

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDISON ROSENO

**SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED
CONTÁBIL: IMPACTOS NAS PRÁTICAS DE CONTROLE
INTERNO E GESTÃO DE RISCOS DE EMPRESAS
PARTICIPANTES DO PROJETO PILOTO DA RECEITA
FEDERAL**

São Paulo

2012

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDISON ROSENO

**SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED
CONTÁBIL: IMPACTOS NAS PRÁTICAS DE CONTROLE
INTERNO E GESTÃO DE RISCOS DE EMPRESAS
PARTICIPANTES DO PROJETO PILOTO DA RECEITA
FEDERAL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio – FECAP como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias

São Paulo

2012

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary Jose Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

	Roseno, Edison
R815s	Sistema Público de Escrituração Digital Sped Contábil: impactos nas práticas de controle interno e gestão de riscos de Empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal. / Edison Roseno. -- São Paulo, 2012. 129 f. Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias. Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis. 1. SPED Contábil. 2. Gestão de Riscos. 3. Controles Internos.
	CDD 657.450285

FOLHA DE APROVAÇÃO

EDISON ROSENO

Sistema Público de Escrituração Digital-SPED CONTÁBIL: Impactos nas Práticas de Controle Interno e Gestão de Riscos de Empresas Participantes do Projeto Piloto da Receita Federal

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado–FECAP como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a. Dr^a. Ana Cristina de Faria
Universidade Municipal de São Caetano do Sul

Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado-FECAP

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado-FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 30 de maio de 2012.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que sempre iluminou meus caminhos e me amparou nos momentos mais difíceis, mostrando-me a melhor vereda e conduzindo-me para a realização desse sonho.

A meus pais, José (*in memoriam*) e Floriza, pelos constantes incentivos, que foram imprescindíveis para realização desse trabalho.

A minha esposa Maria Emilia, que sempre me apoiou na busca pela realização pessoal e profissional, compreendendo a minha ausência durante esta pesquisa.

Ao Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias, pela orientação recebida durante essa dissertação, por me conduzir com competência, sabedoria e paciência, bem como pela partilha do conhecimento e pelas valiosas contribuições, fundamentais para este trabalho.

Aos membros da banca examinadora, Profa. Dra. Ana Cristina de Faria e Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva, pelas críticas e sugestões construtivas.

A todos os colegas do programa de Mestrado, com quais convivi durante este período, pela amizade, sugestões e críticas, sempre oportunas e pertinentes.

Aos Funcionários da FECAP, em especial aos da Biblioteca e a Secretaria do Mestrado, pela eficiência e presteza no atendimento.

A todos os participantes das empresas pesquisadas, por sua colaboração em responder às questões do roteiro de entrevista dessa pesquisa.

Aos meus familiares e amigos, que sempre tiveram presentes ao longo desta caminhada, me aconselhando e incentivando com toda dedicação e carinho.

RESUMO

A Contabilidade brasileira tem passado por profundas alterações com a recente adequação às normas internacionais e devido ao constante processo de informatização dos processos contábeis e fiscais impostos pela legislação tributária. Surge neste contexto o chamado “SPED”, Sistema Público de Escrituração Digital, criado pelo Governo Federal em 2007, para substituir a escrituração manual em papel para a digital. Uma vez implantado o sistema, as Empresas sujeitas à entrega dessas obrigações fornecerão informações por meio de arquivos digitais aos órgãos governamentais de fiscalização (Municipal, Estadual e Federal). Com a implantação desses projetos, as empresas sofrerão significativos impactos em suas práticas de Controle Interno e Gestão de Riscos. Diante desse cenário, a presente pesquisa teve como objetivo: “Verificar na percepção dos sujeitos entrevistados, em que medida foram afetadas as práticas de Controles Internos e Gestão de Riscos de três empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal na implantação do SPED Contábil”. Para atingir este objetivo foi realizada pesquisa qualitativa, de caráter documental e bibliográfico. Os dados foram obtidos junto a profissionais das três empresas que participaram do projeto piloto, coletados por meio de um roteiro de entrevista, com análises dos resultados avaliados pela técnica de análise de conteúdo. Constatou-se que os principais impactos na implantação ao *layout* do SPED Contábil foram a adaptação dos sistemas integrados e a transição do Plano de Contas da Empresa com o Plano de Contas Referencial imposto pelo Governo, devido ao grande volume de informações geradas nos sistemas. A pesquisa constatou que as empresas praticavam a política de controles internos, com objetivo de fiscalizar e controlar os procedimentos internos dos departamentos e que mensuravam os riscos ocorridos na implantação do SPED Contábil. Quanto à gestão de riscos, constatou-se que na época da implantação do projeto SPED Contábil, não havia políticas adotadas para mensurar e mitigar os riscos dos fluxos das informações contábeis e fiscais consolidadas na Contabilidade.

Palavras-Chaves: SPED Contábil. Gestão de Riscos. Controles Internos.

ABSTRACT

Accounting in Brazil has undergone profound changes with the recent adaptation to international standards and because of the constant process of computerization of accounting and tax imposed by tax legislation, arises in this context called the "SPED", Public Digital Bookkeeping System, created by the Federal Government in 2007, to replace manual bookkeeping paper to digital. Once put into operation the system, companies subject to the delivery of these bonds will provide information via digital files to government oversight (City, State and Federal). With the implementation of these projects, companies will experience significant impacts in their practices Internal Control and Risk Management. Against this backdrop, this study aimed to: "Check in the perception of the interviewees, to what extent were affected practices Internal Controls and Risk Management of three companies participating in the Pilot Project of the Internal Revenue Service in the implementation of SPED Accounting." To achieve this qualitative study was undertaken of documentary and bibliographic character. Data were obtained from the three professional companies that participated in the pilot project, collected using an interview script, with analysis of the results assessed by the technique of content analysis. It was found that the main impacts on the deployment layout Accounting SPED were the adaptation of integrated systems and the transition of the Chart of Accounts of the Company with the Chart of Accounts Reference imposed by the government due to the large volume of information generated in the systems. The survey found that companies practiced a policy of internal controls, in order to monitor and control departmental procedures and measured the risks incurred in the implementation of Accounting SPED. As for risk management, it was found that at the time of project implementation SPED Accounting, had not adopted policies to measure and mitigate the flow of information in the consolidated accounting and tax accounting.

Key Words: SPED-Accounting. Risk Management. Internal Controls.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Projetos do SPED.....	32
FIGURA 2 - Figuras da ECD.....	38
FIGURA 3 - Organograma do Referencial Teórico.....	66

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Evolução do Registro e Controle Contábil no Tempo.....	19
QUADRO 2 – Antecedentes do SPED.....	31
QUADRO 3 – Tipos de Blocos da ECD.....	37
QUADRO 4 – Legislação do SPED Contábil.....	40
QUADRO 5 – Constructos em relação aos Objetivos da Pesquisa.....	73
QUADRO 6 – Blocos das Questões do Roteiro de Entrevista.....	74
QUADRO 7 – Formação Acadêmica dos Entrevistados.....	85
QUADRO 8 – Descrição dos Cargos dos Entrevistados.....	85
QUADRO 9 – Ramo de Atividade e Faturamento Mensal das Empresas.....	86
QUADRO 10 – Volume de Informações no SPED.....	87
QUADRO 11 – Ações Corretivas <i>versus layout</i> do SPED.....	90
QUADRO 12 – Relatórios do SPED Contábil.....	91
QUADRO 13 – Obrigações Acessórias.....	92
QUADRO 14 – Controles Internos <i>versus</i> Gestão de Riscos.....	94
QUADRO 15 – Contabilidade <i>versus</i> Controles Internos.....	96
QUADRO 16 – Auditoria Interna <i>versus</i> SPED Contábil.....	97

LISTA DE ABREVIATURAS

BACEN	-	Banco Central do Brasil
CFC	-	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	-	Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social
COSO	-	<i>Committed of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CT-e	-	Conhecimento de Transporte eletrônico
CVM	-	Comissão de Valores Mobiliários
DIPJ	-	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DNRC	-	Departamento Nacional de Registro de Comércio
ECD	-	Escrituração Contábil Digital
EFD	-	Escrituração Fiscal Digital
ENAT	-	Encontro Nacional de Administradores Tributários
ENCAT	-	Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários-Estaduais
ERP	-	<i>Enterprise Resources Planning</i>
FCONT	-	Controle Fiscal e Contábil de Transição
FERMA	-	<i>Federation of European Risk Management Associations</i>
IBGC	-	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ICMS	-	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICP	-	Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras
IOB	-	Informações Objetivas
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	-	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISSQN	-	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
MANAD	-	Manual Normativo de Arquivo Digitais
NFE	-	Nota Fiscal Eletrônica
NFSe	-	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
PAC	-	Programa de Aceleração do Crescimento
PMATA	-	Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira
PVA	-	Programa de Validação e Avaliação
SEFAZ	-	Secretaria da Fazenda

- SIG - Sistema de Informação Gerencial
- SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	SITUAÇÃO-PROBLEMA	14
1.2	OBJETIVOS	14
1.2.1	OBJETIVO GERAL	15
1.2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	15
1.3	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	15
1.4	JUSTIFICATIVAS	15
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	EVOLUÇÃO DO REGISTRO E CONTROLE CONTÁBIL	18
2.1.1	ESCRITURAÇÃO MANUAL	19
2.1.2	ESCRITURAÇÃO MECANIZADA	20
2.1.3	ESCRITURAÇÃO EM SISTEMAS COMPUTADORIZADOS	21
2.1.4	SISTEMA DE INFORMAÇÃO	23
2.1.4.1	Sistema Integrado de Gestão (SIG)	24
2.1.4.2	Implantação de Sistema ERP	25
2.1.5	MUDANÇA ORGANIZACIONAL	26
2.1.5.1	Processos de Mudanças e o Sistema Empresa	27
2.1.5.2	Mudanças promovidas pelos ERP nas organizações	28
2.1.6	SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL-SPED	29
2.1.6.1	Histórico do Projeto	29
2.1.6.2	Antecedentes do SPED	31
2.1.6.3	Instituição	32
2.1.6.4	Objetivos e Benefícios do SPED	33
2.1.6.5	Usuários do SPED	33
2.1.7	ABRANGÊNCIA DO SPED	34
2.1.7.1	NFE – Nota Fiscal Eletrônica	34
2.1.7.2	ECD – Escrituração Contábil Digital	34
2.1.7.3	EFD- Escrituração Fiscal Digital	40
2.1.7.4	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFSe	41
2.1.7.5	CTe – Conhecimento de Transporte Eletrônico	41
2.1.7.6	FCONT – Controle Fiscal e Contábil de Transição	42
2.1.7.7	E-Lalur	42
2.1.7.8	Central de Balanços Brasileira	42
2.1.7.9	EFD-Pis-Cofins	43
2.1.8	CERTIFICAÇÃO DIGITAL	43
2.2	TEORIA DA REGULAÇÃO E E-GOVERNMENT	45
2.2.1	TEORIA DA REGULAÇÃO - CONCEITOS E OBJETIVOS	45
2.2.2	E-GOVERNMENT	48
2.3	CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS	53
2.3.1	CONCEITO DE CONTROLE INTERNO	53
2.3.2	OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO	55
2.3.2.1	Salvaguarda de Interesses	55
2.3.2.2	Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais	56
2.3.2.3	Estímulo à Eficiência Operacional	57
2.3.2.4	Aderência às Políticas Existentes	57

2.3.3 SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS.....	58
2.3.4 A RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E A CONTABILIDADE.....	60
2.3.5 AUDITORIA INTERNA E CONTROLE INTERNO.....	61
2.3.6 GESTÃO DE RISCOS.....	62
2.3.6.1 Conceitos de Riscos.....	62
2.3.6.2 Gestão de riscos nas organizações.....	63
2.3.7 SÍNTESE DA REVISÃO DA LITERATURA.....	65
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	68
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	68
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	70
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS.....	71
3.3.1 ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	72
3.3.2 PRÉ-TESTE PARA INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	75
3.3.3 BUSCA PELAS ENTREVISTAS.....	75
3.3.3.1 <i>Empresa A</i>	76
3.3.3.2 <i>Empresa B</i>	78
3.3.3.3 <i>Empresa C</i>	79
3.4 TÉCNICAS PARA ANÁLISE DE DADOS.....	81
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS.....	84
4.1 ANÁLISE DO PRIMEIRO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	84
4.2 ANÁLISE DO SEGUNDO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	87
4.3 ANÁLISE DO TERCEIRO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	93
4.4 ANÁLISE DO QUARTO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	97
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	99
REFERÊNCIAS.....	101
APENDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	111
APENDICE B – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 1.....	113
APENDICE C – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 2.....	114
APENDICE D – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 3.....	115
APENDICE E – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 4.....	116
APENDICE F – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 5.....	117
APENDICE G – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 6.....	118
APENDICE H – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 7.....	119
APENDICE I – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 8.....	120
APENDICE J – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 9.....	121
APENDICE K – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 10.....	122
APENDICE L – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 11.....	123
APENDICE M – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 12.....	124
APENDICE N – ÍNTEGRA DAS QUESTÕES DA QUESTÃO 13.....	125
APENDICE O – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 14.....	126
APENDICE P – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 15.....	127
APENDICE Q – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 16.....	128
APENDICE R – TERMO DE CONSENTIMENTO DA FECAP.....	129

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos 40 anos aconteceram mudanças significativas na legislação tributária brasileira e nos procedimentos contábeis. O processo de registro e controle contábil, muitas vezes artesanal, foi substituído pelo mecânico e, em seguida, pelo automático. Nesse aspecto, a tecnologia da computação trouxe benefícios para a contabilidade das empresas.

Segundo Oliveira (1997, p. 11), no procedimento manuscrito, a escrituração era feita manualmente, preenchendo-se os principais livros, como diário, razão, caixa, controle de duplicatas a receber, controle de contas a pagar, entrada de mercadorias, termos de ocorrências, inventários de produtos e mercadorias.

Wootton e Kemmerer (2009, p. 121) ressaltam que o procedimento manual começou a perder espaço a partir do surgimento das máquinas mecânicas produzidas nos Estados Unidos. A Contabilidade manuscrita acarretava dificuldades à atualização contábil, devido ao volume de informações e registros necessários.

Oliveira (1997) relata, ainda, que o procedimento mecanizado é a fase em que a escrituração passou a ser feita de forma mecânica, em geral, utilizando-se máquinas de datilografia e processadoras automáticas, para o preenchimento de fichas separadas ou soltas (razão, fornecedores e controle de estoque).

A partir da década de 1980, houve o crescimento no uso e disseminação dos microcomputadores, juntamente com os sistemas informatizados ligados às áreas administrativa, comercial, contábil e financeira das empresas. Desde então, ocorreu um avanço da tecnologia na Contabilidade das empresas, substituindo-se máquinas de datilografia, de calcular e os procedimentos manuscritos. Surgiram, então, sistemas informatizados nos quais as informações operacionais são geradas com base em registros que permitem obter os demonstrativos contábeis.

Essa evolução tecnológica também se refletiu no aperfeiçoamento da relação do governo com o contribuinte. A escrituração dos tributos, antes feita de forma manual, tornou-se digital. Diante dessa mudança, o Fisco brasileiro buscou o melhor aproveitamento das informações produzidas pela Contabilidade das Empresas, criando uma sistemática de registro e apuração de tributos que

acompanhasse este crescimento tecnológico. Assim é que, em 2007, surgiu o Sistema Público de Escrituração Digital-SPED.

O Projeto SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022/07 faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010). Busca, por meio da informatização, aproximar a relação entre contribuinte e fisco. É uma solução tecnológica que oficializa os arquivos digitais das escriturações fiscal e contábil dos sistemas empresariais dentro de um formato digital, específico e padronizado. O projeto visa contribuir para a redução dos custos com o armazenamento de documentos e também para minimizar os encargos com o cumprimento das obrigações acessórias, além de possibilitar uma maior segurança no trânsito das informações contábeis e fiscais (BRASIL, 2007c).

O Projeto SPED é uma iniciativa que integra as três esferas do Poder Público (Municipal, Estadual e Federal), e, inicialmente como projeto-piloto, constituiu-se de uma parceria por meio de Protocolos de Cooperação entre o Governo e 27 instituições, privadas. O SPED, na sua forma atual, é dividido em três principais subprojetos: Escrituração Contábil Digital (ECD ou SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Com a implementação do SPED, várias empresas de diferentes setores da economia brasileira estarão sujeitas ao cruzamento de dados e à fiscalização eletrônica efetuada pelo Fisco. Com os constantes avanços tecnológicos conferidos aos contribuintes, torna-se imperativo um maior rigor no controle das operações realizadas no cotidiano das empresas, bem como um maior cuidado com as informações enviadas ao Fisco por meio das obrigações acessórias hoje existentes.

É importante observar que entrada em vigor dessas novas ferramentas de controle fiscal e contábil propicia vários benefícios às empresas, mas também as expõem aos fatores de riscos, até então desconhecidos, oriundos de mudanças necessárias em processos internos de negócio e tecnologia. A implantação do SPED irá exigir atualizações e adequações por parte dos profissionais contábeis e das empresas.

Requer-se, ainda, um trabalho multidisciplinar e multifuncional, em que as empresas terão que avaliar os seus controles internos e seus procedimentos de gestão de riscos. Esta avaliação pode minimizar a exposição das empresas a riscos como contingências fiscais e contábeis.

1.1 SITUAÇÃO-PROBLEMA

A formulação do problema resultou do interesse em identificar e descrever as experiências vividas por empresas que participaram da implantação do Projeto Piloto da Receita Federal em 2007, com especial atenção sobre os controles internos e a gestão de riscos.

Cervo e Bervian (2002, p. 84) mencionam que o problema é “uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve achar uma solução”. A proposição dos autores permite inferir que a formulação do problema de pesquisa é uma ação essencial para direcionar o estudo.

Malhotra (2005, p. 56) ressalta que, nesta etapa, o pesquisador deve considerar a finalidade do estudo, a necessidade e a relevância das informações de fundo.

Tendo em vista todas essas considerações, ficou estabelecido o seguinte problema de pesquisa:

Quais os impactos da implantação do SPED Contábil nas práticas de controle interno e gestão de riscos de três empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos são metas ou alvos a serem alcançados. Cooper e Schindler (2003, p. 23), mencionam que sua clara definição orienta o trabalho do pesquisador e permite um melhor resultado. Uma forma de estabelecer os objetivos é desdobrá-los em gerais e específicos. Em função do exposto, o objetivo geral e os específicos para esta pesquisa, serão apresentados a seguir.

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Verificar, na percepção dos sujeitos entrevistados, em que medida foram afetadas as práticas de Controles Internos e Gestão de Riscos de três empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal na implantação do SPED Contábil.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos da presente pesquisa compõem-se em:

- a) Descrever as práticas de Controles Internos e Gestão de Riscos das empresas objeto de estudo;
- b) Verificar se as empresas objeto de estudo adotam a prática de Auditoria Interna como avaliação e mitigação de riscos, e
- c) Identificar e descrever os impactos na implantação do SPED Contábil nas três empresas do projeto piloto da Receita Federal.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Quanto à delimitação deste estudo, destaca-se a impossibilidade de pesquisar a população de 27 (vinte e sete) empresas que, em 2007, foram convidadas a participarem da implantação do SPED Contábil no Projeto Piloto da Receita Federal. Por questão de acessibilidade, optou-se em atingir uma amostra dessa população, motivo pelo qual foram escolhidas três empresas desse seletivo grupo.

1.4 JUSTIFICATIVA

Até a finalização desta pesquisa, foram localizados poucos estudos a respeito da implantação do SPED Contábil. Assim, tendo em vista a importância

desse projeto, tanto para a sociedade em geral, como para o governo e as empresas, optou-se em desenvolver esta pesquisa objetivando evidenciar os impactos que a implantação do SPED ocasionou às práticas de controle interno e gestão de riscos de três das empresas participantes do projeto piloto da Receita Federal.

De início é importante destacar que, a partir da implantação do SPED, as empresas estão obrigadas a adotar um novo formato no seu relacionamento com o Fisco, bem como no registro contábil e fiscal de suas transações. Esse novo sistema permitirá às autoridades fiscais atuar junto às empresas de forma integrada e com maior visibilidade e capacidade de análise dos dados e informações fornecidos.

Uma pesquisa elaborada pela IOB Soluções (2009) em sua terceira edição, sobre (Nota fiscal Eletrônica- NF-e e Escrituração Contábil Digital-ECD), realizada em Julho de 2009, relatou que:

Num total de 281 empresas de diversos ramos de atuação com faturamento entre R\$ 1 milhão e R\$ 4 bilhões, revelou que 52,7% declararam estar obrigadas a entregar o SPED Contábil em 30.06.2009. Deste universo, 83% transmitiram o arquivo dentro do prazo, número que está alinhado às informações oficiais divulgadas pelo governo.

Ainda, segundo a pesquisa IOB, os 17% das empresas que não cumpriram o prazo de entrega do SPED Contábil, justificaram algumas situações que os impediram de entregar os devidos arquivos para Receita Federal do Brasil.

Algumas acreditavam que o prazo seria prorrogado e de fato isso ocorreu, e outras podem não ter dimensionado corretamente o tempo de implementação necessário em relação à complexidade da implementação e da validação das informações reportadas.

Além disso, um grupo deve ter decidido investir mais tempo para garantir a acuracidade das informações reportadas, pois a validação realizada pelo PVA-Programa Validador e Assinador, abrange somente consistência aritmética e a estrutura lógica das informações contidas nos arquivos.

Outra possibilidade é o grande número de empresas obrigadas a entregar as informações determinadas pela Instrução Normativa nº 86 dos períodos de 2007 e 2008. A multa por não entrega ou por erros no conteúdo reportado é elevada e pode chegar a 1% (um por cento) da receita bruta. Portanto, algumas empresas priorizaram o desenvolvimento e entrega desses arquivos em detrimento do SPED, cuja multa, calculada pelo atraso na transmissão dos arquivos, é razoavelmente baixa, em torno de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês calendário ou fração, conforme artigo 10 da Instrução Normativa da Receita Federal nº 787 de 19 de novembro de 2007 (BRASIL, 2007d).

Nesse aspecto, um dado que chama a atenção, é o alto número de empresas que pretendem corrigir as informações enviadas que, de acordo com a pesquisa, chega a quase 30% (trinta por cento). Isso comprova a complexidade do processo de geração dos arquivos e a insegurança das empresas em relação à qualidade das informações reportadas. Inclusive, 18,2% (dezoito vírgula dois por cento) declararam já ter iniciado o processo de correção dos arquivos transmitidos.

Do exposto, infere-se que os impactos e preocupações relatadas justificam a elaboração desta pesquisa.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está dividida em cinco capítulos: o primeiro traz à introdução ao tema, a situação-problema, os objetivos geral e específicos, a delimitação do estudo, a justificativa e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo aborda o referencial teórico pesquisado sobre o tema, dividindo-se da seguinte forma: a primeira parte trata da Evolução do Registro e Controle Contábil, a segunda sobre Teoria da Regulação e *E-Government* e a terceira dos Controles Internos e Gestão de Riscos.

O terceiro capítulo apresenta a Metodologia da pesquisa, que engloba o tipo de pesquisa, população e amostra, os instrumentos de coleta de dados e as técnicas de análise de dados.

O quarto capítulo traz a Descrição e Análise dos Resultados, no qual serão avaliadas as entrevistas efetuadas por meio de blocos de análises sobre os constructos elaborados. Os achados foram confrontados com a revisão da literatura.

O quinto capítulo será dedicado às considerações finais e às referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo sintetiza o levantamento bibliográfico que dá suporte à pesquisa de campo. Por se tratar de um assunto recente entre as organizações, o SPED ainda é pouco discutido no meio acadêmico brasileiro.

Nas pesquisas efetuadas na literatura, houve dificuldades em localizar artigos científicos, periódicos, dissertações e teses nacionais sobre o assunto.

Com relação às pesquisas internacionais sobre o tema, não há um projeto similar em outros países, fato corroborado pelo artigo de Geron et al. (2011). No entanto, existe o projeto similar ao do Brasil referente à Nota Fiscal Eletrônica criada no Chile em 2002, chamada de *La Factura Electrônica*.

O assunto é relevante, pois demonstra a importância das informações contábeis dentro da estratégia empresarial com repercussão na área contábil, sistemas de informação e tecnologia.

A estrutura desse capítulo está dividida em:

- a) Evolução do Registro e Controle Contábil;
- b) Teoria da Regulação e *E-Government*; e
- c) Controles Internos e Gestão de Riscos

2.1 EVOLUÇÃO DO REGISTRO E CONTROLE CONTÁBIL

Este tópico tem como objetivo descrever sinteticamente a Evolução do Registro e Controle Contábil ao longo do tempo.

Para melhor compreensão, no Quadro 1, pode-se visualizar o marco histórico da evolução do registro e controle contábil no tempo.

Escrituração Manual	Escrituração Maquinizada	Escrituração Mecanizada	Escrituração em Sistemas Computadorizados
Primórdios até Sec. XIX	1870-1930	1930-1940	1940-1970
Escrituração	máquina de escrever	tábua de logaritmos máq.pascal	primeiro computador Eniac
pedra, gravetos, papiro e papel	máquina de escrever + calculadora	calculadora mecânica com teclas	mainframes à redes
pena e caneta esferográfica (clássico, americano e centralizador)	sistema <i>front feed</i> + ficha-tríplice	escrituração mecanizada	Sistema Integrado ERP
Partida Simples e Dobradas de lançamentos Contábeis		sistema de cartões perfurados	
Autores: Cosenza, J.P. (1999) e Nardon Filho,(2010).	Autores: Edwards e Walker (2009) e Nardon Filho. (2010).	Autores: Edwards e Walker (2009) e Nardon Filho,(2010).	Autores: Machado, (1986) e Nardon Filho,(2010).

QUADRO 1 – Evolução do Registro e Controle Contábil no tempo

Fonte: Elaborado pelo autor

Foram identificados e descritos os processos de escrituração contábil ao longo da história, nas etapas, a saber: Escrituração Manual, Escrituração Mecanizada, Escrituração em Sistemas Computadorizados, Sistemas de Informação, Mudança Organizacional e o Sistema Público de Escrituração Digital-SPED.

2.1.1 ESCRITURAÇÃO MANUAL

Nas organizações, a escrituração manual nos livros diários, exigia muita atenção para não se cometer erros. Cada letra, número ou símbolo acarretava um movimento específico da mão, de modo a realizá-lo em espaços determinados e distintos.

Gruner (1934, p. 46-49) registra que o conjunto de técnica do trabalho em uma Contabilidade Manual compõe-se de quatro atividades principais: escrever, ordenar, calcular e comparar. A esse respeito, há de registrar-se que a análise do processo da escrita era fundamental em um sistema de escrituração manual.

O responsável pelos registros contábeis deveria refletir sobre o que iria realizar, antes de começar a efetuar a escrituração propriamente dita. Devido à concentração exigida, tornava-se quase impossível olhar os documentos comprobatórios e os livros onde os fatos seriam escriturados.

