
SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED: UMA ANÁLISE DOS IMPACTOS NA VISÃO DE PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE E AUDITORES FISCAIS NA REGIÃO METROPOLITANA DE BELÉM DO PARÁ

PUBLIC DIGITAL BOOKKEEPING SYSTEM - SPED: AN ANALYSIS OF THE PERCEPTION IMPACTS OF THE TAX AUDITORS AND ACCOUNTING PROFESSIONALS IN THE METROPOLITAN REGION OF BELÉM OF PARÁ

Alexandre Gleyson Araújo da Silva

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape Business School.

Professor Assistente da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA)

Endereço: Avenida Barão de Capanema, Caixa D'água, Capanema – PA,

CEP: 68700-665 – Brasil.

Telefone: (91) 99296-2585

E-mail: alexandre.gleyson@ufra.edu.br

Recebido: 12/06/2020 Aprovado: 17/05/2021

Publicado: 30/08/2021

Monica Zaidan Gomes

Doutora em Administração de Empresas pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio)

Professora Associada da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Endereço: Avenida Pasteur, nº 250 - Sala 251, Urca, Rio de Janeiro – RJ,

CEP: 22290-240 – Brasil.

Telefone: (21) 3938-5117

E-mail: mrossi@facc.ufrj.br

RESUMO

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é um grande projeto que ainda necessita de muitos estudos e contribuições com a literatura. O estudo objetiva identificar a percepção dos profissionais da contabilidade e auditores fiscais da Região Metropolitana de Belém/PA sobre os impactos da adoção do SPED. O universo da pesquisa se constituiu pelos profissionais que possuem formação em contabilidade e que atuam na área, seja como analistas contábeis, contadores, gerentes, diretores ou empresários contábeis e auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém do Pará, que é composta pelos municípios de Ananindeua, Belém, Benevides, Castanhal, Marituba, Santa Bárbara do Pará e Santa Izabel do Pará. Para isso, foi realizada uma pesquisa de campo por meio da aplicação de um questionário com quatro seções de perguntas fechadas para conhecer o ponto de vista dos respondentes sobre os impactos provocados pela implementação do projeto SPED nas organizações. Quanto aos procedimentos metodológicos a pesquisa é exploratória e descritiva, de levantamento (*Survey*) e de natureza quantitativa, sendo coletados 205 questionários válidos. Os resultados evidenciam que a visão dos auditores sobre os impactos da implementação do SPED é mais positiva do que a dos contadores. Os auditores tendem a considerar que as empresas estão preparadas para o SPED, que o SPED diminui os custos das empresas e que acarreta a valorização da profissão contábil. Somente quanto à criação de novas oportunidades de empregos e negócios é que se observa nos contadores uma visão mais positiva do que a dos auditores. Os respondentes que possuem experiência com o SPED demonstram percepções mais realistas. Eles identificam

que suas organizações tiveram que fazer investimentos adicionais para se prepararem para o SPED e percebem que em decorrência de sua adoção ocorrem mudanças culturais e um aumento do compartilhamento de informações, reduzindo custos e tempo de escrituração de documentos fiscais, com a utilização de um meio seguro para transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores. Os resultados também apontam que os respondentes estão buscando a qualificação profissional em cursos e treinamentos sobre o SPED, pois analisam que as empresas não estão preparadas para atender a implementação do SPED.

Palavras-chave: SPED. Sistema. Escrituração Digital. Impactos. Contabilidade.

ABSTRACT

The Public System of Digital Bookkeeping (SPED) is a great project that still needs many studies and contributions from the academic literature. The objective of this study is to identify the perception of accounting professionals and tax auditors in the Metropolitan Region of Belém/PA, on the impacts of the adoption of SPED. The universe of the research was constituted from professionals who have training in accounting and who work in the area, whether as accounting analysts, accountants, managers, directors or accounting entrepreneurs and state and federal tax auditors in the Metropolitan Region of Belém do Pará, which comprises the municipalities of Ananindeua, Belém, Benevides, Castanhal, Marituba, Santa Bárbara do Pará and Santa Izabel do Pará. For that, a survey was carried out through the application of a questionnaire with four sections of closed questions to know the respondents' point of view about the impacts caused by the implementation of the SPED project in organizations. Regarding methodological procedures, the research is exploratory and descriptive, of a quantitative nature, collecting 205 valid questionnaires. The results show that the auditors' view of the impacts of implementation of SPED is more positive than that of accountants. Auditors tend to consider that companies are prepared for SPED, that SPED reduces the costs of companies, which leads to an increase of value of the accounting profession. Only when reflecting on the creation of new jobs and business opportunities, it's possible to observe that the accountants have a more positive view than the auditors. Respondents who have experience with SPED demonstrate more realistic perceptions. They identify that their organizations had to make additional investments to become prepared for SPED and realize that because of its adoption, cultural changes and an increase in information sharing occurs, reducing costs and time of bookkeeping of fiscal documents, with the use of a secure medium for transmission of information to the supervisory bodies. The results also point out that the respondents are seeking professional qualification in courses and trainings on SPED, as they acknowledge that companies are not prepared to meet the implementation of SPED.

Keywords: SPED. System. Digital Bookkeeping. Impacts. Accounting.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, os contribuintes, por meio do Convênio do ICMS 57/95, apresentavam ao fisco estadual informações mensais sobre as operações de entrada e de saída das mercadorias e prestações de serviços realizadas entre as unidades da Federação, por meio do sistema de informações sobre operações interestaduais com mercadorias e serviços (SINTEGRA) (BRASIL, 1995).

No final da década de 1990 tinha-se um sistema rudimentar para o cruzamento das informações econômicas fiscais. Bezerra *et al.* (2004, p. 2) afirmam que “a detecção de ilícitos não se restringe apenas aos documentos fiscais, que são o objeto do SINTEGRA”. Maia (2012) informa que combater à sonegação de impostos era uma tarefa que demandava muito esforço ao fisco e, encontrar irregularidades com o modelo de fiscalização baseado no SINTEGRA, não era eficiente para combater as fraudes fiscais até o ano de 2006, por ser realizada de maneira precária, pois as informações que os órgãos fiscais dispunham eram menos apoiadas em tecnologia da informação, do que nos dias de hoje.

Nesse contexto, surge o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que passou a ser desenvolvido com a edição da Lei nº 9.989, de 21 de julho de 2000, que dispõe sobre o plano plurianual de 2000/2003. Conforme o anexo I, o governo visava “criar um ambiente macroeconômico favorável ao crescimento sustentável, com estratégia de simplificar o sistema tributário e desonerar a produção, o investimento e a exportação” (BRASIL, 2000 p. 4). O projeto visa promover maior integração entre os entes tributantes (federal, estaduais e municipais), agilizando a transmissão de informações para as administrações tributárias. Estudos recentes examinaram impactos e desafios da implementação do projeto do SPED.

Ilarino e Souza (2010) realizaram um estudo, para analisar o impacto da implantação do SPED, na empresa XX e como essa entidade se preparou para as mudanças do contexto organizacional, com destaque para as principais mudanças e o papel do profissional contábil, mencionando que é fundamental estar preparado e qualificar-se sobre o assunto. A empresa teve que fazer aquisições de software, hardware e contratar mão de obra especializada para se preparar para a implementação do sistema.

Já Dias (2010) analisou os reflexos da adoção da NF-e em empresas e os resultados mostraram que, no entendimento dos gestores sujeitos da pesquisa, a Nota Fiscal Eletrônica além de proporcionar a redução de vários custos das empresas e uma forma mais simples de fiscalização para o fisco, ainda simboliza um método eficiente de aprimoramento dos controles fiscais, porém, não reduziu a quantidade das obrigações acessórias que as empresas necessitam enviar aos órgãos fiscalizadores. Ruschel, Frezza, Utzig (2011) analisaram o impacto do SPED na contabilidade, identificando os desafios e as perspectivas dos profissionais contábeis frente ao SPED e, os resultados mostraram que o maior impacto do SPED para os profissionais é relacionado à fidedignidade e qualidade dos dados. Silva (2012) analisou a percepção de empresas, contadores e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da Região Metropolitana de Belo Horizonte/MG, em relação à adoção do SPED. Milhomem *et al.* (2014) identificaram na percepção dos empresários e dos contadores os impactos de implantação do SPED Fiscal nas empresas do município de Palma/TO.

Casagrande, Almeida e Moura (2015) analisaram o comportamento dos contadores nos municípios de Cachoeiro de Itapemirim (ES) e Venda Nova do Imigrante (ES), quanto à implantação da escrituração digital, identificaram os fatores que influenciam no sucesso ou insucesso da execução do sistema SPED e mostraram a importância da utilização e aperfeiçoamento do ramo contábil. Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) verificaram quais os benefícios e dificuldades percebidos pelos operadores de contabilidade do município de João Pessoa, derivados do SPED.

