

**OPORTUNIDADES E DESAFIOS DO SPED NA PERSPECTIVA DOS PROFISSIONAIS  
CONTÁBEIS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA TEORIA CONTINGENCIAL**

**SPED'S OPPORTUNITIES AND CHALLENGES FROM THE PERSPECTIVE OF  
ACCOUNTING PROFESSIONALS: AN ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE OF  
CONTINGENTIAL THEORY**

**LUCIANO GOMES DOS REIS**

Universidade Estadual de Londrina (UEL)  
E-mail: professorlucianoreis@gmail.com

**VITÓRIA MARIA REIS NOVAES**

Universidade Estadual de Londrina (UEL)  
E-mail: vitorianovaes02@gmail.com

**LETÍCIA OLIVEIRA FERREIRA**

Universidade Estadual de Londrina (UEL)  
E-mail: leoliveiraaf@gmail.com

**PÂMELA LUCIANA DE MORAES**

Universidade Estadual de Londrina(UEL)  
E-mail: pamelademoraes.pm@gmail.com

**RESUMO**

O presente artigo analisou, sob a ótica da Teoria Contingencial, a perspectiva dos profissionais contábeis quanto às oportunidades e desafios ocasionados após a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Tem como justificativa a importância de relatar as impressões dos profissionais da região norte do Paraná em relação ao SPED, bem como, verificar a influência dos fatores contingenciais no processo de implementação, pontuando-se os principais benefícios e dificuldades ocasionados com a implantação do Sistema. Para cumprimento dos objetivos, utilizou-se a metodologia descritiva, quantitativa e *survey*. Os dados foram coletados por meio de questionários, sendo que 92 retornos foram considerados válidos e analisados mediante estatística descritiva. Com base na análise dos dados coletados, verificou-se que os fatores contingenciais tecnologia e ambiente impactam a rotina de trabalho dos profissionais, enquanto sua estrutura se modifica de acordo ao ambiente a qual é inserida. Quanto às oportunidades, observou-se que ainda há receio por parte dos profissionais em relação a otimização de trabalho, agilidade no processamento, diminuição na sonegação de impostos, redução das etapas de trabalho e de custos. No que se refere aos desafios, constatou-se que ocorreram dificuldades na adaptação. Entretanto, foram fornecidos cursos e treinamentos pelas organizações com a finalidade de aumentar a familiarização dos operadores com o Sistema. Além disso, verificou-se que o Sistema exige mais qualificação do profissional comparado ao trabalho manual por seus erros serem passíveis de penalidades, todavia, atualmente, os respondentes se consideram aptos para manusear o SPED com destreza. Como resultados complementares verificou-se que o Sistema é considerado permanente, suas atualizações dificultam a sua utilização e ainda, que os procedimentos deveriam ser implementados para todas as empresas.

**Palavras-chave:** SPED; Teoria Contingencial; Profissionais Contábeis.

**ABSTRACT**

This article analyzed, from the perspective of Contingency Theory, the perspective of accounting professionals regarding the opportunities and challenges caused after the implementation of the Public Digital Bookkeeping System (SPED). Its justification is the importance of reporting the impressions of professionals in the northern region of Paraná state in relation to SPED, as well as verifying the influence of contingent factors in the implementation process, highlighting the main benefits and difficulties caused by the implementation of the System. To fulfill the objectives was used descriptive, quantitative and survey methodology. The data were collected through questionnaires, in that 92 of them were considered valid and analyzed using descriptive statistics. Based on the analysis of the collected data, it was found that the contingent factors technology and environment impact the professionals' work routine, while its structure changes according to the environment in which it is inserted. As for the opportunities, it was observed that there is still fear on the part of professionals in relation to work optimization, agility in processing, reduction in tax evasion, reduction of the work stages and costs. With regard to the challenges, it was found that there were difficulties in adapting. However, courses and training were provided by the organizations in order to increase the familiarization of operators with the System. In addition, it was found that the System requires more professional qualification compared to manual work because their mistakes are subject to penalties, however, currently, respondents consider themselves able to handle the SPED with dexterity. As complementary results, it was verified that the System is considered permanent, its updates make its use difficult and that the procedures should be implemented for all companies.

**Keywords:** SPED; Contingency Theory; Accounting Professionals.

## 1 INTRODUÇÃO

A tecnologia tem sido inserida na sociedade e vêm facilitando desde tarefas mais complexas até atividades cotidianas, como por exemplo, o pagamento de um boleto bancário por intermédio de um aplicativo de celular. Como cita Tenório (2007), o avanço da tecnologia atrelado à globalização econômica, acarreta em maior rapidez e complexidade dos negócios empresariais, proporcionando maior grau de importância das informações em que esses negócios se baseiam, gerando por fim, um comprometimento para com serviços de qualidade e melhores preços.

Neste contexto de inovação tecnológica, Luciano, Silva e Perez (2019) explicam que, mediante a aplicação das inovações tecnológicas, os órgãos de controle do governo conquistaram aumento considerável no monitoramento sobre as empresas do setor privado. Em consequente, gradualmente foram introduzidos procedimentos que permitiram melhorar o domínio sobre estas entidades, tornando-se propícia uma competente apuração fiscal e com informações mais qualificadas.