Cosenza (1999, p. 144) relata que, o processo de escrituração manual começou a perder espaço a partir do surgimento das máquinas de escrever e mecânicas. O autor aponta que, à época de sua pesquisa, este processo era utilizado em organizações com reduzida movimentação dos fatos patrimoniais.

Neste sistema de escrituração registrava-se o teor do comprovante em um livro denominado Borrador e, em seguida, transcrevia-se em forma técnica, mediante ordem cronológica, para o Diário, e deste lançava-se em ordem sistemática no Razão e nos demais livros auxiliares. Esse retrabalho fazia com que a escrituração contábil ficasse muito susceptível a erros de transcrição.

Nardon Filho (2010) comenta que a escrituração manual era realizada por meio de uma “pena” que, frequentemente, tinha que ser molhada no tinteiro, além de estar sujeita a letras mais finas ou mais grossas, dependendo da força manual do escriturário ao manipulá-la. Depois, passou-se a utilizar caneta tipo “tinteiro” que apresentava inconveniência da uniformidade da escrituração, bem como a necessidade de cuidados adicionais para não borrar ou sujar os livros.

Posteriormente, houve a evolução para as canetas esferográficas, que ofereciam a vantagem de proporcionar uma escrita mais uniforme. Uma parcela menor dos profissionais desta época, no entanto, utilizavam o lápis de copiar ou lápis de tinta, que tinha como inconveniente a perda de tempo em afiar a ponta após certo tempo de uso. Para os casos de cópias mediante o emprego do papel carbono, eram utilizadas canetas especiais ou esferográficas de ponta dura.

2.1.2 ESCRITURAÇÃO MECANIZADA

Em um processo evolutivo, após a escrituração manual, as organizações passaram a utilizar sistemas de escrituração maquinizada e mecanizada dos livros contábeis, dentre estes diários, geral e auxiliares.

Edwards e Walker (2009, p. 120) destacam que as inovações da escrituração mecanizada foram introduzidas em duas eras. A primeira era, a maquinização, começou por volta de 1870, incluiu máquinas de escrever e calculadoras. A segunda era, a contabilidade mecanizada, começou em 1930,

incluiu máquinas de contabilidade, sistemas de contabilização de folha solta e tabulações, ambas amplamente utilizadas em todo o mundo.

Nardon Filho (2010) relata que isso remete às máquinas para as fichas do livro Razão de inserção *front-feed*, em que se fazia a escrituração contábil. Constituíam-se em máquinas de escrever normais, nas quais era feita uma pequena adaptação no carro de escrever. Inseria-se o livro diário, então, normalmente com seu respectivo carbono copiativo, e as fichas de razão eram inseridas frontalmente.

Datilogravavam-se os lançamentos diretamente nas fichas de razão e, por um sistema de carbono, o lançamento era automaticamente reproduzido no diário. Como cada lançamento tinha a sua contrapartida no sistema, requeriam-se duas fichas, uma para o lançamento a crédito e outra para o lançamento a débito.

Calculavam-se os saldos das fichas de razão com uma máquina de somar que, necessariamente, fazia parte do conjunto. Evidentemente, a mínima distração do “operador” causava erros, inviabilizando o fechamento do balancete, diário ou mensal. E um balancete com diferenças gerava uma convocação certa para que todos os funcionários do setor colaborassem com o fechamento.

Nardon Filho (2010) relata que as empresas de porte, com grandes movimentos, trabalhavam com sistema de diários auxiliares, todos sincronizados ao final do período com o diário geral. Assim, essas grandes empresas, tais como supermercadistas, deveriam ter um ou mais diários auxiliares para as contas de fornecedores, outro para as contas de cheques a receber e assim sucessivamente, até que o sistema de diários auxiliares pudesse compatibilizar em termos de custo-benefício.

2.1.3 ESCRITURAÇÃO EM SISTEMAS COMPUTADORIZADOS

O Surgimento da escrituração em sistemas computadorizados tornou-se o processo de registro e controle contábil mais rígido e eficiente. Entretanto, a maneira pela qual os dados foram processados, essencialmente, não mudou.

No início dos anos 1950, a segunda geração da informatização começou. Vinte anos depois, com a introdução de sistemas por computador e pessoas, os

computadores tornaram-se um elemento essencial do processo contábil (NARDON, FILHO, 2010).

O uso das máquinas processadoras (os computadores) colaborava para que se tornasse a informática um dos ramos do conhecimento que mais tem se desenvolvido na atualidade, contribuindo de forma relevante para o desenvolvimento de outras ciências.

Machado (1986, p. 39-40) descreve vários acontecimentos que marcaram o desenvolvimento tecnológico. Dentre eles vale destacar:

a) A invenção da calculadora de Pascal em 1642, que por meio de procedimentos ainda rudimentar, com ganchos para digitação dos números efetuava as operações de soma e subtração.

b) Em 1812, o matemático Babbage dá um segundo passo quando ao consultar tabelas de logaritmos percebeu a existência de erros e decidiu construir uma máquina para computar tabelas matemáticas. Ele só não esperava que ao criar comandos específicos, sua máquina não se comportasse apenas como uma simples calculadora, mas como uma máquina analítica que podia ser programada, tanto que em 1859 quando finalmente foi construída e adotada por várias empresas e companhias de seguros.

c) A partir de 1940, surgem na história da humanidade os primeiros computadores eletrônicos, do tamanho de uma sala inteira e trabalhando por meio do uso de válvulas, conhecidos como os computadores de primeira geração. No fim da década de 50, com o advento dos transistores surgem os computadores de segunda geração, cujo período vai de 1955 a 1965.

d) Em 1965, com o surgimento do circuito integrado, um componente eletrônico que contém vários transistores integrados em um único componente, começa a terceira geração de computadores. Esses com melhor acesso e significativamente menor que o das gerações anteriores, possibilitando compartilhar o mesmo espaço que os profissionais ocupam nos escritórios e nas empresas.

e) Em 1970, a INTEL lança nos EUA, o primeiro microcomputador conhecido como 8008.

Nesse sentido, observa-se o quanto o microcomputador vem sendo, cada dia mais, inserido no fluxo das operações e serviços das empresas, por meio da distribuição de processamentos de dados nos diversos programas à disposição do usuário. Evidentemente, a Contabilidade não poderia deixar de sofrer a influência desse desenvolvimento.

Com a progressiva evolução da tecnologia, os computadores têm se tornado cada vez mais imprescindíveis no mundo dos negócios, e conseqüentemente, o campo contábil tem sido impactado por estes aspectos. Sobre isto, descreve Cornachione Jr. (2001, p. 105): “hoje não é mais possível aceitar o eficaz

desempenho profissional em um amplo leque de atividades econômicas, científicas e educacionais, e mesmo esportivas, sem o apoio da informática”.

Em consequência, há a necessidade de uma efetiva preparação das companhias para minimizar as resistências, às mudanças e modificações embutidas na implantação dos sistemas. Na prática, esta é uma variável relevante para que um projeto de implantação de um sistema integrado de gestão alcance todos os resultados que dele se esperam. (NARDON, FILHO, 2010).

Com esse grande avanço tecnológico, as companhias necessitam preparar-se para que os seus sistemas de informação sejam integrados aos departamentos da organização.

2.1.4 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

O sistema de informação pode ser definido como uma solução para prover informação (incluindo o seu processamento), qualquer que seja o seu uso. Um sistema de informação possui vários elementos inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de retroalimentação e avaliação.

Gil A. L. (1992) relata que os sistemas de informação compreendem um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados, segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações.

Laudon e Laudon (2007, p. 9) definem tecnicamente o Sistema de Informação como um conjunto de componentes inter-relacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização. Esses sistemas também auxiliam os gerentes e trabalhadores a analisar os problemas, visualizar assuntos complexos e criar novos produtos.

Os sistemas de informação apresentam-se hoje como uma importante ferramenta de auxílio aos dirigentes na sua tomada de decisão, por permitirem acesso rápido e confiável às informações das empresas e de seus negócios.

Os sistemas de informação são peças fundamentais para as empresas, pois desempenham importante função não apenas na elaboração dos relatórios, mas também nas atividades de todos os departamentos da empresa. Mais uma vez deve ser considerada a importância do administrador nesse processo, cuja atuação é vital para a corporação.

Laudon e Laudon (2007) afirmam que para compreender totalmente os sistemas de informação nas empresas é necessário o conhecimento de suas dimensões mais amplas, a organizacional, a humana e a tecnológica, bem como o seu poder de fornecer soluções para desafios e problemas no ambiente empresarial. A capacitação em sistemas de informação pressupõe o conhecimento dessas três dimensões, enquanto a capacitação em computadores foca primordialmente o conhecimento da tecnologia da informação.

2.1.4.1 Sistemas Integrados de Gestão (SIG)

Os Sistemas Integrados de Gestão também têm sido denominados de ERP (*Enterprise Resources Planning*), ou seja, Planejamento de Recursos Empresariais.

Corrêa, Giansesi e Caon (1997), descrevem que a integração pode ser vista sob a perspectiva funcional (sistemas de finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras, entre outros) e sob a perspectiva sistêmica (sistemas de informações gerenciais, sistema de processamento de transações, sistemas de apoio a decisão, entre outros). Os ERPs são entendidos como sendo uma plataforma de sistemas desenvolvida para integrar os diversos departamentos de uma organização, possibilitando a automação e armazenamento de todas as informações de negócios.

A *Deloitte Consulting* (1998) define os sistemas ERP como sendo pacotes de sistemas de negócios que permitem a uma companhia automatizar e integrar a maioria de seus processos de negócio, compartilhar práticas e dados comuns por meio de toda a empresa e a produzir informações em um ambiente de tempo real.

2.1.4.2 Implantação do Sistema ERP

As organizações têm se deparado com a necessidade de adquirir ferramentas que alicercem sua sobrevivência no mundo dos negócios, entre elas destacam-se os Sistemas Integrados de Gestão.

Peleias (2003a) relata que ao optar pela implantação de um sistema integrado ERP, a administração de uma empresa deve considerar os benefícios que terá a partir do momento em que a ferramenta “estiver no ar”, o impacto que a mudança causará na cultura e no ambiente organizacional, o grau de dificuldade durante o período de implantação, a relação custo-benefício envolvida (algumas vezes a implantação pode ultrapassar a casa de dezenas de milhões de reais), os aspectos que não serão atendidos e também as facilidades e funcionalidades que existem no ambiente atual e que podem não estar disponíveis na situação futura desejada.

Frezatti e Tavares (2003) destacam que o processo de seleção de um fornecedor de sistemas deve atender a algumas exigências e responder algumas questões: Como escolher o sistema mais adequado? Esta é uma pergunta frequente, que vários autores tentam responder e que pode ser entendida de diversas formas.

Em síntese, o que se pretende é que a análise financeira caminhe paralelamente ao andamento técnico do projeto. A solução escolhida deve ser aquela mais conveniente do ponto de vista técnico e que viabilize o retorno adequado. Entretanto, há outras preocupações a partir da implantação da solução escolhida.

O período pós-implantação pode também oferecer problemas, uma vez que, de nada adiantarão os esforços dispendidos na implantação do ERP, se não forem mantidas as condições ideais para seu funcionamento e seu máximo aproveitamento pela empresa.

Peleias (2003c) chama atenção para alguns pontos relevantes a serem observados no período pós-implantação do Sistema de Informação:

- a) as observações a serem feitas, além de modificarem a realidade vigente, devem conduzir à identificação da necessidade de ajustes no sistema;
- b) os ajustes são chamados manutenções de sistemas. Ao identificar-se tal necessidade, é preciso definir uma data final para sua efetivação, e
- c) o acompanhamento dos resultados com o novo sistema é a tarefa mais importante desta fase. Os resultados devem ser comparados com os argumentos norteadores do desenvolvimento do novo sistema (planejamento do sistema), certificando-se de que os objetivos buscados foram alcançados.

A implantação de sistema ERP, é um processo longo e gerador de inúmeras mudanças na organização, inclusive em seu modo de raciocinar. Realizar estudos e previsões sérias, bem como seguir uma metodologia podem ajudar a aumentar muito a chance de obter-se sucesso com sua implantação.

2.1.5 MUDANÇA ORGANIZACIONAL

A mudança organizacional é, geralmente, um processo complexo, definido como a alteração de certo estado de coisas internas da organização, tendo em vista uma nova forma de comportamento coletivo, em função de um fator interno ou externo à organização. A mudança sempre envolve o indivíduo e seu meio, sendo que o grande desafio é o de controlar o processo de mudança. (MOTTA, 1997).

Para Wood Jr, Curado e Campos (1994) uma mudança somente ocorre quando as pessoas envolvidas percebem que seus pressupostos não são mais validados pela realidade. Esse processo é, em regra, doloroso e pode levar ao aumento da ansiedade, culpa e perda da autoconfiança.

Todo o processo de mudança passa pela definição de ações e estratégias, pois a seleção das que apresentam possibilidade de melhores resultados é uma tarefa complexa. (ANDRADE A. et al., 2006).

Assim, são necessários a compreensão da realidade e o estabelecimento de uma visão de futuro compartilhada pela organização, capazes de gerar impulso para mudança. Também é necessária a identificação de onde se deve atuar, bem como são essenciais o reconhecimento de ações alternativas e seus possíveis desdobramentos para diferentes cenários.

2.1.5.1 Processos de Mudanças e o Sistema Empresa

As organizações precisam estar preparadas para passar as mudanças. Isto requer o desenvolvimento de flexibilidade e capacidade de enfrentar uma série de novos desafios. Essas características residem nos recursos humanos da organização.

Schein (1982) relata que se os dirigentes e os empregados são eles próprios flexíveis, o organograma organizacional pode ser consciente e racionalmente modificado em face das mudanças do ambiente externo. Mas, se os membros da organização se encerram num padrão de reação rígido, a alteração do organograma será um exercício difícil e talvez inútil.

Para Bio (2008, p. 229), o profissional que atua no desenvolvimento e implementação de novos sistemas é pago para ajudar a promover mudanças. Para tanto, esses profissionais precisam ter o domínio dos conceitos, metodologias e técnicas peculiares ao campo de sistemas. Pretende-se que o profissional perceba e esteja sensível às dimensões humanas, às implicações psico-sócio-políticas das mudanças dos sistemas. Talvez essa sensibilização ajude o profissional a perceber que:

- a) a mudança de sistemas é algo mais que um conjunto de soluções estritamente técnicas;
- b) a sua ótica profissional não é a única verdadeira;
- c) valores do tipo “alta especialização técnica em Tecnologia da Informação” (eventualmente muito cultuados no seu grupo) podem nada significar para o grupo de usuários;
- d) a mudança de sistemas implica percepções, sentimentos, ações grupais, aspectos culturais, questões políticas, o que é tão natural quanto o fato

de que um programa de computador convenientemente estruturado e testado gera o resultado esperado;

- e) existe um conjunto de valores, uma cultura própria em cada empresa que deve ser considerada ao se pretender mudar seus sistemas, e
- f) toda mudança de sistema é um fato político, pois sempre significa um alinhamento de forças políticas.

O profissional de desenvolvimento e implementação de sistemas, deve estar atento às mudanças, e deve saber avaliar os aspectos humanos e técnicos no processo de implantação de novos sistemas a serem aplicados nas Empresas.

2.1.5.2 Mudanças promovidas pelos ERP nas Organizações

Dentre os diversos fatores responsáveis pelas mudanças as quais as organizações estão sujeitas, destaca-se a introdução de novas tecnologias de informação como fator de significativos impactos, tais como os sistemas de gestão integrados denominados ERP *Enterprise Resources Planning*. Os impactos causados pela introdução dessas inovações tecnológicas visam a estabelecer a sua correlação com os processos de gestão da mudança organizacional.

Segundo Bennis (1995), os recentes avanços tecnológicos na área de informática e tecnologia da informação têm produzido profundos impactos nas organizações, exigindo uma série de mudanças na sua forma de gerir os negócios e nas suas relações interpessoais. Desde que ingressaram no ambiente empresarial, os computadores ligaram-se estreitamente à maneira pela qual o trabalho é realizado. A Tecnologia da Informação começou a modificar radicalmente o trabalho, sua localização, rapidez, qualidade e outras características-chave.

Para Pitassi e Leitão (2002), a tecnologia da informação, ao disponibilizar maiores informações sobre o ambiente, tem o poder de melhorar a qualidade da decisão gerencial aplicada no processo de mudança organizacional e, conseqüentemente, de acelerar a mudança. Nesse contexto, o ERP, enquanto uma forma de tecnologia da informação desponta como fator de profundas mudanças nas

organizações, o que é justificado pelo conceito gerencial inovador que está por trás dessa tecnologia.

O avanço da tecnologia da informação no apoio aos processos de negócios, no qual ferramentas, como ERP – *Enterprise Resources Planning*, devem ser desenvolvidas por meio de redes, internet e sistema de informações, ofereceram ao governo condições para instituir o chamado “Governo Eletrônico” por meio dos projetos do Sistema Público de Escrituração Digital-SPED.

2.1.6 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL- SPED

O SPED veio para modernizar a forma de transmissão das obrigações ao governo. É um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias.

Este tópico tem por objetivo abordar o histórico do Projeto, antecedentes do SPED, Instituição, Objetivos e Benefícios do sistema, Usuários do SPED, Abrangência e a Certificação Digital.

2.1.6.1 Histórico do Projeto

Para encontrar formas de pôr em prática o disposto na Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, reuniram-se na cidade de Salvador, BA, entre os dias 15 e 17 de julho de 2004, os secretários da Receita Federal, da Fazenda, dos Estados e Distrito Federal, bem como os representantes das Secretarias de Finanças dos municípios das Capitais. Esse evento foi denominado de 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários - ENAT (BRASIL, 2003a).

O encontro teve como objetivo buscar soluções conjuntas das três esferas de Governo que promovessem: maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações tributárias; racionalização de custos e da carga

de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

Nesse primeiro ENAT, houve a aprovação de dois Protocolos de Cooperação Técnica. O Protocolo de Cooperação ENAT nº 1/2004 teve como objetivo a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Já o Protocolo de Cooperação ENAT 1/2005, de caráter geral, buscou viabilizar o desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses das respectivas Administrações Tributárias (BRASIL, 2004a).

O segundo encontro realizado em 2005, na cidade de São Paulo, de acordo com o Protocolo de Cooperação ENAT 2/2005 de 27 de agosto de 2005, teve como objetivo o desenvolvimento e implantação do Sistema Público de Escrituração Digital-SPED. O SPED faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) que consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística adequada.

O SPED é um *Layout* Nacional Unificado de Processamento de Dados, operando com Certificado Digital, que abrange a Escrituração Contábil e Fiscal em forma digital com validade jurídica. O objetivo é transformar a Contabilidade acumulada e registrada em papel em Contabilidade Digital, ou seja, gerar a migração das atuais informações contábeis e fiscais feitas em papel para documentos eletrônicos.

O SPED não foi criado de cima para baixo, mas construído e aperfeiçoado por várias instituições. Em conjunto com a Receita Federal, estão trabalhando: o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o DNRC (Departamento Nacional de Registro de Comércio), as Secretárias de Fazenda dos Estados (SEFAZ), além das 27 (vinte e sete) empresas que participaram dos projetos pilotos da NF-e, ECD e EFD.

2.1.6.2 Antecedentes do SPED

Já faz algum tempo que as organizações brasileiras convivem com a escrituração contábil digital para fins de fiscalização. Com esse objetivo, foi criada a Lei Nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que dispõe sobre impostos e contribuições federais, definindo que as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras e escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, são obrigadas a manter, à disposição da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (BRASIL, 1991a). Outras normativas que cuidaram da escrituração digital para fins de fiscalização estão sintetizados no Quadro 2 a seguir.

LEGISLAÇÃO	DESCRIÇÃO	REFERENCIAS
IN68	De acordo com o artigo 2 da IN68, as pessoas jurídicas, quando solicitadas pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, apresentarão os arquivos magnéticos contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas, de forma clara e completa, no que se refere a: I-Contabilidade; II-Fornecedores e Clientes; III-Documents Contábeis e Fiscais; IV- Controle de Estoque e Registro de Inventário; V-Correção Monetária de Balanço e Controle Patrimonial; VI- Folha de Pagamento; VII-Relação de Insumos e Produtos; VIII- Cadastro de Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas aplicado aos arquivos fornecidos; e IX-Tabelas de Códigos aplicadas aos arquivos fornecidos.	Instrução Normativa da SRF n. 68 de 27 de dezembro de 1995.(BRASIL, 1995a).
IN86	Com os mesmos objetivos da IN68, mas ampliando para as pessoas jurídicas intimadas pelo Auditor da Receita Federal, somente com exceção da exigência as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples.	Instrução Normativa SRF n. 86 de 22 de outubro de 2001 (BRASIL, 2001b).
Manual Normativo de Arquivos Digitais-MANAD	A Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária unificaram suas atividades, criando a atual Receita Federal do Brasil. Os processos de fiscalização e auditoria das empresas brasileiras, realizados por essas duas entidades, eram redundantes, ou seja, havia redundância de diligências fiscais (visitas dos fiscais às empresas). A principal diferença do <i>layout</i> da IN86 com Manad é a parte que contém informações relativas a funcionários.	Portaria n.58 de 28 de janeiro de 2005 (DATAPREV, 2005).

QUADRO 2 – Antecedentes do SPED

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 2 apresenta a legislação dos sistemas antecedentes do SPED. Por meio da Instrução Normativa Nº 68, de 1995, as empresas foram obrigadas a apresentar arquivos magnéticos relativos aos seus negócios e atividades econômicas. Na Instrução Normativa Nº 86, de 2001, foram ampliadas as exigências para as pessoas jurídicas intimadas pelo Auditor da Receita Federal, somente com

exceção às empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de impostos e contribuições das Microempresas e Empresas de pequeno porte (SIMPLES).

Foi dentro dessa perspectiva que as Secretarias da Receita Federal e da Receita Previdenciária, unificaram suas atividades, criando a atual Receita Federal do Brasil (RFB), com o objetivo de fiscalizar os processos da IN86 em conjunto com a Previdência Social. Foi, também, criado o MANAD – Manual Normativo de Arquivos Digitais, incluindo as informações relativas aos funcionários e a folha de pagamento.

2.1.6.3 Instituição

O SPED, instituído pelo Decreto N° 6.022, de 22 de janeiro de 2007, faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010). Iniciou-se com três subprojetos: NF-e Eletrônica, Escrituração Contábil Digital e Escrituração Fiscal Digital (BRASIL, 2007a), conforme apresentado na Figura 1:

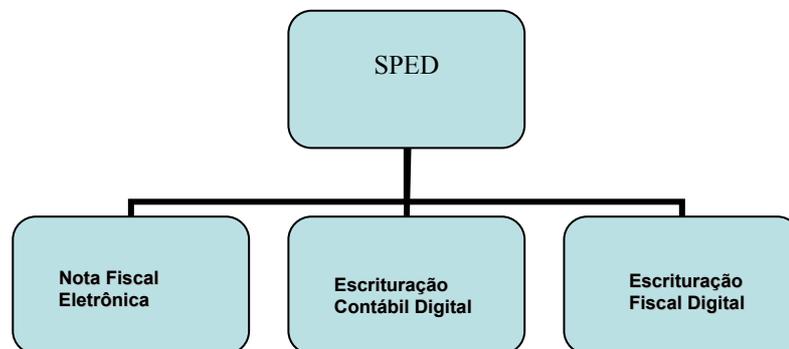


FIGURA 1 – Projetos do SPED

Fonte: Elaborado pelo autor

O sistema iniciado basicamente por três projetos, NFe, ECD e EFD, tornou digital todo o processo de escrituração e armanejamento dos livros contábeis e fiscais. A Receita Federal, junto com as administrações tributárias e os órgãos competentes, vem implementando outros projetos para o SPED. Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições.

2.1.6.4 *Objetivos e Benefícios do SPED*

A Receita Federal, em seu sítio do SPED, menciona os objetivos e benefícios do sistema:

I- Objetivos: **a)** integração dos fiscos, por meio da padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; **b)** racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; **c)** tornar mais rápida a identificação e ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica; **d)** propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País; e **e)** utilizar a Certificação Digital padrão Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira-ICP Brasil;

II- Benefícios: **a)** redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel; **b)** redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; **c)** uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas; **d)** redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte; **e)** melhoria da qualidade da informação; e **f)** possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais. (SPED, 2008a)

2.1.6.5 *Usuários do SPED*

Young (2009) aponta que os principais usuários do SPED, mediante convênio firmado entre eles, são a Receita Federal, as administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal e os órgãos e as entidades de administração pública federal direta ou indireta que tenham atribuição legal, regulação, normatização, controle e fiscalização das empresas, como é o caso do BACEN, do DNRC, das Juntas Comerciais e outros.

Entre as instituições e órgãos participantes, estão:

- a) Banco Central do Brasil (BACEN);
- b) Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- c) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- d) Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC);
- e) Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), e
- f) Receita Federal.

2.1.7 ABRANGÊNCIA DO SPED

Atualmente, a Receita Federal, órgão responsável pelo SPED, tem como abrangência os seguintes projetos: NFS-e – Nota Fiscal de Serviços Eletrônica; CT-e - Conhecimento de Transporte Eletrônico; FCONT – Controle Fiscal e Contábil de Transição; E-Lalur - Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico; Central de Balanços Brasileira e mais recentemente EFD-Pis e Cofins.

2.1.7.1 Nota Fiscal Eletrônica-NFE

A Nota Fiscal Eletrônica tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico para a substituição da sistemática atual de emissão do documento fiscal em papel que, atualmente, acoberta as operações com mercadorias entre empresas (modelos 1 e 1-A). Busca-se reduzir custos e simplificar as obrigações acessórias dos contribuintes, permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco.

O conceito adotado trata a Nota Fiscal Eletrônica como um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação serviços, ocorrida entre as partes. A validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emissor (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pela Fazenda, do documento eletrônico, antes da ocorrência da circulação ou saída da mercadoria (PORTAL NFE, 2011).

2.1.7.2 ECD – Escrituração Contábil Digital

A ECD, também conhecida como SPED Contábil, é um importante projeto da Receita Federal. Por integrar o escopo desta pesquisa, será delineada neste tópico.

A Escrituração Contábil Digital (ECD) é o pilar contábil do Sistema Público de Escrituração Digital. De maneira simplificada, define-se a ECD como a geração

dos livros contábeis em meio eletrônico, por meio de arquivo com *layout* padrão e assinado com certificado digital.

O Sistema de Escrituração Contábil Digital – ECD consiste na geração de um arquivo digital, a partir de sistema contábil próprio, em formato específico determinado pela Instrução Normativa RF Nº 787/07, que deverá ser submetido à validação do Programa Validador e Assinador – PVA, fornecido pela Receita Federal do Brasil. Após a validação, o arquivo deverá ser assinado digitalmente (por meio do certificado digital) pelo responsável e pelo contabilista e, em seguida, transmitido para o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

A Escrituração Contábil Digital – ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

- I – Livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II – Livro Razão e seus auxiliares, se houver;
- III – Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

A ECD tem como formas de apresentação todos os livros da escrituração contábil, em suas diversas formas. O Diário e o Razão são, para o SPED Contábil, um livro digital único. Cabe ao PVA-Programa de Validação e Avaliação mostrá-los no formato escolhido pelo usuário.

