórios

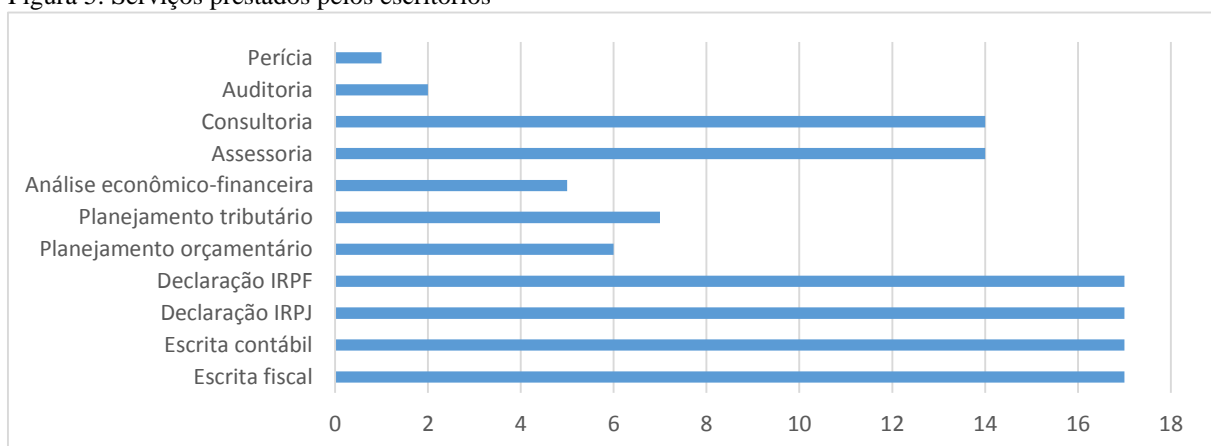


Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Os escritórios apresentam número de clientes relativamente baixo. Somente 2 dos 17 escritórios possuem mais de cinquenta clientes, representando somente cerca de 12% dos respondentes. Aproximadamente 88% apresentam até cinquenta clientes, sendo que a maior parte possui entre dez e trinta clientes.

A Figura 5 mostra quais são os serviços mais ofertados pelos escritórios respondentes.

Figura 5: Serviços prestados pelos escritórios

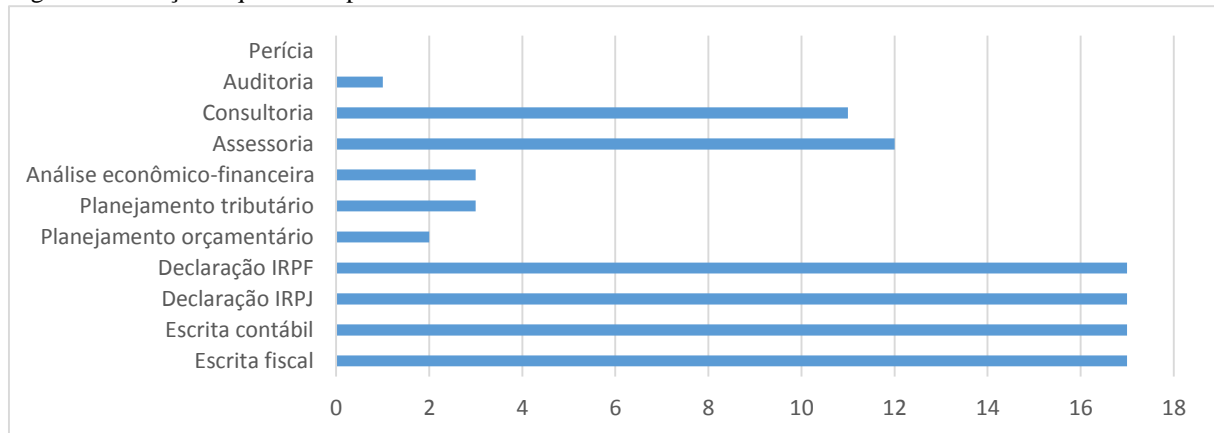


Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Foi observado que os serviços mais ofertados pelos escritórios são a escrita contábil, a escrita fiscal, a declaração de imposto de renda de pessoa jurídica e a declaração de imposto de renda de pessoa física, sendo que todos os escritórios oferecem esses quatro serviços. Além