A contabilidade, sendo um ramo que está em constante mudança devido às suas ligações com as alterações de ordem fiscal e tributária, não poderia ficar excluída desta evolução, adaptando-se e utilizando-a para seu próprio benefício e desenvolvimento. Segundo Gomes, Silva e Lima Filho (2014), a contabilidade é a principal provedora de informações para as entidades. Desta forma, é responsabilidade dos profissionais contábeis utilizar-se e beneficiar-se da tecnologia da informação (TI) em conformidade com as intenções e necessidades das organizações.

Deste modo, para atender às obrigações impostas pela legislação fiscal e tributária, é primordial a adaptação contínua dos profissionais da área contábil. Logo, o investimento em tecnologia torna-se necessário, considerando-se que a utilização de seus sistemas auxilia na efetividade do processo, bem como, contribuem para aprimoramento das informações geradas pelas entidades (PAULA *et al.*, 2015).

Em consequência da evolução tecnológica, fez-se essencial a expansão do monitoramento dentro das organizações, com o intuito de atingir maior confiabilidade diante dos dados fornecidos. Desta forma, para implementar este controle ampliado, instituiu-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que além de assessorar na fiscalização, contribui para a prevenção da ocorrência de erros e crimes tributários (MARTINS *et al.*, 2018).

Implementado em janeiro de 2007, o Decreto nº 6.022 teve o intuito de deliberar acerca do funcionamento geral do SPED, atendendo simultaneamente às três esferas do governo brasileiro – federal, estadual e municipal. De acordo com o Art. 2º, da citada norma, o SPED efetua a agregação

do conjunto de documentos fiscais e contábeis que constituem a escrituração das entidades empresariais – incluindo as imunes ou isentas – por meio de dados informatizados.

Assim, entende-se que o SPED é um sistema de informação que foi inserido no mundo digital, com a finalidade de compilar informações eletronicamente e, como resultado, substituir relatórios impressos por arquivos salvos em certificados digitais, além de mantê-los disponíveis para os órgãos de fiscalização e controle. Os principais elementos do SPED com impacto na área contábil, são a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) (BRITZ; SANTANA; LUNKES, 2010).

Realçando a importância da inter-relação entre tecnologia e contabilidade, e com o intuito de observar e analisar essas progressivas e contínuas mudanças da contabilidade em conjunto à tecnologia da informação, ou inteligência artificial. Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2019, instituiu a Comissão Permanente de Ciência e Tecnologia, com o objetivo de regulamentar a utilização de tecnologias, além de conjecturar possíveis vertentes do ramo Contábil influenciadas por tais avanços (CFC, 2019).

Considerando este panorama de inovação tecnológica e constante mudança na área contábil, emergiu a seguinte questão de pesquisa: **quais oportunidades e desafios o processo de implantação do SPED proporcionou aos profissionais da área contábil em uma análise sob a perspectiva da Teoria Contingencial?**

A partir desta problemática de pesquisa, tem-se como objetivo realizar uma análise da percepção dos profissionais contábeis da região Norte do Paraná quanto à utilização do SPED. Tem-se por justificativa a necessidade de apontar as impressões dos profissionais da área em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital, além de constatar se fatores contingenciais influenciam na sua implantação, bem como, expressar a importância da capacitação do contador para utilização do Sistema, pontuando os principais benefícios e dificuldades enfrentadas pelos usuários.

O artigo apresenta conceitos introdutórios, nos quais estão expostos o objetivo e a problemática de pesquisa. Na segunda parte, apresentam-se as características teóricas do artigo. Quanto à metodologia, são classificados os procedimentos utilizados na pesquisa. Em seguida, evidenciam-se os resultados obtidos com a análise da pesquisa e, por fim, as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A escrituração contábil passou por diversas alterações para atender a sociedade atual, sendo esta evolução resultado da inserção da tecnologia nas organizações, com o objetivo de cumprir as

obrigações impostas pelo governo e, simultaneamente, adaptar-se às mudanças na legislação (CARVALHO *et al.*, 2016).

Como pontua Langoni (2013), a evolução da escrituração contábil se deu pelo desenvolvimento iniciado através de métodos primitivos e não elaborados, por meio da escrituração manuscrita, seguida da mecanizada, realizada por meio de máquinas de escrever, e ainda, máquinas próprias para contabilidade impressas em fichas de cartolina. Ainda segundo a autora, com a inclusão de computadores a escrituração passou a ser informatizada, reduzindo o tempo no processo e proporcionando uma informação confiável no momento oportuno para tomada de decisões estratégicas.

Desta forma, a escrituração que historicamente se iniciou manual, passou pelo mecânico e posteriormente pelo eletrônico, apresentando-se, na atualidade, em seu estágio digital, que será abordado na seção seguinte.

## **2.1 Sistema público de escrituração digital (SPED)**

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) integrou, historicamente, o Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal, que se instituiu com o objetivo de evoluir os sistemas de conexão entre os órgãos fiscalizadores e os contribuintes (Receita Federal, 2019). De acordo com Jordão *et al.* (2015), além de objetivar a diminuição da sonegação e realizar a integração dos órgãos fiscalizadores, o SPED resultou em uma realização das obrigações acessórias mais avançadas, de maneira que a escrituração entregue em papel passou a ser por meio de arquivos eletrônicos assinados por certificados digitais.