Estas formas de escrituração decorrem de disposições dos artigos 1.179 a 1.195 do Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei Nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Assim, todas as empresas devem utilizar o livro Diário contemplando todos os fatos contábeis.

Este livro é classificado no SPED como:

G - Livro Diário (completo, sem escrituração auxiliar) É o livro Diário que independe de qualquer outro. Ele não pode coexistir, em relação a um mesmo período, com quaisquer dos outros livros modelos (R, A, Z ou B). O Código Civil traz, também, duas exceções. A primeira delas diz respeito à utilização de lançamentos, no Diário, por totais. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa. A segunda exceção admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação. Tem-se, assim, mais três tipos de livros: **R - Livro Diário com Escrituração Resumida (com escrituração auxiliar)** É o livro Diário que contém escrituração resumida,

ele obriga a existência de livros auxiliares (A ou Z) e não pode coexistir, em relação a um mesmo período, com os livros G e B. **A - Livro Diário Auxiliar ao Diário com Escrituração Resumida** É o livro auxiliar contendo os lançamentos individualizados das operações lançadas no Diário com Escrituração Resumida.

Z - Razão Auxiliar (Livro Contábil Auxiliar conforme leiaute definido pelo titular da escrituração) Este é um livro auxiliar a ser utilizado quando o leiaute do livro Diário Auxiliar não se mostrar adequado. É uma “tabela” em que o titular da escrituração define cada coluna e seu conteúdo. O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas na legislação. **B - Livro Balancetes Diários e Balanços** Somente o Banco Central regulamentou a utilização deste livro e, praticamente, só é encontrado em instituições financeiras. A legislação não restringe a utilização concomitante do livro “Balancetes Diários e Balanços” e de livros auxiliares. Existe controvérsia sobre a obrigatoriedade de autenticação, pelas empresas não regulamentadas pelo Banco Central, das fichas de lançamento, já que o Código Civil determina que salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis. (BRASIL, 2002a).

Os procedimentos de Operacionalização da ECD, contam com um arquivo digital no formato especificado na Instrução Normativa da Receita Federal Nº 787/2007 que é gerado a partir do sistema contábil da empresa. Este arquivo é, então, submetido ao Programa Validador e Assinador – PVA fornecido pelo SPED, por meio do PVA. De acordo com Passos et al. (2011), o contribuinte deve executar os seguintes procedimentos:

- a) validação do arquivo contendo a escrituração; assinatura digital do livro pelo responsável legal e pelo contabilista; geração e assinatura de requerimento para autenticação dirigido à Junta Comercial de sua jurisdição, mediante identificação do documento de arrecadação da taxa de autenticação (fornecido pela Junta Comercial). Após a assinatura da escrituração e o requerimento, o arquivo pode ser transmitido para o SPED.
- b) Ao receber a ECD, o SPED extrai um resumo (requerimento, Termo de Abertura e Termo de Encerramento) e o disponibiliza para a Junta Comercial competente, a qual irá efetuar a autenticação eletrônica do livro.

O arquivo digital possui seu formato em texto (TXT) e é organizado por blocos de informações, conforme Quadro 3:

BLOCO	DESCRIÇÃO
0	Abertura, Identificação e Referências
	Registro de Abertura
	Registro de dados
	Registro de encerramento
I	Lançamentos Contábeis
	Registro de Abertura
	Registro de dados
	Registro de encerramento
J	Demonstrações Contábeis
	Registro de Abertura
	Registro de dados
	Registro de encerramento
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital
	Registro de Abertura
	Registro de dados
	Registro de encerramento

QUADRO 3 – Tipos de Blocos da ECD
 Fonte: Azevedo e Mariano (2009, p. 323)

O Quadro 3 demonstra os quatro blocos que compõem o arquivo digital. O primeiro, denominado de 0 (zero), contém as informações de identificação da Empresa e as referências.

Em seguida, tem-se o Bloco I, que contempla os fatos contábeis registrados, no que tange às contas de Bens, Direitos e Obrigações, Receitas e Despesas.

Essas informações servem de base para o Bloco J, no qual se encontram as Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício), e por último, o Bloco 9 (nove), que registra as informações de encerramento do arquivo digital.

Vale ressaltar, que para atender às modificações da nova estrutura das contas patrimoniais e de resultado, foi criado um plano de contas referencial, com a finalidade de estabelecer uma relação (DE-PARA) entre as contas analíticas do plano de contas da empresa e o padrão adotado pela Receita Federal, possibilitando a eliminação de fichas da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica-DIPJ. Assim, todas as empresas terão que se adequar a esse modelo, para gerar informações compatíveis com os padrões internacionais de Contabilidade dispostos na Lei Nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007a).

O Plano de Contas Referencial especificamente criado dentro do Bloco I com o código I051 estabelece regras de validação e as tabelas dos códigos da Escrituração Contábil Digital-ECD, dispostos no Ato Declaratório COFIS Nº 20 de 28 de maio de 2009 (BRASIL, 2009a).

Para que haja um melhor entendimento da funcionalidade do SPED Contábil, o fluxo operacional está demonstrado na Figura 2, a seguir:

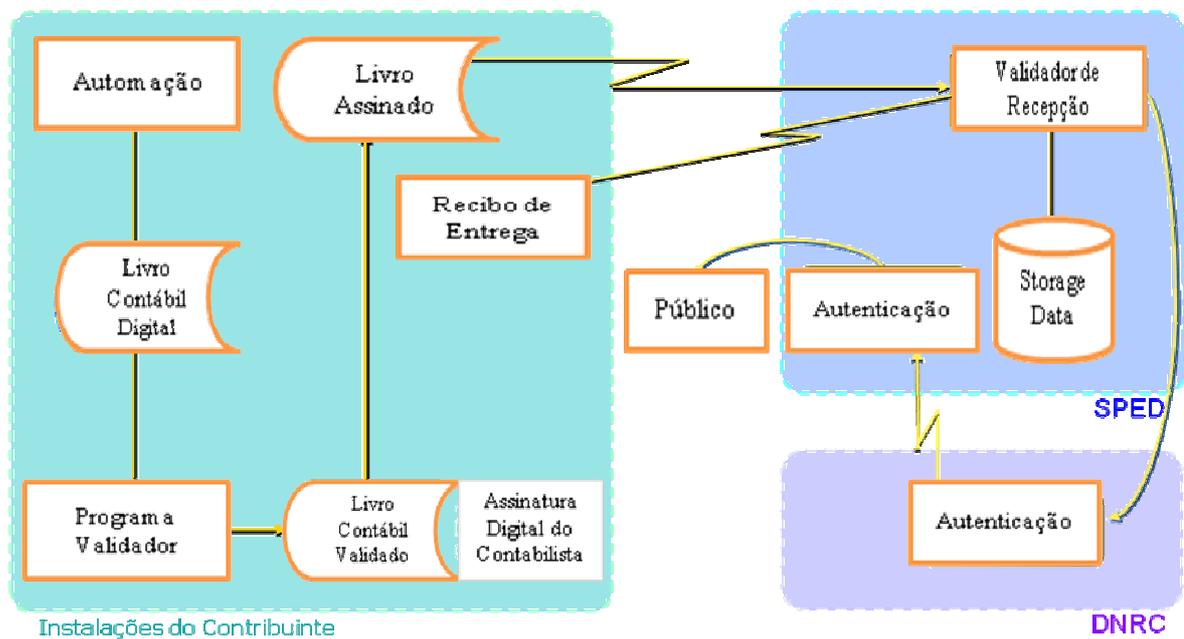


FIGURA 2 – Fluxo Operacional do SPED Contábil
Fonte: SPED (2008)

O fluxo operacional apresentado na Figura 2 contempla as seguintes etapas de funcionalidade do SPED Contábil:

- a) **Livro-Contábil-Digital** = Contribuinte gera arquivo contendo informações contábeis;
- b) **Programa Validador** = submete, opcionalmente, o arquivo com as informações contábeis ao programa validador fornecido pelo SPED;
- c) **Livro Contábil Validado** = assinatura digital do contribuinte;

- d) **Livro Assinado** = é transmitido (*on-line, off-line, Web*) para o Sistema Público de Escrituração Digital;
- e) **Validador de Recepção** = SPED submete arquivos ao validador de recepção e gera recibo de entrega para o Contribuinte e informações para autenticação pelo DNRC (Departamento Nacional do Registro do Comércio); e
- f) **Autenticação** = Código de autenticação da escrituração fica disponível para consulta pública (com certificação digital).

A obrigatoriedade de participação no SPED Contábil está definida no artigo 3º da Instrução Normativa Nº 787/07:

Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria da Receita Federal nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real; (Redação dada pela Instrução Normativa da Receita Federal nº 926, de 11 de março de 2009). Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real (BRASIL, 2007e).

Consoante legislação mencionada, em 2009, obrigar-se-iam a participar as pessoas jurídicas que, cumulativamente: fossem sociedades empresárias sujeitas a apuração do IRPJ (ano-calendário de 2008) pelo lucro real e estivessem, em 2008, sujeitas ao acompanhamento diferenciado. As duas condições são de pleno conhecimento da empresa. Quanto à última, em caso de dúvida, um representante da empresa deveria dirigir-se à unidade da Receita Federal que jurisdiciona o referido contribuinte para obter a informação.

A ECD será transmitida anualmente ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração com a utilização do Programa Validador e Assinador (PVA), especificamente desenvolvido para tal fim e, que será disponibilizado na página da Receita Federal na Internet.

A Legislação da Escrituração Contábil Digital – ECD foi normatizada de acordo com os Convênios, Atos Normativos, Instruções Normativas e Resoluções relacionadas no Quadro 4:

Convênio nº 01/2010 - Compartilhamento da ECD (BRASIL, 2010c)
Convênio que entre si celebram a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, objetivando o compartilhamento da Escrituração Contábil Digital (ECD) no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).
Resolução nº 1.299, de 17/09/2010 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2010)
Aprova o Comunicado Técnico CT 04 que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).
Ato Declaratório Executivo Cofis nº 29, de 09/06/2010 (BRASIL, 2010a)
Altera o anexo II do Ato Declaratório Cofis nº 20, de 28 de maio de 2009
Ato Declaratório Executivo Cofis nº 20, de 28/05/2009 (BRASIL, 2009a)
Dispõe sobre as regras de validação e as tabelas de códigos aplicáveis à escrituração Contábil Digital
Instrução Normativa da Receita Federal nº 926, de 11/03/2009 (BRASIL, 2009b)
Altera os arts. 2º, 3º, 5º, 6º e 7º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 787, de 19 de dezembro de 2007, que institui a Escrituração Contábil Digital e o Manual de Orientação do <i>Layout</i> .
Instrução Normativa nº 107, de 23/05/2008 do Departamento Nacional do Registro de Comércio (DNRC, 2008)
Dispõe sobre a autenticação de instrumentos de escrituração dos empresários, sociedades empresárias, leiloeiros e tradutores públicos e intérpretes comerciais.
Instrução Normativa da Receita Federal nº 825, de 21/02/2008 (BRASIL, 2008b)
Altera o art. 5º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 787, de 19 de dezembro de 2007, que institui a Escrituração Contábil Digital (prorroga para o último dia útil de junho de 2009 o prazo para apresentação da ECD, nos casos de cisão, cisão parcial, fusão ou incorporação ocorridos em 2008)
Ato Declaratório Executivo Cofis nº 36, de 18/12/2007 (BRASIL, 2007b)
Dispõe sobre as regras de validação e as tabelas de códigos aplicáveis à Escrituração Contábil Digital.

QUADRO 4 – Legislação do SPED Contábil

Fonte: Elaborado pelo Autor

No Quadro 4, é apresentada toda Legislação do SPED Contábil, por meio de órgãos reguladores, Secretaria da Receita Federal, Secretaria da Fazenda, Secretaria das Finanças, Conselho Federal de Contabilidade – CFC e o Departamento Nacional do Registro de Comércio – DNRC.

2.1.7.3 EFD – Escrituração Fiscal Digital

A EFD, também chamada de SPED Fiscal, corresponde à substituição das escriturações de documentos fiscais tradicionais (livros de entrada, saída, inventário, apuração de ICMS, apuração do IPI,) por um arquivo digital. De modo semelhante ao SPED Contábil, o arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo

PVA (Programa Validador e Assinador). No mês de janeiro de 2009, 29.643 (vinte e nove mil, seiscentos e quarenta e três) empresas estavam obrigadas a utilizar o SPED Fiscal, de acordo com o Protocolo ICMS Nº 77, de 18 de setembro de 2008 (BRASIL, 2008a).

De início, a obrigatoriedade de entrega estendeu-se apenas às empresas de determinados setores, em geral de grande porte, que se encontram na lista divulgada pela Receita Federal do Brasil no seu endereço eletrônico na internet.

2.1.7.4 Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFSe

A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFSe é um documento de existência exclusivamente digital. Tem o objetivo de registrar as operações de prestação de serviços sujeitos ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), em substituição à tradicional nota fiscal em papel. A NFSe é também conhecida pelas siglas NFeS (nota fiscal eletrônica de serviços) e NFeM (nota fiscal eletrônica municipal), entre outras. A diferença de nomenclatura desse modelo de nota eletrônica advém do fato de que diversas prefeituras lançaram seus próprios modelos de nota fiscal eletrônica, antes da existência de um padrão oficial em nível nacional (PORTAL NFEs, 2011).

2.1.7.5 CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

O CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico tem como função a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico para a substituição da sistemática atual de emissão dos documentos fiscais em papel, que hodiernamente acobertam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Pretende-se, com essa ferramenta, reduzir custos, simplificar as obrigações acessórias dos contribuintes e permitir, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais das empresas pelo Fisco.

O conceito adotado trata o Conhecimento de Transporte Eletrônico como um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar prestações de serviço de transporte de cargas, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso (PORTAL CT-e, 2011).

2.1.7.6 FCONT – Controle Fiscal e Contábil de Transição

O FCONT – Controle Fiscal e Contábil de Transição, instituído pela Instrução Normativa da Receita Federal Nº 949, de 16 de junho de 2009 (BRASIL, 2009c), estabelece a escrituração das contas patrimoniais e de resultado em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007. Em termos práticos, no Programa Validador e Assinador da entrada de dados do FCont devem ser informados os lançamentos:

a) efetuados na escrituração comercial, que não devem ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. Ou seja, os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem ser expurgados para remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; **b)** não efetuados na escrituração comercial, mas que devam ser incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007 (BRASIL, 2009m).

2.1.7.7 E-Lalur

O Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (E-Lalur), visa eliminar a redundância de informações existentes na escrituração contábil, no Lalur e na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, bem como proporcionar o cumprimento da obrigação acessória (E-LALUR, 2011).

2.1.7.8 Central de Balanços Brasileira

A Central de Balanços Brasileira é um projeto integrante do SPED, cuja finalidade é reunir demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto.

As informações coletadas serão mantidas em um repositório e publicadas em diversos níveis de agregação. Esses dados serão utilizados para geração de estatísticas, análises nacionais e internacionais (por setor econômico, forma jurídica

e porte das empresas), análises de risco creditício e estudos econômicos, contábeis e financeiros, dentre outros usos.

A Central de Balanços tem por objetivo a captação de dados contábeis e financeiros (notadamente as demonstrações contábeis), a agregação desses dados e a disponibilização à sociedade, em meio magnético, dos dados originais e agregados (PORTAL CENTRAL DE BALANÇOS BRASILEIRA, 2011).

2.1.7.9 EFD – Pis – Cofins

A Receita Federal do Brasil instituiu mais uma obrigação tributária acessória, por meio da Instrução Normativa da Receita Federal Nº 1.052, de 05 de julho de 2010, que trata da escrituração fiscal digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O novo modelo de escrituração desses tributos contribui para a modernização do acompanhamento fiscal e uniformiza o processo de escrituração, conforme já vem sendo feito com o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), por meio do SPED Fiscal (BRASIL, 2010b).

Segundo o normativo legal, a EFD-PIS-Cofins deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém. A EFD-Pis-Cofins sofreu alteração em sua denominação para: EFD-Contribuições, de acordo com a recente Instrução Normativa Nº 1.252, de 01 de março de 2012, elaborada pela Receita Federal (BRASIL, 2012a).

O SPED é composto por vários projetos que modernizam a sistemática do cumprimento das obrigações acessórias. Nele, a transmissão de dados às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores é feita utilizando a certificação digital, que garante a validade jurídica das assinaturas dos documentos eletrônicos.

2.1.8 CERTIFICAÇÃO DIGITAL

A Certificação digital é uma tecnologia que oferece sigilo, agilidade e validade jurídica em transações eletrônicas, que por meio de um documento

eletrônico denominado Certificado Digital identifica pessoas e empresas no mundo digital, provando sua identidade e permitindo acessar serviços *on-line* com a garantia de autenticidade, integridade e não-repúdio. O Certificado Digital funciona como uma espécie de “carteira de identidade virtual”, que permite a identificação segura de uma mensagem ou transação em rede de computadores.

O processo de certificação digital utiliza procedimentos lógicos e matemáticos para assegurar confidencialidade, integridade das informações e confirmação de autoria. Duarte (2009, p. 48), comenta que:

Os computadores e a Internet são largamente utilizados para o processamento de dados e para a troca de mensagens e documentos entre cidadãos, governo e empresas. No entanto, estas transações eletrônicas necessitam da adoção de mecanismos de segurança capazes de garantir autenticidade, confidencialidade e integridade às informações eletrônicas. A certificação digital é a tecnologia que provê estes mecanismos.

Possuir certificado digital no padrão ICP-Brasil é um dos pré-requisitos necessários para ser emissor de qualquer projeto do SPED. Deverá ser adquirido junto a Autoridade Certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP-Brasil, devendo conter o número do CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte.

A ICP-Brasil é um conjunto de entidades, padrões técnicos e regulamentos, elaborados para suportar um sistema criptográfico com base em certificados digitais. Criada a partir da percepção do Governo Federal na importância de regulamentarem-se as atividades de certificação digital no País, denota a busca por maior segurança nas transações eletrônicas e incentiva a utilização da Internet como meio para a realização de negócios.

Foi instituída pela Medida Provisória Nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, que criou o Comitê Gestor da ICP-Brasil, a Autoridade Certificadora Raiz Brasileira e definiu as demais entidades que compõem sua estrutura. A partir dessa Medida Provisória foram elaborados os regulamentos que regem as atividades das entidades integrantes da ICP-Brasil: as Resoluções do Comitê Gestor da ICP-Brasil, as Instruções Normativas e outros documentos (BRASIL, 2001a).

Os Certificados digitais são armazenados de acordo com seu tipo. Duarte (2009, p. 100-101), descreve os tipos de certificados mais comuns:

A1 - de menor nível de segurança, é gerado e armazenado no computador do usuário. Os dados são protegidos por uma senha de acesso. Somente com essa senha é possível acessar, mover e copiar a chave privada a ele associada;

A3 - de nível de segurança média a alto, é gerado e armazenado em um hardware criptográfico, que pode ser um cartão inteligente ou um token. Apenas o detentor da senha de acesso pode utilizar a chave privada, e as informações não podem ser copiadas ou reproduzidas.

O cartão parece um cartão magnético, mas não é, para conectá-lo ao computador é necessário o uso de uma leitora própria. Já o token parece um pen drive, mas não é. Como o pen drive ele é conectado ao computador por meio de uma porta *usb*. Ambos são dispositivos com uma pequena memória para armazenar o certificado, e com um processador. Esse conjunto memória/processador agrega segurança ao processo.

A partir da implantação dos projetos do SPED, as organizações ficarão mais suscetíveis a controles por parte do Fisco, por meio dos arquivos digitais enviados aos órgãos responsáveis e dos cruzamentos de dados *on-line*. Para a implantação do SPED é recomendável utilizar o certificado digital do nível A-3, com maior nível de segurança.

Com o crescente avanço tecnológico, as informações são geradas e transmitidas em uma velocidade muito rápida. O Governo impõe regras e procedimentos para que as organizações cumpram suas obrigações fiscais e tributárias. Este processo de mudança requer o estudo da Teoria da Regulação, a qual pode ser concretizada mediante o Governo Eletrônico ou *E-Government*.

2.2 TEORIA DA REGULÇÃO E *E-GOVERNMENT*

O estudo da Teoria da Regulação e do *E-government* permitem compreender a forma como o governo estabelece procedimentos regulatórios para a utilização de serviços coletivos por meio digital, com o uso da tecnologia da informação e da internet para integrar Empresas, Cidadãos e o Estado.

2.2.1 TEORIA DA REGULÇÃO – CONCEITOS E OBJETIVOS

O estudo da Escola Francesa da Regulação revela como um de seus conceitos mais visíveis e fundamentais o de regulação. Boyer (1990) aponta que a

origem deste conceito encontra-se na definição proposta pelo filósofo Georges Canguilhem, para o qual regulação é o “ajustamento, de acordo com certas regras ou normas, de uma infinidade de movimentos ou de atos e de seus efeitos, que sua diversidade ou sucessão tornam-os estranhos uns aos outros”. Mais tarde, Gerárd Destanne de Bernis e um grupo de pesquisas sobre a regulação da economia capitalista buscaram definir as normas e as diferentes variáveis de ajustamento próprias às economias capitalistas.

Boyer (1990) chama a atenção para o fato de que o termo regulação pode assumir sentidos completamente distintos. De um lado, a regulação pode ser interpretada como uma intervenção ativa e consciente do Estado ou de outras organizações coletivas. Por outro lado, regulação pode ser entendida como uma conjunção de mecanismos que promovem a reprodução geral, em função de estruturas econômicas e formas sociais vigentes.

Para Romeiro e Silveira (1997), o objetivo da regulação é o de chamar a atenção para as formas que a sociedade cria para superar a natureza contraditória de suas relações sociais, isto é, o modo, os mecanismos, os instrumentos e as instituições capazes de assegurar a continuidade do sistema.

De uma forma abrangente, Ortiz (1993) define regulação como “atividade normativa pela qual o governo condiciona, corrige e altera os parâmetros naturais e espontâneos do mercado, impondo determinadas exigências ou requisitos à atuação dos agentes econômicos”. O autor distingue duas formas de regulação: polícia econômica e regulação econômica.

A primeira é a regulação externa, que se refere às condições de segurança, salubridade, proteção ao meio ambiente e localização física em que se desenvolve a atividade econômica. Já a regulação econômica diz respeito a setores submetidos à intervenção,

centrando-se fundamentalmente na entrada e saída da atividade e afetando as condições econômicas em que a atividade se desenvolve: o quantum de produção, as zonas ou mercados em que atua cada empresa, os preços ou retribuições que percebem em decorrência da atividade e o negócio mesmo em que consiste a atividade (ORTIZ, 1993).

Em sentido amplo, regulação pode ser concebida como toda forma de intervenção do Estado na economia. Para uma interpretação menos abrangente, regulação equivale à intervenção estatal na economia que não se efetiva pela

participação direta na atividade econômica (como agente), mas se concretiza mediante condicionamento, coordenação e disciplina da atividade econômica privada (SWANN, 1988).

Carrol (1993) entende por regulação uma série de expedientes que visam a assegurar que o desempenho por agentes privados de atividades julgadas relevantes para a sociedade atenda a critérios globais de sustentabilidade econômica e social. Assim, a regulação tenciona evitar que agentes econômicos atraídos por tais áreas de atividade se orientem exclusivamente pela estabilidade financeira, como seria natural a agentes privados atuando livremente no mercado.

Para Nestor e Mahboobi (2000), a consecução de objetivos não-comerciais foi considerada mais econômica, na maioria dos países, por meio da propriedade do Estado, do que regulações à distância, avaliando-se com base nos custos transacionais administrativos do controle, bem como nas assimetrias da informação entre o Estado e a Empresa.

Os autores indagam que as inovações tecnológicas ajudaram a inclinar a balança em favor da privatização, na medida em que os progressos da tecnologia de informação tornaram mais barata a transparência do relacionamento à distância, justificando a política da regulação ao invés da prestação direta do serviço público. Como as assimetrias de informação entre as empresas estão se tornando menos pronunciadas, o controle pelo mercado poderia ser mais eficaz.

Segundo Benjó (1999), a evolução tecnológica e a ampliação dos mercados alteraram o papel da regulação na economia moderna, consistindo o desafio regulatório atual, no domínio dos serviços de utilidade pública, em estabelecer o equilíbrio entre a regulação independente daqueles serviços que mantêm a condição de monopólio natural e a gradual desregulamentação dos segmentos competitivos.

Ainda para o autor, a delegação de serviços públicos envolve um novo formato da atuação reguladora do Estado, compreendendo um complexo equilíbrio de objetivos. Nesse sentido, cabe ao Estado proteger, de forma institucionalizada, investidores e consumidores. Investidores desejam um sistema regulatório estável e previsível para que o processo de acumulação de capital possa se materializar. Já os consumidores, desejam ser protegidos da prática de preços abusivos e receber serviços universais e de qualidade.

Com objetivos de controle e monitoramento *online* das ações entre Cidadãos, Administração Pública e as Empresas, o Governo instituiu uma nova ferramenta: O Governo Eletrônico.

2.2.2 E-GOVERNMENT

Esse novo instrumento de gestão veio para estreitar os relacionamentos entre Empresas, Governo e Cidadãos. É mais um avanço tecnológico que revela a iniciativa de se estabelecer um marco histórico para o País – o Governo Eletrônico objetiva, assim, diminuir as distâncias entre os poderes Executivo ou Legislativo e os governados.

Chen et al. (2006) asseveram que o Governo Eletrônico foi usado pela primeira vez em 1999 nos Estados Unidos, pelo vice-presidente Al Gore que, na época, apontava a possibilidade de os órgãos governamentais se utilizarem de tecnologia da informação e comunicação para apoiar e melhorar os serviços públicos disponibilizados à sociedade. Desse fato depreende-se que o Governo Eletrônico foi criado para integrar Governo, Empresas e Cidadãos por meio da tecnologia da informação e comunicação.

Segundo Agune e Carlos (2005), o governo eletrônico pode ser entendido como um conjunto de ações modernizadoras vinculadas à administração pública, que começaram a ganhar visibilidade no final da década de 1990. Além de ser uma das principais formas de atualização do Estado, o governo eletrônico está fortemente apoiado numa nova visão do uso das tecnologias para a prestação de serviços públicos, mudando a maneira pela qual o governo interage com o cidadão, empresas e outros governos.

O governo eletrônico não se restringe à simples automação dos processos e disponibilização de serviços públicos *online* na internet (ABRANSON; MEANS, 2001). Seu uso representa uma mudança na maneira como o governo, pelo uso da Tecnologia da Informação e Comunicação, atinge os seus objetivos para cumprimento do papel do Estado.

Isso inclui a melhoria dos processos da administração pública, aumento da eficiência, melhor governança, elaboração e monitoramento das políticas públicas, integração entre governos e democracia eletrônica, representada pelo aumento da transparência, da participação democrática e *accountability* dos governos (PRADO, 2004).