desses, os serviços de assessoria e o de consultoria são ofertados por cerca de 82% dos escritórios. Os serviços menos ofertados são os de perícia e auditoria, sendo prestados por um escritório e por dois escritórios, respectivamente.

Figura 6: Serviços requisitados pelos clientes dos escritórios



Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

De acordo com a figura 6 os serviços mais requisitados pelos clientes, de acordo com a percepção dos entrevistados, são também aqueles que mais são prestados pelos escritórios, são os serviços de escrita contábil, escrita fiscal, a declaração de imposto de renda de pessoa jurídica e a declaração de imposto de renda de pessoa física. Todos os escritórios afirmam que esses estão entre os serviços mais requisitados. A assessoria e a consultoria contábil também estão entre os mais requisitados, sendo que a assessoria é requisitada em aproximadamente 70% dos escritórios e a consultoria em aproximadamente 64% dos escritórios.

4.2 Impactos do SPED na percepção dos escritórios de contabilidade

Um dos principais objetivos do SPED é o de reduzir o número de obrigações acessórias e o tempo gasto com o preparo e o envio das informações requeridas pelo fisco. Considerando os dados obtidos por meio dos questionários e apresentados na Tabela 5 e na Tabela 6 se percebe que esse objetivo não tem sido alcançado de maneira eficiente, de acordo com a percepção dos escritórios de contabilidade.

Tabela 5: Redução do número de obrigações acessórias

Redução do número de obrigações acessórias	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	1	5,88%
Concordam parcialmente	3	17,65%
Indiferente	3	17,65%
Discordam parcialmente	3	17,65%
Discordam totalmente	7	41,18%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Foi observado que cerca de 58% dos escritórios entrevistados não concordam que o SPED reduziu a quantidade obrigações acessórias exigidas pelo fisco. Somente 23% concordam que houve uma redução das obrigações acessórias, sendo que somente 5,88% desses escritórios concordam totalmente com essa afirmação. Além disso, 17,65% dos escritórios respondentes se mostram indiferentes a uma redução.

A Tabela 6 apresenta a percepção dos escritórios respondentes acerca da redução do tempo gasto com as obrigações acessórias, que é um dos objetivos mais importantes da implementação do SPED e que busca trazer um dos maiores benefícios.

Tabela 6: Redução do tempo gasto com obrigações acessórias

Redução do tempo gasto com obrigações acessórias	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	2	11,76%
Concordam parcialmente	2	11,76%
Indiferente	2	11,76%
Discordam parcialmente	5	29,41%
Discordam totalmente	6	35,29%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Além de não reduzir as obrigações acessórias na visão dos escritórios participantes da pesquisa, o SPED também não teve muito efeito na redução do tempo gasto com as obrigações acessórias. Cerca de 65% dos escritórios discordam do fato de que o SPED reduziu o tempo gasto com as obrigações acessórias e somente 23,5% concordam que houve uma redução do tempo, sendo que 11,7% dos escritórios concordam totalmente com essa afirmação.

Apesar de o número de escritórios que concordam que houve uma redução do número de obrigações acessórias e o número de escritórios que concordam que houve uma redução do

tempo gasto ser o mesmo, temos um maior número de escritórios que concordam totalmente com a redução do tempo gasto, representando que em relação ao tempo gasto com as obrigações acessórias o SPED tem sido mais efetivo do que em relação ao número de obrigações acessórias.