Alberti (2016) analisou os impactos da implantação do SPED na estrutura administrativa das empresas do setor têxtil e de confecções filiadas à ABIT, segundo a percepção dos seus gestores, os achados da pesquisa evidenciam que o SPED é um fator de burocratização para os processos nas empresas, pois gera custos adicionais que impactam em seus resultados, causando preocupação sobre o risco de penalidades em função da facilidade nos processos de fiscalização. Silva *et al.* (2018) identificaram a percepção dos contadores quanto a sua competência técnica, na utilização do SPED em entidades do terceiro setor, e os resultados confirmam que os auxiliares, os analistas e os coordenadores contábeis enfrentaram dificuldades na implementação do SPED, destacando-se o alto custo de implantação e o prazo para a consecução da transmissão de dados. **Diante desse contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção de profissionais da contabilidade e auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém/PA sobre os impactos da adoção do SPED?**

Com isso, o objetivo da pesquisa, será identificar a percepção de profissionais da contabilidade e auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém/PA sobre os impactos da adoção do SPED. Esta pesquisa traz uma importante contribuição para os contadores, auditores fiscais estaduais e federais que atuam na Região Metropolitana de Belém do Pará, em relação à adoção do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), pois busca contribuir para identificar os impactos da implementação do

sistema público de escrituração digital, auxiliando-os no desenvolvimento futuro desse sistema e no aumento da produtividade das organizações por meio de sua utilização.

Como contribuição acadêmica, o estudo amplia o entendimento sobre os reflexos da adoção de novas tecnologias de informação na área contábil, revelando desafios e dificuldades nesse processo de transformação das práticas contábeis. A melhor compreensão desse processo pode favorecer para que as Instituições de Ensino Superior e os órgãos de classe venham a aprimorar seus cursos e programas de educação continuada, auxiliando os profissionais da área contábil a vencer tais desafios.

O artigo está apresentado em mais quatro seções além desta Introdução. A seção dois busca evidenciar as bases de sustentação teórica da pesquisa, em seguida, a seção três apresenta a metodologia empregada no estudo. Por sua vez, a seção quatro apresenta os resultados obtidos com a análise quantitativa. Por último, a seção cinco trata das considerações finais, trazendo as principais conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

2.2.1 Processo histórico

A Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu no inciso XXII, do art. 37, da Constituição Federal, determinação para que às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuassem de forma integrada, com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, dentro da lei ou convênio. (BRASIL, 2003)

Em julho de 2004, ocorreu o I ENAT (Encontro Nacional de Administradores Tributários, na cidade de Salvador – BA), com a reunião dos Secretários da Receita Federal, das Fazendas Estaduais e do Distrito Federal, Secretários Municipais, representantes das Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Associação Brasileira de Municípios. O objetivo desse encontro foi o cumprimento da disposição contida no Inciso XXII, do art. 37 da Constituição Federal. (ENAT, 2004)

Desse modo, o objetivo do I ENAT foi buscar soluções conjuntas nas três esferas de Governo, a fim de promover maior integração administrativa, de maneira padronizada e com mais qualidade nas informações; redução de custos e da carga de trabalho; maior eficácia da fiscalização nos cruzamentos das informações contábeis e fiscais. Assim, surge uma nova maneira de se trabalhar, com os sistemas integrados, por meio do Projeto de Cadastro Sincronizado e do Projeto de Escrituração Digital. (ENAT, 2004)

Em agosto de 2005, foi realizado o evento do II ENAT, em São Paulo - SP, com a reunião dos representantes dos órgãos públicos, tais como: os administradores tributários da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, buscando a interação e o intercâmbio entre os mesmos, com a assinatura de protocolos para promover a integração administrativa nas três esferas de Governo, fomentar a qualidade das informações apresentadas aos entes tributantes, de maneira padronizada, buscando a redução de custos e, também, aumentar a eficácia dos processos de fiscalização, com os cruzamentos das informações contábeis e fiscais. (ENAT, 2005)

Dessa maneira, foram apresentados no II ENAT os seguintes protocolos de cooperação: o primeiro para a Uniformização da Classificação Fiscal, que contempla a integração do cadastro sincronizado, para atender aos interesses da administração tributária nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal); o segundo dispõe sobre o SPED objetivando a simplificação da escrituração dos livros contábeis e fiscais em meio digital, para racionalizar as obrigações acessórias; o terceiro abrange a Nota Fiscal Eletrônica, com o propósito de facilitar o cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes, visando a tempestividade da comunicação entre as empresas, a melhoria da qualidade das informações e a redução dos custos com a emissão e a guarda de documentos em papel (com validade

jurídica dos documentos digitais) e o compartilhamento das informações entre as administrações tributárias. (ENAT, 2005)

O SPED, conforme o art. 2º, do Decreto nº 6.022/2007: “É instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”. (BRASIL, 2007).

O SPED surgiu com o objetivo de modernizar a sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas em formatos digitais pelos contribuintes às secretarias de Fazenda Federal e Estadual e vem aproximando cada vez mais a relação entre o fisco e os contribuintes. Luciano (2015, p. 31) informa que, “Baseado na experiência de Governo Eletrônico (e-Gov) vivenciada por países como Chile, Espanha e México, o Brasil inicia em 2007 a implantação do projeto SPED”, com o objetivo de combater a sonegação fiscal e integrar informações ao fisco.

Azevedo e Mariano (2015) citam que o projeto brasileiro do SPED foi inspirado pelo projeto chileno, com o desenvolvimento da fatura eletrônica. Outros países também já possuíam faturas eletrônicas, dentre eles: a Espanha, a União Europeia, os Estados Unidos, o México e a Argentina, entretanto, todos com características distintas da NF-e do Brasil.

O quadro 1 mostra um comparativo das características da fatura eletrônica nos países Brasil, Chile e México.

Quadro 1 – Comparativo Brasil X Chile X México

País	Brasil	Chile	México
Linguagem do esquema	XML	XML	XML
Necessidade de assinatura digital	SIM	SIM	SIM
Autorização do documento eletrônico	Nota a nota	Faixa de numeração	Faixa de numeração
Retorno da Autorização	<i>Web service</i>	<i>e-mail</i>	Não definida
Credenciamento	Através da <i>internet</i> ou por <i>e-mail</i>	Através da <i>internet</i>	Basta certificação digital e seguir os leiautes estabelecidos
Transmissão ao destinatário	Não disciplinada	Obrigatória e disciplinada	Obrigatória e disciplinada
Obrigatoriedade	Voluntária e obrigatória por segmentos	Voluntária	Voluntária

Fonte: Azevedo e Mariano (2015, p. 62).

Rocha (2009, p. 2) destaca que as “obrigações acessórias são instrumentos capazes de auxiliar a Administração Tributária no sentido de facilitar a aplicação exata da norma jurídica que instituiu o tributo”. Dessa maneira, através do cruzamento das informações contábil e fiscal, pelo SPED, facilita-se a apuração, fiscalização e arrecadação dos tributos, visto que as informações estão dispostas aos órgãos fiscalizadores em tempo real, como é o caso com a emissão das notas fiscais eletrônicas, que se cruzam com as informações prestadas ao fisco no envio da obrigação acessória do SPED ICMS IPI.

2.2.2 Impactos

Silva Filho e Leite Filho (2016, p. 29) informam que objetivando “diminuir a assimetria de informação entre contribuinte e fisco e garantir uma padronização das informações fornecidas pelos agentes, com o objetivo de melhorar a qualidade das informações solicitadas, foi criado o SPED”. O SPED representa um paralelo “ao processo de convergência às normas internacionais da contabilidade, uma grande mudança na área contábil com impactos legais, operacionais e profissionais” (SILVA FILHO; LEITE FILHO, 2016, p. 29).

Já Oliveira e Ávila (2016, p. 58) afirmam que o “SPED é um sistema que exige alta competência profissional, principalmente por parte da classe contábil, pois traz um formato digital nas escriturações contábil e fiscal, impelindo as rotinas de trabalho dos contadores em geral e das organizações obrigadas ao sistema”.

O SPED vem apresentando um resultado positivo na visão do fisco com a elevação da arrecadação de tributos e possíveis reduções em fraude fiscais, o que despertou o interesse do governo de Portugal em implementar um projeto de escrituração digital baseado no modelo brasileiro. Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015, p. 55) afirmam que com a adoção do SPED foi possível o “aumento da arrecadação decorrente da diminuição da sonegação fiscal, e esperada maior quantidade de recursos disponíveis para a aplicação em políticas públicas, atendendo aos anseios da sociedade”.