O Governo e a internet estabeleceram-se nos domínios de alto nível na estrutura da rede (.br) e a consolidação do programa Rede Nacional de Pesquisa (RNP) precisam ser sinalizados como ponto de partida. Mas, apesar de o Brasil ter começado no final dos anos 80 a criação de seu *Backbone* (espinha dorsal de redes), foi somente na metade da década de 90, que o conhecimento e o uso da internet se proliferaram, em virtude da disseminação de pequenos provedores pelo País (FERRER; SANTOS, 2004).

Na concepção dos autores supra, foi em 1996, que a expressão “governo eletrônico” passou a ser utilizada para mostrar os serviços eletrônicos disponibilizados pelo governo federal – na época já eram oferecidas pela internet a entrega da declaração do imposto de renda e a divulgação de editais de compras governamentais e de informações institucionais sobre benefícios da previdência social.

Em dezembro de 1999, o então Presidente da República, o Sr. Fernando Henrique Cardoso, aprovou a oferta na internet de todos os serviços prestados ao cidadão (Política de Governo Eletrônico).

Com isso foi lançado o Programa Sociedade da Informação, que reuniu as estratégias de governo eletrônico e os aspectos sociais de inclusão digital para as atividades relacionadas à tecnologia da informação no País (FERRER; SANTOS, 2004).

Consoante os citados autores, o Governo Eletrônico é uma das iniciativas mais efetivas de transformação de uma sociedade industrial em sociedade da informação. E a informação é o fator estratégico para a construção desse novo modelo de gestão pública, o governo eletrônico, que permite que o cidadão faça, por exemplo, o licenciamento do veículo pela internet, ou então, pague impostos e obtenha alvarás, entre outros serviços básicos providos pelo setor público.

O *E-Government* permite, ainda, a conexão eletrônica entre administrações públicas, cidadãos e organizações por meio da Tecnologia da Informação e Comunicação. Em mais um avanço tecnológico, com o advento do Sistema Público de Escrituração Digital-SPED, o Governo passou a ter na Administração Pública, o controle e o monitoramento *on-line* das ações entre o Estado e as Organizações.

Ao longo dos últimos anos, muitos países desenvolvidos e em desenvolvimento ao redor do mundo estão oferecendo serviços de *e-government* para melhorar a interação com público, aproveitando-se de uma infraestrutura avançada, estável e bem desenvolvida em tecnologia da informação. No cenário internacional foram localizados alguns artigos sobre o *E-Government*.

Em seu artigo publicado pelo *Journal of Change Management*, Yeo (2009), discute o Governo Eletrônico como uma iniciativa de intervenção de mudança na administração pública do Estado de Sabah, na Malásia. Discute sua influência na estratégia organizacional, estrutura e desempenho e discute as pessoas que são as portadoras ativas de significados institucionais e ações que facilitam mudança. Tem como problema de pesquisa a intervenção de mudança no Estado de Sabah, País Malásia, na administração pública para adoção do Governo Eletrônico. A pesquisa qualitativa concretizou-se por meio de entrevistas com 18 pessoas responsáveis pela implantação do Projeto do Governo Eletrônico na Administração Pública de Sabah na Malásia.

A Conclusão dos Resultados sugerem que o Governo Eletrônico permite uma aproximação de transformação à mudança organizacional e desenvolvimento da administração civil de Sabah a um nível globalizado. O Governo Eletrônico criou oportunidades para colaboração de trabalho e co-construção de conhecimento por várias comunidades.

Outro trabalho de Hujran et al. (2012), discute a utilização de *M-Government* em Países em Desenvolvimento. A próxima geração de desenvolvimento de serviços de *e-government*, que às vezes é chamado de *m-government* (ou governo móvel), tem o potencial de fornecer informações em tempo real baseadas em localização sob demanda. A realização de transações é a mais importante rede móvel existente para chegar aos cidadãos e oferecer novos serviços personalizados. Tem como problema de pesquisa a Adoção do *m-government* na Jordânia

Concretizou-se um estudo de caso no Ministério da Tecnologia da Informação e Comunicações da Jordânia, realizado a partir de entrevistas semiestruturadas com cinco funcionários do Gabinete de Gestão de governo eletrônico do Ministério da Tecnologia da Informação e Comunicações naquele país, e um funcionário da Comissão Reguladora de Telecomunicações, responsáveis pelo planejamento, desenvolvimento e gestão na Administração Pública da Jordânia. Foram entrevistados com objetivo de explorar questões importantes no que se refere à adoção do *m-government* na Jordânia, a partir de uma perspectiva gerencial.

Os resultados de um estudo qualitativo sobre as questões que envolvem a utilização de *m-government* na Jordânia articulada pelos principais funcionários do projeto do governo eletrônico, apontam que o *m-government* na Jordânia ainda está em seus estágios iniciais e precisa de mais pesquisas para melhorar a eficácia dos serviços de m-desenvolvimento e para alcançar a aceitação pública generalizada.

Vale ressaltar, por oportuno, que a partir de uma análise rigorosa da pesquisa e do *e-government* e *m-government* verifica-se que uma grande parte da investigação publicada foi realizada em países desenvolvidos. Em consequência, pouco se escreveu sobre a implantação do *m-government* em países em desenvolvimento.

O resultado desta pesquisa revelou, ainda, que a confiança, a consciência pública, o custo de acesso, restrições de infraestrutura e a falta de um quadro jurídico continuam a ser os principais desafios para a implementação de *m-government* na Jordânia.

Outro artigo que merece destaque, elaborado pelos autores Gonzales, Gasco e Llopis, (2007) foi um estudo de caso no Órgão Local da Administração Pública na Espanha, denominado SUMA, responsável pela administração do Imposto. Tem como objetivo, discutir o *e-government* com um foco em administração de imposto na Espanha. O problema de pesquisa foi sobre a implantação do *e-government* na administração do Imposto na SUMA. SUMA abriu caminho com o estabelecimento de um estilo de administração de recurso eficiente, de alta qualidade na Espanha.

Os Resultados da pesquisa demonstraram que os princípios adotados pela SUMA (tempo, eficiência, nível de multimídia, conforto de contribuinte e modernidade) mostraram ser os fatores de sucesso em um serviço de administração

de imposto na Espanha. Por outro lado, estes fatores de sucesso devem ser incorporados em um modelo, como o apresentado por SUMA. Só pela ação combinada das três forças do testamento do modelo (tecnologia, organização e recursos humanos) é possível assegurar o direito que funciona dentro da organização. O modelo, baseado nos pilares de organização, recursos humanos e tecnologia, fez a Administração de Imposto na Espanha alcançar níveis de excelência nos resultados de serviços e qualidade.

Em conclusão dos artigos supracitados, o *E-Government* no mundo apresenta-se como a principal ferramenta a oferecer serviços eletrônicos cada vez mais eficazes entre cidadãos, organizações e o Governo, objetivando a transparência nas informações entre a Administração Pública e os cidadãos.

Entretanto, a implantação do *E-Government* é um desafio para todos, exige-se mudanças na organização, que envolvem desde tecnologia da informação, infraestrutura e pessoal treinado para atingir os seus objetivos. Percebe-se que os investimentos em países desenvolvidos continuam a crescer significativamente, principalmente na parte de incentivo a participação dos cidadãos nos diálogos com o governo. Muitos desses países têm melhorado seus *sites* nacionais e seu ministério revela-se totalmente integrado aos portais com os cidadãos, com um único ponto de entrada para todos os serviços de governo eletrônico.

Por outro lado, o desenvolvimento do governo eletrônico continua a ser uma esperança longínqua para muitos dos países em desenvolvimento, devido ao alto custo da tecnologia, à falta de infraestrutura, à escassez de recursos públicos e ao capital humano não especializado impõe-se, claramente, um entrave à inovação nestes governos.

Não obstante à transparência das informações, as organizações estarão expostas a riscos em suas operações. É imprescindível, portanto, para que essa integração Governo-Empresa tenha sucesso, que as organizações tenham em sua estrutura uma especial atenção em seus Controles Internos e sua Gestão de Riscos.

2.3 CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS

Neste tópico, serão apresentados as definições, objetivos de Controles Internos, sistemas de controles internos e a relação entre o controle interno e a Contabilidade. Em seguida, será apresentado o tópico sobre gestão de riscos, definição de riscos e as questões mais relevantes no que tange à gestão de riscos nas organizações.

2.3.1 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

O controle interno em uma organização representa os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 137-138) afirmam que:

O controle interno é composto pelos planos de organização e pela coordenação dos métodos e medidas implantados pela empresa para proteger seu patrimônio, seus recursos líquidos e operacionais, por meio de atividades de fiscalização e verificação da fidedignidade dos administradores e da exatidão dos processos de manipulação de dados contábeis, promovendo, desta forma, a eficiência operacional e a adesão às políticas e estratégias traçadas pela alta gestão.

Em resumo, o objetivo principal dos controles internos é auxiliar a entidade atingir seus objetivos, bem como ser um elemento que compõe o processo de gestão nas Organizações.

O COSO (*Committed of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) é uma organização criada por voluntários do setor privado nos Estados Unidos, que visa ao aprimoramento da qualidade dos relatórios financeiros por meio da prática, da ética nos negócios, nos controles internos efetivos e na governança corporativa. Em 1992, publicou o documento *Internal Control – Integrated Framework*, conhecido como COSO I, que divide o controle interno em cinco partes, as quais convivem, atuando para que as atividades funcionem:

a) **Ambiente de controle** (*Control Environment*): associa a consciência de controle da alta administração da empresa com a ênfase da importância dos controles internos executados por todos os profissionais da organização; b) **Análise de riscos** (*Risk Assessment*): identifica fatores que poderiam afetar as operações da empresa de forma a impedir alcançar objetivos e metas. Esta avaliação de risco deve ser realizada de forma contínua, sendo periodicamente reavaliados considerando a existência de novos riscos; c) **Atividade de controle** (*Control Actives*): são as políticas internas da empresa para garantir os planos traçados pela alta administração, se estão sendo executados e alcançados por todos os níveis hierárquicos da organização; d) **Informação e comunicação** (*Information and Communication*): refere-se à produção de informações operacionais, financeiras, necessárias a administração da empresa e utilizadas por usuários internos e externos; e) **Monitoramento** (*Monitoring*): é o acompanhamento das operações da empresa, que envolve a comunicação das deficiências encontradas ao gestor responsável, onde o adequado funcionamento do sistema de controle interno deve ter todos os cinco elementos já em funcionamento (COSO, 1992).

Peleias (2003b) assevera que um adequado sistema de controle interno é a melhor proteção que a entidade pode ter contra as falhas humanas, intencionais ou não. Deve prever rotinas de verificação e revisão que reduzam as possibilidades de erros, evitem que tentativas de manipulação permaneçam encobertas e permitam que a administração tenha maior confiança nas informações que recebe e utiliza. Assim, em consonância com o entendimento desse autor, pode-se afirmar que controle interno é um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que os objetivos da entidade sejam atingidos, dentre os quais se destacam:

- a) eficiência e efetividade operacional;
- b) objetivos de desempenho e estratégia;
- c) confiança nos registros contábeis e financeiros; e
- d) conformidades com regulamentos e normas.

Um dos aspectos importantes no uso dos controles internos pelas organizações é o de prover os acionistas com razoável segurança de que a condução dos negócios está adequadamente controlada.

O Controle Interno corresponde ao planejamento organizacional de todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, com a finalidade de salvaguardar os seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis,

promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção, incluindo controles administrativos e contábeis (MIGLIAVACCA, 2004, p.17).

Salerno (2006) acrescenta que empresas com controles internos inadequados permanecem desprotegidas contra riscos, os quais elas acreditam estejam sendo mitigados. Caso a importância dos controles internos não seja comunicada de forma eficiente ou ainda anunciada formalmente, pode não apresentar o efeito necessário. Nesse caso, os controles estarão focados após a ocorrência do fato, e não na sua antecipação, apresentando uma função preventiva.

2.3.2 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

O controle interno tem como objetivos proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios das empresas. Os objetivos do controle interno podem ser analisados com a segregação em quatro principais tópicos básicos (Salvuarda dos Interesses, Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais, Estímulo à Eficiência Operacional e Aderências às Políticas Existentes).

2.3.2.1 *Salvuarda dos Interesses*

O objetivo do controle interno relativo à salvuarda dos interesses remete à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.

Para Attie (2009, p. 155), as principais práticas que podem dar suporte à salvuarda dos interesses são as seguintes:

Segregação de Funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização; **Sistema de autorização e aprovação:** compreende o controle das operações por meio de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos; **Determinação de funções e responsabilidades:** a existência de organogramas claros determinam linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica; **Rotação de funcionários:** corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho. Dessa forma, é possível reduzir a ocorrência de fraudes e contribuir para o surgimento de novas idéias; **Legislação:** corresponde à

atualização permanente sobre a legislação vigente, visando a diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não-observância aos preceitos atuais vigentes; **Contagens físicas independentes:** corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custo diante, visando a maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

Uma organização tem a função primordial de proteger seus ativos, com a aplicação das práticas que dão suporte a proteção e integridade de seu Patrimônio.

2.3.2.2 Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais

Com relação a este objetivo, tem-se que esta precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, fundamentais no campo gerencial e administrativo, para compreensão dos fatos e eventos realizados na organização.

Attie (2009, p. 157) enfatiza esta confiabilidade e precisão quando explica que uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos por meio da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

Quando expõe sobre este objetivo de controle, enumera alguns meios que possibilitam sua realização:

Documentação confiável: corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações; **Conciliação:** indica a precisão ou diferenças existentes entre diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências; **Análise:** compreende a identificação da composição analítica dos itens em exame; **Plano de contas:** estabelece a classificação da empresa perante uma estrutura formal de contas. A existência de um manual de contabilidade que proceda o uso destas contas, fomenta a classificação e a utilização adequada de cada conta; **Tempo hábil:** determina o registro das transações dentro do período da competência e no menor espaço de tempo possível, e **Equipamento mecânico:** a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho.

A organização precisa munir-se de relatórios e sistemas que sejam confiáveis e eficientes, garantindo-lhes, assim, um espelho da situação econômico financeira da instituição.

2.3.2.3 Estímulo à Eficiência Operacional

Neste objetivo, cabe salientar que o intuito é o de promover a eficiência operacional, provendo-se de todos os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. Attie (2009, p.158) reforça que os principais meios que promovem a obtenção de pessoal qualificado são:

Seleção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas; **Treinamento:** possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; **Plano de carreira:** estabelece a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal; **Relatórios de desempenho:** compreendem a identificação individual de cada funcionário. Apontam suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional; **Relatório de horas trabalhadas:** possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho; **Tempos e métodos:** possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal; **Custo-padrão:** permite acompanhar permanentemente o custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção; **Manuais Internos:** sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios. **Instruções Formais:** apontam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças. De nada adianta a administração munir-se de sistemas e relatórios sofisticados, se o seu material humano não estiver corretamente selecionado e treinado para trabalhar de acordo com as políticas determinadas.

Por meio de uma política de treinamento, capacitação e plano de carreira na qualificação profissional, as organizações tem uma proposta de incentivar a eficiência operacional.

2.3.2.4 Aderência às Políticas Existentes

Este objetivo de controle tem por finalidade assegurar que as políticas e procedimentos definidos pela administração sejam adequadamente seguidos e

respeitados pelo pessoal. De acordo com essas políticas, (Attie, 2009, p. 159) definem-se alguns meios:

Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, reparando-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades;

Sistema de revisão e aprovação: aponta se as políticas e procedimentos estão sendo seguidas, por meio de método de revisão e aprovação;

Auditoria interna: permite a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

A alta administração deve trabalhar continuamente para que as políticas e procedimentos definidos sejam verdadeiramente seguidos e respeitados por todo o conjunto da administração.

O papel principal dos Controles Internos é de possuir ação preventiva e auxiliar a administração mediante normas e procedimentos necessários para atingir os objetivos da Organização.

2.3.3 SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS

Os sistemas de controles internos podem ser definidos como mecanismos de autocontrole da própria administração, exercidos pelas pessoas e unidades administrativas, coordenados por um órgão central. O IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, por meio da 4ª versão do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, elucida sobre sistemas de controles internos (IBGC, 2007, p. 56):

O diretor-presidente, em conjunto com a Diretoria e auxiliado pelos demais órgãos de controle vinculados ao Conselho de Administração, é responsável pela elaboração e proposição para aprovação do Conselho de sistemas de controles internos. Esses sistemas são voltados a monitorar o cumprimento dos processos operacionais e financeiros, assim como os riscos de não conformidade. A eficácia desses controles deve ser revista, no mínimo, anualmente. Os sistemas de controles internos deverão estimular que os órgãos da Administração encarregados de monitorar e fiscalizar adotem atitude preventiva, prospectiva e proativa na minimização e antecipação de riscos.

O Sistema de controle interno, na opinião de Sancovschi (1999, p. 65)

é composto pelo plano de organização e pelos métodos e procedimentos que o acompanham para: a) salvaguardar os ativos; b) propiciar dados contábeis precisos e confiáveis; c) promover a eficiência das operações e d) incentivar o respeito às políticas gerenciais.

Peleias, (2003b) relata que um sistema de controle interno é uma combinação de políticas, procedimentos, sistemas operacionais, de informação e outros instrumentos, mantidos pelas organizações. Deve ser estabelecido por determinação dos proprietários, controladores ou administradores.

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais).

Os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim em si mesmo, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns.

De acordo com Brito (2007, p. 62), um sistema de controles internos forte pode auxiliar na garantia de que os objetivos e propósitos sejam alcançados, sejam eles de curto, médio ou longo prazo, mantendo confiáveis os relatórios contábeis, financeiros e gerenciais.

Pereira (2009, p. 30) entende que a importância dos sistemas contábeis e dos controles internos pode ser mais bem definida se considerarmos os seguintes fatores:

- a) Tamanho e complexidade da organização;
- b) Responsabilidades; e
- c) Caráter preventivo.

Para que o sistema de controles internos seja eficaz

é essencial que todos os colaboradores reconheçam a importância de exercer suas atribuições com eficiência e informar à administração quaisquer problemas de que tenham conhecimento, como casos de descumprimento de normas internas e externas (PEREIRA, 2009, p. 40).

Um dos grandes desafios para a implantação dos sistemas de controles internos, e até mesmo para a função de *Compliance* nas organizações, é transmitir a

todos os envolvidos nos processos internos da organização o porquê de sua necessidade.

2.3.4 A RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E A CONTABILIDADE

O controle interno, em conjunto com a Contabilidade, deve garantir, no mínimo, que as operações sejam registradas oportunamente pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de maneira que o preparo das demonstrações contábeis seja realizado dentro de critérios estáveis e que possa haver um controle contábil dos ativos.

Na opinião de Kowalski, Fernandes e Faria (2010), é por estarem interligados a todas as atividades da organização, que os controles internos auxiliam tanto na Administração quanto na Contabilidade.

Para Ronchi (1969, p. 74), a Contabilidade, como instrumento de controle empresarial, não pode ser eficiente se não oferecer à administração a possibilidade de advertir tempestivamente qualquer variação importante. A Contabilidade deve também oferecer uma avaliação dos afastamentos dos valores padrão e uma determinação das possíveis causas de variação.

Segundo Franco e Marra, (2001, p. 134), o principal meio de controle de que dispõe uma administração é a Contabilidade. São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, impressos, ordens internas e demais instrumentos de organização administrativa, que formam um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem função, direta ou indiretamente relacionadas com a organização, com o patrimônio e com o funcionamento da empresa.

Para Attie (2009), as informações contábeis mal elaboradas podem levar a conclusões erradas e prejudiciais à empresa. Mesmo demonstrado o absurdo da situação, muitas empresas não têm conhecimento do sistema de controles internos e imaginam que, tendo colaboradores de confiança, estarão livres de qualquer

irregularidade. Este excesso de confiança nos subordinados pode dar lugar a toda espécie de fraudes.

Em consequência, quando não existem procedimentos de controle interno, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios, os quais, sem o controle interno devido, passam despercebidos pelo empresário, que estará sendo iludido com informações não condizentes com a realidade da empresa.

A Contabilidade, por ter como objeto o patrimônio das organizações, é o principal agente responsável pela elaboração de informações úteis aos controles internos. Para se construir bons controles internos é imprescindível que as organizações tenham em sua estrutura uma Auditoria Interna.

2.3.5 AUDITORIA INTERNA E OS CONTROLES INTERNOS

A Auditoria Interna é a especialização contábil voltada à garantia da qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados com o fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, cuja estrutura está diretamente ligada ao setor interno da empresa auditada (PEREIRA; NASCIMENTO, 2005).

Para o Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon (1998), a Auditoria Interna é uma atividade de avaliação organizada dentro de uma entidade, como serviço para a mesma. Suas funções incluem, entre outras coisas, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia dos sistemas contábeis e de controle interno.

O objetivo da Auditoria Interna é examinar e avaliar as atividades da empresa, auxiliando a administração no desempenho de suas responsabilidades, fornecendo-lhes análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas. Attie (2007, p. 7) descreve sinteticamente, os objetivos da Auditoria Interna:

- a) examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- b) examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre as operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;

- c) examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- d) verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- e) examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- f) comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

A Auditoria Interna além de controlar, avaliar, monitorar os controles internos, deve colaborar na avaliação de riscos. Para Ehrentreich et al. (2010), “a auditoria interna direciona ainda mais o foco em nível organizacional, centrando suas atividades no esforço de ajudar a organização a alcançar seus objetivos”. Sob esse prisma, cabe à auditoria interna funcionar como um mecanismo confiável, para assegurar que a exposição ao risco seja corretamente entendida e gerenciada.

Todas as organizações devem ter a preocupação com os riscos de seus negócios, devido a isso é imprescindível que haja uma política de gestão de riscos.

2.3.6 GESTÃO DE RISCOS

Neste tópico, serão abordados a definição de risco e a Gestão de Riscos nas organizações.

2.3.6.1 *Conceito de Riscos*

O risco pode ser definido como a combinação da probabilidade de um acontecimento e das suas consequências. O simples fato de existir atividade, gera a possibilidade de ocorrência de eventos ou situações em que as consequências constituem oportunidades, para obter vantagens ou então ameaças ao sucesso (FERMA, 2003).

Guimarães, Parisi e Pereira (2006, p. 32), conceituam riscos como:

“riscos podem possuir diferentes conotações, como as de ordem física, estrutural, econômica, social e ambiental, desdobrando-se em diversos componentes e em sucessivos níveis de detalhamento”.

Em sua pesquisa, a autora Iolanda do Couto Guimarães verificou que existem contradições sobre a definição do que é risco. O risco pode existir quando existem resultados de natureza indeterminada, ou quando há

possibilidade de perda ou ganho inferior em detrimento à escolha de uma alternativa ação. O termo risco pode ser entendido como uma possibilidade de algo não dar certo, seu conceito atual envolve a quantificação e a qualificação da incerteza, tanto no que diz respeito às perdas, quanto aos ganhos, com relação ao rumo dos acontecimentos planejados, seja por indivíduos ou por organizações”.

Qualquer empresa precisa crescer e gerar valor para seus acionistas no longo prazo, e para isso, não há outro caminho senão aceitar correr algum grau de risco. Dessa forma, por mais que uma empresa tente, não há como eliminar totalmente o risco de suas atividades.

Nesse sentido, Vedpuriswar (2001, p. 49) menciona que empresas estagnadas ou não lucrativas tendem a ser extintas no longo prazo. Por outro lado, para crescerem e serem lucrativas, as empresas precisam realizar investimentos, o que representa algum grau de risco.

Davis e Blaschek (2006, p. 5) comentam que:

Riscos surgem das incertezas e podem se apresentar como problemas ou desafios que necessitam ser encarados, por exemplo, os obstáculos que nos impedem de cumprir as tarefas diárias, desenvolver e implementar projetos ou atingir os objetivos e as metas da organização ou, então, como oportunidades a serem aproveitadas.

Para Guimarães, Parisi e Pereira (2006,) independentemente da atividade, as empresas ou pessoas físicas correm riscos constantes, seja nos negócios ou na vida pessoal. Mesmo que se tenha consciência de que os resultados podem ser favoráveis ou desfavoráveis, é prudente que os riscos sejam controlados e, no âmbito empresarial, cabe à administração da empresa propiciar a proteção aos ativos e ao patrimônio. Uma dessas formas de proteção é a chamada Gestão de Riscos.

2.3.6.2 *Gestão de Riscos nas Organizações*

De acordo com a *Federation Of European Risk Management Associations-FERMA* (2003), a gestão de riscos “é o processo em que as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às respectivas atividades, com o objetivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada atividade individual e no conjunto de todas as atividades”. Ainda define que “o ponto central de uma boa gestão de riscos

é a identificação e tratamentos dos riscos. O seu objetivo é de acrescentar o valor de forma sustentada a todas as atividades da organização”.

Destaca, no mesmo sentido, a FERMA (2003), que a gestão de riscos apóia-se da seguinte forma nos objetivos da organização:

- a) criação de uma estrutura na organização que permita que a atividade futura se desenvolva de forma consistente e controlada.
- b) melhoria da tomada de decisões do planejamento e da definição de prioridades, por meio da interpretação abrangente e estruturada da atividade do negócio, da volatilidade dos resultados e das oportunidades/ameaças do projeto.
- c) contribuição para uma utilização e atribuição mais eficiente do capital e dos recursos dentro da organização.
- d) redução da volatilidade em áreas de negócio não essenciais.
- e) proteção e melhoria dos ativos e da imagem da empresa.
- f) desenvolvimento e apoio à base de conhecimentos das pessoas e da organização.
- g) otimização da eficiência operacional.

A gestão de riscos pressupõe uma responsabilidade compartilhada, que pode ser feita de forma centralizada ou delegada. Na forma centralizada, as técnicas, ferramentas e avaliações periódicas do risco são estabelecidas por um órgão responsável e toda a empresa deve utilizá-las. Na forma delegada, cada área tem seu método próprio de avaliação de risco.

Para uma empresa que irá implementar uma arquitetura de gestão de risco, o ideal é que seja adotada a forma centralizada, pois desta forma toda a empresa estará falando a mesma linguagem. À medida que a cultura do risco vai permeando toda a organização, o órgão responsável pode flexibilizar o uso das técnicas e ferramentas por aquelas que sejam as mais indicadas para cada tipo de atividade.

Segundo Padoveze (2003, p. 131), são quatro os elementos necessários para a gestão do risco na empresa:

- a) Política de gerenciamento do risco:** Define o enfoque da gestão do risco e sua atitude, ou apetite, em relação ao risco, e também as responsabilidades gerais sobre a política, para a revisão do risco e relatórios de acompanhamento necessários.
- b) Recursos:** Envolvem a identificação dos recursos necessários para implementar, monitorar e coordenar o processo de gestão do risco, incluindo o processo de obtenção dos relatórios.
- c) Implementação:** Implica na formalização dos processos, abrangendo a identificação e definição dos riscos, sua avaliação em termos, probabilidade e impactos, além dos aspectos-chave para os processos de negócios para responder ao risco.
- d) Revisão e relatórios:** Incluem a revisão do risco e os relatórios necessários para monitorar todo o processo de gerenciamento do risco.