Tabela 7: Redução da quantidade de papel utilizado

Redução da quantidade de papel utilizada	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	1	5,88%
Concordam parcialmente	3	17,65%
Indiferente	7	41,18%
Discordam parcialmente	4	23,53%
Discordam totalmente	2	11,76%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Considerando os efeitos do SPED acerca da redução da quantidade de papel utilizada, os efeitos não foram considerados muito positivos, como é apresentado pela Tabela 7. Cerca de 23% dos respondentes afirmam que houve redução da quantidade de papel utilizada, mas 35,29% dos respondentes afirmam que não houve uma redução. Além disso, 41,18% dos respondentes se mostram indiferentes a essa redução, não concordam que o SPED provocou a redução e nem discordam. Esses dados demonstram que o SPED não teve um impacto considerável para a redução de papel.

A Tabela 8 apresenta a percepção dos escritórios respondentes acerca da redução do espaço de armazenamento de documentos utilizado. Nesse aspecto os números são mais positivos.

Tabela 8: Redução do espaço de armazenamento utilizado

Redução do espaço de armazenamento de documentos utilizado	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	2	11,76%
Concordam parcialmente	4	23,53%
Indiferente	6	35,29%
Discordam parcialmente	3	17,65%
Discordam totalmente	2	11,76%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Cerca de 35% dos respondentes afirmam que houve uma redução do espaço utilizado. Em contraposição a essa avaliação, cerca de 29% dos respondentes afirmam que não houve.

Um possível fator que poderia explicar o fato de um maior número de respondentes afirmar que houve redução da quantidade de espaço utilizado para armazenamento de documentos do que em relação a redução da quantidade de papel utilizada pode ser o fato de algumas obrigações serem enviadas digitalmente para o fisco, sem necessidade de possuir essas informações em papel. Por exemplo, o livro diário que não precisa mais ser impresso e pode ser enviado digitalmente direto para o SPED.

A Tabela 9 apresenta a redução dos custos dos escritórios, que aparentava ser um dos maiores benefícios da implementação do SPED, e não parece ter sido atingida

Tabela 9: Redução dos custos dos escritórios

Redução dos custos dos escritórios	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	1	5,88%
Concordam parcialmente	1	5,88%
Indiferente	6	35,29%
Discordam parcialmente	6	35,29%
Discordam totalmente	3	17,65%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Foi observado que mais da metade dos escritórios discorda que houve uma redução dos custos e somente 11,76% concordam com essa redução.

A Tabela 10 apresenta a percepção em relação a padronização das informações, mais um aspecto que possui uma avaliação positiva por parte dos escritórios respondentes.

Tabela 10: Padronização das informações

Padronização das informações	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	4	23,53%
Concordam parcialmente	5	29,41%
Indiferente	5	29,41%
Discordam parcialmente	2	11,76%
Discordam totalmente	1	5,88%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Com a implementação do SPED, cerca de 52% dos escritórios afirmam que houve uma padronização das informações fornecidas aos fiscos, unificando as informações requeridas pelos fiscos federais, estaduais e municipais. Somente 17,65% dos escritórios discordam disso.

4.3 Impactos do SPED na percepção dos escritórios de contabilidade a partir do porte

A tabela 11 apresenta a percepção dos escritórios acerca dos impactos avaliados sendo consideradas a partir do porte de cada escritório.