O SPED é um sistema de ampla abrangência composto por 13 módulos que comportam informações escriturais e fiscais de interesse do governo. Com base na Receita Federal, dentre os principais módulos, encontram-se a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), apresentando como alguns dos seus intuitos reduzir a sonegação, otimizar a confiabilidade e aumentar o controle da emissão de notas fiscais. A partir da NF-e, foram desenvolvidos outros módulos do SPED com o mesmo propósito de substituir documentos físicos, dentre eles, a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e).

Segundo a Receita Federal (2019), a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), sendo assim, tem como finalidade a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Outro módulo de relevância no SPED é a

Escrituração Contábil Digital (ECD), que tem como intuito substituir arquivos impressos por digitais, como por exemplo, o livro diário e o livro razão.

O E-Social é o módulo mais recente do SPED, ainda em fase de adaptação, visando substituir a entrega de documentos referentes aos trabalhadores para cada órgão do governo, como por exemplo, a folha de pagamento e aviso prévio. Tem como objetivo final unificar todas as informações referentes aos funcionários em um único arquivo. Além dos módulos citados, a Receita Federal apresenta outros módulos; EFD Contribuições, EFD ICMS IPI, EFD-Reinf, eFinanceira e Central de Balanços (RECEITA FEDERAL, 2019).

Em 20 de setembro de 2019, foi publicada a Lei nº 13.874, que converteu a Medida Provisória 881/2019 em Lei. Ambas tratam da instituição da Declaração de Direitos da Liberdade Econômica, e no caput de seu artigo 16, trata da substituição do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, popularmente conhecido como eSocial, que compunha o SPED, e vinha sendo instaurado e sofrendo modificações desde 2014. O eSocial foi substituído por sistema simplificado de escrituração de obrigações previdenciárias, trabalhistas e fiscais. Ainda no artigo 16, em seu Parágrafo Único, foi substituído o Livro de Controle de Produção e Estoque da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o Bloco K, também componente do SPED que há pouco mais de um ano estava em processo de instituição.

Com base no exposto, observa-se que o processo de implementação de sistemas de natureza digital no Brasil, vem sofrendo constantes alterações que impactam na rotina cotidiana dos profissionais contábeis. Estas alterações, inclusive, podem se constituir em fatores contingenciais, cujos aspectos teóricos serão apresentados na seção seguinte.

## **2.2 Teoria contingencial**

Segundo Ribeiro (2010), a Teoria Contingencial é considerada subjetiva, pois não existe um modelo de ação previamente definido sobre como se deve agir perante as adversidades causadas pela interferência dos ambientes externo e interno na entidade organizacional. A teoria contingencial exprime a capacidade de agir e interagir com as mais diversas situações de mudanças ambientais que possam ocorrer, agregando assim, capacidade de adaptação e de aprendizagem frequentes.

Quanto à estrutura de análise dos fatores contingenciais, destacam-se três principais vertentes de relevância para o presente estudo: fatores ambientais, tecnológicos e estruturais. Para Beuren e Fiorentin (2014), o ambiente é um agente de contingência extrínseco à entidade. A partir do momento em que o ambiente interno das organizações se transforma derivados de forças

externas, as empresas necessitam reavaliar seus processos para amenizar os efeitos das incertezas causadas pelas forças advindas do ambiente externo.

Do mesmo modo que o ambiente, a tecnologia é considerada como um fator contingencial dentro das organizações. Chiavenato (2004) afirma que a tecnologia é necessária para o desempenho de atividades, também sendo perceptível que a tecnologia está atrelada ao dia a dia das organizações para o alcance de suas metas, podendo ser utilizada de forma básica ou complexa. Além disso, o autor discorre que essa tecnologia impacta diretamente a estrutura e o desempenho das empresas.

No tocante ao fator estrutura, de acordo com Donaldson (1998), a teoria contingencial não considera a existência de um modelo estrutural único e eficiente para todos os tipos de organizações. Segundo o autor, a estrutura é influenciada por outras variáveis contingenciais, portanto, as organizações devem adaptar sua estrutura aos fatores contingenciais aos quais estão sujeitas.

Conforme Espejo e Frezatti (2008), a contabilidade trata de assuntos relativos aos fins da instituição, estando assim exposta às mudanças ambientais que se tornam contingências. Utilizada como ferramenta por gestores para tomada de decisão, a contabilidade está intimamente ligada aos fatores de contingência que modificam as organizações constantemente. Assim, é preciso estar atento às modificações a fim de garantir que os dados produzidos pelos profissionais da área estejam condizentes com a realidade e momento vividos no mercado. Como um instrumento da contabilidade imposto pelo governo – deste modo sendo um fator externo –, o SPED pode ser considerado como um fator contingencial ambiental e tecnológico.

### **2.3 Estudos anteriores**

Existem estudos que analisaram a percepção dos contadores sobre a utilização do Sistema Público de Escrituração Digital. Cordeiro e Klann (2014) apontaram em seu estudo a participação dos profissionais em palestras, treinamento e cursos de capacitação profissional, além da necessidade de uma efetiva integração das informações, tanto entre os *softwares* e sistemas, quanto entre as empresas de contabilidade e os clientes. Em contrapartida, observou-se que as mudanças acarretaram em menores efeitos nos procedimentos de auditoria e nos investimentos das empresas na área de Tecnologia da Informação (TI), como a contratação de funcionários especializados ou de terceirização de serviços de TI. O estudo foi composto por questionário respondido por 163 empresas de serviços contábeis de Santa Catarina, tendo como resultado final que o hábito mais praticado foi à regularidade na geração de *backups*.