Para Ehrentreich et al. (2010), a gestão de riscos pode estar localizada em várias áreas nas empresas. A Controladoria detém informações da empresa como um todo e interage com todas as áreas gerenciais, pois necessita de informações de outras áreas para desenvolver seu papel. Seus principais instrumentos de gestão (planejamento e controle) estão diretamente ligados às questões que abrangem os rumos da empresa e, conseqüentemente, incluem as percepções de riscos.

2.3.7 SÍNTESE DA REVISÃO DA LITERATURA

O levantamento bibliográfico realizado é demonstrado através do Organograma da Figura 3, permite obter uma visão geral da sistematização de todo o Referencial Teórico da Pesquisa.

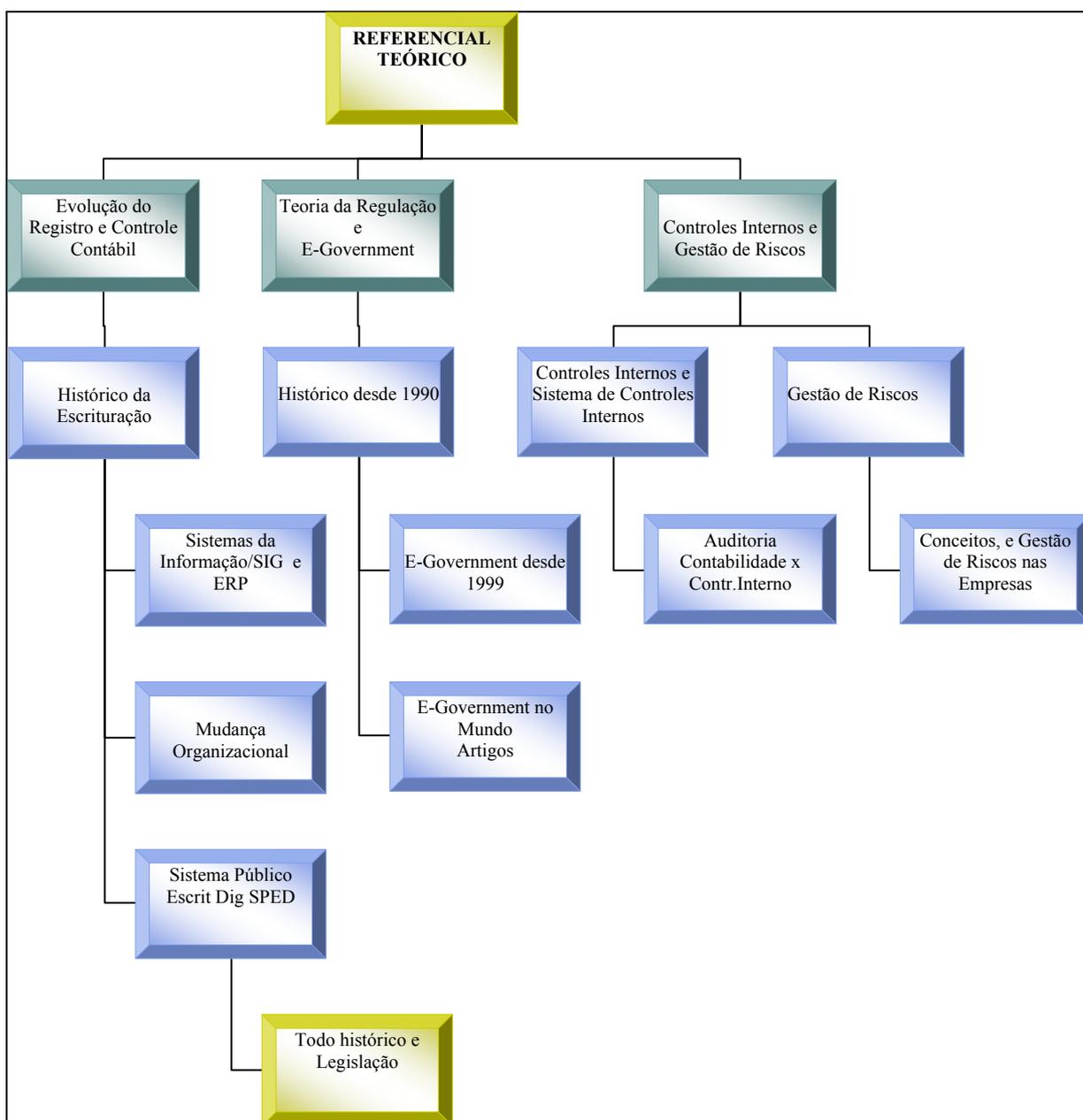


FIGURA 3 – Organograma do Referencial Teórico

Fonte: Elaborado pelo Autor

A sistematização de todo o Referencial Teórico aplicado nessa pesquisa, demonstrado na Figura 3, permitiu, por meio de consultas a livros, periódicos, dissertações e toda a legislação aplicável ao tema pesquisado, reconhecer toda a evolução da escrituração e registro de controle contábil, por meio dos sistemas de informações, sistemas integrados de gestão – ERP, mudança organizacional e até o surgimento do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Com o advento da Teoria da Regulação e o Governo Eletrônico na década de 2000, as entidades públicas (Federal, Estadual e Municipal), adotaram a prática por meio de ferramentas digitais, a fim de manter-se a comunicação *online* entre Cidadãos, Empresas e o Governo, com objetivo de melhor transparência na prestação de serviços públicos de sua gestão.

Por meio da literatura, permitiu-se, por conseguinte, demonstrar que a implementação de controles internos e gestão de riscos adequados e ajustados constantemente é imprescindível para a mensuração e mitigação dos riscos nas operações das Empresas, inibindo os desvios e as perdas aos objetivos estabelecidos.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Este capítulo descreve como foi realizada esta pesquisa e quais os métodos científicos necessários para alcançar os objetivos propostos para o este trabalho.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Para consecução dos objetivos precipuamente propostos foi adotada a pesquisa do tipo descritiva, documental, exploratória e qualitativa, na qual foi aplicado, como instrumento de coleta de dados, um roteiro de entrevista com perguntas a serem aplicadas aos sujeitos participantes da implantação do SPED Contábil no Projeto Piloto da Receita Federal em 2007.

O aspecto descritivo é demonstrado ao se buscar descrever as percepções dos sujeitos participantes da implantação do SPED Contábil. Andrade M.M. (2002) destaca que nesta espécie pesquisa deve-se registrar os fatos, analisá-los e interpretá-los. Não há manipulação dos dados por parte do pesquisador, mas apenas a sua interpretação e descrição. No mesmo sentido, Gil A.C..(2010, p. 28) afirma que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno.

Para a pesquisa documental desenvolvida no presente estudo foram realizadas consultas às Leis, Decretos, Instruções Normativas, Resoluções e Medidas Provisórias, que tratam sobre o assunto SPED.

A pesquisa documental assemelha-se à pesquisa bibliográfica, entretanto, desta diferencia-se na medida em que busca a análise de material que não foi editado. Martins e Theóphilo (2007, p. 85) concluem que:

Conforme o desenvolvimento de uma investigação, a pesquisa documental poderá ser uma fonte de dados e informações auxiliar, subsidiando o melhor entendimento de achados e também corroborando evidências coletadas por outros instrumentos e outras fontes, possibilitando a confiabilidade de achados por meio de triangulações de dados e de resultados.

No que se refere ao caráter exploratório deste trabalho, vale destacar que, segundo Malhotra (2005), este tem como objetivo a compreensão do problema

proposto e a identificação de cursos relevantes de ação ou obtenção de dados. A pesquisa envolve, ainda, levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram (ou têm) experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Nesse aspecto, a pesquisa exploratória tem a finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias para a formulação de abordagens posteriores. Dessa forma, este tipo de estudo visa a proporcionar um maior conhecimento para o pesquisador acerca do assunto, a fim de possibilitar a formulação de problemas mais precisos ou a criação de hipóteses que possam ser pesquisadas em estudos posteriores. Dessa forma, as pesquisas exploratórias visam a proporcionar uma visão geral de um determinado fato, do tipo aproximativo.

Godoy (1995, p. 58) descreve algumas características principais de uma pesquisa qualitativa, as quais embasam também este trabalho:

“considera o ambiente como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave; possui caráter descritivo; o processo é o foco principal de abordagem e não o resultado ou o produto; a análise dos dados é realizada de forma intuitiva e indutivamente pelo pesquisador; não requer o uso de técnicas e métodos estatísticos; e, por fim, tem como preocupação maior a interpretação de fenômenos e a atribuição de resultados”.

A autora (1995) complementa que:

A pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados, envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

Foi utilizado como instrumento de coleta de dados, um roteiro de entrevista, com elaboração de perguntas abertas aos sujeitos participantes, com o propósito de atingir os objetivos propostos. A pesquisa de campo é uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-los (VERGARA, 2005, p. 48).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população desta pesquisa é composta pelas 27 (vinte e sete) empresas convidadas a participar do Projeto Piloto da Receita Federal na implantação do SPED Contábil, de acordo com o Protocolo firmado por meio do Decreto Nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (BRASIL, 2007e).

Para Corrar e Theóphilo (2004, p. 20), população é a totalidade dos elementos que possuem em comum determinadas características de interesse para uma pesquisa, e a amostra é um subconjunto de uma população que possa representá-la.

As 27 (vinte e sete) empresas que compõem a população foram selecionadas pela Receita Federal devido a sua estrutura organizacional. São empresas de grande porte, que possuem em seus estabelecimentos estruturas tecnológicas capazes de suprir todas as informações geradas pelos seus sistemas de informações gerenciais. Contudo, por questões de acessibilidade, não foi possível entrevistar representantes de todas as empresas componentes do Projeto Piloto da Receita Federal.

Desta forma, tornou-se necessário extrair uma amostra dessa população para viabilizar a consecução da pesquisa. Assim, a escolha das empresas, bem como dos seus participantes, foi feita por conveniência intencional – o pesquisador executou a seleção em função das questões do estudo e permanência no campo, conforme ressalta (DENCKER, 1999).

O pesquisador obteve os elementos com maior facilidade de acesso, admitindo serem estes capazes de representar efetiva e adequadamente a população; optou-se pesquisar três empresas, dentre as participantes, devido à maioria delas estar estabelecida no Grande ABC, região industrial no interior do estado de São Paulo, e na capital paulista.

Numa pesquisa qualitativa a escolha dos sujeitos é feita com base em critérios que nada tem de probabilísticos, não constituindo, de modo algum, uma amostra representativa no sentido estatístico.

“[...] a amostra é então constituída a partir de critérios de diversificação em função das variáveis, por hipótese, são estratégias para obter exemplos da maior diversidade possível das atitudes a respeito do tema em estudo”. (MICHELAT, 1982, P. 199).

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para a pesquisa desenvolvida foi utilizado como instrumento de coleta de dados um roteiro de entrevista, elaborado com perguntas abertas a serem respondidas pelos sujeitos participantes do Projeto Piloto da Receita Federal. Foram feitas entrevistas de cunho pessoal. A entrevista é a técnica em que o investigador apresenta-se frente ao investigado e lhe formula perguntas, para obter dados que interessam à investigação. Para Gil A. C. (2010, p. 109):

“A entrevista é bastante adequada para a obtenção de informações acerca do que as pessoas sabem, creem, esperam, sentem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como acerca das suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes”.

Para Minayo (2004), a entrevista privilegia a obtenção de informações por meio da fala individual, a qual revela condições estruturais, sistemas de valores, normas e símbolos e transmite, por meio de um porta-voz, representações de determinados grupos.

A técnica de pesquisa utilizada no presente trabalho foi a de entrevista semiestruturada, que se mostrou a mais adequada para investigar as percepções dos responsáveis pela implantação do SPED Contábil. Esse tipo de entrevista consiste, segundo Laville e Dionne (1999), em perguntas abertas, feitas verbalmente seguindo um roteiro previamente organizado pelo investigador, podendo ser acrescentadas perguntas de esclarecimento: algumas vezes, torna-se necessário explicitar as questões durante a entrevista, reformulá-las, para melhor compreensão dos entrevistados, ou então, mudar a ordem das perguntas em função das respostas obtidas, outras vezes, é necessário acrescentar perguntas para haver um aprofundamento nas respostas que se espera obter (LAVILLE; DIONNE, 1999).

As questões elaboradas para a entrevista levaram em conta o embasamento teórico da investigação e as informações que o pesquisador recolheu sobre o fenômeno social.

3.3.1 ROTEIRO DE ENTREVISTA

Manzini (2003) salienta que é possível um planejamento da coleta de informações por meio da elaboração de um roteiro com perguntas que atinjam os objetivos pretendidos. O roteiro serviria, então, além de coletar as informações básicas, como um meio para o pesquisador se organizar para o processo de interação com o informante. Para Minayo (2004, p. 99), o roteiro de entrevista deve:

Ser um instrumento para orientar uma “conversa com finalidade” que é a entrevista, ele deve ser facilitador de abertura, de ampliação e de aprofundamento da comunicação. Dele constam apenas alguns itens que se tornam indispensáveis para o delineamento do objeto, em relação à realidade empírica e devem responder às seguintes condições: a) cada questão que se levanta, faça o delineamento do objeto e que todas se encaminhem para a reforma e conteúdo; b) contribua para emergir a visão, os juízos e as relevâncias a respeito dos fatos e das relações que compõem o objeto de ponto de vista dos interlocutores.

A construção do roteiro de entrevista considerou os constructos elaborados, com base nos objetivos específicos traçados inicialmente para a realização desta pesquisa. As questões estabelecidas no instrumento de pesquisa a ele relacionadas partem do conceito abordado na revisão da literatura, com objetivo de uma associação do teórico ao empírico. Os Constructos foram sintetizados no Quadro 5:

CONSTRUCTOS	QUESTÕES DO INSTRUMENTO DE PESQUISA	REFERÊNCIAS
I - Identificar e descrever os Impactos na Implantação do SPED Contábil.	5- Quais as principais dificuldades enfrentadas na Empresa com a implantação do SPED Contábil? 6-Como foi o processo de integração entre o sistema ERP x <i>layout</i> do SPED durante o Projeto Piloto? 7-Houve mudanças organizacionais na Empresa em função da implantação do SPED Contábil? 8-Houve ações corretivas em função da Implantação do SPED Contábil? 9- Quais os relatórios usados pela Empresa para apurar e mensurar os resultados do SPED Contábil? 10-Houve manutenção, aumento ou diminuição de obrigações acessórias a partir da implantação do SPED Contábil?	Lei 8218/91; decreto 6022/2007; Emenda Constitucional 42/2003; Lei 10406/2002; Medida Provisória 2200/2001; Convênio 01/2010; Resolução 1299/2010; INRF 926/2009; INRF 825/2008; Duarte (2009); Azevedo e Mariano(2009). Motta(1997); Wood Jr, Curado e Campos(1994); Andrade A. et al. (2006); Schein(1982); Bio (2008 e Bennis(1995).

continua

conclusão

CONSTRUCTOS	QUESTÕES DO INSTRUMENTO DE PESQUISA	REFERÊNCIAS
II - Conhecer e Avaliar as práticas de gestão de riscos e controles internos nas empresas objeto de estudo.	11-A empresa possuía políticas e procedimentos de controle interno e de gestão de riscos à época da implantação? 14-Qual era o papel da Contabilidade nas políticas e procedimentos de controle interno e gestão de riscos à época da implantação do SPED Contábil?	Oliveira e Diniz Filho(2001); COSO (1992); Peleias(2003); Migliavacca(2004); Salerno(2006); Attie(2009); Sancovski(1999); Ferma(2003); Guimarães, Parisi e Pereira(2006); Davis e Blascheck(2006), Padoveze(2003) e Ehrentreich, et al. (2010).
III - Verificar nas Empresas se possui práticas de Auditoria Interna como avaliação e mitigação de riscos na implantação do SPED Contábil.	15-A Empresa possuía auditoria interna à época da implantação do SPED Contábil?	Ibracon(1998); Pereira, Nascimento(2005); Attie (2007) e Ehrentreich, et al. (2010).

QUADRO 5 – Constructos em relação aos objetivos específicos da pesquisa
Fonte: Elaborado pelo autor

No planejamento do conteúdo, estrutura e aparência do roteiro de entrevista, uma definição clara dos objetivos resultou em conceitos a serem medidos e mensurados por meio da elaboração dos constructos de interesse elaborados no Quadro 5.

Segundo Abbagnano (1970), os constructos ou construções são dotados da chamada “existência sistêmica”, isto é, do modo de existência próprio de uma entidade cujas descrições são analíticas no âmbito de um sistema de proposições, ao passo que as entidades inferidas teriam existência real, isto é, um modo de existência atribuído a uma entidade a que se pode referir uma proposição sintética verdadeira.

Na opinião de Abbagnano (1970, p. 183), os constructos devem cobrir todas as funções das entidades inferidas em:

- a) Resumir os fatos observados;
- b) Constituir um objeto ideal para a pesquisa, isto é, promover o progresso da observação;
- c) Constituir a base para previsão e a explicação dos fatos. Uma verificação empírica indireta dos constructos é, todavia, possível. A definição de uma construção empírica fornece sempre as instruções para pôr em prova, isto é, para determinar a verdade ou falsidade das asserções nas quais recorre à construção.

Estabelecidos os constructos no Quadro 5, por meio das questões elaboradas, buscou-se identificar quais são as percepções dos sujeitos participantes na implantação do SPED Contábil, sob a ótica de gestão de riscos e controles internos.

No roteiro de entrevista, as questões foram distribuídas por blocos, para facilitar a aplicação aos entrevistados e a análise das respostas, identificando-os por Empresa.

Os blocos estão classificados de acordo com o Quadro 6:

BLOCO	OBJETIVO DO BLOCO	QUESTÕES
1	a) Identificar o perfil dos entrevistados; b) Identificar ramo de atividade da Empresa e Faturamento; c) Identificar a participação dos gestores na implantação do SPED Contábil.	1 a 4
2	a) Identificar dificuldades na implantação do SPED Contábil; b) Identificar se houve mudanças organizacionais na Implantação do SPED Contábil; c) Identificar processos de integração sistema ERP x <i>Layout</i> do SPED Contábil; d) Identificar os relatórios usados para apuração e mensuração do SPED Contábil; e) Identificar se houve manutenção, aumento ou diminuição das obrigações acessórias a partir da implantação do SPED Contábil.	5 a 10
3	a) Identificar se a empresa possuía controles internos e gestão de riscos para avaliar a implantação do SPED Contábil ; b) Identificar o papel da Contabilidade na mensuração e avaliação dos controles internos e gestão de riscos na implantação do SPED Contábil.	11 a 14
4	a) Identificar se a empresa possuía auditoria interna à época da implantação do SPED Contábil.	15

QUADRO 6 – Blocos das questões do roteiro de entrevista
Fonte: Elaborado pelo autor

Cada bloco foi dividido em grupo de questões que têm como objetivo responder ao constructo estabelecido anteriormente: o primeiro bloco tem por fim demonstrar o perfil dos entrevistados e das empresas; em seguida o segundo bloco, elaborado com as questões de 5 a 10, tem a finalidade de identificar as dificuldades encontradas na implantação do SPED Contábil; o terceiro bloco concentra questões que buscam verificar se as empresas objeto de estudo adotaram as práticas de controles internos e gestão de riscos para mensurar os riscos ocorridos na implantação do SPED Contábil; e, por último, o quarto bloco, que procurou identificar se as empresas adotaram a prática de Auditoria Interna, por conta da implantação do Projeto SPED-Contábil.

Para apreciação da banca de qualificação foram aplicados pré-testes com intuito de validar o roteiro de entrevista.

3.3.2 PRÉ-TESTE PARA O INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Com o objetivo de atualizar e validar o instrumento de coleta de dados, foram encaminhados três roteiros de entrevista para colegas de mestrado que atuam na área contábil e que tinham implantado o SPED Contábil em suas organizações.

De posse das informações e sugestões coletadas por meio do instrumento de coleta de dados aplicado aos referidos colegas, foram efetuados alguns ajustes no roteiro de entrevista para a futura apreciação da Banca Examinadora de Qualificação.

Na apresentação à Banca, realizada em 16 de novembro de 2011, foi sugerido, a fim de se obter um bom instrumento de pesquisa, que fosse feita pelo menos uma entrevista em uma Empresa, para verificar e validar as questões do instrumento de coleta de dados, e aferir se as mesmas estão de acordo com a revisão da literatura.

Dessa forma, foi efetuada a entrevista em uma empresa metalúrgica situada no Grande ABC paulista, sendo entrevistado o contador que participou na época da implantação do SPED Contábil. De posse dos ajustes efetuados, foi aplicado o roteiro de entrevista às empresas objeto do estudo.

3.3.3 BUSCA PELAS ENTREVISTAS

No primeiro momento, por questões de acessibilidade, foi efetuado um levantamento de todo o processo cadastral com as três empresas escolhidas, todas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal, com o objetivo de conhecer os responsáveis pela implantação do Projeto SPED Contábil e evidenciar a importância desse estudo para as Empresas e para o meio acadêmico.

Esse processo cadastral foi implementado por meio de telefonemas e e-mails aos responsáveis pela implantação do Projeto SPED Contábil nas empresas objeto de estudo, resultando em um cadastro com os seguintes dados: Nome da Empresa/Ramo de Atividade/Nome do Entrevistado/Cargo/Telefone/E-mail, informações que serviram para contatos e futuros agendamentos.

Por questões estratégicas e para garantia de futuro contato, optou-se pelas visitas presenciais, durante as quais se explicava os objetivos da pesquisa e os pontos-chave a serem abordados nas futuras entrevistas.

Num segundo momento, foi encaminhado aos gestores responsáveis pela implantação do SPED Contábil, o formulário do Termo de Consentimento da Fundação Álvares Penteado – FECAP, contendo explicação, procedimentos e justificativas do Projeto de Pesquisa. Os contatos, para agendamento das futuras entrevistas, foram estabelecidos dentre os participantes na implantação do SPED Contábil do Projeto Piloto da Receita Federal em 2007.

Para concretização das entrevistas, colocou-se como questão estratégica identificar as empresas que tivessem seus estabelecimentos localizados na cidade de São Paulo e na região do Grande ABC, para maior facilidade de contatos e locomoção do pesquisador. Nesses parâmetros, compôs-se a amostra de três empresas: duas no Grande ABC e uma na Grande São Paulo.

A fim de preservar o caráter confidencial neste trabalho, optou-se por não divulgar os nomes das empresas que participaram da pesquisa realizada. Desse modo, para facilitar as futuras análises das entrevistas, foram as entidades pesquisadas denominadas como: Empresas A, B e C.

3.3.3.1 Empresa A

A primeira Empresa da amostra é uma multinacional, do ramo metalúrgico, localizada no Grande ABC. O primeiro contato telefônico foi estabelecido em 10 de outubro de 2010, com o gerente de projetos que participou da implantação do SPED Contábil em 2007. Explicados sinteticamente os objetivos e os procedimentos da pesquisa para um futuro contato, o entrevistado se dispôs em ajudar no processo.

Em 16 de março de 2011, foi estabelecido contato, a fim de manter uma relação contínua com o entrevistado. Foi exposta, via e-mail, a posição e o andamento da pesquisa, ficando definido que assim que houvesse uma posição concreta seria agendada uma futura entrevista.

No dia 01 de julho de 2011, foi agendada uma entrevista preliminar para o dia 05 de julho de 2011 – inicialmente se daria nas dependências da empresa, mas, por dificuldades de acessibilidade foi designado outro local. O resultado foi positivo, houve troca de informações úteis e estabeleceu-se relação satisfatória para futura entrevista definitiva.

Em 25 de outubro de 2011, foi encaminhado um e-mail para o gestor do projeto piloto do SPED Contábil, notificando-o que a qualificação estava agendada para o dia 16 de novembro de 2011; ficou acertado que assim que o roteiro de entrevista estivesse atualizado seria verificada a possibilidade de se agendar a entrevista definitiva.

Em 06 de janeiro de 2012, via contato telefônico, foi solicitado o agendamento da entrevista definitiva, mas, devido a um procedimento de fiscalização na Empresa, foi informado que somente no final do mês, haveria a possibilidade de agendar-se a referida entrevista.

Enviado e-mail no dia 27 de janeiro de 2012 ao futuro entrevistado da Empresa A, informando sobre o andamento da pesquisa, e com a intenção de marcar a entrevista definitiva, foi dado retorno agendando para o dia 06 de fevereiro de 2012 a devida entrevista. Não obstante, no dia 03 de fevereiro de 2012, foi recebido e-mail do gerente da empresa objeto de estudo, solicitando prorrogação do encontro para 10 de fevereiro de 2012, por motivo de viagem.

A entrevista foi realizada no dia 10 de fevereiro de 2012, às 10 horas, nas dependências da Empresa do entrevistado. A duração foi de aproximadamente duas horas, tempo que se mostrou suficiente para obtenção das respostas, conforme roteiro de entrevista aplicado.

3.3.3.2 Empresa B

A Empresa B, localizada em Alphaville/SP, atua no ramo de prestação de serviços e é mais uma organização participante do projeto piloto do SPED Contábil de 2007.

Em 26 de novembro de 2010, por meio de um colega de Mestrado da FECAP, na época gerente de Controladoria da Empresa B, foi disponibilizado ao pesquisador entrevistar a equipe de trabalho, composta por dois funcionários, que haviam atuado na implantação do SPED Contábil em 2007.

Em 30 de março de 2011, foi enviado e-mail ao gerente de Controladoria, para que informasse os dados pessoais e contatos das pessoas participantes do projeto SPED Contábil. Até o dia 16 de abril de 2011 não houve retorno do e-mail encaminhado. Após várias tentativas de contato, por e-mail e por telefone fixo, sem sucesso, finalmente conseguiu-se manter contato com o gerente de controladoria da Empresa B, por meio do seu telefone celular disponibilizado pela Secretaria da FECAP.

Em 01 de julho de 2011, o gerente de controladoria informou seu desligamento da empresa, mas reiterou que na equipe que liderava havia duas pessoas, que participaram do projeto piloto do SPED Contábil à época da implantação, e que estavam dispostas a colaborar .

Em 04 de julho de 2011, após contato na Contabilidade da Empresa B em Alphaville-SP, o coordenador contábil informou que devido ao fechamento mensal, não poderia atender de imediato ao pesquisador, mas que estaria disposto a colaborar em uma data futura.

Dessa forma, no dia 11 de julho de 2011 foi estabelecido contato telefônico com o coordenador contábil, que reiterou sua disposição em colaborar com a pesquisa. Em seguida foi encaminhado um e-mail com as explicações do projeto e procedimentos de uma entrevista futura.

A 25 de outubro de 2011 foi encaminhado um e-mail para o Coordenador Contábil da Empresa B, notificando-o que a qualificação estava agendada para o dia 16 de novembro de 2011, e que assim que o roteiro de entrevista estivesse atualizado, novo contato seria estabelecido para agendar a entrevista definitiva.