Tabela 11: Impactos da implementação do SPED a partir do porte dos escritórios

Porte do escritório	Impacto	Opinião sobre o impacto				
		Concorda totalmente	Concorda parcialmente	Indiferente	Discorda parcialmente	Discorda totalmente
Pequeno	Redução das obrigações acessórias	33,33%	0,00%	0,00%	33,33%	33,33%
Médio		0,00%	28,57%	14,29%	14,29%	42,86%
Grande		0,00%	14,29%	28,57%	14,29%	42,86%
Pequeno	Redução do tempo gasto com obrigações acessórias	0,00%	33,33%	0,00%	33,33%	33,33%
Médio		14,29%	14,29%	14,29%	28,57%	28,57%
Grande		14,29%	0,00%	14,29%	28,57%	42,86%
Pequeno	Redução da quantidade de papel	0,00%	0,00%	0,00%	66,67%	33,33%
Médio		0,00%	14,29%	57,14%	14,29%	14,29%
Grande		14,29%	28,57%	42,86%	14,29%	0,00%
Pequeno	Redução do espaço utilizado para armazenagem	0,00%	0,00%	33,33%	33,33%	33,33%
Médio		14,29%	14,29%	42,86%	14,29%	14,29%
Grande		14,29%	42,86%	28,57%	14,29%	0,00%
Pequeno	Redução dos custos	0,00%	0,00%	33,33%	66,67%	0,00%
Médio		14,29%	14,29%	28,57%	28,57%	14,29%
Grande		0,00%	0,00%	42,86%	28,57%	28,57%
Pequeno	Padronização das informações	33,33%	0,00%	33,33%	33,33%	0,00%
Médio		28,57%	28,57%	28,57%	0,00%	14,29%
Grande		14,29%	42,86%	28,57%	14,29%	0,00%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Quando se avalia os impactos da implementação do SPED de acordo com o porte dos escritórios, os efeitos são mais positivos para os escritórios de médio e de grande porte do que para os escritórios de pequeno porte, conforme disposto na Tabela 11.

Os impactos da redução das obrigações acessórias e do tempo gasto com elas são baixos para todos. Nesse ponto o efeito é mais percebido pelos escritórios de pequeno porte. Se observou que 33% dos escritórios concordam com a redução das obrigações e do tempo gasto. Já nos escritórios de médio e de grande porte esse impacto não foi tão observado, cerca de 28% para os escritórios de médio porte e de 14% para os de grande porte.

Considerando tanto a redução da quantidade de papel quanto a redução do espaço utilizado para armazenagem, os escritórios de pequeno porte afirmam não concordar com a redução, todos eles discordam ou são indiferentes a essa redução. Considerando o fato de que os pequenos escritórios possuem menos clientes é razoável supor que esse efeito seja menos perceptível devido ao menor fluxo de papéis. Os escritórios de médio e de grande porte já possuem números mais positivos. Se observou que 42% dos escritórios de grande porte concordam com a redução da quantidade de papel. Além disso, temos que 57% dos escritórios de grande porte concordam com a redução do espaço utilizado para armazenagem e 28% dos escritórios de médio porte concordam com essa redução. Aparentemente, quanto maior o tamanho do escritório mais é perceptível a redução de papel.

A redução de custos não teve um impacto grande nos escritórios, somente os escritórios de médio porte concordam que houve uma redução dos custos, com 28,57% dos escritórios afirmando concordar. Já os escritórios de pequeno porte e de grande porte discordam em sua maioria dessa redução.

A avaliação considerando a padronização das informações é positiva independentemente do porte. Mais de 50% dos escritórios de médio e grande porte consideraram que a implementação do SPED favoreceu a uma padronização das informações fornecidas aos fiscos federais, estaduais e municipais e 33% dos escritórios de pequeno porte também concordaram com isso.

4.4 Impactos do SPED em relação aos clientes dos escritórios de contabilidade

Com a implementação do SPED era esperado que os serviços prestados pelos escritórios de contabilidade fossem melhorados e gerassem maior satisfação a seus clientes, mas as informações obtidas não mostraram esse efeito.

Considerando que os impactos gerados pelo SPED não alcançaram aquilo que se esperava e que os escritórios não conseguiram reduzir consideravelmente suas obrigações com o fisco e o tempo despendido para fornecer tudo aquilo que é exigido, é esperado que não se

tenha obtido mudanças favoráveis consideráveis que forneçam condições para um serviço de maior qualidade que provoquem maior satisfação nos clientes.

A Tabela 12 apresenta a percepção dos escritórios respondentes sobre uma possível melhora do nível de satisfação de seus clientes considerando os impactos decorrentes da implementação do SPED.