Enquanto Silva Filho *et al.* (2015) voltaram sua pesquisa para analisar as vantagens e dificuldades na perspectiva dos contadores de João Pessoa-PB sobre a utilização do SPED, para isto, foram analisados 273 questionários. A partir disto, encontraram como maior dificuldade a qualificação do profissional para manusear o Sistema. Em contrapartida, como benefício pela adesão ao sistema, verificou-se a necessidade de profissionais, o que resulta em novas vagas de emprego e, ainda propiciou melhoria nas informações transmitidas.

Origuela (2017) investigou em sua pesquisa a influência do SPED na atividade do profissional contábil, objetivando-se evidenciar as vantagens e dificuldades com a adesão ao Sistema. Os dados foram coletados por meio de questionários e após o tratamento constatou-se que a implantação do sistema foi favorável para o Fisco com a redução de fraudes, bem como para as organizações, pois padronizou e proporcionou maior confiabilidade e clareza das informações. No que tange aos desafios, houve dificuldades na implantação do sistema que acarretaram em aumento na carga de trabalho e exigiu a busca por treinamentos de capacitação.

Por sua vez, Jordão *et al.* (2018) realizaram estudo sobre a temática em Belo Horizonte-MG, aplicaram 98 questionários e empregaram a Análise de Conteúdo para tratar os dados. Os principais resultados atingidos pela pesquisa foram que o SPED é apontado como referência na era tecnológica, bem como sua adesão inovou o sistema de fiscalização e atualizou as escriturações contábeis e fiscais, além de ampliar ao Governo o alcance de informações exigidas para fiscalização. Também, ocasionou mudanças na cultura organizacional e exigiu preparação sobre novas técnicas e tecnologia, progrediu no cumprimento das obrigações acessórias e reduziu a sonegação fiscal, e por consequência disto ocasionou o crescimento na arrecadação do Governo.

Deste modo, este trabalho diferencia-se das pesquisas apresentadas anteriormente pois observará a relação entre os fatores contingenciais: ambiente, estrutura e tecnologia no tocante ao SPED, além de descrever as dificuldades enfrentadas pelos profissionais em sua utilização, e verificar junto aos profissionais participantes do estudo quais os objetivos da Receita Federal com a implantação do SPED teriam sido atingidos.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este artigo consiste em uma pesquisa descritiva, na qual analisa-se como ocorreu e de que modo a implantação do SPED influenciou nas empresas da região norte do Paraná, de acordo com a ótica dos profissionais que tenham contato com o Sistema em suas respectivas ocupações. Como define Gonçalves (2014), a pesquisa descritiva tem como objetivo o registro e a descrição precisa dos fatos ocorridos sem que haja interferência nos mesmos.

Tendo em vista o tema principal do artigo, a tipologia da pesquisa caracteriza-se como quantitativa, pois busca evidenciar os efeitos da utilização do SPED por meio de análises estatísticas. Segundo Beuren (2014), o método quantitativo é geralmente utilizado em pesquisas descritivas, onde também utilizam-se técnicas de coletas e tratamento de dados estatísticos diversos. Este tratamento se deu mediante estatística descritiva, técnica na qual ocorre a síntese dos dados de maneira que o leitor perceba nitidamente as peculiaridades do grupo analisado (PEREIRA, 2014).

Para a coleta dos dados, foram aplicados questionários formulados pelos autores com alunos de pós-graduação de uma Universidade pública, bem como em escritórios situados na região norte do Paraná, utilizando-se a pesquisa do tipo levantamento, que conforme Gil (2017) caracteriza-se por ser um questionamento de forma direta aplicado a determinado grupo sobre um problema de pesquisa, e a partir dos resultados coletados, realiza-se análise quantitativa.

Deste modo, foram aplicados questionários contendo 24 questões em formato assertivo, distribuído a estudantes da pós-graduação de uma Universidade pública situada na região norte do estado do Paraná, com a respectiva autorização dos professores, além da aplicação do mesmo questionário em escritórios na região norte do Paraná. Foi utilizada escala *Likert* de 5 pontos, categorizados de “Concordo Totalmente” até “Discordo Totalmente”.

A amostra foi determinada por meio de amostragem não probabilística do tipo intencional, na qual o pesquisador baseado em seu conhecimento e estudo prévio, seleciona uma amostra que seja representativa da população (BEUREN 2014). A escolha desta amostra foi realizada não objetivando a generalização do resultado, pois têm-se o intuito de conhecer apenas a opinião dos profissionais da região de Londrina, sendo formada por 92 respondentes.

As questões foram formuladas com base nos possíveis obstáculos e facilidades promovidos pelo SPED. Sendo assim, o questionário foi dividido em cinco partes: as questões de 1 a 5 retratam o perfil do respondente, por exemplo, sua idade, sexo e tempo de atuação na área. Por sua vez, a questão 6 é de caráter eliminatório, no qual os profissionais que não utilizam o Sistema foram excluídos da pesquisa. As questões de números 8, 9, 10, 15 e 17, visam à identificação das oportunidades que surgiram em relação ao SPED, tais como a redução dos custos, a otimização do trabalho e a confiabilidade das informações.