Em 06 de janeiro de 2012, manteve-se contato telefônico para agendar a entrevista definitiva, quando então o coordenador comentou que somente quem poderia ajudar nesse processo seria a supervisora contábil da Empresa, quem efetivamente participara do projeto piloto à época da implantação. Mantido novo contato no dia 09 de janeiro de 2012 com a supervisora contábil da empresa B, foi informada a impossibilidade de atendimento no mês de Janeiro de 2012, devido ao fechamento anual do balanço, sendo então solicitado novo contato no começo do mês de Fevereiro de 2012, para agendar uma data definitiva para a entrevista.

Em seguida, foi encaminhado e-mail para a responsável, solicitando que agendasse data mais próxima possível, a qual foi estabelecida para 09 de fevereiro de 2012. Porém, no dia 08, anterior a entrevista, foi solicitado prorrogamento para o dia 16 de fevereiro de 2012, devido ao acúmulo de tarefas e auditoria externa nas dependências da empresa.

A entrevista foi realizada no dia 16 de fevereiro de 2012, às 11hs nas dependências da Empresa, em sala reservada, com duração de aproximadamente duas horas, tempo que se mostrou suficiente para a aplicação do roteiro de entrevista e obtenção dos detalhes na implantação do Projeto Piloto do SPED Contábil.

3.3.3.3 Empresa C

Localizada no Grande ABC, atuando no ramo alimentício, representou mais um contato formalizado, em 21 de março de 2011, via telefone, com o Gerente de Controladoria, que foi o gestor de projetos por ocasião da implantação da NF Eletrônica e do SPED Contábil em 2007. Durante o contato foram explicados os objetivos e procedimentos da pesquisa com vistas à futura entrevista. Por diversas vezes, via e-mail ou telefone, não foi possível manter contato, vez que o gerente de controladoria estava em reuniões fora da empresa, e, portanto, impossibilitado de atender.

Somente no dia 05 de julho de 2011, por meio de um contato telefônico, foi possível agendar uma entrevista preliminar para o dia 12 de julho de 2011. A entrevista agendada foi realizada nas dependências da empresa com resultados positivos, concretizando mais uma participação neste processo.

Em 25 de outubro de 2011 foi encaminhado um e-mail para o gerente de controladoria, notificando-o que a qualificação do mestrado estava agendada para o 16 de novembro de 2011, e que tão logo o roteiro de entrevista estivesse atualizado, seria mantido contato para concretização de uma data para a entrevista definitiva.

Como não houve nenhum retorno, buscou-se novo contato telefônico, dessa vez estabelecido com o Contador da Empresa, o qual informou do desligamento do gerente de controladoria, ao tempo em que se colocou a disposição para ajudar na pesquisa devido a sua participação na implantação do Projeto Piloto do SPED Contábil, informando que, na época, ocupava o cargo de Analista Contábil Sênior.

Em 06 de janeiro de 2012, foi agendada a entrevista definitiva, com o Contador da empresa C, para o dia 17 de janeiro de 2012, a se realizar nas dependências da empresa.

A entrevista foi realizada no dia e local marcados, às 14hs, em uma sala reservada e com duração de aproximadamente duas horas, tempo que se mostrou suficiente para que fossem respondidas todas as questões do roteiro de entrevista e obtidos os detalhes da implantação do projeto piloto do SPED Contábil.

Após a finalização das entrevistas foram necessários alguns cuidados para que as respostas fossem apuradas de forma correta.

Cooper e Schindler (2003) comentam que os registros das respostas das entrevistas devem ser acurados, desta forma optou-se por gravar as conversas, que segundo Rosa e Arnoldi (2006), este é um procedimento comum, desde que o entrevistador ateste que o entrevistado esteja à vontade, e que suas respostas não fiquem comprometidas pelo fato de haver um microfone gravando-as.

Rosa e Arnoldi (2006) orientam ainda que, após o registro das entrevistas, deve-se fazer a transcrição literal da gravação, de maneira que, após a gravação, todas as entrevistas foram transcritas, para possibilitar alcançar os objetivos desta pesquisa.

3.4 TÉCNICAS PARA ANÁLISE DE DADOS

Este tópico destina-se à apresentação das técnicas utilizadas para as análises das informações obtidas por meio da pesquisa realizada, com aplicação da Técnica de Análise de Conteúdo.

Vergara, (2005, p. 15) ressalta que a análise de conteúdo é considerada uma técnica para o tratamento de dados que visa a identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema.

Para Bardin (2004), a análise do conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando a obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Godoy (1995) afirma que na sua origem, a análise de conteúdo tem privilegiado as formas de comunicação oral e escrita, o que não deve excluir outros meios de comunicação. Qualquer comunicação que vincule um conjunto de significações de um emissor para um receptor pode, em princípio, ser traduzida pelas técnicas de análise de conteúdo. Parte-se do pressuposto que, por trás do discurso aparente, esconde-se outro sentido que convém descobrir.

A técnica de análise de conteúdo pressupõe algumas etapas, definidas por Bardin (2004), tais como: pré-análise; exploração do material ou codificação; tratamento dos resultados-inferência e interpretação. Essas etapas podem ser especificadas como:

Primeira Etapa: pré-análise

Nesta etapa, são desenvolvidas as operações preparatórias para a análise propriamente dita. Consiste num processo de escolha dos documentos ou definição do *corpus* de análise; formulação das hipóteses e dos objetivos da análise; elaboração dos indicadores que fundamentam a interpretação final.

Segunda Etapa: exploração do material ou codificação

Consiste no processo por meio do qual os dados brutos são transformados sistematicamente e agregados em unidades, as quais permitem uma descrição exata das características pertinentes ao conteúdo expresso no texto.

Terceira Etapa: tratamento dos resultados - inferência e interpretação

Para facilitar as análises das entrevistas, o pesquisador deverá estabelecer algumas categorizações que, segundo Bardin (2004, p.111):

É uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com critérios previamente definidos. As categorias são rubricas ou classes, que reúnem um grupo de elementos (unidades de registro, no caso da análise de conteúdo) sob um título genérico, agrupamento esse efetuado em razão dos caracteres comuns destes elementos.

Ainda para Bardin (2004), este tipo de classificação é chamado de análise categorial. A análise categorial é o tipo de análise mais antiga e na prática a mais utilizada. Funciona por operações de desmembramento do texto em unidades, em categorias segundo reagrupamento analógico. A análise categorial poderá ser temática, construindo as categorias conforme os temas que emergem do texto. Para classificar os elementos em categorias é preciso identificar o que eles têm em comum, permitindo seu agrupamento.

A tarefa segue-se ao recorte dos conteúdos que, no conceito de Laville e Dionne (1999), é a definição das categorias analíticas, que são rubricas sob as quais virão se organizar os elementos de conteúdo agrupados por parentesco de sentido.

Para Laville e Dionne, 1999, p. 219), são três os modos de definição dessas categorias:

a) o modelo aberto, frequente em estudos de caráter exploratório, no qual as categorias tomam forma no decorrer do processo de análise; **b) o modelo fechado**, em que o pesquisador estabelece previamente, com base em um modelo teórico, as categorias, submetendo-o, em seguida, a verificação; e **c) modelo misto** que faz uso dos dois modelos, ou seja, estabelece categorias inicialmente que, entretanto, poderão ser modificadas a partir do que a análise demandar.

Na presente pesquisa, optou-se por organizar os conteúdos a partir dos constructos elaborados, com base em um modelo aberto, no qual as categorias de

análise foram construídas no curso da própria análise. Tal opção justifica-se, ainda, por identificar o estudo que ora relata-se como exploratório, em razão de se ter escolhido uma realidade com grandes lacunas de conhecimento.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS

O objetivo deste capítulo é descrever e analisar os dados coletados por meio das entrevistas, seguindo a proposta do Quadro 6, supra. Os dados foram categorizados após a análise das entrevistas, a fim de permitir o alcance dos objetivos almejados e a resposta ao problema de pesquisa estabelecido.

Os resultados coletados das entrevistas foram mencionados com a descrição analítica de cada bloco, analisados empresa por empresa.

4.1 ANÁLISE DO PRIMEIRO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA

As respostas das questões do primeiro bloco do roteiro de entrevista têm como objetivo demonstrar as características dos entrevistados e das empresas A, B e C envolvidas na implantação do projeto piloto do SPED Contábil.

O primeiro bloco foi constituído das questões de 1 a 4, com os objetivos de:

- a) Identificar o perfil dos entrevistados;
- b) Identificar a participação dos entrevistados na implantação do Sped-Contábil; e
- c) Identificar o ramo de atividade e o faturamento mensal das Empresas.

A **questão 1** procurou obter informações sobre a formação acadêmica, e a participação no projeto piloto, e foi formulada da seguinte maneira: “**Qual a sua formação acadêmica? Informe cursos de graduação, pós-graduação e tempo de formado? Você teve alguma preparação prévia para participar do projeto piloto?**”. As respostas obtidas foram sintetizadas no APÊNDICE B.

O Quadro 7, a seguir, apresenta a formação acadêmica dos entrevistados das Empresas A, B e C:

Empresas	Graduação	Pós-Graduação	Preparação Prévia no Projeto Piloto
A	Ciências Contábeis	Tecnologia da Informação	não houve
B	Ciências Contábeis e Econômicas	MBA-Controladoria e Gestão Tributária	não houve
C	Ciências Contábeis	Controladoria e Finanças	não houve

QUADRO 7 – Formação Acadêmica dos Entrevistados

Fonte: Elaborado pelo autor

Todos os entrevistados das Empresas A, B e C, possuem graduação em Ciências Contábeis, devido ao foco da pesquisa ser o SPED Contábil. O entrevistado da Empresa C é Pós-Graduado em Controladoria e Finanças, enquanto o da Empresa A, tem Pós-Graduação em Tecnologia da Informação. A Entrevistada da Empresa B possui MBA em Controladoria e Gestão Tributária. Todos confirmaram que não houve preparação prévia para participação do projeto piloto.

A **questão 2** procurou identificar o cargo atual e o anterior à época da implantação do SPED Contábil e por quanto tempo, e foi formulada da seguinte maneira: “**Qual é o seu cargo atual na Empresa e por quanto tempo? Qual era a sua função à época do projeto piloto do SPED?** As respostas produzidas foram sintetizadas por meio do APÊNDICE C. O Quadro 8 descreve a posição dos cargos dos entrevistados:

Empresas	Cargo atual	Cargo anterior
A	Analista Fiscal	Analista Fiscal
B	Supervisora de Contabilidade	Supervisora Fiscal
C	Contador	Analista Contábil Sênior

QUADRO 8 – Descrição dos cargos dos entrevistados

Fonte: Elaborado pelo autor

O entrevistado da Empresa A possui o cargo atual de Analista Fiscal desde 2001, porém na época da implantação do SPED Contábil ficou como gerente do projeto. A entrevistada da Empresa B possuía o cargo de supervisora fiscal à época da implantação, e em 2008 passou a Supervisora da Contabilidade. O entrevistado da empresa C, possuía, à época da implantação do SPED Contábil, o cargo de Analista Contábil Sênior, e em 2009 passou para o cargo de Contador da Empresa.

A **questão 3** procurou identificar qual é o ramo de atividade e o faturamento mensal das Empresas A, B e C, e foi formulada da seguinte maneira: “**Qual é o ramo de atividade e o faturamento mensal da Empresa?**”. As respostas produzidas foram sistematizadas no APÊNDICE D. O Quadro 9 descreve o ramo de atividade e o faturamento mensal das Empresas objeto do estudo.

Empresas	Ramo de Atividade	Faturamento Mensal
A	Montadora de Veículos	83 milhões
B	Prestadora de Serviços	250 milhões
C	Alimentício	40 milhões

QUADRO 9 – Ramo de Atividade e Faturamento das Empresas
Fonte: Elaborado pelo autor

A Empresa A é uma montadora de veículos com faturamento mensal de oitenta e três milhões de reais, localizada no Grande ABC paulista. A Empresa B, é uma prestadora de serviços com faturamento mensal de duzentos e cinquenta milhões de reais, e situa-se na Grande São Paulo; a Empresa C, cujo ramo de atividade é alimentício, tem faturamento mensal de quarenta milhões de reais, localizando-se no Grande ABC.

A **questão 4** procurou identificar qual foi o envolvimento dos entrevistados na implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: “**Qual foi seu envolvimento na implantação do Projeto SPED Contábil?**”. As respostas produzidas foram sintetizadas conforme exposto no APÊNDICE E.

Na Empresa A, havia um gestor de projetos e representante no grupo do projeto piloto da Receita Federal, com a supervisão de toda atualização necessária para a implantação do SPED Contábil. Na Empresa B, a supervisora fiscal era responsável pela implantação do SPED Contábil no projeto piloto. Por último, na Empresa C, o analista contábil Sênior, era responsável pelo acompanhamento da implantação do SPED Contábil, pela validação dos arquivos digitais, bem como a sua validação e transmissão para o ambiente SPED, em consonância com o pessoal de Tecnologia da Informação – TI.

4.2 ANÁLISE DO SEGUNDO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA

O segundo bloco, constituído das questões de 5 a 10, tem como Constructo I – Identificar e descrever os impactos na implantação do SPED Contábil, por meio dos seguintes objetivos:

- a) Identificar dificuldades na implantação do SPED Contábil;
- b) Identificar se houve mudanças organizacionais na implantação do SPED Contábil;
- c) Identificar processos de integração (sistema ERP x *layout* do SPED Contábil);
- d) Identificar os relatórios usados para apuração e mensuração do SPED Contábil; e
- e) Identificar se houve manutenção, aumento ou diminuição das obrigações acessórias a partir da implantação do SPED Contábil.

A **questão 5** procurou obter informações sobre as principais dificuldades encontradas na implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: **“Quais as principais dificuldades enfrentadas na empresa com a implantação do SPED Contábil?”**. As respostas obtidas foram sintetizadas por meio do APÊNDICE F. As respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria: Volume de Informações *versus layout* do SPED, reproduzidas no Quadro 10:

Empresas	Volume de Informações <i>versus layout</i> do SPED
A	Devido ao grande volume de informações, tivemos dificuldades na Padronização de Históricos de Lançamentos Contábeis e o Plano de Contas Referencial (Ltda)
B	Devido ao volume de informações da Companhia e adaptações para o <i>layout</i> do SPED. Também nosso problema é até hoje com a Receita, pois para atendermos as normas do Sped precisaríamos gerar um arquivo muito grande, o qual teríamos que dividir em partes e nem a própria receita sabe responder se conseguiria validar, isto somente no caso do contas a receber .Quanto a transição do plano de contas foi muito tranquilo.
C	Por conta do grande volume de informações, onde centralizamos os fechamentos de nossas filiais aqui na Matriz, houve uma dificuldade de adaptação entre nosso plano de contas implantado <i>versus</i> o plano de contas referencial adotado pela legislação.

QUADRO 10 – Volume de Informações *versus layout* do SPED

Fonte: Elaborado pelo autor

As Empresas, em sua maioria, tiveram dificuldades na implantação do SPED Contábil, por conta do grande volume de informações em seus fechamentos fiscais e contábeis. Isso se deu também na adaptação e transição do Plano de Contas da Empresa para o Plano de Contas Referencial, em que o governo estabeleceu regras para que todas as empresas utilizassem um padrão de Plano de Contas.

A Empresa A relatou que os seus históricos padrões estavam diferentes do que a legislação adotara para a implantação do novo plano de contas. A Empresa B, não teve problemas com o *layout* do plano de contas referencial, mas devido ao grande volume de suas informações, teve, e ainda persiste até hoje, com problemas para validar os seus arquivos digitais (por serem muito grandes), principalmente o arquivo que movimenta as contas a receber da Empresa.

A **questão 6** procurou obter informações sobre a integração do sistema ERP *versus* o *layout* do SPED, e foi formulada da seguinte maneira: **“Como foi o processo de integração entre o sistema ERP e o *layout* do SPED durante o projeto piloto? Esta parte sofreu alterações posteriores? Quais?”**. As respostas obtidas foram reunidas no APÊNDICE G.

A Empresa A, não teve problemas de integração do seu sistema ERP x *layout* do SPED; possui o sistema integrado SAP R/3, que envia informações ao *software* fiscal, e este gera as informações no ambiente SPED. Já a Empresa B, teve dificuldade na importação do sistema SAP R/3 por meio de seu Sistema GF Alliance para geração no *layout* do SPED. A Empresa C, no início do Projeto Piloto, não teve problemas de integração com o seu sistema integrado *versus layout* do SPED. No período pós-implantação optou-se pela troca de seu sistema integrado pela DATASUL, com objetivos de melhor atender as exigências da legislação do SPED.

De acordo com o relato da Empresa B sobre dificuldades na implantação do sistema ERP *versus Layout* do SPED, deve-se mensurar cuidadosamente os impactos nessa implantação. Peleias (2003a), relata que ao optar pela implantação de um sistema integrado ERP, a administração de uma empresa deve considerar os benefícios que terá a partir do momento em que a ferramenta “estiver no ar”, bem como o impacto que a mudança causará na cultura e no ambiente organizacional, o grau de dificuldade durante o período de implantação, a relação custo-benefício

envolvida (algumas vezes a implantação pode ultrapassar a casa de dezenas de milhões de reais).

Já o período pós-implantação, na visão de Frezatti e Tavares (2003), também poderá oferecer problemas, tendo em vista que, de nada adiantarão os esforços dispendidos na Implantação de um ERP, se não forem mantidas as mesmas condições ideais para seu funcionamento e seu máximo aproveitamento pela Empresa.

A **questão 7** procurou obter informações sobre mudanças organizacionais nas empresas no decorrer da implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: “**Houve mudanças organizacionais na Empresa em função da implantação do SPED Contábil ?**”. As respostas obtidas foram sintetizadas no APÊNDICE H.

As respostas das Empresas A, B e C, indicaram que os entrevistados não estavam preparados para as mudanças que ocorreram na época do Projeto Piloto. A única Empresa que mencionou mudanças foi a Empresa A, com relação aos seus históricos padrões, em que houve uma necessidade de adaptação para atender ao *layout* do SPED.

A análise das questões 5, 6 e 7 do segundo bloco das questões do roteiro de entrevista, demonstrou que as Empresas A, B e C não estavam preparadas para a implantação do SPED Contábil, e que, por possuírem um grande volume de informações, os seus sistemas integrados implantados não foram suficientes para comportar a carga de informações geradas para a consolidação e validação para a transmissão ao Arquivo do SPED Contábil.

Observa-se que, dentre os fatores relatados, destaca-se a introdução de uma nova tecnologia de informação. Segundo Bennis (1995), os recentes avanços tecnológicos na área de informática e tecnologia da informação têm produzido profundos impactos nas organizações, exigindo uma série de mudanças na sua forma de gerir os negócios e nas suas relações interpessoais.

Conforme mencionado anteriormente, Bio (2008) defende que o profissional que atua no desenvolvimento e implementação de novos sistemas devem estar devidamente capacitados a oferecer oportunidades de mudança e melhorias nas

empresas, motivo pelo qual devem dominar conceitos, metodologias e técnicas peculiares ao campo de sistemas.

A **questão 8** procurou obter informações se houve ações corretivas na implantação do projeto piloto do SPED Contábil e como elas ocorreram, e foi formulada da seguinte maneira: **“Houve ações corretivas em função da implantação do SPED Contábil? Essas ações ocorreram antes, durante ou depois da implantação? Descreve-as”**. As respostas obtidas foram organizadas no APÊNDICE I.

Nesse aspecto, as respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria: *Ações corretivas vs layout* do SPED, reproduzidas no Quadro 11:

Empresas	Ações Corretivas <i>versus</i> layout do SPED
A	As ações corretivas foram somente adaptações e padronização de planos de contas e histórico de lançamentos durante a implantação do SPED Contábil para atendimento da legislação.
B	Não houve ações corretivas. As adaptações do sistema SAP x <i>layout</i> do SPED nesse processo foi tranquilo. Como tínhamos todas as informações armazenadas, TI somente adaptou para que o sistema GF conseguisse extrair as informações. As deficiências encontradas no arquivo, por exemplo, falta de histórico nos lançamentos contábeis, foram tratadas pontualmente.
C	Houve ações corretivas durante o processo de implantação do SPED Contábil, devida ao volume de informações e adaptações do sistema integrado. Posso dizer que nosso sistema integrado antigo estava bem defasado e nossas informações não estavam sendo integralizadas e analisadas no todo, principalmente no <i>layout</i> do SPED Contábil campo a campo.

QUADRO 11 – Ações Corretivas *versus* layout do SPED
Fonte: Elaborado pelo autor

Os entrevistados das Empresas A e C comentaram que houve ações corretivas durante a implantação do SPED Contábil, por meio dos seus sistemas integrados *versus* geração de arquivos ao *layout* do SPED, e que devido ao grande volume de informações, houve a necessidade de atualizações e adaptações ao SPED.

A **questão 9** procurou obter informações se houve relatórios para mensurar e apurar os resultados do SPED Contábil, e se foram criados antes, durante ou depois da implantação do Projeto Piloto SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: **“Quais são os relatórios usados pela empresa para apurar e mensurar os resultados do SPED Contábil? Os relatórios usados foram criados antes,**

durante ou após a implantação ? Descreva cada relatório de acordo com os períodos de tempo antes, durante e após a implantação.”. As respostas obtidas foram sintetizadas por meio do APÊNDICE J.

As respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria: relatórios do SPED Contábil, reproduzidas no Quadro 12:

Empresas	Relatórios do SPED Contábil
A	Por meio dos livros, diário geral, auxiliares, razão e balancetes geram os relatórios gerenciais e balanços, e que a Empresa possui relatórios através dos seus controles internos que checam e validam as informações para a geração de arquivos para o <i>layout</i> do SPED. Os relatórios ocorreram durante a implantação do SPED Contábil;
B	não temos relatórios nenhum especificamente, e que somente através do nosso sistema geram inconsistências e as mesmas foram pontualmente sanadas.
C	Os relatórios foram gerados através dos livros, diário, razão e balancete e conseqüentemente os relatórios gerenciais e contábeis e que possuem em seu departamento, relatórios que checam e controlam os cruzamento de contas desde a sua implantação até os dias de hoje.

QUADRO 12 – Relatórios do SPED Contábil

Fonte: Elaborado pelo autor

A Empresa B foi a única em revelar que, em sua estrutura de implantação do projeto, não havia relatórios específicos para mensurar e apurar os resultados do SPED Contábil.

Para a extração desses relatórios, as Empresas devem gerar o livro Diário segundo a Lei Nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, que estabelece a forma de escrituração desse livro no ambiente SPED, por meio de letras, a saber:

G - Livro Diário (completo, sem escrituração auxiliar);

R - Livro Diário com Escrituração Resumida (com escrituração auxiliar);

A - Razão Auxiliar, e

B - Livro Balancetes, Diários e Balanços.

Além dos livros (Diário, Razão, Balancetes e Balanços), previstos em Lei, gerados por meio de arquivos digitais, as Empresas devem ter em sua estrutura relatórios específicos para atender as necessidades de sua Administração.

Segundo Azevedo e Mariano (2009), o arquivo digital é gerado em um formato “txt” e tem uma estrutura por meio dos Blocos de identificação. O Bloco I, que contempla os fatos contábeis registrados, no que tange as contas de Bens, Direitos e Obrigações, Receitas e Despesas. Essas informações servem de base para o Bloco J, onde se encontram as Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício).

A **questão 10** procurou obter informações se houve aumento, diminuição ou manutenção das obrigações acessórias, por ocasião da implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: **“Houve manutenção, aumento ou diminuição de obrigações acessórias a partir da implantação do SPED Contábil? Descreva-as.”**. As respostas obtidas foram reunidas no APÊNDICE K.

As respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria: Obrigações Acessórias, reproduzidas no Quadro 13:

Empresas	Obrigações Acessórias
A	Não houve alteração das obrigações acessórias mantidas na Empresa e que , apenas da Obrigatoriedade da Impressão dos livros diários em papel que foi extinta, com isso houve uma redução de custo de armazenamento desses livros em nossa empresa. Continuamos a entregar todas as obrigações acessórias exigidas pela legislação e mais o SPED Contábil.
B	O próprio Sped foi um aumento, pois ele entrou com os seus projetos e nenhuma obrigação saiu.
C	Houve aumento de obrigação acessória, a partir da implantação do SPED Contábil a empresa teve que se adaptar as novas diretrizes da legislação, ou seja, adaptar-se na consolidação das informações para atender o <i>layout</i> do SPED Contábil. Até hoje, as obrigações acessórias continuam e mais a do Projeto SPED, Nota Fiscal Eletrônica, Sped-Fiscal e SPED Contábil. Acreditamos que para o futuro tenhamos uma diminuição das demais obrigações acessórias, como por exemplo da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ.

QUADRO 13 – Obrigações Acessórias

Fonte: Elaborado pelo autor

As respostas das Empresas A, B e C, revelaram que o SPED Contábil é, na realidade, mais uma obrigação acessória imposta pelo Governo às Empresas, as quais tiveram que se adaptar em conjunto com a implantação de outros projetos do SPED.

Em particular, o entrevistado da Empresa C, comentou que no futuro com todos os projetos implantados do SPED, haverá uma diminuição nas obrigações acessórias impostas pela legislação, especificamente a eliminação da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ.

4.3 ANÁLISE DO TERCEIRO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA

O terceiro bloco, constituído pelas questões de 11 a 14, tem como Constructo II – Conhecer e Avaliar as práticas de Gestão de Riscos e Controles Internos nas empresas objeto de estudo, por meio dos objetivos:

- a) Identificar se a empresa possuía controles internos e gestão de riscos para avaliar na implantação do SPED Contábil; e
- b) Identificar o papel da Contabilidade na mensuração e avaliação dos controles internos e gestão de riscos na implantação do SPED Contábil;

A **questão 11** procurou obter informações se as empresas objeto de estudo tinham em sua organização Controles Internos e Gestão de Riscos à época da implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: **“A empresa possuía políticas e procedimentos de Controle Interno e de Gestão de Riscos à época da implantação? Quais ? Como funcionavam ?”**. As respostas obtidas foram sintetizadas no APÊNDICE L.

As respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria: Controles Internos vs Gestão de Riscos, reproduzidas no Quadro 14:

Empresas	Controles Internos <i>versus</i> Gestão de Riscos
A	À época da implantação possuía políticas e procedimentos somente no controle interno, e que em relação a gestão de riscos, somente em 2011 é que foi criado um departamento chamado de G.R.C. (gerenciamento de Riscos), o qual eram revisados os procedimentos com objetivo de eliminar ou mitigar riscos.
B	Possuía políticas e procedimentos internos na época da implantação do SPED Contábil, mas em função do projeto, tínhamos a segurança da informação. Isto devido a que por diversas vezes saímos da Companhia com informações confidenciais para testar nos programas da receita, essa preocupação era de nossa Diretoria na época.