Tabela 12: Nível de satisfação dos clientes dos escritórios

Maior nível de satisfação dos clientes	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	2	11,76%
Concordam parcialmente	2	11,76%
Indiferente	6	35,29%
Discordam parcialmente	5	29,41%
Discordam totalmente	2	11,76%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Foi observado que somente 23,53% dos escritórios afirmam perceber maior nível de satisfação dos clientes com seus serviços, representando uma pequena parcela dos escritórios respondentes. Cerca de 41% dos escritórios afirmam não perceber nenhuma melhora no nível de satisfação dos clientes, mostrando que na visão dos escritórios o SPED não conseguiu fornecer melhores condições para otimizar os serviços prestados.

A Tabela 13 mostra a percepção dos escritórios de contabilidade acerca do impacto que o SPED teve na procura por serviços contábeis gerenciais.

Tabela 13: Procura por serviços contábeis gerenciais

Maior procura por serviços contábeis gerenciais	Opinião sobre o impacto	Opinião sobre o impacto (%)
Concordam totalmente	1	5,88%
Concordam parcialmente	1	5,88%
Indiferente	4	23,53%
Discordam parcialmente	6	35,29%
Discordam totalmente	5	29,41%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados levantados

Além de não provocar condições para a otimização dos serviços prestados pelos escritórios, o SPED também não provocou mudanças na procura por serviços contábeis gerenciais por parte dos clientes dos escritórios, como é apresentado na Tabela 13. Mais da

metade dos escritórios discordam que houve alguma mudança na procura por esses serviços e somente 11,76% dos escritórios concordam que a procura aumentou.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa buscou verificar se com a implementação do SPED houve impactos capazes de melhorar as condições de trabalho dos contadores e de fornecer mais tempo para melhorar os serviços prestados pelos escritórios de contabilidade de forma a se oferecer uma Contabilidade mais voltada para tomada de decisões. Para atingir tal objetivo foram aplicados questionários em 17 escritórios do Guará-DF.

O SPED como instrumento que busca uniformizar e diminuir as obrigações acessórias, que busca melhorar o processamento das informações requeridas pelos fiscos e melhorar todo o sistema de prestação dessas informações é de essencial importância para melhorar o processo de geração de informações para tomada de decisões dos usuários da Contabilidade.

O objetivo principal da pesquisa foi atingido e os resultados obtidos na pesquisa apresentam o fato de que não houve uma redução do número de obrigações acessórias e nem do tempo gasto com essas obrigações a partir da implementação do SPED. Para 64,71% dos escritórios o tempo gasto com as obrigações acessórias não diminuiu e para 58,82% dos escritórios essa redução do número de obrigações não ocorreu.

Constatou-se que na maior parte dos casos não foi necessário a contratação de novos funcionários para ajudar no processo de implementação do SPED, somente 17,65% dos escritórios acharam necessário. Alguns dos escritórios afirmam que possuem funcionários que precisaram de cursos para ajudar na implementação do SPED, cerca de 47% dos escritórios afirmam que houve essa necessidade.

Além disso, um outro impacto de grande importância que não foi atingido foi o de reduzir os custos dos escritórios com as obrigações acessórias. Para 52,94% dos escritórios esses custos não foram reduzidos, sendo possível até mesmo terem aumentado durante a implementação do SPED em alguns escritórios devido aos seus custos de implementação e custos de capacitação de pessoal.

Foi observado que os serviços de escrita contábil, escrita fiscal, declaração de imposto de renda de pessoa jurídica e declaração de imposto de renda de pessoa física são ofertados e requisitados em 100% dos escritórios. Além disso, 82,35% dos escritórios ofertam o serviço de consultoria e 64,71% dos escritórios são requisitados para prestar serviço e 82,35% oferecem o serviço de consultoria e 70,59% são requisitados para prestar esse serviço.