No que tange aos desafios, para detectá-los na operacionalização do SPED, foram elaboradas as questões 11, 13, 14, 18, 19, 20 e 22, abordam assuntos como aumento nas chances de penalização por inconsistências das informações transmitidas, aptidão no manuseio do SPED pelos profissionais e qualificação fornecida pela empresa para utilização do Sistema. E por fim, foram formuladas as questões 7, 12, 16 e 24 que tiveram por objetivo a identificação de fatores de natureza contingencial, existentes na rotina dos respondentes. Com isso, houve o intuito de se obter



impressões de profissionais ativos e apurar, se de fato, os fatores contingenciais como ambiente, tecnologias e estrutura, influenciam de maneira externa nas atividades da empresa, e a possível relação do SPED com esses fatores.

Posteriormente à aplicação dos questionários, a coleta de dados tem como objetivo tabular as informações coletadas, interpretando-as e analisando-as, propensas a elucidar e responder o objetivo proposto neste trabalho. Os dados dessa pesquisa foram analisados em tabelas do software Microsoft Excel, averiguando percentuais e médias das respostas. Sucessivamente, realizou-se associação entre as características das respostas, levando em consideração principalmente as vantagens e desvantagens do SPED.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados da pesquisa obtidos por meio da aplicação de questionários, cuja amostra inicial foi composta por 97 respondentes; destes, foram excluídos 5 questionários, desconsiderando os profissionais que não utilizavam nenhum módulo do SPED. Desta forma, 92 questionários foram considerados válidos e aptos à análise.

Com objetivo de caracterizar o perfil do respondente, em relação ao gênero, verifica-se a predominância do gênero feminino, representado por 56,52% do total de respondentes, enquanto 43,48% são do gênero masculino. Em relação ao setor de atuação, apenas um profissional do total de 92 atua no setor público. Assim, a partir do resultado obtido, conclui-se que as mulheres estão ganhando espaço no mercado de trabalho, na área contábil, na região de Londrina-PR.

Observa-se na Tabela 1, a idade apontada pelos participantes da amostra, sendo que o mais jovem possuía na data da aplicação 19 anos, e o mais velho, 64 anos. A partir dos dados apresentados, constatou-se a predominância de usuários na faixa etária entre 19 a 37 anos (68,48%), pertencendo às chamadas geração Y e geração Z.

**Tabela 1** – Idade dos respondentes que utilizavam o SPED

Idade	Percentual (%)
De 19 a 28	36,96%
De 29 a 37	31,52%
De 38 a 46	18,48%
De 47 a 55	1,09%
De 56 a 64	10,87%
Sem resposta	1,09%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 2 evidencia o tempo de atuação dos respondentes na área, que, para melhor compreensão dos leitores foi distribuído em 8 faixas: intervalos entre menos 1 ano, até 30 anos ou mais. O menor tempo de atuação no ramo contábil foi de 6 meses e o maior, de 40 anos. Verificou-se ainda, que predominaram atuantes (25% das respostas para cada intervalo) tanto no período entre 1 até 5 anos, quanto de 5 até 10 anos de experiência.

**Tabela 2** – Tempo de experiência na área dos respondentes

Anos na Área	Percentual (%)
Menos de 1 ano	1,09%
De 1 até 5 anos	25,00%
De 5 até 10 anos	25,00%
De 10 até 15 anos	14,13%
De 15 até 20 anos	13,04%
De 20 até 25 anos	6,52%
De 25 até 30 anos	6,52%
30 anos ou mais	4,35%
Sem resposta	4,35%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nas questões referentes à idade e ao tempo de atuação (Tabelas 1 e 2) foram encontrados dados nos quais os respondentes não quiseram e/ou não souberam responder. Como o objetivo de pesquisa não é expor o respondente, mas sim, identificar as vantagens e desvantagens na implantação do Sistema a partir de sua perspectiva, tais questionários foram considerados na amostra da pesquisa.

A seguir, a Tabela 3 apresenta a área em que atuam os participantes da pesquisa, divergindo entre departamento Fiscal/Tributário, Contábil e Pessoal, sendo possível ao respondente apontar mais de uma área ou, ainda, identificar que atua em área não especificada.

**Tabela 3** – Área de atuação dos respondentes

Área de Atuação	Percentual (%)
Fiscal/Tributário	35,87%
Contábil	21,74%
Pessoal	1,09%
Outros	1,09%
Fiscal/Tributário e Contábil	22,83%
Fiscal/Tributário e Pessoal	4,35%
Contábil e Pessoal	2,17%
Contábil e Outros	1,09%
Fiscal/Tributário, Contábil e Pessoal	8,70%
Todos	1,09%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Quanto à área de atuação, houve intensa mescla entre àqueles que utilizam uma dentre as áreas citadas – Fiscal/Tributária, Contábil e Pessoal – sendo assim, há àqueles que eram atuantes em 2, 3 ou até 4 áreas ao mesmo tempo. Do total de respondentes, 40,22% atuam em mais de uma área e 59,78% em apenas uma; 35,87% afirmaram que atuam apenas no Departamento Fiscal/Tributário e 22,83% atuam simultaneamente na área Contábil e Fiscal/Tributária. Apenas 1,09% dos participantes afirmou possuir função exclusiva no Departamento Pessoal. Além das três opções pré-determinadas, houve a alternativa "Outros", na qual coube aos respondentes especificá-lo: foram citados departamento Financeiro, Gerência e uma outra área cujo participante optou por não determiná-la.