Continua

Conclusão

Empresas	Controles Internos <i>versus</i> Gestão de Riscos
C	Na época da implantação, já tínhamos em nossa empresa, um controle interno que emitia procedimentos para diversos departamentos da empresa. Os controles eram monitorados e validados pela nossa Auditoria Interna. Para a Contabilidade, o controle interno não tinha um papel fiscalizador direto na implantação do SPED Contábil, mas sim com diretrizes gerais para o Departamento, no que diz respeito sobre segurança, meio ambiente e processos internos.

QUADRO 14 – Controles Internos *versus* Gestão de Riscos

Fonte: Elaborado pelo autor

Nas respostas as Empresas A, B e C foram unânimes em dizer que possuíam em sua estrutura, políticas e procedimentos de controles internos à época da implantação do SPED Contábil. Especificamente, para a Contabilidade, eram mantidos procedimentos e normas para o departamento, sem uma atenção especial quanto à implantação do SPED Contábil. Já na Empresa B houve a preocupação por parte de sua Diretoria, em ter controle de riscos das informações, mantendo uma cultura voltada para a segurança da informação.

A única a adotar uma política de Gestão de Riscos foi a Empresa A que, em 2011, criou um departamento de Gerenciamento de Riscos – GRC, com objetivos de mensurar e eliminar os riscos na operação.

Em resumo, na percepção dos sujeitos participantes, as Empresas não possuíam na época da implantação do Projeto SPED Contábil, uma cultura voltada à gestão de riscos. Os controles internos tinham um papel fiscalizador e controlador dos procedimentos internos dos departamentos, nos quais as informações eram validadas pela Auditoria Interna.

Como são empresas de grande porte e com volume de informações expressivo, com certeza estavam susceptíveis a maiores riscos. Tal fato, em confronto com a Revisão da Literatura indica a importância em manter-se e aplicar política de Gestão de Riscos nas Empresas.

Na opinião da FERMA (2003), a adoção da política de Gestão de Riscos traz apoio aos objetivos das Empresas na:

- a) criação de uma estrutura na organização que permita que a atividade futura se desenvolva de forma consistente e controlada;
- b) melhoria da tomada de decisões do planejamento e da definição de prioridades, por meio da interpretação abrangente e estruturada da

- atividade do negócio, da volatilidade dos resultados e das oportunidades/ameaças do projeto;
- c) contribuição para uma utilização/atribuição mais eficiente do capital e dos recursos dentro da organização;
- d) redução da volatilidade em áreas de negócio não essenciais;
- e) proteção e melhoria dos ativos e da imagem da empresa;
- f) desenvolvimento e apoio à base de conhecimentos das pessoas e da organização; e
- g) otimização da eficiência operacional.

Para atender a esses objetivos, as Empresas devem adotar as práticas de gestão de riscos em suas estruturas. Pressupõe-se que é uma responsabilidade compartilhada, as quais podem ser feitas de forma centralizada ou delegada. Na forma centralizada, as técnicas, ferramentas e avaliações periódicas do risco são estabelecidas por um órgão responsável e toda a empresa deve utilizá-las. Na forma delegada, cada área tem seu método próprio de avaliação de risco.

As **questões 12 e 13** dependem da resposta à questão 11, se positiva, ou negativa; por meio delas se procurou obter informações sobre quais ações a Administração tomou para implantar políticas e procedimentos de controles internos e gestão de riscos em sua organização, à época da implantação do SPED Contábil, sendo assim formulada: **“Se a resposta à pergunta anterior for negativa ou positiva, descreva quais ações a Administração tomou para implantar políticas e procedimentos de controle interno e de gestão de riscos a partir da implantação do Projeto Piloto?”**. As respostas obtidas foram sintetizadas mediante o APÊNDICE M e N.

Em resumo, as respostas consolidadas nas questões 12 e 13, definem que as ações aplicadas pela Administração às Empresas objetos do estudo, foram realizadas por meio de sua auditoria interna, que ao avaliar as aplicações das políticas e procedimentos adotados pelo controle interno, checavam a veracidade dos lançamentos contábeis por meio de cruzamento das informações contábeis e fiscais.

A **questão 14** procurou obter informações sobre qual era o papel da Contabilidade nas políticas de controle interno e gestão de riscos na época da implantação, e foi formulada da seguinte maneira: **“Qual era o papel da Contabilidade nas políticas e procedimentos de controle interno e gestão de riscos à época da implantação? Em que medida este papel se alterou a partir da implantação do SPED Contábil?”**. As respostas foram relacionadas conforme se vê do APÊNDICE O.

As respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria: Contabilidade *versus* Controle Interno, reproduzidas no Quadro 15:

Empresas	Contabilidade <i>versus</i> Controle Interno
A	Na época da Implantação, a Área Contábil juntamente com o nosso Controle interno era responsável na criação de Pap's (procedimentos internos).
B	Nenhuma política ou procedimento específico foi criado ou alterado em função da implantação do Sped. Na contabilidade era repassado todo o cenário discutido antes da implantação, e quando esta ocorreu, a Companhia já estava segura das informações que seriam enviadas, e que não havia riscos. Pois durante o projeto vários testes foram efetuados.
C	Na época da implantação, a contabilidade se preocupava com as informações, tínhamos funcionários que acompanhavam os fluxos dessas informações e faziam conciliações e cruzamento fiscais-contábeis, para a fidelidade das informações. Como tivemos que nos adaptar ao <i>layout</i> do SPED, tivemos o apoio de empresa terceirizada que nos orientava nesse processo. Tivemos a certificação digital que validava as informações enviadas para o Servidor do SPED da receita federal.

QUADRO 15 – Contabilidade *versus* Controle Interno

Fonte: Elaborado pelo autor

A Empresa A, revelou que sua Contabilidade possuía uma parceria com o controle interno para a criação de procedimentos internos ligados à implantação do SPED Contábil. Enquanto a Empresa B não tinha procedimentos específicos em que a Contabilidade mensurava as informações. De acordo com o cenário, eram feitos vários testes e solucionadas as inconsistências na implantação do SPED Contábil.

A Empresa C foi mais atenta quanto à divulgação de suas informações: a Contabilidade preocupava-se com a fidelidade e integridade das informações, com conciliações e cruzamentos de contas fiscais-contábeis; posteriormente validava suas informações via certificação digital para o ambiente SPED.

Segundo Franco e Marra, (2001, p.134), o principal meio de controle de que dispõe uma administração é a Contabilidade. São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, impressos, ordens internas e demais instrumentos de organização administrativa que formam um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem

função direta ou indiretamente relacionada com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

4.4 ANÁLISE DO QUARTO BLOCO DAS QUESTÕES DO ROTEIRO DE ENTREVISTA

O quarto bloco, constituído da questão 15, tem como Constructo III verificar se as Empresas utilizam a Auditoria Interna, como ferramenta de avaliação e mitigação de riscos na implantação do SPED Contábil, por meio do objetivo: Identificar se a empresa possuía Auditoria Interna à época da implantação do SPED Contábil;

A **questão 15** procurou obter informações se as empresas possuíam Auditoria Interna na época da da implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: **“A empresa possuía Auditoria Interna à época da implantação do SPED Contábil ? Caso não possuísse, passou a tê-la a partir da implantação ? Se não possuía e não passou a tê-la, quais são as razões?”**. As respostas obtidas foram esquematizadas no APÊNDICE P.

As respostas dos entrevistados possibilitaram reconhecer a seguinte categoria “Auditoria Interna *versus* SPED Contábil”, e foram reproduzidas no quadro seguinte:

Empresas	Auditoria Interna <i>versus</i> SPED Contábil
A	Sim, a empresa já possuía o trabalho de Auditoria Interna, relacionados a processos sistêmicos e auditoria contábil na época da implantação do SPED Contábil.
B	Sim, a empresa já possuía auditoria interna. Todo o processo contábil, as conferências foram efetuadas pelos profissionais da contabilidade. Vale lembrar, que existe validações em todos os arquivos gerados. E que os arquivos somente são enviados, se estiverem validados e sem divergências em consonância com a Auditoria Interna.
C	Sim, a época da implantação já possuímos uma Auditoria Interna na empresa, que por questões de custo, essa auditoria era terceirizada, mas, cujo principal papel é validar as informações fiscais-contábeis para os devidos fechamentos e relatórios gerenciais para a Diretoria. Especificamente na implantação do SPED Contábil, não houve uma assessoria específica por parte da Auditoria Interna.

QUADRO 16 – Auditoria Interna vs SPED Contábil

Fonte: Elaborado pelo autor

Em resposta à questão formulada, as Empresas A, B e C foram unânimes em afirmar que na implantação do SPED Contábil já possuíam Auditoria Interna e que seu papel era validar as informações fiscais-contábeis com os devidos fechamentos contábeis e relatórios gerenciais.

Para Pereira e Nascimento (2005), a auditoria interna é especialização contábil voltada à garantia da qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados com fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas.

A Auditoria Interna além de controlar, avaliar, monitorar os controles internos, deve colaborar na avaliação dos riscos.

Para finalizar, a **questão 16** não teve associação a algum constructo, mas, procurou obter informações de opiniões dos entrevistados sobre quais as melhorias e contribuições ocorridas com a implantação do SPED Contábil, e foi formulada da seguinte maneira: **“Na sua opinião, quais são as maiores contribuições com a implantação do SPED Contábil para sua Empresa?”** As respostas obtidas foram reunidas no APÊNDICE Q.

Em resposta à questão acima, a Empresa A, comentou que houve melhorias na guarda de documentos contábeis e fiscais, nos arquivos digitais, nas fiscalizações, no próprio controle interno com melhorias no processo e maior transparência nas informações. Já a Empresa B, aduziu que não houve melhorias por conta da implantação do SPED Contábil, e que o Projeto é mais uma obrigação acessória imposta pelo Governo.

Para a Empresa C, a maior contribuição com a implantação do SPED Contábil, foi a atualização dos processos internos e a consolidação das informações entre departamentos, com maior transparência e uma maior confiabilidade nos cruzamentos das informações e nos resultados da Empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sistema Público de Escrituração Digital – SPED é um tema considerado inovador pelas empresas; apesar de já haverem se passado cinco anos desde sua implantação, ainda há projetos em andamento e outros a serem implantados. A instituição do sistema demonstrou a relevância do mesmo e desde que foi instituído pela Receita Federal e demais órgãos reguladores, em 2007, sua implementação obrigou várias empresas, de diferentes setores da economia, a estarem sujeitas ao cruzamento de dados e fiscalização eletrônica das informações contábeis e fiscais.

O objetivo desta pesquisa foi verificar, de forma exploratória na percepção dos sujeitos entrevistados, em que medida foram afetadas as práticas de Controles Internos e Gestão de Riscos em três empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal na implantação do SPED Contábil.

Inicialmente, as informações obtidas junto aos entrevistados, revelaram que não houve uma preparação prévia para a implantação do Projeto SPED Contábil, e que as empresas não estavam totalmente preparadas para essas mudanças. As empresas pesquisadas consideram o Projeto como mais uma obrigação acessória.

Por se tratar de uma pesquisa eminentemente qualitativa, pela qual se buscou opiniões, relatos e percepções dos três participantes do Projeto SPED, optou-se pela análise de conteúdo, sem viés quantitativo, para a mensuração dos resultados da pesquisa.

Para concretização dos objetivos geral e específicos desta pesquisa, foi elaborado um roteiro de entrevista estruturado, com aplicação de constructos para as devidas análises das respostas dos entrevistados das empresas objeto de estudo.

A análise dos constructos, bem como das questões que os compõem, em confronto com a revisão da literatura, permitiram concluir que as empresas formadoras do objeto de estudo, tinham como Controle Interno sua ferramenta principal para mensurar os riscos na implantação do SPED Contábil.

Quanto a Gestão de Riscos, na época da implantação na havia uma preocupação em mensurar os riscos ocorridos na operação. Atualmente, as Organizações têm algumas restrições por parte dos seus dirigentes em adotar a

prática de Gestão de Riscos, e na opinião dos entrevistados o papel do controle interno atende a demanda e os objetivos da organização.

As análises das respostas dos entrevistados revelaram também, que as empresas A, B, C, tiveram dificuldades na implantação do SPED-Contábil, e que, devido ao grande volume de informações contábeis e fiscais geradas pelos arquivos digitais, e consolidadas pela Contabilidade, foram ocasionados impactos na adequação dos sistemas integrados para a adoção ao *layout* do SPED Contábil, bem como na transição do plano de contas da empresa *versus* plano de contas referencial regulamentado pelo Governo.

Os resultados obtidos permitiram concluir, que o problema de pesquisa “Em que medida foram afetadas as práticas de Controles Internos e Gestão de Riscos em três empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal na implantação do SPED Contábil” foi satisfatoriamente analisado. Da mesma forma, o objetivo geral e os objetivos específicos propostos nesta pesquisa foram alcançados.

O Projeto SPED trouxe vários benefícios para as Empresas pesquisadas, revelando que houve melhorias com a redução de custos, com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel, bem como melhorias no controle interno, na consolidação e cruzamento das informações entre departamentos e, ainda, maior transparência nas informações e confiabilidade nos resultados das empresas.

Uma das limitações enfrentadas nesta pesquisa foi a impossibilidade de entrevistar mais empresas participantes do Projeto Piloto do SPED Contábil. Para concretizar as entrevistas pessoais por meio da aplicação do roteiro de entrevista, constatou-se que o fator tempo disponibilizado pelos participantes das Empresas objeto de estudo, foi o principal desafio enfrentado pelo pesquisador para atingir o objetivo desta pesquisa.

Os achados e as conclusões apontadas ao longo do desenvolvimento deste trabalho restringiram-se as três empresas participantes do Projeto Piloto, objeto deste estudo, o que não permite uma generalização.

A principal recomendação para pesquisas futuras é a ampliação do escopo das empresas pesquisadas, e que as respostas possam instigar a verificação da possibilidade de avaliar a percepção dos futuros entrevistados em outros projetos do Sistema Público de Escrituração Digital-SPED.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, N. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Ed. Mestre Jou, 1970.

ABRAMSON, M. A.; MEANS, G. E. **E-government 2001**: IBM endowment for the business of government. London: Rowman & Littlefield Publishers, 2001.

AGUNE, R.; CARLOS, J. **Governo eletrônico e novos processos de trabalho**. In: LEVY, E.; DRAGO, P. (Orgs.). *Gestão pública no Brasil contemporâneo*. São Paulo: Fundap, 2005.

ANDRADE, A. et al. **Pensamento sistêmico caderno de campo**: o desafio da mudança sustentada nas organizações e na sociedade. Porto Alegre: Bookman, 2006.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para Cursos de Pós-Graduação**: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AZEVEDO, O. R; MARIANO, P. A. **Sistema público de escrituração digital**. São Paulo: IOB, 2009.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.

BENNIS, W. G. **A invenção de uma vida**: reflexões sobre liderança e mudanças. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

BENJÓ, I. **Fundamentos de economia da regulação**. Rio de Janeiro: Thex Editora, 1999.

BIO, S. R. **Sistema de informação**: um enfoque gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOYER, R. **A teoria da regulação**: uma análise crítica. São Paulo: Nobel, 1990.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Protocolo ICMS nº 77**, de 18 de setembro de 2008 (a). Dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital-EFD, nos termos das cláusulas terceira e oitava-A do Convênio ICMS 143/06, que institui a Escrituração Fiscal Digital-EFD. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2008/pt077_08.htm. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. Presidência da República. Casa Civil. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003(a). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Lei 8.218**, de 29 de agosto de 1991(a). Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002(a). Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Lei 11.638**, de 28 de dezembro de 2007(a). Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Medida Provisória nº 2.200-2**, de 24 de agosto de 2001(a). Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, transforma o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Ato Declaratório Executivo Cofis nº 20**, de 28 de maio de 2009(a). Dispõe sobre as regras de validação e as tabelas de códigos aplicáveis à escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2009/COFIS/ADCofis020.htm>>. Acesso em: 27 set. 2011.

_____. **Ato Declaratório Executivo Cofis nº 29**, de 09 de junho de 2010(a). Altera o anexo II do Ato Declaratório Cofis nº 20, de 28 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2010/COFIS/ADCofis029.htm>>. Acesso em: 27 set. 2011.

_____. **Ato Declaratório Executivo Cofis nº 36**, de 18 de dezembro de 2007(b). Dispõe sobre as regras de validação e as tabelas de códigos aplicáveis à Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2007/COFIS/ADCofis036.htm>>. Acesso em: 27 set. 2011.

_____. **Decreto nº 6.022**, de 22 de janeiro de 2007(c). Institui o Sistema Público de Escrituração Digital-SPED. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 68**, de 27 de dezembro de 1995 (a). Dispõe sobre a forma e prazos de apresentação dos arquivos magnéticos de que trata o art.11 de Lei 8.218/91. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0681995.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 86**, de 22 de outubro de 2001(b). Dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0862001.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 787**, de 19 de novembro de 2007(d). Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 825**, de 21 de fevereiro de 2008 (b). Altera o art. 5º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 787, de 19 de dezembro de 2007, que institui a Escrituração Contábil Digital (prorroga para o último dia útil de junho de 2009 o prazo para apresentação da ECD, nos casos de cisão, cisão parcial, fusão ou incorporação ocorridos em 2008). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2008/in8252008.htm>>. Acesso em: 27 set. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 926**, de 11 de março de 2009.(b). Altera os arts. 2º, 3º, 5º, 6º e 7º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 787, de 19 de dezembro de 2007, que institui a Escrituração Contábil Digital e o Manual de Orientação do Leiaute. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2009/COFIS/ADCofis020.htm>>. Acesso em: 27 set. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 949**, de 16 de junho de 2009(c). Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>>. Acesso em: 27 set. 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 1052**, de 05 de julho de 2010(b). Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in10522010.htm>>. Acesso em: 25 maio 2011.

_____. **Instrução Normativa da Receita Federal nº 1252**, de 01 de março de 2012(a). Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 16 mar. 2012.

_____. **Protocolo de Cooperação ENAT**. (2004 (a). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/default.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal; Estados; Distrito Federal. **Convênio nº 01/2010**: compartilhamento da ECD. Convênio que entre si celebram a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, objetivando o compartilhamento da Escrituração Contábil Digital (ECD) no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Rio de Janeiro, 19 maio 2010 (c) . Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/protocolos/convenio-no-12010-iv-enat>>. Acesso em: 27 set. 2011.

BRITO, O. S. **Gestão de riscos**: uma abordagem orientada a riscos operacionais. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARROL, A. B. **Business and society**: ethics and stakeholder management. Cincinnati: South-Western, 1993.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHEN, Y. N. et al. E-government strategies in developed and developing countries: an implementation framework and case study. **Journal of Global Information Management**, Western Kentucky University, USA, v. 14, n. 1, p.23-46, Jan./Mar. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC. **Resolução nº 1.299**, de 17/09/2010 do Conselho Federal de Contabilidade. Aprova o Comunicado Técnico CT 04 que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001299>. Acesso em: 27 set. 2011.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Metódos de pesquisas em administração**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORNACHIONE JR., E. B. **Informática aplicada às áreas de contabilidade, administração e economia**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CORRAR, L. J.; THEOPHILO, C. R. **Pesquisa operacional para decisão em Contabilidade e Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

CORRÊA, H. I.; GIANESI, I. G.N.; CAON, M. **Planejamento, programação e controle da produção**: MRP II/ ERP conceitos, usos e implantação. São Paulo: Atlas, 1997.

COSENZA, J. P. **A evolução da escrituração contábil através dos tempos**: uma revisão histórica da Contabilidade contemporânea com base na literatura contábil. 1999. 337 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças-UFRJ, Rio de Janeiro, 1999.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Internal control: integrated framework**. Jersey City, NJ: AICPA, 1992.

DATAPREV. **Portaria nº 58, de 28 de janeiro de 2005**. Estabelece procedimentos para apresentação dos arquivos digitais e aprova o Manual Normativo de arquivos digitais-MANAD. Disponível em <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/63/MPS-SRP/2005/58.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2011.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2011.

DELOITTE CONSULTING. **ERPs second wave: Maximizing the value of ERP-enabled processes**. Relatório de pesquisa publicado pela Deloitte Consulting. 1998. Disponível em: <<http://www.ctiforum.com/technology/CRM/wp01/download/erp2w.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2011.

DENCKER, A. F. M. **Metódos e técnicas de pesquisa em turismo**. São Paulo: Futura, 1999.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO-DNRC. **Instrução Normativa nº 107**, de 23/05/2008. Dispõe sobre a autenticação de instrumentos de escrituração dos empresários, sociedades empresárias, leiloeiros e tradutores públicos e intérpretes comerciais. Disponível em: <<http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/MinutaIN107maio2008.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2011.

DUARTE, R. D. **Big brother fiscal III: o Brasil na era do conhecimento**. 3. ed. São Paulo: Ideas@Work, 2009.

EDWARDS, J. R.; WALKER, S. P. (Eds.) **The Routledge companion to accounting history**. London; New York: Routledge Taylor & Francis Group, 2009.

EHRENTREICH, H. P. et al. Pesquisa sobre a percepção dos gestores de um grupo de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de riscos. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, São Paulo. **Resumo dos Trabalhos**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. p. 257-258.

E-LALUR. **Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real**. Secretaria da Receita Federal do Estado de São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/outros-projetos/e-lalur.htm>>. Acesso em: 12 maio 2011.

FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS-FERMA. **Norma de gestão de riscos**. 2003 Portugal. Disponível em: <<http://www.ferma.eu/wp-content/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2009.

FERRER F.; SANTOS, P. (Orgs.). **E-government**: governo eletrônico no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2004.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREZATTI, F; TAVARES, E. S. Análise da decisão de investimentos em sistemas integrados de informação: possíveis modelos e suas influências no processo decisório. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, p. 89, 2003.

GERON, C. M. S. et al. SPED-Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação a sua adoção. **REPEC-Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 44-67, maio.ago. 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. L. **Sistemas de informações contábil/financeiros**. São Paulo: Atlas, 1992.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, abr. 1995.

GONZALES, R; GASCO, J; LLOPIS, J. E-Government success: some principles from a Spanish case study. **Industrial Management-Data Systems**, Bradford, v. 107, n. 6, 2007. Disponível em: <<http://search.proquest.com/business/docview/234909007/135DF141>>. Acesso em: 2 abr. 2012.

GRUNER, F. **Contabilidade mecânica**. Barcelona: Editorial Labor, 1934.

GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C. Uma pesquisa de campo sobre o papel da controladoria à gestão de riscos nas empresas não-financeiras de capital aberto da cidade de São Paulo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/356.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2011.

HUJRAN AL, O. Toward the utilization of m-government services in developing countries: a qualitative investigation. **International Journal of Business and Social Science**, Centre for Promoting of Ideas, USA, v. 3, n. 5, mar. 2012. Disponível em: <http://www.ijbssnet.com/journals/Vol_3_No_5_March_2012/17.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES - IBRACON. **Normas Internacionais de Auditoria**. São Paulo: Ibracon, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC.
Governança Corporativa. 2007. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 9 nov. 2009.

IOB-SOLUÇÕES. **3ª Pesquisa SPED e Nfe**. 2009. Disponível em:
<<http://www.robertodiasduarte.com.br/files/pesquisaiob.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2011.

KOWALSKI, F. D.; FERNANDES, F. C.; FARIA, A. C. Análise dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de slack . **Revista Contabilidade Vista & Revista**-Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de informações gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Porto Alegre: Artmed, 1999.

MACHADO, S. A. Contabilidade na informática. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano 16, n. 56, p.39-44. jan./mar. 1986.

MALHOTRA, N. C. **Introdução à pesquisa de marketing**. Sao Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MANZINI, E. J. Considerações sobre a elaboração de roteiro para entrevista semi-estruturada. In: MARQUEZINE, M. C.; ALMEIDA, M. A.; OMOTE, S. (Orgs.) **Colóquios sobre pesquisa em Educação Especial**. Londrina: Eduel, 2003. p.11-25.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MICHELAT, G. **Sobre a utilização da entrevista não diretiva em sociologia, críticas metodológica, investigação social e enquete operária**. 3. ed. São Paulo: Polis, 1982.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.

MOTTA, P. R. **Transformação organizacional**: a teoria e a prática de inovar. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

NARDON FILHO, A. **Da escrituração manual ao SPED**: a relação do fisco com as empresas. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2010.

NESTOR, S.; MAHBOOBI, L. Privatização de serviços públicos: a Experiência da OECD. In: PINHEIRO, A. C.; FUKASAKU, K. (Eds.) **Privatização no Brasil: o caso dos serviços de utilidade pública**. Rio de Janeiro: BNDES, 2000.

OLIVEIRA, E. **Contabilidade informatizada: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, L. M.; DINIZ FILHO, A. D. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

ORTIZ, G. A. **Economia y Estado: crisis y reforma del sector público**. Madrid: Marcial Pons, 1993.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PASSOS, G. R. P. et al. SPED-digital Bookkeeping system: a new paradigm in terms of tax compliance. In: CONTECSI INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT, 8., 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2011. Disponível em: <http://www.tecsi.fea.usp.br/eventos/contecsi/programa_preliminar.php>. Acesso em: 20 ago. 2011.

PELEIAS, I. R. O controle interno no ambiente de sistemas integrados. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, n. 34, 2003a.

_____. Falando sobre Sistema de Controle Interno. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, n. 37, 2003b.

_____. Desenvolvimento, implantação, operação e pós-operação de sistemas de informação. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, n. 51, 2003c.

PEREIRA, A. C.; NASCIMENTO, W. S. Um estudo sobre a atuação da Auditoria Interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no Estado de São Paulo. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RGBN**, São Paulo, ano 7, n. 19, set./dez.2005.

PEREIRA, M. A. A. **Controles internos e cultura organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

PITASSI, C.; LEITÃO S. P. Tecnologia de informação e mudança: uma abordagem crítica. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo. v. 42, n. 2, p. 77-87, 2002.

PORTAL NOTA FISCAL ELETRONICA. **Nota fiscal eletrônica-NFe**. Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, 2011. Disponível em: <<http://portalnfe.fazenda.mg.gov.br/objetivos.html>>. Acesso em: 12 maio 2011.

PORTAL NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA. **Nota fiscal de serviços eletrônica-NFes**. Secretaria da Receita Federal do Estado de São Paulo, 2011.

Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/nfse/default.htm>>.
Acesso em: 12 maio 2011.

PORTAL CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO. **Conhecimento de transporte eletrônico-CTe**. Secretaria da Receita Federal do Estado de São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/cte/default.htm>>.
Acesso em: 12 maio 2011.

PORTAL CENTRAL DE BALANÇOS BRASILEIRA. **Central de balanços brasileira**. Secretaria da Receita Federal do Estado de São Paulo, 2011 Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/outros-projetos/central-de-balancos.htm>>.
Acesso em: 12 maio 2011.

PRADO, O. **Governo eletrônico e transparência**: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras. 2004. 180 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas)-Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.

ROMEIRO, A. R.; SILVEIRA, J. M. J. A teoria da regulação e o enfoque setorial: o papel de destaque da agricultura. **Estudos Econômicos**, São Paulo: v. 27, n. 3, 1997.