Os pontos positivos da implementação do SPED na percepção dos escritórios ficam sendo a redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos e padronização das informações. Com a implementação de um sistema digital que retira a exigência de alguns

documentos em papel, o espaço requerido para esses documentos acaba diminuindo. Para 35,29% dos escritórios essa redução de espaço realmente ocorreu. Em relação a padronização, 52,94% concordam que realmente ocorreu uma padronização que simplifica o trabalho dos escritórios.

Constatou-se que após a implementação do SPED não houve maior nível de satisfação dos clientes em relação aos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade, somente 23,53% dos escritórios afirmam que seus clientes ficaram mais satisfeitos. Além disso, somente 11,76% dos escritórios afirmam que houve uma maior procura por serviços contábeis gerenciais. Esses dados podem indicar que apesar de o SPED buscar reduzir o tempo gasto com as obrigações acessórias para melhorar a prestação dos serviços contábeis, o que os escritórios têm percebido é que esse efeito não ocorreu e que os serviços prestados nem sempre refletem exatamente aquilo que é esperado por seus clientes.

Para pesquisas futuras recomenda-se que tente se verificar também a percepção dos clientes dos escritórios sobre as mudanças ocorridas nos serviços prestados pelos escritórios após a implementação do SPED, dessa forma é possível se verificar se houve alguma melhora por outro ponto de vista e se para os clientes os serviços estão sendo prestados de forma eficiente.

Este estudo teve como limitação a quantidade de empresas que compuseram a amostra. Recomenda-se que se tente aplicar novos questionários em uma amostra maior para se obter um grupo maior de pesquisa que consiga fornecer maior sustentação as conclusões obtidas e que demonstrem a percepção de um maior número de escritórios com maior precisão.

Referências Bibliográficas

- ATKINSON, A; KAPLAN, R. S.; BANKER, R. J. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antônio. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. 7. Ed. São Paulo: IOB, 2015.
- BRASIL, Receita Federal do Brasil. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil Digital (ECD)**. 2016. Disponível em: <sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orientação_da_ECD_2016_Maio.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.
- BRASIL, Receita Federal do Brasil. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil fiscal (ECF)**. 2016. Disponível em: <sped.rfb.gov.br/estatico/BB/6B370A487ACF6E732A9A4795388AD6271ECBC1/Manual_d e_Orientação_da_ECF_Junho_2016.pdf> Acesso em: 21 set. 2016.
- BRITO, D. **SPED Fiscal: SPED Fiscal agora é lei**. 2011.
- DINIS, E. H. O governo eletrônico no Brasil: Perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**. V.43, Fev. 2009.
- DUARTE, R. D. **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**. 3. ed. Belo Horizonte: Ideas At Work, 2009.
- EISENHARDT, K. M. Agency Theory: An Assessment and Review. **The Academy of Management Review**.
- FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **Revista de Administração Mackenzie**. V.8, n. 2, p. 126-161, 2007.
- 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 aos Impactos de sua Adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. V.5, n.2, p. 44-67, 2011.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo; Atlas, 2014.

- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**, V.3, n.4, p. 305-360, 1976.
- KHALIFA, M.; LIU, V. The State of Research on information system satisfaction. **JITTA: Journal of Information Technology Theory and Application**, V.5, n. 4, p. 37-52, 2004.
- LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. **Revista de Gestão e Tecnologia**, SC. V.2, n.2, p. 17-25, 2012.
- MAHLE, Marciane Maria; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistema Público de Escrituração Digital – Sped: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. V.8, n.23, p. 73-92, 2009.
- MITNICK, Barry M. Fiduciary rationality and public policy: The theory of agency and some consequences, Paper presented at the 1973 annual meeting of the American political science association, disponível http://paper.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1020859, consultado a 14 de setembro de 2016.
- OLIVEIRA, A. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA, Luís et al. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2014.
- SILVA, Jéssica Rayse de Melo Silva; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes. Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. V.17, Set/Dez. 2012.
- WALTER, J. P.; RIBEIRO, O. D. J. Sistema Público de Escrituração Digital e Nota Fiscal Eletrônica: O Brasil evoluindo com o contribuinte. **Revista Eletrônica de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Maria**, n. 2. Disponível em <
- WOODRUFF, R. B.; GARDIAL, S. F. **Know your customer: new approaches to understanding customer value and satisfaction**. Oxford: Blackwell Business, 1996.