Por fim, para finalizar a identificação do perfil dos participantes da pesquisa, a Tabela 4 evidencia qual(is) módulo(s) do SPED cada profissional utiliza, apontando dentre ECD, EFD e NF-e.

**Tabela 4** – Módulos do SPED utilizados pelos respondentes

Módulos do SPED	Percentual (%)
ECD	10,87%
EFD	6,52%
NF-E	5,44%
Todas citadas acima	38,04%
ECD e EFD	16,30%
ECD e NF-E	1,09%
EFD e NF-E	21,74%
<b>Total</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como resultado dos módulos apontados, constatou-se que 77,17% dos respondentes utilizavam mais de 1 módulo; dentre eles 38,04% operam ECD, EFD e NF-e simultaneamente. Já de forma única, 22,83% dos participantes se dedicam a apenas um módulo. Entretanto, quando analisados profissionais que trabalham com 2 módulos, obteve-se o resultado de 39,13%. Sendo assim, é possível observar que de forma conjunta, o EFD é o mais utilizado com 38,04% do total; e individualmente, o ECD é o módulo mais utilizado por 10,87% dos respondentes.

Com isto, pôde-se constatar a diversificação da amostra abordada, que engloba tanto profissionais de ambos os sexos, desde jovens nos primeiros meses da carreira, até aqueles que atuam no ramo há anos; atuantes em departamentos diferentes do Contábil e do Fiscal/Tributário, além de profissionais que utilizam unicamente um módulo do Sistema ou múltiplos módulos simultaneamente. Tal variedade torna explícita a diversidade e amplitude dos usuários do SPED.

Os resultados quanto aos fatores contingenciais ambiente, tecnologia e estrutura em relação ao SPED serão expostos na Tabela 5. As questões apresentam respostas categorizadas entre “Concordo totalmente” até “Discordo totalmente”, a fim de apontar o quanto os respondentes concordam com as afirmações que fazem ligação entre a Teoria Contingencial aos fatores da implantação do Sistema.

**Tabela 5** – Influência dos fatores contingenciais na perspectiva dos respondentes

Questão	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Houve influência no ambiente de trabalho com a inserção da tecnologia	1,09%	4,35%	2,17%	18,48%	73,91%
A empresa possui uma estrutura flexível	3,26%	2,17%	8,70%	32,61%	53,26%
Houve aumento na complexidade do ambiente de trabalho	4,35%	1,09%	6,52%	21,74%	66,30%
O SPED provocou um ambiente mais dinâmico	6,52%	8,70%	25,00%	38,04%	21,74%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base nas informações apresentadas, pode-se constatar que os fatores contingenciais, conforme descrito na literatura por Chiavenato (2004) e Beuren e Fiorentin (2014), estão presentes no processo de implementação do SPED, pois para a maioria dos respondentes, conforme Tabela 5, os fatores tecnologia e ambiente estão influenciando diretamente a rotina contábil. Ainda, como citado por Donaldson (1998), observa-se que 53,26% dos profissionais concordam totalmente que a estrutura da organização é flexível, assim, considerando o SPED como outra variável contingencial a qual deve-se adaptar.

A Tabela 6 apresenta os resultados obtidos referentes às possíveis oportunidades e benefícios acarretados com a implantação do SPED. Semelhante aos estudos de Silva Filho *et al.* (2015) e Origuela (2017) verificou-se que 47,83% dos entrevistados afirmaram que o SPED proporcionou maior confiabilidade das informações. Quanto à otimização de trabalho, 48,91% dos respondentes “Concordam parcialmente” que a utilização do Sistema proporcionou agilidade no processamento e no acesso de dados; ao passo que 44,57% parcialmente concordam que o Sistema pode ter ocasionado uma possível diminuição na sonegação de impostos. Sendo assim, infere-se que os profissionais acreditam que o SPED proporcionou benefícios; contudo, o fato de a maioria das

respostas ter sido de concordância parcial, representa certa insegurança quanto à total vantagem do Sistema.

**Tabela 6** – Oportunidades com a implantação do SPED na perspectiva dos respondentes

Questão	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
O SPED proporcionou agilidade no processamento e no acesso de dados.	3,26%	3,26%	2,17%	48,91%	42,39%
O SPED otimizou a confiabilidade das informações.	2,17%	2,17%	6,52%	47,83%	41,30%
Ocorreu diminuição na sonegação de impostos após a implantação do SPED.	5,43%	8,70%	19,57%	44,57%	21,74%
O uso do SPED reduz as etapas do seu trabalho.	13,04%	14,13%	19,57%	35,87%	17,39%
O SPED proporcionou redução de custos	22,83%	16,30%	23,91%	32,61%	4,35%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Ainda, reforçando a possibilidade de que os profissionais não estão completamente convencidos dos benefícios proporcionados pelo SPED, questões como a redução das etapas de trabalho e a redução de custos apresentaram maioria de respostas que concordaram parcialmente com a afirmação (35,87% e 32,61% das respostas, respectivamente), havendo intensa divergência de opiniões em concordância, discordância e isenção de respostas. Portanto, ocorreu redução nas etapas de trabalho, visto que apesar da substituição do trabalho manual, houve um crescimento nas obrigações acessórias, o que difere parcialmente do estudo Origuela (2017) que constatou aumento na carga de trabalho.