Em 2017, o projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) completou 10 anos de criação, esta iniciativa revolucionou a padronização do envio de dados das organizações, para a prestação de informações aos fiscos federal, estadual e municipal. A Receita Federal (2017) reportou em sua página de notícias que o SPED “Tornou-se o *leading case* internacional de prestação de informações ao fisco (seja ele federal, estadual ou municipal)”.

Menezes (2012, p. 15) informa que:

A adoção em Portugal de um sistema público de escrituração digital, baseado na experiência brasileira, dos três principais subprojetos SPED – Contábil, SPED – Fiscal e a NF-e, contribuiria para maior troca e padronização das informações contábeis e fiscais, já que permitiria que a informação fosse gerada em um fluxo contínuo e uniforme; reduziria os custos com as obrigações acessórias por parte dos contribuintes e também dos órgãos públicos; facilitaria o preenchimento das obrigações acessórias para os contribuintes, por estabelecer a transmissão única de distintas obrigações acessórias; e criaria um fluxo de informação mais abrangente, permitindo a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, eficiência no acesso às informações, fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011, p. 9) afirmam que o SPED trouxe grandes desafios e oportunidades aos profissionais da contabilidade e às empresas contábeis, e que a antecipação e adaptação ao Sistema Público de Escrituração Digital “tornaram-se uma vantagem competitiva em relação às demais empresas, gerando um importante diferencial no mundo corporativo e diminuindo a concorrência desleal”.

Com a notável presença da tecnologia de informação nas organizações, observa-se que a cada dia a contabilidade está mais influenciada por processos tecnológicos, capazes de auxiliar os empresários nas tomadas de decisões das organizações (SILVA FILHO; LEITE FILHO, 2016; FILIPIN et al., 2016). Vê-se que o profissional da contabilidade vivencia um momento de muitas mudanças com a implantação dos projetos do SPED. Nascimento (2013) menciona que quando todos os módulos do sistema SPED tiverem alcançado todas as empresas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá melhorias no sistema de auditoria fiscal.

2.2.3 Estudos Anteriores

Silva (2012) realizou um estudo para analisar a percepção de empresários, contadores e órgãos fiscalizadores sobre a adoção do SPED, na Região Metropolitana de Belo Horizonte, em Minas Gerais, com a realização da aplicação de questionários com 130 participantes para análise quantitativa, sendo os respondentes distribuídos em 32 proprietários ou diretores de empresas, 51 contadores e 47 membros de órgãos fiscalizadores (auditores fiscais das secretarias de Estado ou da Receita Federal). Os resultados demonstraram que, para os auditores fiscais, a utilização do SPED favoreceu o controle da fiscalização mediante o uso dos arquivos digitais, com a eliminação de etapas na coleta de arquivos para as auditorias, permitindo a redução da sonegação fiscal e aumentando a arrecadação. Apontou também que “contadores, empresas e órgãos fiscalizadores ainda não estão totalmente preparados, têm muito a aprender sobre o SPED” (SILVA, 2012, p. 130).

Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de verificar os principais benefícios e dificuldades resultantes do SPED na visão dos operadores da contabilidade no município de João Pessoa. Os resultados da pesquisa demonstraram que a dificuldade central originada pelo SPED é a escassez de pessoal qualificado, que apresentou uma média de 3,94. Por outro lado, o principal benefício do SPED foi um aumento da melhoria na qualidade das informações fornecidas pelos contribuintes e, também, possibilitou novas oportunidades de emprego aos profissionais da contabilidade. Dessa maneira, informam em seu estudo que o “SPED também oferece novas oportunidades de emprego e negócios, por exemplo: serviços de consultoria, auditoria, educação fiscal, etc.” (SILVA FILHO; LEITE FILHO; PEREIRA, 2015, p. 54).

Já Jordão et al. (2015) realizaram um estudo que objetivou conhecer as percepções de empresários, contadores e órgãos fiscalizadores sobre a adoção do SPED. A pesquisa foi exploratória e descritiva, de natureza quantitativa e qualitativa, com aplicação de questionários em *survey*, em uma amostragem intencional, em que participaram 32 empresários ou diretores, 51 contadores e 47 auditores fiscais, sendo esses três grupos de respondentes da região metropolitana de Belo Horizonte. Os resultados das análises quantitativas, indicam haver algumas percepções divergentes entre os três grupos de respondentes. Na visão dos auditores, as empresas estão preparadas para a implantação de todo o projeto SPED. Em contraponto, na visão dos empresários e dos contadores, as empresas ainda estão caminhando para essa preparação, pois há muito a se trabalhar para implantar todos os módulos do SPED e, afirmam que é necessário investir em TI, treinamento de pessoal e contratar mão de obra qualificada.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é classificada como um estudo exploratório e descritivo, de natureza quantitativa. Gil (2014, p. 27) afirma que as pesquisas exploratórias proporcionam “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Dessa maneira, é possível aprimorar as ideias ou a descoberta de fatos. Na abordagem do problema de pesquisa, o estudo será quantitativo, com a aplicação de questionários com perguntas fechadas, para a coleta dos dados e posterior realização das análises por meio de testes estatísticos. Moreira (2004, p. 16-17) afirma que na pesquisa quantitativa “o pesquisador parte de quadros conceituais de referências tão bem estruturados quanto possível, a partir dos quais formula hipóteses sobre os fenômenos e situações que quer estudar”.

Nessa pesquisa foi desenvolvida uma *Survey*, ou seja, um método para a obtenção de informações pessoais de cada respondente (MALHOTRA, 2001, p. 179), com a autoaplicação de um questionário contendo 04 (quatro) seções de questões: a primeira seção contém 17 (dezessete) questões fechadas; a segunda seção contém 02 (duas) questões sobre com que frequência os respondentes participaram de

curiosos, treinamentos, seminários e palestras; a terceira seção contém questões sobre a experiência do respondente com o SPED e seus subprojetos; e, por fim, a quarta seção contempla 09 (nove) questões de perfil sócio econômico. O questionário foi aplicado aos 2 (dois) grupos do escopo do estudo, composto por profissionais da contabilidade e auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém do Pará.

As questões fechadas da primeira seção (17 assertivas sobre impactos do SPED) utilizaram escala Likert de sete pontos, variando de ‘1 – discordo fortemente’ até ‘7 – concordo fortemente’. Essas assertivas foram estabelecidas com base nos estudos de Jordão et al. (2015) e Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) que trataram dessa temática.

O universo da pesquisa se constituiu pelos profissionais que possuem formação em contabilidade e que atuam na área, seja como analistas contábeis, contadores, gerentes, diretores ou empresários contábeis e auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém do Pará. A Região Metropolitana de Belém do Pará é composta pelos municípios de Ananindeua, Belém, Benevides, Castanhal, Marituba, Santa Bárbara do Pará e Santa Izabel do Pará. Nesse estudo o método de amostragem foi por acessibilidade. Esse tipo de amostragem é não probabilístico. Dessa maneira, o pesquisador seleciona os sujeitos participantes a que tem acesso. Gil (2014, p. 94) afirma que “admitindo que estes possam de alguma forma, representar o universo. Aplica-se este tipo de amostragem em estudos exploratórios”.

A coleta de dados foi realizada no período de 22/03/2018 à 22/06/2018, mediante o apoio do Conselho Regional de Contabilidade (CRC-PA) e dos colegas da classe contábil, da Secretaria de Estado da Fazenda do Pará (SEFAZ-PA), da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Belém do Pará e dos auditores fiscais. O questionário foi autoaplicado com distribuição e coleta presencial nos sete municípios que compõem a região metropolitana de Belém. Ananindeua, Belém, Benevides, Castanhal, Marituba, Santa Bárbara do Pará e Santa Izabel do Pará.

Foram coletados 226 questionários dos dois grupos pesquisados, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Amostra do Estudo

Perfil da População	Respondentes		
	Amostra Inicial	Excluídos	Amostra Final
Contador	133	04	129
Auditor	79	03	76
Outra Formação	11	11	-
Sem resposta	03	03	-
Total	226	21	205

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 1 apresenta que a amostra inicial contou com 226 respondentes, dos quais foram excluídos 21 questionários, sendo que 11 respondentes apresentavam outra formação acadêmica e 10 questionários foram respondidos incorretamente ou estavam incompletos. Diante disso, restaram 205 questionários válidos para a realização das análises descritivas e dos testes estatísticos. É importante frisar que o grupo de contadores é formado por pessoas com formação em contabilidade e que ocupam cargos na área contábil e afins, tais como: assessor contábil, supervisor contábil, analista contábil, auxiliar contábil, gerente, supervisor de departamento de pessoal, supervisor de departamento fiscal, gestor financeiro, Controller e empresário contábil, totalizando 129 respondentes no grupo de profissionais contábeis e a amostra final do grupo de auditores é constituída por 76 respondentes.