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO

Este questionário é parte de uma pesquisa para o meu trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília acerca da percepção dos escritórios de Contabilidade do Guará em relação aos impactos da implementação do SPED, e suas respostas são de extrema importância para a fase exploratória desse estudo. Por favor, responda as questões abaixo, suas respostas não serão identificadas na pesquisa. Desde já, agradeço-lhe por sua colaboração.

1) Qual é o tipo de sociedade?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Sociedade empresária limitada | <input type="checkbox"/> Sociedade profissional |
| <input type="checkbox"/> Sociedade simples limitada | <input type="checkbox"/> Eireli |
| <input type="checkbox"/> Sociedade mista | <input type="checkbox"/> Micro empresário individual |
| <input type="checkbox"/> Empresário individual | <input type="checkbox"/> Individual |

2) Há quanto tempo o escritório se encontra no mercado?

- Até um ano
- Entre dois e quatro anos
- Entre quatro e sete anos
- Entre sete e dez anos
- Mais de dez anos

3) Qual o faturamento médio mensal do escritório?

- Até R\$ 18.750,00
- De R\$ 18.750,01 a R\$ 70.000,00
- De R\$ 70.000,01 a R\$ 130.000,00
- De R\$ 130.000,01 a R\$ 250.000,00
- Mais de R\$ 250.000,00

4) Qual o regime de tributação adotado pelo escritório?

- Lucro real
- Lucro presumido
- Simples nacional

5) Qual o porte da empresa?

- Pequeno porte
- Médio porte
- Grande porte

6) Quantos funcionários atuam no escritório?

_____ funcionários

7) Quanto clientes o escritório possui?

_____ clientes

8) Quais são os serviços prestados pelo escritório?

- Escrita Fiscal
- Escrita Contábil
- Declaração IRPJ
- Declaração IRPF
- Planejamento Tributário
- Planejamento Orçamentário
- Análise Econômico-Financeira
- Assessoria
- Consultoria
- Auditoria
- Perícia

9) Quais são os serviços mais requisitados pelos clientes do escritório?

- Escrita Fiscal
- Escrita Contábil
- Declaração IRPJ
- Declaração IRPF
- Planejamento Tributário
- Planejamento Orçamentário
- Análise Econômico-Financeira
- Assessoria
- Consultoria
- Auditoria
- Perícia

10) O escritório utiliza o plano de contas fornecido pelo SPED para a contabilidade dos clientes?

- Sim.
- Não

11) Foi necessário a contratação de novos funcionários?

- Sim.
- Não

12) Foi necessário a realização de cursos para maior entendimento de como operacionalizar o SPED?

Sim. Não

13) Houve uma redução das obrigações acessórias.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

14) Houve uma redução da quantidade de papel utilizado.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

15) Houve uma redução do espaço utilizado para armazenamento de documentos.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

16) Houve uma redução de erros operacionais.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

17) Houve uma redução dos custos do escritório.

- Concordo plenamente

- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

18) Houve uma padronização das informações contábeis e fiscais.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

19) Houve uma redução do tempo gasto com trâmites fiscais.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

20) Após a implementação do SPED se verificou maior nível de satisfação dos clientes.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

21) Após a implementação do SPED se verificou uma procura de um maior número de clientes por serviços contábeis.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

22) Após a implementação do SPED se verificou uma procura maior por serviços contábeis gerenciais.

- Concordo plenamente
- Concordo parcialmente
- Indiferente
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente

Caso queira receber os dados desta pesquisa deixar o e-mail abaixo para o envio dos resultados: _____.