Os principais resultados referentes aos desafios enfrentados pelos profissionais da área, evidenciados na Tabela 7, são diferentes dos encontrados na pesquisa de Silva Filho *et al.* (2015), cuja principal dificuldade apontada foi a qualificação do profissional em manusear o SPED, enquanto no presente estudo 40,22% se consideram aptos para execução do Sistema.

Com relação a capacitação do profissional, 69,57% dos inquiridos acreditam que o SPED requer mais qualificação quando comparado ao trabalho manual, assemelhando-se, desta forma, ao estudo de Origuela (2017), que também observou que o Sistema requer cursos e treinamentos, visando o aperfeiçoamento do profissional para realização das atividades e cumprimento das

exigências impostas pelo Fisco. Ainda, Cordeiro e Klann (2014) citaram a participação dos profissionais em meios de treinamento para manuseio do Sistema, e conforme a Tabela 7, a maior parte dos respondentes (55,43%) afirmaram ter recebido instrumentos de qualificação.

Com isso, 56,52% das respostas indicaram estarem adaptados ao SPED; 78,26% dos entrevistados declaram que o SPED exige uma maior atenção, visto que os erros são passíveis de penalidades. No que se refere às diversidades, 38,04% dos entrevistados concordam parcialmente que houve dificuldades na instauração do Sistema. Da mesma maneira, 35,87% inquiridos concordam parcialmente que alterações realizadas no Sistema ao longo de sua vigência atrapalham na sua utilização.

**Tabela 7 – Desafios com a implantação do SPED na perspectiva dos respondentes**

Questão	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Se considerar apto(a) para manusear o SPED	2,17%	3,26%	10,87%	43,48%	40,22%
A empresa em que trabalha está totalmente adequada ao SPED	2,17%	2,17%	3,26%	35,87%	56,52%
Foram fornecidos instrumentos de capacitação	5,43%	2,17%	9,78%	27,17%	55,43%
Ocorreram dificuldades na implantação do SPED	2,17%	6,52%	19,57%	38,04%	33,70%
O SPED exige maior capacitação comparado ao trabalho manual	0,00%	1,09%	7,61%	21,74%	69,57%
As modificações desde sua implantação, dificultando o manuseio do Sistema	5,43%	11,96%	18,48%	35,87%	28,26%
O SPED exige uma maior cautela do contador	0,00%	0,00%	3,26%	18,48%	78,26%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No que se refere à durabilidade do Sistema, mais da metade dos participantes da pesquisa afirmaram acreditar que o SPED é uma ferramenta definitiva, o equivalente a 54,35% dos entrevistados, enquanto apenas 2,17% concordaram totalmente com a ideia de que é um Sistema temporário. Também foi questionado, o que os profissionais pensam quanto à adesão do Sistema por todos os tipos de empresa, tendo como resultado opiniões balanceadas, sendo 28,26% dos respondentes divergentes a esta ideia e 33,70% condizentes.

Observa-se ainda que a pergunta à qual os profissionais menos souberam ou quiseram se posicionar, assinalando a afirmativa “não concordo, nem discordo” foi a questão que abrangeu o dinamismo provocado pelo SPED, sendo 25% dos participantes neutros a opinar. A segunda afirmativa que mais houve isenção de opinião, foi quanto a possível redução de custos resultante da implantação do Sistema, que pode ser explicado pela necessidade de investimento em *softwares* e treinamentos para qualificação do profissional.

Os resultados apresentados convergem dos resultados da pesquisa de Origuela (2017), que constatou a ocorrência de dificuldades na implantação e adaptação do SPED, do mesmo modo, verificou-se que, como em seu estudo, os profissionais receberam treinamentos para execução do Sistema. Em relação ao estudo de Silva Filho *et al.* (2015), os resultados divergem quanto a capacitação do profissional, pois os participantes deste estudo afirmam ter domínio sobre o Sistema; além disso, quanto aos benefícios proporcionados pelo SPED também divergem parcialmente, visto que a maior parte das respostas concordaram parcialmente que o sistema gerou benefícios.

A principal contribuição deste artigo, diferenciando-o dos anteriores, é a descoberta de fatores que afetam as organizações com base na abordagem da Teoria Contingencial, além de apresentar a perspectiva dos profissionais quanto aos benefícios e desvantagens após a introdução do Sistema Público de Escrituração Digital.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo objetivou evidenciar a percepção dos profissionais contábeis da região norte do Paraná em relação à utilização do SPED. Como fundamentação teórica, foi utilizada a Teoria Contingencial, na qual os fatores relacionados ao SPED na análise seriam: ambiente, estrutura e tecnologia.

Com este estudo, buscou-se constatar se as premissas estabelecidas pela Receita Federal na implantação do SPED foram atendidas, bem como verificar se os fatores contingências de fato impactam na implantação do Sistema, e, ainda, evidenciar as principais dificuldades e benefícios encontrados na perspectiva dos contadores da região norte paranaense diante da utilização do Sistema em sua rotina de trabalho.

Quanto à percepção dos contadores, no que tange aos fatores da Teoria Contingencial analisada, observou-se que o Sistema exerceu forte influência no ambiente, entretanto, a estrutura do mesmo é flexível e se adaptou. No tocante às oportunidades, subentende-se que ainda há insegurança por parte dos profissionais em relação a otimização de trabalho, agilidade no processamento de dados, diminuição na sonegação de impostos, redução das etapas de trabalho e de

custos. Em contrapartida, no que diz respeito aos desafios, houve dificuldade com a adaptação, todavia a grande maioria das empresas concederam cursos/treinamentos aos usuários.