Os dados coletados na pesquisa de campo foram tabulados com a utilização do *Microsoft Excel*. Em seguida, importou-se o banco de dados para o *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 22, a fim de se realizar os testes estatísticos para verificar as hipóteses da pesquisa. Na análise das questões de perfil socioprofissional foram utilizadas distribuições de frequências absolutas e relativas.

O teste U de Mann-Whitney é um dos testes mais poderosos, por ser “uma alternativa ao teste paramétrico *t* para duas amostras independentes quando a amostra for pequena e/ou quando a hipótese de normalidade for violada” (FAVERO *et al.*, 2009, p. 163). Foi calculada a Correlação de Spearman para verificar através de testes o grau de relacionamento das 17 (dezessete) questões da primeira seção do questionário de pesquisa com as 02 (duas) questões do segundo bloco de perguntas, que questionam o respondente sobre a educação continuada em cursos, treinamentos, seminários e palestras sobre o SPED.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos Respondentes

Nesta seção serão apresentadas as informações descritivas do estudo, os resultados e as análises de testes estatísticos. Através dessas análises será possível identificar a percepção dos contadores e auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém/PA sobre os impactos da adoção do SPED.

A amostra do estudo foi formada por 205 questionários válidos, sendo distribuídos da seguinte maneira: 129 contadores e 76 auditores fiscais das Secretarias de Fazenda do Estado e da Receita Federal. A média de idade dos respondentes foi 39 anos, esse valor pertence à faixa de “31 a 40 anos”, que é a faixa que apresenta o maior número de respondentes, totalizando 58 participantes (vide Tabela 2). Quanto ao sexo dos participantes da pesquisa, o gênero feminino apresenta uma amostra de 110 respondentes, superior em relação ao público do sexo masculino, com 95 respondentes. O que caracteriza uma amostra com ligeiro predomínio de respondentes do sexo feminino.

Tabela 2 – Perfil dos Respondentes – Idade e Sexo

Idade	Quantidade			%		
	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
21 a 30 anos	55	2	57	26,83	0,98	27,80
31 a 40 anos	47	11	58	22,93	5,37	28,29
41 a 50 anos	20	27	47	9,76	13,17	22,93
51 a 60 anos	6	32	38	2,93	15,61	18,54
Mais de 61 anos	1	4	5	0,49	1,95	2,44
Total	129	76	205	62,93	37,07	100
Sexo	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
Feminino	87	23	110	42	11	54
Masculino	42	53	95	20	26	46
Total	129	76	205	63	37	100,0

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Em relação a Tabela 3, que apresenta os dados sobre nível de escolaridade, têm-se a seguinte informação: 110 participantes possuem especialização (Pós-graduação), 87 respondentes possuem apenas graduação, 6 participantes possuem mestrado, um é técnico em contabilidade e um possui doutorado.

Quando examinada as distribuições de frequência relativa de respostas sobre a escolaridade por grupo de respondentes, constata-se ligeira superioridade na proporção dos auditores especialistas e pós-graduados. Há 46% de profissionais da contabilidade graduados e 52% com especialização. De forma

semelhante, tem-se 37% de auditores graduados e 57% de especialistas. É possível identificar que 57,07% dos respondentes possuem pós-graduação, enquanto, 42,44% possuem apenas graduação (Tabela 3).

Tabela 3 – Escolaridade dos Respondentes

Escolaridade	Quantidade			%		
	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
Técnico em Contabilidade	1	0	1	0,49	0,00	0,49
Graduação	59	28	87	28,78	13,66	42,44
Especialização	67	43	110	32,68	20,98	53,66
Mestrado	2	4	6	0,98	1,95	2,93
Doutorado	0	1	1	0,00	0,49	0,49
Total	129	76	205	62,93	37,07	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Na Tabela 4, de tempo de experiência profissional, tem-se as distribuições de frequências absolutas e relativas por grupo. Destaca-se o grupo de pessoas com menos de 5 anos, contendo uma frequência de resposta de 65 profissionais, representando 31,71% da amostra. Em segundo lugar, o grupo com mais de 20 anos, contendo 58 participantes, representando 28,29% da amostra.

Tabela 4 - Tempo de Experiência Profissional

Experiência Profissional	Quantidade			%		
	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
Menos de 5 anos	63	2	65	30,73	0,98	31,71
De 5 até 10 anos	35	5	40	17,07	2,44	19,51
De 11 até 15 anos	17	9	26	8,29	4,39	12,68
De 16 até 20 anos	4	12	16	1,95	5,85	7,80
Mais de 20 anos	10	48	58	4,88	23,41	28,29
Total	129	76	205	62,93	37,07	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Além disso, ao examinar a Tabela 4, em relação aos Contadores, tem-se que 76% têm até 10 anos de experiência. Quanto aos auditores, tem-se que 79% têm mais de 16 anos de experiência, com apenas 7 auditores, isto é, menos de 10% do total, com até 10 anos de experiência.

4.2 Educação Continuada e Experiência com o SPED

A Tabela 5 apresenta a frequência relativa de participação dos respondentes em cursos e treinamentos sobre o SPED, nos últimos 12 meses. Assim, 26,8% informaram que não participaram de cursos e treinamentos, enquanto, 52,2% afirmaram que participaram de “1 até 2” cursos e treinamentos. Por sua vez, 14,1% realizaram de “3 até 4” cursos e treinamentos, 4,4% participaram de mais de 6 cursos e treinamentos e 2,4% realizaram de “5 até 6” cursos e treinamentos sobre o SPED. O que significa que 73% dos respondentes realizaram pelo menos um curso sobre o SPED no último ano. Esse resultado corrobora com os achados de Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015, p. 57), pois indica que “os profissionais estão cada vez mais buscando aperfeiçoamento e investindo na educação continuada, o que demonstra a

necessidade e a preocupação em se aprimorarem frente a um ambiente profissional em constantes mudanças”.

Porém, há diferenças nas proporções dos 2 grupos: 18% dos profissionais da contabilidade afirmaram não terem participado de cursos e treinamentos nos últimos doze meses, por outro lado, a porcentagem de auditores que declararam não os ter feito é mais do que o dobro, atingindo 42%.

Tabela 5 - Cursos e Treinamentos sobre o SPED

Cursos e Treinamentos nos últimos 12 meses	Quantidade			%		
	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
0	23	32	55	11,2	15,6	26,8
De 1 até 2	68	39	107	33,2	19,0	52,2
De 3 até 4	24	5	29	11,7	2,4	14,1
De 5 até 6	5	0	5	2,4	0,0	2,4
Mais de 6	9	0	9	4,4	0,0	4,4
Total	129	76	205	62,9	37,1	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 6 revela que nos últimos 12 meses, 33,2% dos respondentes informaram que não participaram de seminários e palestras, enquanto, 45,4% afirmaram que participaram “de 1 até 2” seminários e palestras, já 13,7% realizaram “de 3 até 4” seminários e palestras, apenas 4,4% participaram de “mais de 6” seminários e palestras e 3,4% realizaram “de 5 até 6” seminários e palestras sobre o SPED. Observa-se, tanto na tabela 5 quanto na tabela 6, que um pequeno número de respondentes (cerca de 4% do total) tem buscado de forma intensa a maior qualificação sobre o SPED, participando de “mais de 6” cursos, treinamentos, seminários e palestras no último ano.

De forma semelhante ao observado na Tabela 5, a Tabela 6 revela diferenças nas proporções dos dois grupos: apenas 43% dos auditores participaram de seminários e palestras sobre o SPED nos últimos doze meses. Por outro lado, cerca de 81% dos profissionais da contabilidade participaram ao menos de um seminário ou palestra sobre o tema no mesmo período.

Tabela 6 – Seminários e Palestras nos últimos 12 meses

Seminários e Palestras nos últimos 12 meses	Quantidade			%		
	Contadores	Auditores	Total	Contadores	Auditores	Total
0	25	43	68	12,2	21,0	33,2
De 1 até 2	65	28	93	31,7	13,7	45,4
De 3 até 4	26	2	28	12,7	1,0	13,7
De 5 até 6	6	1	7	2,9	0,5	3,4
Mais de 6	7	2	9	3,4	1,0	4,4
Total	129	76	205	62,9	37,1	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Na Tabela 7 é possível identificar que 13% dos respondentes que são contadores afirmam não possuir experiência profissional com o SPED, enquanto apenas 3% dos respondentes que são auditores não têm experiência, totalizando 16% da amostra que declara não ter experiência com o SPED.