RONCHI, L. **Controle econômico e financeiro para a alta administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1969.

ROSA, M. V. F. P. C.; ARNOLDI, M. A. G. C. **A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismo para avaliação dos resultados**. São Paulo: Autêntica, 2006.

SALERNO, P. **Are your internal controls helping you?** Financial Executive, Michigan, USA, v. 22, p. 21, 2006. Disponível em: <<http://news-business.vlex.com/vid/your-internal-controls-helping-you-56830958>>. Acesso em: 25 jun.2011.

SANCOVSCHI, M. Reengenharia de processos e controle interno: uma avaliação comparativa. **Revista de Administração de Empresas-RAE**, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 64-77, abr./jun. 1999. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901999000200008.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2011.

SCHEIN, E. H. **Psicologia organizacional**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1982.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED. **Projetos/SPED Contábil**. 2008. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/default.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

SWANN, D. **The retreat of the State**: deregulation and privatization in the UK and US. Ann Arbor. Michigan, EUA: The University of Michigan Press, 1988.

VEDPURISWAR, A. V. A strategic approach to enterprise risk management. **The Global CEO**. [S.l.]: ICFAI, , 2001, p. 47-51. Disponível em: <<http://visionbooksindia.com/details.asp?isbn=8170944635>>. Acesso em: 25 jun. 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

WOOD JR., T.; CURADO, I. B.; CAMPOS, H. M. Vencendo a crise: mudança organizacional na Rhodia Farma. **Revista de Administração de Empresas-RAE**, São Paulo, v. 34, n. 5, p. 62-79, set./out.1994. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901994000500008.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2011.

WOOTTON, C. W.; KEMMERER, B. E. The Routledge Companion to Accounting History. In: EDWARDS, J. R.; WALKER, S. P. (Eds.) **Mechanisation and computerization**. Routledge Taylor & Francis Group London and New York, 2009. cap. 6, p.120-134.

YEO, R. K. Electronic Government as a strategic intervention in Organizational Change Processes. **Journal of Change Management**, New York, USA, v. 9. n. 3, p. 271-304, Set. 2009. Disponível em: <<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14697010903125506#preview>>. Acesso em: 02 abr. 2012.

YOUNG, L. H. B. **SPED-sistema de escrituração digital**. Curitiba: Juruá, 2009.

APENDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA

1º BLOCO

Este bloco pretende descrever o perfil dos entrevistados e das Empresas:

1. Qual a sua formação Acadêmica? Informe cursos de graduação, pós-graduação e tempo de formado? Você teve alguma preparação prévia para participar do projeto piloto?
2. Qual o seu cargo atual na Empresa e por quanto tempo? Qual era a sua função à época do projeto piloto do SPED?
3. Qual é o ramo de atividade e faturamento mensal da Empresa?
4. Qual foi o seu envolvimento na Implantação do Projeto SPED Contábil?

2º BLOCO

Este bloco pretende obter informações sobre a implantação do SPED Contábil:

5. Quais as principais dificuldades enfrentadas na empresa com a implantação do SPED Contábil?
6. Como foi o processo de integração entre o sistema ERP e o *layout* do SPED durante o Projeto Piloto? Esta parte sofreu alterações posteriores? Quais?
7. Houve mudanças organizacionais na Empresa em função da implantação do SPED Contábil?
8. Houve ações corretivas em função da implantação do SPED Contábil? Essas ações ocorreram antes, durante ou depois da implantação? Descreva-as.
9. Quais são os relatórios usados pela empresa para apurar e mensurar os resultados do SPED Contábil? Os relatórios usados foram criados antes, durante ou após a implantação? Descreva cada relatório de acordo com os períodos de tempo antes, durante e após a implantação.
10. Houve manutenção, aumento ou diminuição de obrigações acessórias a partir da implantação do SPED Contábil? Descreva-as.

3º BLOCO

Este bloco pretende obter informações sobre os impactos do projeto piloto nas práticas de controle interno e gestão de riscos da organização.

Atenção à possível necessidade de obter as respostas às questões 11 e 12 separadamente, para controle interno e gestão de riscos.

11. A empresa possuía políticas e procedimentos de controle interno e de gestão de riscos à época da implantação? Quais? Como funcionavam?
12. Se a resposta à pergunta anterior for negativa, descreva quais ações a Administração tomou para implantar políticas e procedimentos de controle interno e de gestão de riscos a partir da implantação do Projeto Piloto?
13. Se a resposta à questão 11 for positiva, quais ações a empresa adotava à época da implantação para mitigar os riscos relativos ao SPED, aos quais estava exposta ?
14. Qual era o papel da Contabilidade nas políticas e procedimentos de controle interno e gestão de riscos à época da implantação Em que medida este papel se alterou a partir da implantação do SPED Contábil?

4º BLOCO

Este bloco pretende obter informações sobre as Empresas, se possuíam Auditoria Interna à época da implantação do SPED Contábil.

15. A empresa possuía auditoria interna à época da implantação do SPED Contábil? Caso não possuísse, passou a tê-la a partir da implantação? Se não possuía e não passou a tê-la, quais são as razões?

APENDICE B – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 1

1 – Qual a sua formação Acadêmica? Informe Cursos de graduação, pós-graduação e tempo de formado? Você teve alguma preparação prévia para participar do Projeto Piloto?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Tenho formação em Graduação em Ciências Contábeis, Pós-Graduação em Tecnologia da Informação em 2006. Não tive nenhuma preparação prévia, desde o início dos trabalhos participei do Grupo GT48 do Projeto Piloto.
B	Sou formada em Ciências Contábeis e Ciências Econômicas concluí em 1991. Em 2008, concluí o MBA em Controladoria e em 2010 o MBA em Gestão Tributária. Não tive nenhuma preparação para participar do projeto piloto.
C	Possuo Graduação em Ciências Contábeis, Pós-Graduação em Controladoria e Finanças em 2004, não houve preparação prévia para o Projeto Piloto.

APENDICE C – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 2

- 2 Qual o seu cargo atual na Empresa e por quanto tempo? Qual era a sua função à época do projeto piloto do SPED?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Sou Analista Fiscal na empresa desde 2001
B	Atualmente, sou supervisora da Contabilidade, há 4 anos. Na época, era supervisora Fiscal.
C	Atuo como Contador há 3 anos na empresa,e na época do projeto estava como analista contábil Sr.

APENDICE D – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 3

3 – Qual é o ramo de atividade e faturamento mensal da Empresa?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Montadora de Veículos, com 83 milhões de faturamento mensal
B	Prestação de serviços. Com receita bruta mensal de R\$ 250 milhões
C	Indústria Alimentícia – Faturamento Bruto mensal de R\$ 40 milhões

APENDICE E – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 4

4 – Qual foi o seu envolvimento na Implantação do Projeto SPED Contábil?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Como Gestor de projeto e Representante no Grupo Piloto da Receita Federal, acompanhei todo o processo na implantação do SPED Contábil.
B	Era responsável pela implantação do Projeto Piloto do SPED Contábil na Companhia.
C	Acompanhamento na validação e transmissão dos arquivos digitais na implantação do SPED Contábil com a nossa TI.

APENDICE F – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 5

5 Quais as principais dificuldades enfrentadas na empresa com a implantação do SPED Contábil?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Tivemos algumas dificuldades quanto a nossa padronização dos Históricos de Lançamentos Contábeis para ajustar com o layout imposto pela legislação. Outra dificuldade sentida foi a atualização de nosso plano de contas com o Plano de Contas Referencial (Ltda), tivemos que alinhar e agrupar várias contas para atender o layout do SPED. Essa atualização contou com a participação ativa de nossa Informática.
B	Um dos principais problemas que vejo na companhia, é devido ao grande volume de informações geradas através de nosso sistema integrado de gestão GF Alliance. Também tivemos que fazer alguns ajustes para as adaptações do <i>layout</i> do SPED. Uma coisa muito importante e que até nos dias de hoje, estamos driblando para que as informações sejam transmitidas sem problemas, é os arquivos que geramos para a Receita Federal, como o volume é muito grande, o sistema as vezes trava e uma das soluções temporárias que a Receita nos orientou, é que, teríamos que dividir em alguns arquivos complementares para que seja feito em sua totalidade. Nesse problema estamos com o nosso contas a receber, que faz parte das informações consolidadas no layout do SPED. Quanto a transição de nosso plano de contas considero que houve pequenos ajustes em que nossa TI em conjunto com a contabilidade solucionaram.
C	Devido ao grande volume de informações, onde centralizamos os fechamentos de nossa filiais aqui na Matriz, houve uma dificuldade de adaptação entre nosso plano de contas versus o plano de contas referencial adotado pela legislação. Tínhamos várias aberturas de centro de custo que não contemplava no layout do plano de contas referencial, tivemos que solicitar a ajuda de nosso depto de informática para validar esse plano de contas, acoplando várias contas analíticas para a compilação desse plano de contas.

APENDICE G – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 6

6 Como foi o processo de integração entre o sistema ERP e o *layout* do SPED durante o Projeto Piloto? Esta parte sofreu alterações posteriores? Quais?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	<p>A integração ocorreu bem, pois utilizamos o nosso sistema integrado de gestão-SAP, que estava contemplando todo o processo de adaptação ao layout do Sped. Considerando o tamanho do processo, tivemos poucos ajustes para adaptação ao layout. As informações eram extraídas do sistema SAP e enviadas ao nosso software de Solução Fiscal, que processava as informações, gerando arquivos digitais, passando pelo PVA e transmitindo para o ambiente do SPED-Contábil. As alterações eram acompanhadas apenas para a devida Manutenção do sistema e Atualizações necessárias impostas pela legislação.</p>
B	<p>Nossa principal dificuldade não foi especificamente com o nosso sistema de gestão SAP, e sim com o nosso sistema de aporte e consolidação das informações GF Alliance, tivemos muitos ajustes e problemas na transição e validação dos arquivos para reconhecer o layout do SPED-Contábil. Tivemos que, em conjunto com TI, fazer o campo a campo, ou seja, foi muito trabalhoso, mas hoje em dia, apesar de já estar com o processo implantado, ainda é necessário um acompanhamento de perto. Tem alteração e manutenção do sistema para atender as exigências da legislação, então temos que sempre estar atualizados</p>
C	<p>Começamos com o projeto piloto que na época tínhamos um sistema integrado da Triangulus (sistema ERP) de 2007 até 2009, onde nos adaptamos para devida geração dos arquivos digitais. Em 2010, através de uma decisão de nossa Diretoria, houve uma contratação de uma empresa terceirizada para a implantação do Software da DATASUL. Esta empresa contratada fez uma consultoria com objetivos de mensurar todas as nossas operações fiscais e contábeis, ou seja, tudo que tínhamos registrados em nosso sistema antigo Triangulus. Depois de várias conciliações entre o fiscal e a contabilidade, onde houveram alguns ajustes a fazer. Nossa TI acompanhou todo o processo e na migração de dados foram compilados e validados os arquivos digitais para a transmissão do Sped-Contábil. Quanto a atualizações posteriores, a empresa terceirizada acompanhou todo o processo e na medida em que encontravam alguns erros eram feitos os ajustes devidos.</p>

APENDICE H – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 7

7 Houve mudanças organizacionais na Empresa em função da implantação do SPED Contábil?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Posso dizer que houve apenas uma mudança de cultura, ou seja, estávamos acostumados tantos anos com nossos históricos padrões e nosso plano de contas, que com essa mudança tivemos que nos adaptar internamente nosso pessoal e também nossos departamentos, com novos históricos e nova estrutura de contas.
B	Para mim, não vi grandes mudanças em nossa empresa, apesar de ser um sistema novo, creio que a única coisa que houve, foi esses problemas de adaptação ao layout do SPED, tivemos que adquirir o módulo do SPED-Contábil, através do nosso fornecedor de sistema de impostos o GF Alliance. Quanto ao pessoal do nosso depto, mantivemos o nosso quadro, não houve alteração, apenas uma atenção maior nessa época de implantação. O que percebo é que tivemos que correr e sempre em conjunto com a nossa TI, que teve e tem até hoje um papel fundamental nessa transição.
C	Não houve grandes mudanças em nossa empresa, como os trabalhos eram realizados pela empresa terceirizada e acompanhadas pelo pessoal da contabilidade/fiscal e TI, nós tivemos que providenciar e atualizar nosso fluxo de informações para atender todo o layout do SPED-Contábil.

APENDICE I – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 8

- 8 Houve ações corretivas em função da implantação do SPED Contábil? Essas ações ocorreram antes, durante ou depois da implantação? Descreva-as.

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	<p>Houve as correções da estrutura de nosso plano de contas patrimonial, bem como nossos históricos padrões, ou seja, tivemos que fazer várias ações corretivas para que poderíamos nos adaptar, essas ações ocorreram durante o processo de implantação do SPED-Contábil, sendo que até hoje, estamos acompanhando o processo e nos atualizando.</p>
B	<p>Bem, que eu me lembro na época não houve ações corretivas. Como fizemos parte do projeto piloto, nos preparamos antecipadamente e fazendo alguns testes e ajustes necessários no sistema. Tivemos sim, adaptações necessárias para atender o layout do SPED, como por exemplo, falta de histórico em lançamentos contábeis, mas esses problemas foram sanados a tempo e tratadas pontualmente.</p>
C	<p>Houve ações corretivas durante o processo de implantação do SPED-Contábil, devida ao grande volume de informações e adaptações do sistema integrado. Nosso sistema integrado antigo já não comportava o tamanho dos arquivos, e que em questão de layout estava bem defazado. Nossas informações não estavam sendo integralizadas e analisadas no seu todo, principalmente no que diz respeito ao lay-out do Sped-Contábil. Na parametrização do layout campo a campo, tivemos algumas dificuldades para atualizar. Quanto a correções após a implantação, foi somente atualização e compilação dos dados, houve alguns ajustes no que diz respeito a ajustes nos cruzamentos contábil x fiscal.</p>

APENDICE J – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 9

- 9 Quais são os relatórios usados pela empresa para apurar e mensurar os resultados do SPED Contábil? Os relatórios usados foram criados antes, durante ou após a implantação. Descreva cada relatório de acordo com os períodos de tempo antes, durante e após a implantação.

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	<p>Durante a implantação, através dos livros contábeis, diários auxiliares, razão e balancetes, balanços, extraídos através do nosso sistema SAP. Usamos esses relatórios para consolidação das informações contábeis e fiscais. Também temos alguns relatórios específicos para atender a solicitação de nossa gerencia e diretoria. Esses relatórios normalmente são mensais, com a implantação do SPED-Contábil havia alguns relatórios para conciliação e checagem das informações.</p>
B	<p>Não temos nenhum relatório específico adaptado, os relatórios que são gerados pelo módulo do Sped-Contábil em confronto com o nosso sistema GF Alliance, são validados com as informações extraídas do SAP, e que nos demonstra algumas divergências em que o sistema acusa através do PVA-Programa Validador e Avaliador, e que não valida alguns campos. Aí, é que entra a parceira Contabilidade x TI, para sanar esses problemas. A periodicidade desses relatórios, ou seja, toda vez que necessitamos de atualizações, como a entrega é anual, temos como meta, fazer mensalmente a checagem dos livros diários, razões, Balancetes consolidados com os cruzamentos de contas contábeis x fiscais, sempre validadas pela nossa Auditoria Interna.</p>
C	<p>Através dos livros diários, razões e balancetes extraídos do nosso sistema, emitimos os relatórios como Balanço/DRE e temos também os relatórios gerenciais consolidados para atender solicitação de nossa Matriz. Na época tínhamos relatórios de conciliações de contas onde checamos os devidos encontros de contas para cruzamento das informações Contábeis-Fiscais. Para atender as solicitações da Auditoria Interna. Esses relatórios estão sendo utilizados mensalmente desde a implantação do Sped-Contábil até os dias de hoje para os devidos fechamentos</p>

APENDICE K – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 10

10 Houve manutenção, aumento ou diminuição de obrigações acessórias a partir da implantação do SPED Contábil? Descreva-as.

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Não houve alteração, apenas a questão da Obrigatoriedade da Impressão dos Livros Diários que foi extinta, com isso sentimos que houve uma redução de custo de armazenamento considerável desses livros em nossa empresa. Continuamos a entregar todas as obrigações acessórias exigidas pela legislação e mais o SPED Contábil.
B	Bem, temos muitas obrigações acessórias para com o fisco. Vejo que o próprio Sped-Contábil foi mais uma em que o governo obrigou as empresas a declarar, e conseqüentemente até nos dias de hoje, nenhuma saiu, ou foi substituída.
C	Houve aumento de obrigação acessória, a partir da implantação do SPED-Contábil a empresa para atender a legislação, teve que se adaptar as novas diretrizes, ou seja, na consolidação das informações tivemos que atender o lay-out do SPED-Contábil. Atualmente temos várias obrigações acessórias, DIPJ, DCTF, DACON, DIRF, entre outras, e com o advento da implantação do SPED-Contábil agregou mais uma. Atualmente essas obrigações acessórias continuam e quanto ao SPED, ainda há projetos que estão aparecendo para implantar. Acreditamos que para o futuro próximo tenhamos uma diminuição das demais obrigações acessórias, principalmente a eliminação da DIPJ.

APENDICE L – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 11

11 A empresa possuía políticas e procedimentos de Controle Interno e de Gestão de Riscos à época da implantação? Quais? Como funcionavam?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Especificamente na Implantação do Sped-Contábil não tínhamos controle interno e uma gestão de riscos acompanhando o processo. O controle interno que nos auxiliava nos procedimentos internos e das informações contábeis para geração de relatórios para a nossa Diretoria. Essas informações posteriormente eram validadas pela nossa Auditoria Interna.
B	Sim, na época da implantação do SPED-Contábil, tínhamos o Controle Interno que implementava normas e procedimentos internos para o Depto, mas a única que acho importante comentar em função do projeto, é a da segurança da informação. Como na época, ou seja, em 2007 participamos do projeto piloto, eram feitas várias reuniões em que havia representantes de cada empresa convidada para expressar suas dúvidas e opiniões, e por diversas vezes saímos da Companhia com informações confidenciais para fazer testes em programas cedidos pela Receita Federal. Então, nossa gerencia em conjunto com a nossa Diretoria e Administração, resolveram tomar alguns cuidados nesse intercambio de informações, aplicando a segurança da informação..
C	Na época da implantação, já tínhamos em nossa empresa, um controle interno com normas e procedimentos inerentes ao departamento. Esses controles internos eram monitorados e validados pela Auditoria Interna pelo menos uma vez por ano. Especificamente para a Contabilidade, o controle interno tinha seus procedimentos focados para o departamento em geral, procedimentos internos para funcionalidade do depto, ou seja, não tinha um papel fiscalizador direto na implantação do SPED-Contábil, tinha um foco no que diz respeito a segurança, meio ambiente e processos internos.

APENDICE M – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 12

12 Se a resposta à pergunta anterior for negativa, descreva quais ações a Administração tomou para implantar políticas e procedimentos de Controle Interno e de Gestão de Riscos a partir da implantação do Projeto Piloto?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Com a necessidade de obter informações mais precisas e confiáveis, foi criado em meados de 2011, um departamento chamado de GRC- Gerenciamento de Risco, no qual procedimentos eram revisados, criados ou extinguidos, assim proporcionando melhorias as áreas abrangidas, com objetivos de avaliar os riscos ocorridos na operação..
B	Não houve resposta devida à pergunta anterior ser positiva.
C	Não houve resposta devida à pergunta anterior ser positiva.

APENDICE N – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 13

13 Se a resposta à questão 11 for positiva, quais ações a empresa adotava à época da implantação para mitigar os riscos relativos ao SPED, aos quais estava exposta ?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	As ações eram adotadas pela nossa Auditoria Interna, que checava as informações e veracidade dos lançamentos contábeis através de planilhas de controle, checando os cruzamentos das informações contábeis-fiscais.
B	Apesar da resposta ser positiva, particularmente à época da implantação do projeto SPED, não havia nenhum risco nessa transição. Como fizemos parte do projeto piloto, a mensuração dos riscos era feitas na época e tratadas pontualmente. Quanto ao envio da informação, como tínhamos todo o processo de validar as informações, através de nossos controles internos de checagem de cruzamento das informações contábeis e fiscais, o ambiente também era validado pela segurança da informação. Existe a homologação pela área de TI de cada software instalado e que a nossa Auditoria Interna fazia seu trabalho de validação e avaliação dessas informações no que diz respeito ao cumprimento dessa obrigação acessória.
C	Nosso controle interno através dos seus procedimentos tinha como objetivo analisar nossas informações gerenciais, como a empresa não tem um departamento ou pessoas ligadas direto a gestão de riscos devido a estrutura de nossa empresa, essas informações eram validadas pela Auditoria Interna. Ou seja, nosso processo era totalmente mensurados através dos auditores. As ações eram alguns ajustes solicitados pela Auditoria, devido algumas irregularidades nos lançamentos contábeis.

APENDICE O – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 14

14 Qual era o papel da Contabilidade nas políticas e procedimentos de Controle Interno e Gestão de Riscos à época da implantação Em que medida este papel se alterou a partir da implantação do SPED Contábil?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Na época da Implantação, a Área Contábil juntamente com o nosso Controle interno eram responsáveis pela criação de Pap's (procedimentos de avaliação de processos), esses processos eram internos e inerentes ao departamento, isto ocorreu antes da criação do Gerenciamento de Risco GRC em 2011..
B	Nenhuma política ou procedimento foi criado ou alterado especificamente em função da implantação do Sped Contábil, considero que esse projeto foi mais um aumento de obrigação acessória. Acho que essas Empresas convidadas para participar do projeto piloto pela Receita Federal, teve um privilégio de se antecipar à vários problemas de sistemas e confrontações de informações, fato é que ao fazermos parte desse projeto piloto, fomos repassando todo o cenário discutido antes da implantação com a nossa Contabilidade, e quando esta ocorreu, a Companhia já estava praticamente segura de suas informações à serem transmitidas para o ambiente do SPED-Contábil, e que com isso estávamos cientes de que não havia riscos nessa operação. Pois durante o projeto vários testes foram efetuados.
C	Na época da implantação, a contabilidade se preocupava com as informações, temos funcionários que acompanhavam os fluxos dessas informações e faziam conciliações e cruzamento fiscais-contábeis, para a fidelidade das informações. Como tivemos que nos adaptar ao lay-out do SPED, tivemos o apoio de empresa terceirizada que nos orientávamos nesse processo. Percebemos que tínhamos que ter um acompanhamento mais de perto desse processo. Temos a certificação digital que validava as informações através do PVA e eram enviadas para o Servidor do SPED da Receita Federal.

APENDICE P – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 15

15 A empresa possuía auditoria interna à época da implantação do SPED Contábil ?
Caso não possuísse, passou a tê-la a partir da implantação? Se não possuía e não passou a tê-la, quais são as razões?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	<p>Sim, a empresa na época da implantação do Sped-Contábil, já possuía o trabalho de Auditoria Interna, eram relacionados aos processos sistêmicos e de auditoria contábil, validando os cruzamentos das informações contábeis e fiscais.</p>
B	<p>Sim, a empresa já possuía auditoria interna na época da implantação do Sped-Contábil, cujo papel principal era validar todas as informações através dos arquivos gerados pelo nosso sistema. O pessoal da Contabilidade fazia todo o processo contábil, ou seja, através de seus conciliadores, eram efetuadas as checagens necessárias para atender as exigências do processo e migração das informações para o ambiente do Sped-Contábil. A Auditoria Interna fazia o seu papel como agente fiscalizador dessas informações validando-as. Vale lembrar que somente com os arquivos validados são auditados que ocorrem as transmissões para o ambiente SPED..</p>
C	<p>Sim, a época da implantação já possuíamos uma Auditoria Interna na empresa, que por questões de custo, essa auditoria também era terceirizada, mas, cujo principal papel é validar as informações fiscais-contábeis para os devidos fechamentos e relatórios gerenciais para a Diretoria. Especificamente na implantação do Sped-Contábil, não houve uma assessoria específica por parte da Auditoria Interna. Atualmente estamos atuando com o mesmo perfil da época da implantação.</p>

APENDICE Q – ÍNTEGRA DAS RESPOSTAS DA QUESTÃO 16

16 Na sua opinião, quais são as maiores contribuições com a Implantação do SPED Contábil para na Empresa?

EMPRESAS	RESPOSTAS
A	Podemos perceber nitidamente, que houve melhorias em relação ao armanejamento e guarda de documentos, eram grandes os volumes que tínhamos todos os meses para encadernar e mandar para um arquivo externo, com isso houve uma redução de custos nesse processo. Quanto aos arquivos digitais, percebemos maior agilidade nas informações e também nas fiscalizações, auditoria e o próprio controle interno, identificando falhas nos processos e maior transparência nas informações.
B	Quando participamos do projeto piloto, achamos que teríamos a diminuição das obrigações acessórias, o que contribuiria muito com as companhias, pois os volumes de obrigações eram e são até hoje muitas Mas atualmente, depois da implantação, sabemos que nada se alterou. Na realidade foi mais uma obrigação implantada, e desta vez com um alto custo para a sua operacionalização e um volume grande de trabalho..
C	A maior contribuição do SPED-Contábil, em nossa opinião é que houve atualização dos processos internos e consolidação das informações entre os diversos departamentos. Nosso sistema integrado estava muito defasado e com isso as informações não eram totalmente compiladas. Com a implantação do SPED-Contábil, esses processos são feitos com maior confiabilidade nos cruzamentos das informações e os resultados de nossa Empresa.

APENDICE R - TERMO DE CONSENTIMENTO



FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

Mestrado em Ciências Contábeis

São Paulo, _____ de _____ de 2012.

Prezado gestor:

Sou aluno do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comercio Álvares Penteado – FECAP, sob a orientação do professor Dr. Ivam Ricardo Peleias, Pesquisador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP.

Estou desenvolvendo uma pesquisa intitulada “Sistema Público de Escrituração Digital – SPED Contábil: Impactos nas Práticas de Controle Interno e Gestão de Riscos de Empresas Participantes do Projeto Piloto da Receita Federal”.

O objetivo da pesquisa é o de “Verificar em que medidas foram afetadas as práticas de gestão de riscos e controles internos das empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal na Implantação do SPED Contábil”.

A entrevista realizada não contém identificação e possui caráter estritamente acadêmico, sendo realizada junto a profissionais que participaram da Implantação do SPED Contábil nas Empresas participantes do Projeto Piloto da Receita Federal; portanto, você faz parte da amostra para a referida pesquisa. Assim que a pesquisa estiver concluída teremos o prazer de lhe encaminhar uma cópia do trabalho.

Gostaria de contar com vossa colaboração e atenção, pois será decisiva para a realização desta pesquisa, porém, sua participação é voluntária.

I – TERMO DE CONSENTIMENTO PÓS-ESCLARECIDO

Declaro que, após convenientemente esclarecido pelos pesquisadores e ter entendido o que me foi explicado, aceito participar do presente Protocolo de Pesquisa.

ASSINATURAS

Atenciosamente,

Edison Roseno
Mestrando da FECAP

Prof.Dr.Ivam Ricardo Peleias
Orientador