Embora a implantação do SPED tenha exigido maior atenção e qualificação, mais da metade dos respondentes se consideram aptos para o manuseio do mesmo, contudo há ainda profissionais que concordam que as alterações realizadas no Sistema ao longo do período atrapalham em sua utilização. A maior parte dos entrevistados acreditam que o Sistema será permanente, e que deve ser implementado para todas empresas.

Como limitações, cabe ressaltar que os resultados deste estudo não podem ser generalizados, visto que a amostra escolhida é não probabilística do tipo intencional. Deste modo, os resultados em outras regiões podem apresentar divergências.

Espera-se que este trabalho contribua para futuras pesquisas e que possibilite um vislumbre sobre como e de forma ocorreu a implantação do SPED do ponto de vista dos profissionais que o utilizam, além da percepção de possíveis benefícios e dificuldades por ele acarretados.

Como sugestão para pesquisas futuras, aconselha-se ampliar a amostra analisada, estendendo-se a outros municípios para efeito de comparação. Além disso, pode-se agregar a aplicação de novos fatores contingenciais na análise.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 196-212, 2014.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o sistema público de escrituração digital - SPED. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato20072010/2007/Decreto/D6022.HTM](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20072010/2007/Decreto/D6022.HTM). Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de direitos de liberdade econômica; estabelece garantias de livre mercado. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 30 set. 2021.

BRITZ, C. M.; SANTANA, A. F. B.; LUNKES, C. A. Sistema público de escrituração digital: percepção dos gestores das cooperativas agropecuárias catarinenses sobre os prováveis benefícios produzidos com sua implantação. **Associação Brasileira de Custos - ABCustos**, v. 5, n. 3, p. 01-24, 2010.



CARVALHO, S. *et al.* Mudanças na escrituração fiscal: um estudo sobre o impacto e a adaptação dos profissionais contábeis. **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 7, n. 2, p. 1649-1670, 2016.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Brasília. Comissão do CFC discute o impacto da tecnologia na profissão contábil. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/comissao-do-cfc-discute-o-impacto-da-tecnologia-na-profissao-contabil-2/>. Acesso em: 01 out. 2021.

CORDEIRO, A.; KLANN, R. C. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do sistema público de escrituração digital (SPED): um estudo em organizações de serviços contábeis. **Revista Gestão Organizacional**, v. 7, n. 1, p. 79-93, 2014.

DONALDSON L. Teoria da contingência estrutural. *In*: STEWART, C. R.; CYNTHIA, H.; WALTER, N. R. **Handbook de estudos organizacionais**. p. 105-133. São Paulo: Atlas, 1998.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/en.php>. Acesso em: 01 out. 2021.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2017.

GOMES, A. C.; SILVA, T. B. J.; LIMA FILHO, R. N. A tecnologia da informação contábil e a sua influência no trabalho individual dos profissionais de contabilidade em Senhor do Bonfim/BA. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 5, n. 9, p. 03-24, 2014.

GONÇALVES, H. A. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Avercamp, 2014.

JORDÃO, R. V. D. *et al.* Inovações organizacionais e de negócios trazidas pelo SPED: um estudo empírico sobre as perspectivas de contadores e órgãos fiscalizadores. **Revista de Administração da UFSM**, v. 11, n. 4, p. 942-960, 2018.

JORDÃO, R. V. D. *et al.* Um caleidoscópio de perspectivas sobre o sistema público de escrituração digital - SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 26, p. 119-140, 2015.

LANGONI, C. A. F. Evolução da escrituração contábil. *In*: OLIVEIRA, F. R.; GALLO, M. F. (Org.). **SPED e sistemas de informação**. p. 19-26. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

LUCIANO, J. G.; SILVA, P. C.; PEREZ, C. B. Taxonomia XBRL-SPED: simplificação e auditoria no âmbito do sistema público de escrituração digital (SPED). **iSys: Revista Brasileira de Sistemas de Informação**, v. 11, n. 4, p. 63-90, 2018.

MARTINS, K. *et al.* Sistema público de escrituração digital (SPED): como as principais universidades da grande Florianópolis estão preparando os acadêmicos para a era digital da contabilidade? **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 22-36, 2018.

ORIGUELA, L. A. Os Principais impactos do SPED na profissão contábil: uma análise da percepção dos profissionais de contabilidade. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, v. 7, n. 1, p. 45-62, 2017.

PAULA, L. P. D. *et al.* Inovações em processos de tecnologia: um estudo de caso em uma empresa de contabilidade da cidade do Natal/RN. **Revista HOLOS**, v. 31, n. 6, p. 196-209, 2015.

PEREIRA, M. G. **Artigos científicos**: como redigir, publicar e avaliar. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SPED** - Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/9>. Acesso em: 30 set. 2021.

RIBEIRO, A. L. **Teorias da administração**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA FILHO, G. M.; LEITE FILHO, P. A. M.; PEREIRA, T. R. L. Sistema público de escrituração digital: benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 16, n. 3, p. 50-60, 2015.

TENÓRIO, F. G. (Org.). **Tecnologia da informação transformando as organizações e os trabalhos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.