Tabela 7 – Experiência com o SPED nas Atividades Profissionais dos Respondentes

Experiência com o SPED	Quantidade			%		
	Contadores	Audidores	Total	Contadores	Audidores	Total
Não	26	7	33	13	3	16
Sim	103	69	172	50	34	84
Total	129	76	205	63	37	100,0

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Na Tabela 8 são apresentadas as distribuições de frequência de respostas que retratam a experiência dos participantes da pesquisa com os subprojetos do SPED. 65,9% dos respondentes da amostra detém experiência em relação ao módulo da nota fiscal eletrônica, provavelmente por ser o primeiro módulo implementado do SPED, através do Ajuste SINIEF 07/2005; destacando-se em segundo lugar o módulo da escrita fiscal digital ICMS IPI, com 53,2% da amostra que dispõe de experiência quanto a sua utilização; ficando em terceiro lugar o módulo da NFC-e, com 44,9% da amostra de respondentes experientes; em quarto lugar ficou o módulo EFD contribuições, com 43,9% de respostas afirmativas; o quinto lugar ficou representado pela escrita contábil fiscal, com 39,5%; o sexto lugar ficou com a escrita contábil digital, com 37,1% de respostas positivas; o sétimo lugar ficou representado pelo módulo do conhecimento de transporte eletrônico, com 32,2%; o oitavo lugar ficou representado pela nota fiscal de serviço eletrônico, com 26,9% da amostra de respostas afirmativas; o nono lugar ficou com o módulo eSocial, com 20%; já em décimo lugar ficou o módulo manifesto de documentos fiscais – MDF-e, totalizando 10,2% de respondentes que declaram possuir experiência; em décimo primeiro o módulo EFD Reinf, com 4,4% da amostra respondendo positivamente e; o módulo eFinanceira perfaz apenas 3,0% da amostra com experiência em sua utilização, encerrando em décimo segundo lugar.

Tabela 8 – Experiência dos Respondentes com os módulos do SPED

Experiência com os módulos do SPED	Quantidade de Contadores			Quantidade de Auditores			% Contadores		% Auditores		Total Geral
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total	Não	Sim	Não	Sim	
NF-e	56	73	129	14	62	76	27,3	35,6	6,8	30,2	100,0
ECD	75	54	129	54	22	76	36,6	26,3	26,3	10,7	100,0
NFC-e	75	54	129	38	38	76	36,6	26,3	18,5	18,5	100,0
EFD ICMS IPI	65	64	129	31	45	76	31,7	31,2	15,1	22,0	100,0
CT-e	98	31	129	41	35	76	47,8	15,1	20,0	17,1	100,0
NFS-e	84	45	129	66	10	76	41,0	22,0	32,2	4,9	100,0
EFD Contribuições	55	74	129	60	16	76	26,8	36,1	29,3	7,8	100,0
MDF-e	116	13	129	68	8	76	56,6	6,3	33,2	3,9	100,0
ECF	73	56	129	51	25	76	35,6	27,3	24,9	12,2	100,0
eSocial	98	31	129	66	10	76	47,8	15,1	32,2	4,9	100,0
eFinanceira	126	3	129	73	3	76	61,5	1,5	35,6	1,5	100,0
EFD Reinf	121	8	129	75	1	76	59,0	3,9	36,6	0,5	100,0

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalte-se que 50% ou mais dos profissionais da contabilidade disseram possuir experiência com os módulos EFD Contribuições, NF-e e EFD ICMS IPI (57%, 57% e 50%, respectivamente).

4.3 Confiabilidade do instrumento de coleta de dados

Na Análise de Confiabilidade do instrumento de coleta de dados foi encontrado o Alfa de Cronbach de 0,859. Esse resultado representa uma alta associação entre as 17 variáveis (grupo de perguntas) contidas na primeira seção do questionário da pesquisa.

A medida de confiabilidade Alfa de Cronbach pode variar de 0 a 1. Hair Júnior et al. (2009, p. 100) afirmam que “os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior a aceitabilidade”. Dessa maneira, a medida de confiabilidade é utilizada para avaliar o grau de consistência entre múltiplas medidas de uma determinada variável.

Tabela 9 - Teste Alfa de Cronbach

Casos	N	%	Alfa de Cronbach
Válidos	205	100,0	0,859
Excluídos	0	0,0	-
Total	205	100,0	-

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

4.4 Teste U de Mann Whitney para as duas amostras independentes (Contadores e Auditores)

A Tabela 10 aponta os resultados dos testes U de Mann Whitney das 17 assertivas estudadas com as amostras independentes para os dois grupos de respondentes (Contadores e Auditores).

Tabela 10 – Comparação das opiniões de contadores e auditores acerca dos impactos da adoção do SPED (continua)

Nº	Variáveis	Média de Postos Contadores	Média de Postos Auditores	p-Valor	Conclusão
1	Com a utilização do SPED os Órgãos Fiscalizadores ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias.	100,08	107,96	0,317	Aceita Ho. Medianas Iguais.
2	As empresas encontram-se preparadas para o SPED.	87,57	129,20	0,000	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
3	A profissão de Contador passou a ser valorizada com o advento do SPED.	95,59	115,59	0,017	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
4	Com o SPED, aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas.	100,75	106,82	0,451	Aceita Ho. Medianas Iguais.
5	O SPED contribuiu para a redução da sonegação fiscal.	99,87	108,32	0,309	Aceita Ho. Medianas Iguais.
6	A arrecadação de tributos aumentou em função do SPED.	107,31	95,69	0,165	Aceita Ho. Medianas Iguais.
7	As empresas estão sendo mais fiscalizadas após a implementação do SPED.	106,99	96,23	0,199	Aceita Ho. Medianas Iguais.
8	Houve redução de custos operacionais para sua organização, em função da adoção do SPED.	91,30	122,86	0,000	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
9	A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua organização.	100,57	107,13	0,430	Aceita Ho. Medianas Iguais.
10	O SPED tem sido um meio seguro de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores.	99,79	108,44	0,291	Aceita Ho. Medianas Iguais.

Tabela 10 – Comparação das opiniões de contadores e auditores acerca dos impactos da adoção do SPED (conclusão)

Nº	Variáveis	Média de Postos Contadores	Média de Postos Auditores	p-Valor	Conclusão
11	O SPED provocou melhorias no cumprimento das obrigações acessórias.	101,18	106,09	0,552	Aceita Ho. Medianas Iguais.
12	O SPED provocou mudanças culturais na sua organização. (como, por exemplo, a eliminação de impressão de livros e documentos em papel).	103,34	102,43	0,910	Aceita Ho. Medianas Iguais.
13	O SPED reduziu o custo de conformidade tributária. (Entende-se como os custos de tempo e os recursos consumidos em atividades como cálculo de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações, e os gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos, entre outros.)	97,19	112,86	0,061	Aceita Ho. Medianas Iguais.
14	O SPED provocou melhoria da qualidade das informações prestadas aos órgãos fiscalizadores.	98,08	111,36	0,106	Aceita Ho. Medianas Iguais.
15	O SPED reduziu os custos de logística.	95,77	115,27	0,020	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
16	A adoção do SPED trouxe novas oportunidades de empregos e negócios (como, por exemplo, serviços de consultoria, de auditoria e de educação fiscal).	112,63	86,65	0,002	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
17	O SPED reduziu o tempo de escrituração dos documentos fiscais.	99,38	109,15	0,235	Aceita Ho. Medianas Iguais.

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Os resultados da Tabela 10 revelam haver diferenças estatisticamente significativas entre a concordância declarada por respondentes dos grupos de contadores e de auditores. Dos 17 testes realizados, em 5 houve diferenças estatisticamente significativas. Com isso, identifica-se que, com relação a variável 2 – ‘As empresas encontram-se preparadas para o SPED’, ao nível de 95% de confiança, existe diferença estatisticamente significativa na média dos postos (*mean ranks*), que para o grupo de contadores foi 87,57 e para os auditores, 129,20, com o p-valor de 0,000.

Também se identifica nas respostas da assertiva 3 – ‘A profissão de Contador passou a ser valorizada com o advento do SPED’, ao nível de 5% de significância, haver diferenças na média dos postos, pois para o grupo de contadores foi 95,59 e para o de auditores foi 115,59, com o p-valor de 0,017.

Os grupos de respondentes também se posicionaram de maneira diferente quanto à variável 8 – ‘Houve redução de custos operacionais para sua organização, em função da adoção do SPED’, com a média dos postos do grupo de contadores igual a 91,30 e a do grupo de auditores, 122,86, com o p-valor de 0,000.

Na variável 15 – ‘O SPED reduziu os custos de logística’, os grupos de contadores e de auditores também responderam de forma diferente, ao nível de significância de 5%, obteve-se média dos postos para o grupo de contadores de 95,77 e para o grupo de auditores 115,27, com o p-valor de 0,020. E por fim, no caso da variável 16 – ‘A adoção do SPED trouxe novas oportunidades de empregos e negócios (como, por exemplo, serviços de consultoria, de auditoria e de educação fiscal)’, identificam-se diferenças nas respostas dos dois grupos, ao nível de confiança de 95%, para o grupo de contadores o resultado da média dos postos foi 112,63 e para o grupo de auditores foi 86,65, com o p-valor de 0,002.

Resumindo, a visão dos auditores sobre os impactos da implementação do SPED é mais positiva do que a dos contadores. Os auditores tendem a considerar que as empresas estão preparadas para o SPED, que o SPED diminui custos das empresas e que acarreta a valorização da profissão contábil. Somente quanto à criação de novas oportunidades de empregos e negócios é que se observa nos contadores uma visão mais positiva do que a dos auditores, conforme identificado na variável 16.

4.5 Teste U de Mann-Whitney para a questão sobre a experiência do respondente com o SPED em suas atividades profissionais

Os resultados da Tabela 11 revelam a relação das 17 variáveis testadas com a variável que evidencia se os respondentes possuem experiência com o SPED. Esses resultados apontam haver diferenças estatisticamente significativas entre as opiniões dos respondentes que não possuem experiência com o SPED e aqueles que possuem, apresentando respostas diferentes nas 7 (sete) seguintes questões: (Q2) As empresas encontram-se preparadas para o SPED; (Q4) Com o SPED, aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas; (Q9) A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua organização; (Q10) O SPED tem sido um meio seguro de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores; (Q12) O SPED provocou mudanças culturais na sua organização; (Q15) O SPED reduziu os custos de logística e (Q17) O SPED reduziu o tempo de escrituração dos documentos fiscais.

Tabela 11 - Experiência dos respondentes com o SPED e sua relação com as opiniões sobre os impactos de sua adoção (continua)

Nº	Variáveis	Média de Postos Não Possui Experiência com o SPED	Média de Postos Possui Experiência com o SPED	p-Valor	Conclusão
1	Com a utilização do SPED os Órgãos Fiscalizadores ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias.	92,97	104,92	0,248	Accepta Ho. Medianas Iguais.
2	As empresas encontram-se preparadas para o SPED.	77,91	107,81	0,006	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
3	A profissão de Contador passou a ser valorizada com o advento do SPED.	91,17	105,27	0,201	Accepta Ho. Medianas Iguais.
4	Com o SPED, aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas.	83,47	106,75	0,028	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
5	O SPED contribuiu para a redução da sonegação fiscal.	87,35	106,00	0,087	Accepta Ho. Medianas Iguais.
6	A arrecadação de tributos aumentou em função do SPED.	100,97	103,39	0,826	Accepta Ho. Medianas Iguais.
7	As empresas estão sendo mais fiscalizadas após a implementação do SPED.	90,50	105,40	0,176	Accepta Ho. Medianas Iguais.
8	Houve redução de custos operacionais para sua organização, em função da adoção do SPED.	86,48	106,17	0,076	Accepta Ho. Medianas Iguais.

Tabela 11 - Experiência dos respondentes com o SPED e sua relação com as opiniões sobre os impactos de sua adoção (conclusão)

Nº	Variáveis	Média de Postos Não Possui Experiência com o SPED	Média de Postos Possui Experiência com o SPED	p-Valor	Conclusão
9	A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua organização.	69,03	109,52	0,000	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
10	O SPED tem sido um meio seguro de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores.	82,42	106,95	0,023	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
11	O SPED provocou melhorias no cumprimento das obrigações acessórias.	94,88	104,56	0,372	Aceita Ho. Medianas Iguais.
12	O SPED provocou mudanças culturais na sua organização. (como, por exemplo, a eliminação de impressão de livros e documentos em papel).	84,20	106,61	0,034	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
13	O SPED reduziu o custo de conformidade tributária. (Entende-se como os custos de tempo e os recursos consumidos em atividades como cálculo de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações, e os gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos, entre outros.)	88,64	105,76	0,119	Aceita Ho. Medianas Iguais.
14	O SPED provocou melhoria da qualidade das informações prestadas aos órgãos fiscalizadores.	96,56	104,24	0,477	Aceita Ho. Medianas Iguais.
15	O SPED reduziu os custos de logística.	80,86	107,25	0,016	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.
16	A adoção do SPED trouxe novas oportunidades de empregos e negócios (como, por exemplo, serviços de consultoria, de auditoria e de educação fiscal).	90,79	105,34	0,184	Aceita Ho. Medianas Iguais.
17	O SPED reduziu o tempo de escrituração dos documentos fiscais.	84,55	106,54	0,042	Rejeita Ho. Medianas Diferentes.

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Identifica-se que para a variável (2) ‘As empresas encontram-se preparadas para o SPED’, as duas amostras independentes (amostra 1 dos respondentes que não possuem experiência e amostra 2 daqueles que possuem experiência com o SPED) respondem de maneira diferente, ao nível de 95% de confiança, há diferença nas médias de postos, sendo que para o grupo de respondentes que não possui experiência é de 77,91 e para os respondentes que possuem experiência, 107,81, com o p-valor de 0,006. Essa questão também é levantada por Jordão *et al.* (2015) que revelam que as empresas não estão preparadas para o correto cumprimento das obrigações fiscais e acessórias, por meio digital com o SPED e, Silva (2012, p. 106) informa que “as empresas precisam fazer diversos ajustes internos, como a capacitação de mão de obra e investimentos em TI”.

Na variável (4) ‘Com o SPED, aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas’, ao nível de 5% de significância, para o grupo de respondentes que não possui experiência a média de postos é 83,47, já para os respondentes que possuem experiência é 106,75, com o p-valor de 0,028, assim, indicando existir diferença estatisticamente significativa nas respostas dos respondentes dos dois grupos. Silva (2012, p. 106) afirma que aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas e Jordão *et al.* (2015) também corroboram que esse novo cenário aumentou a integração e o compartilhamento de informações.

Do mesmo modo, identifica-se diferença nos resultados do teste da variável (9) ‘A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua organização’, no qual ao nível de 5% de significância, a média de postos para o grupo de respondentes que não possui experiência com o SPED é 69,03 e para os respondentes que possuem experiência é 109,52, com o p-valor de 0,000, corroborando com os achados de Jordão *et al.* (2015) que apontam que o SPED provocou mudanças significativas nas organizações e revelou que estas necessitam de investimentos para lidarem com o Sistema Público de Escrituração Digital.

Igualmente constata-se diferença nas medianas da variável (10) ‘O SPED tem sido um meio seguro de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores’, sendo a média de postos do grupo de respondentes que não possui experiência com o SPED de 82,42 e a dos respondentes que possuem experiência de 106,95, ao nível de 5% de significância, com o p-valor de 0,023. Jordão *et al.* (2015) afirmam que essa “nova forma de transmissão das informações das empresas para os órgãos fiscalizadores é mais segura que do a anterior”.

No caso da variável (12) ‘O SPED provocou mudanças culturais na sua organização’, a média de postos do grupo de respondentes que não possui experiência com o SPED é de 84,20 e para os respondentes que possuem experiência, 106,61, com o p-valor de 0,034, demonstrando que os dois grupos de respondentes possuem percepções distintas sobre a questão. Jordão *et al.* (2015) afirmam que a adoção do SPED provocou mudanças significativas na cultura das empresas.

Para a variável (15) ‘O SPED reduziu os custos de logística’, o grupo dos respondentes que não possuem experiência com o SPED apresenta o segundo menor valor de média dos postos (80,86), por outro lado, a média dos postos do grupo dos que possuem essa experiência alcançou o terceiro maior valor (107,25), o que ao nível de 5% de significância, evidencia que os dois grupos respondem de maneira diferente, com o p-valor de 0,016.

Para a última variável (17) ‘O SPED reduziu o tempo de escrituração dos documentos fiscais’, identifica-se nos resultados que os respondentes que não possuem e os que possuem experiência com o SPED respondem de maneira diferente, ao nível de 5% de significância, com a média de postos para o grupo de respondentes que não possui experiência perfazendo 84,55 e para os respondentes que possuem experiência sendo de 106,54, com o p-valor de 0,042. Corroborando com o estudo de Menezes (2012, p. 9), o qual afirma que “os contribuintes eram obrigados a utilizar os livros diários e razão em papel, passando então a terem que apresentar arquivos eletrônicos devidamente validados” e com o estudo de Jordão *et al.* (2015, p. 128), que informam que “as empresas passaram por mudanças na cultura do papel com troca de impressão de livros e documentos fiscais por arquivos digitais”.

Em síntese, os respondentes que possuem experiência com o SPED demonstram percepções mais realistas. Eles identificam que suas organizações tiveram que fazer investimentos adicionais para se prepararem para o SPED e percebem que em decorrência de sua adoção ocorrem mudanças culturais e um aumento do compartilhamento de informações, reduzindo custos e tempo de escrituração de documentos fiscais, com a utilização de um meio seguro para transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores.

4.6 Teste de Correlação de Spearman

A Tabela 12 apresenta os coeficientes de Correlação de Spearman entre as 17 assertivas e três variáveis: a primeira indica se o respondente participou de cursos e treinamentos sobre o SPED nos últimos 12 meses (variável 2.1); a segunda apresenta se o respondente participou de seminários e palestras sobre o SPED nos últimos 12 meses (variável 2.2); e, por último, uma variável Dummy que aponta se o respondente participou de cursos, treinamentos, seminários e palestras nos últimos doze meses. No caso da terceira variável (Dummy) foi atribuído 0 (zero) e 1 (um): zero para aquele respondente que não participou de nenhum curso, treinamento, palestra e seminário e um para o respondente que participou de quaisquer treinamentos, cursos, palestras ou seminários nos últimos 12 meses.

Tabela 12 – Coeficientes de Correlação de Spearman das questões dos impactos do SPED com a Educação Continuada (continua)

Nº	Variáveis	2.1 – Participação de cursos e treinamentos sobre o SPED	2.2 – Participação de seminários e palestras sobre o SPED	2.3 – Variável Dummy
1	Com a utilização do SPED os Órgãos Fiscalizadores ficaram mais eficientes para identificar e combater fraudes tributárias.	0,105	0,086	0,042
2	As empresas encontram-se preparadas para o SPED.	-0,190*	-0,117	-0,086
3	A profissão de Contador passou a ser valorizada com o advento do SPED.	-0,062	0,028	-0,076
4	Com o SPED, aumentou o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscalizadores e as empresas.	-0,064	0,032	-0,060
5	O SPED contribuiu para a redução da sonegação fiscal.	0,056	0,124	0,030
6	A arrecadação de tributos aumentou em função do SPED.	0,117	0,125	0,066
7	As empresas estão sendo mais fiscalizadas após a implementação do SPED.	0,001	0,062	-0,112
8	Houve redução de custos operacionais para sua organização, em função da adoção do SPED.	-0,074	-0,128	-0,048
9	A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua organização.	0,149*	0,125	0,032
10	O SPED tem sido um meio seguro de transmissão das informações para os órgãos fiscalizadores.	0,103	0,132	0,069
11	O SPED provocou melhorias no cumprimento das obrigações acessórias.	0,108	0,073	0,041
12	O SPED provocou mudanças culturais na sua organização. (como, por exemplo, a eliminação de impressão de livros e documentos em papel).	0,088	0,040	-0,007
13	O SPED reduziu o custo de conformidade tributária. (Entende-se como os custos de tempo e os recursos consumidos em atividades como cálculo de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações, e os gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos, entre outros.)	0,065	0,027	0,021

Tabela 12 – Coeficientes de Correlação de Spearman das questões dos impactos do SPED com a Educação Continuada (conclusão)

Nº	Variáveis	2.1 – Participação de cursos e treinamentos sobre o SPED	2.2 – Participação de seminários e palestras sobre o SPED	2.3 – Variável Dummy
14	O SPED provocou melhoria da qualidade das informações prestadas aos órgãos fiscalizadores.	-0,021	0,034	-0,043
15	O SPED reduziu os custos de logística.	-0,059	-0,113	-0,068
16	A adoção do SPED trouxe novas oportunidades de empregos e negócios (como, por exemplo, serviços de consultoria, de auditoria e de educação fiscal).	0,060	0,108	-0,029
17	O SPED reduziu o tempo de escrituração dos documentos fiscais.	0,015	0,005	-0,007

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Foram identificadas apenas 2 (duas) correlações significativas, conforme observa-se na Tabela 12, entre a variável 2.1, com a assertiva (2) ‘As empresas encontram-se preparadas para o SPED’. De acordo com a Tabela 12, existe um relacionamento negativo moderado, em que o p-valor é de 0,006 ao nível de significância de 5%, com o valor de r de -0,190, permitindo compreender que os respondentes estão buscando a qualificação profissional em cursos e treinamentos sobre o SPED, pois analisam que as empresas não estão preparadas para atender a implementação do SPED.

Esses achados estão de acordo com Milton (2012, p. 127), pois este afirma que “as empresas não estão preparadas para utilizarem o SPED, uma vez que não desejam arcar com os custos relacionados a aumento dos honorários de contabilidade ou salário de contador especializado”. Também, na visão de Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015, p. 57) “os profissionais estão cada vez mais buscando aperfeiçoamento e investindo na educação continuada, o que demonstra a necessidade e a preocupação em se aprimorarem frente a um ambiente profissional em constantes mudanças”.

E na variável (9), ‘A adoção do SPED provocou investimentos adicionais na sua organização’, observa-se um relacionamento positivo moderado, em que o p-valor é de 0,033 ao nível de significância de 5%, com o valor de r de 0,149, evidenciando que os respondentes estão participando de cursos e treinamentos sobre o SPED, em consonância com investimentos adicionais nas organizações provocados pela adoção do SPED. Milton (2012, p. 145) afirma que “aos resultados esperados e alcançados com a qualificação profissional, pode-se afirmar que as empresas necessitam sobremaneira de profissionais qualificados”. Já Riquelme e Lourenço (2014, p. 8) informam que “no que diz respeito ao SPED e as mudanças trazidas para a contabilidade, o treinamento é um fator de grande importância para o aperfeiçoamento profissional”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio desta pesquisa foi possível examinar os impactos que a implementação do SPED tem ocasionado nas empresas, nos órgãos fiscalizadores e até na valorização dos profissionais da contabilidade, pois o estudo permitiu descrever as percepções do grupo de auditores e do grupo de contadores a respeito das indagações sobre o SPED e seus módulos, analisando os principais impactos de sua implementação.

Para atingir o objetivo da pesquisa foi desenvolvido um questionário com base em estudos anteriores que trataram dessa temática. Os resultados indicam haver visões distintas entre contadores e

auditores fiscais estaduais e federais da Região Metropolitana de Belém/PA sobre os impactos da implementação do SPED.

Os resultados foram alcançados por meio de um levantamento de questionamentos pertinentes aos respondentes do grupo de auditores e do grupo de contadores, incluindo a análise de respostas sobre o perfil sociodemográfico dos respondentes (idade, sexo, escolaridade, formação e tempo de experiência profissional).

Ao comparar os resultados apresentados com a utilização de testes estatísticos, comprovou-se que os grupos de respondentes formados pelos contadores e auditores fiscais possuem percepções diferentes. Para os auditores fiscais, tanto estaduais quanto federais, as empresas encontram-se preparadas para o SPED, enquanto, na visão dos contadores, observa-se a maior incidência de indiferença nas respostas e a menor concordância com a assertiva.

Quando se tratou da importância do SPED para controle de obrigações fiscais, os contadores e auditores tiveram a mesma percepção quanto a utilização do SPED pelos órgãos fiscalizadores, que se tornaram mais eficientes no combate das fraudes tributárias, pois este sistema tem possibilitado identificar e combater as fraudes tributárias com melhor desempenho.

De acordo com a pesquisa foi possível conhecer o nível de participação dos respondentes em educação continuada, por meio de treinamentos, cursos, seminários e palestras. Os testes deixaram em evidência que os respondentes (grupo de auditores e grupo de contadores) estão buscando e investindo na educação continuada, o que demonstra que estes profissionais estão preocupados em se qualificar e capacitar nesse ambiente de muitas alterações no cenário da contabilidade digital, com o advento da era do SPED.

Percebe-se com esta pesquisa, a relação existente entre os estudos levantados para a fundamentação teórica, com a análise dos dados obtidos a partir das respostas fornecidas pelos contadores e auditores, pois, ambos os grupos acreditam em um controle mais eficiente do agente fiscalizador, objetivando-se na redução da sonegação fiscal, através da prática de ilícitos tributários, corroborando com os resultados do estudo de Jordão *et al.* (2015) que destacam o papel do SPED na detecção de erros e fraudes fiscais.

Como evidenciado nas análises, com a comparação entre os dois grupos de respondentes, a visão dos auditores em relação a dos contadores sobre os impactos da adoção do SPED tem sido mais positiva. Os auditores tendem a considerar que as empresas estão preparadas para o SPED, que o SPED diminui os custos das empresas e acarreta a valorização da profissão contábil. Somente quanto à criação de novas oportunidades de empregos e negócios é que se observa nos contadores uma visão mais positiva do que a dos auditores.

Devido ao alto grau de importância do Sistema SPED para a sociedade brasileira, pois acarreta impactos no ramo da contabilidade, nas empresas, nos órgãos fiscalizadores e nas relações entre estes últimos, espera-se que esta pesquisa tenha contribuído para o melhor entendimento da complexidade de sua utilização. Recomenda-se a ampliação desse estudo para demais estados brasileiros, para que sejam criados comparativos entre as percepções e expectativas dos grupos de auditores e contadores de outras regiões do país e, desse modo, seja possível a obtenção de um panorama mais completo do processo de implementação do SPED.

Destaca-se que 16% dos respondentes declararam não possuírem experiência com o SPED e, para esse grupo, há maior tendência em discordar sobre a ocorrência dos impactos do SPED que foram estudados nessa pesquisa. Isso pode indicar uma lacuna na formação dos profissionais da contabilidade e dos auditores fiscais. Os cursos de graduação em contabilidade e os programas de educação continuada deveriam fornecer os conhecimentos necessários sobre o SPED. Essa possível lacuna aliada ao aumento esperado da utilização do SPED pelas empresas, pelos profissionais da contabilidade e pelos auditores fiscais, demandará das Instituições de Ensino Superior, dos órgãos de classe, das empresas e dos órgãos fiscalizadores a revisão e atualização de grades curriculares e de programas de treinamento para prover a qualificação apropriada.

REFERÊNCIAS

ALBERTI, Mauri José. **O Impacto da Implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED nas Empresas do Setor Têxtil e de Confecções, segundo a percepção dos Gestores das Empresas**. Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo. 127 f. 2016.

AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antônio. **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital**. 7. ed. São Paulo: IOB Sage, 2015.

BRASIL. Convênio ICMS 57/95, de 30 de junho de 1995. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1995/cv057_95. Acesso em: 03 mar. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.989, de 21 de julho de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9989.htm. Acesso em: 09 mar. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2200-2.htm. Acesso em: 17 ago.2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 21 maio 2019.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em: 17 nov. 2019.

BEZERRA, Crystiane Menezes; SOUZA, Jacyra Leite Caires; SILVA, Joney Cesar Lordello da; CUNHA, José Vitorino da Silva; SAMPAIO, Milton. **Automação da Auditoria Fisco-Contábil: Necessidade da obrigatoriedade da disponibilização das informações contábeis ou do caixa de forma padronizada em arquivos digitais**. Secretaria da Fazenda Estadual da Bahia. Salvador- BA. 2004. Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_crystiane_jacyra_joney_jos%20E9.pdf. Acesso em: 02 mar. 2017.

CASAGRANDE, Valéria Nalli; ALMEIDA, Juliana Viana de; MOURA, Fernando Santos. **Escrituração digital: percepção dos profissionais da contabilidade em relação aos impactos da adoção do Sped**. Revista Brasileira de Contabilidade (RBC). Brasília – DF. nº 213, p. 67-79, mai./jun. 2015.

ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, I., 2004, Salvador. Seminários...Bahia: I ENAT, 2004. Disponível em: <http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/i-enat/i-enat-salvador-bahia>. Acesso em 22 ago. 2017.

ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, II., 2005, São Paulo. Seminários...São Paulo: II ENAT, 2005. Disponível em: <http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/ii-enat/ii-enat-sao-paulo-sp>. Acesso em 22 ago.

2017.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FILIPIN, Roselaine; REICHERT, Natalia S.; BRIZOLLA, Maria M. Baccin; VIEIRA, Euselia Paveglio. Impactos e Benefícios da Implantação do EFD Social para os Profissionais de Escritórios de Contabilidade. Salvador - BH. **Revista Gestão e Planejamento - CRCBH**, Salvador - BH, v. 17, n. 2, p. 367–382, 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

GUIMARÃES DIAS, Rosane de Oliveira Gomes. **Nota Fiscal Eletrônica: um estudo exploratório**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis apresentada a Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UFRJ / Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, 133 f. 2010.

HAIR JÚNIOR, Joseph F.; BLACK, Willian C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAN, Ronald L. **Análise Multivariada de Dados**. Tradução, Adonai Schlup Sant'Anna. 6. ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 688 p., 2009.

ILARINO, Samira; SOUZA, Marta Alves de. SPED (Sistema Público de Escrituração Digital): Impactos da sua implantação na empresa XX. **Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**. Belo Horizonte, v. III, n. 1, jul-2010.

JORDÃO, Ricardo Vinícius Dias; SILVA, Milton Santos; VASCONCELOS, Maria Celeste Reis Lobo de; BRASIL, Haroldo Guimarães. Um caleidoscópio de perspectivas sobre o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC. Florianópolis, v. 12, n. 26, p. 119-140. mai./ago. 2015.

LEVINE, David M.; STEPHAN, David F.; KREHBIEL, Timothy C.; BERESON, Mark L. **Estatística: teoria e aplicações: usando o Microsoft em português**. Rio de Janeiro: LTC, 2014.

LUCIANO, José Geraldo. Modelo de dados para SPED baseado em XBRL GL. Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Sistemas e Computação, UNIFACS Universidade Salvador. Salvador, 134 f. 2015.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MAIA, Ronan. **Empresas precisam se adaptar à tributação digital**. 2012. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/empresas-precisam-se-adaptar-a-tributacao-digital/51515/>. Acesso em: 19 maio 2019.

MENEZES, João Paulo Calembo Batista. Governo Eletrônico: Introdução do SPED em Portugal baseado no Modelo Brasileiro. **Revista Economia & Gestão**. v. 12, n. 29, maio/ ago. 2012.

MILHOMEM, Belkia Quixabeira; VIEIRA, Marli Terezina; BOGONI, Nadia Mar; LUZ, Rodrigo Marciano da. Impactos na Implantação do SPED Fiscal nas empresas do município de Palmas/TO. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS (EGEPE).7., 2014, Goiania. **Anais...**Rio de Janeiro: ANEGEPE, 2014.

MOREIRA, Daniel Augusto. **O Método Fenomenológico na Pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, p. 16-17, 2004.

NASCIMENTO, Geuma C. SPED: **Sistema Público de Escrituração Digital sem armadilhas**. São Paulo: Trevisan Editora, 2013.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; OLIVEIRA, Cleide Machado de; CARNEIRO, Eleandro Elias. Estudo exploratório sobre os benefícios e desafios da implantação e utilização do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED na opinião de prestadores de serviços contábeis no Distrito Federal. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo, p. 1-17. 2011.

OLIVEIRA, Denis dos Reis; ÁVILA, Lucimar Antonio Cabral de. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital: um estudo do nível de qualificação dos profissionais contábeis em uma cidade do estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 1, p. 57 - p. 69, jan/abr. 2016.

RECEITA FEDERAL. Ministério da Fazenda. **SPED completa 10 anos de inovação e simplificação**. Notícias. 2017a. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/janeiro/sped-completa-10-anos-de-inovacao-e-simplificacao>. Acesso em: 22 ago. 2019.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. As obrigações acessórias e as sanções políticas. **Diálogo e Interação**. v. 2. 2009. Disponível em: <http://www.faccrei.edu.br/wp-content/uploads/2016/10/diartigos28.pdf>. Acesso em: 10 maio 2019.

RUSCHEL, Marcia Erna; FREZZA, Ricardo; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. O impacto do SPED na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis**, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul. 2011.

SILVA, Milton dos Santos. **As repercussões do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED: uma análise da percepção de empresas, contadores e órgãos fiscalizadores na Região Metropolitana de Belo Horizonte**. Dissertação de Mestrado Profissional em Administração, apresentada a Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo – FPL, Pedro Leopoldo, 179 f. 2012.

SILVA, Amanda de Lima Marques da; AZEVEDO, Elayne Patrícia Ribeiro de Santana; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza; TAVARES, Márcia Ferreira Neves; GOMES, Marcelo Jota. Percepção dos Contadores quanto às dificuldades de competência técnica para a implantação do SPED nas Entidades do Terceiro Setor, em cumprimento à Instrução Normativa nº 1.510/2014. **Revista Ambiente Contábil - UFRN**. Natal-RN. v. 10. n. 1, p. 347 – 370, jan./jun. 2018.

SILVA FILHO, Gilberto Magalhães da; LEITE FILHO, Paulo Amilton Maia. Nível de Conhecimento dos Contadores em Relação ao Sped: Um Estudo Exploratório por Meio da Teoria de Resposta ao Item. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 65, p. 28–39, 2016.

SILVA FILHO, Gilberto Magalhães da; LEITE FILHO, Paulo Amilton; PEREIRA, Tarso Rocha Lula. Sistema Público de Escrituração Digital: benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. **Revista Mineira de Contabilidade**. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br>. Minas Gerais, MG, v. 16, n. 3, art. 5, p. 50-60, set/dez. 2015.

STEVENSON, Willian J. **Estatística Aplicada à Administração**. Trad. Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 2001. 495 p.