



Análise do Sistema Público de Escrituração Digital sob a Perspectiva das Características Qualitativas da Informação Contábil

Patricia Weiss Seidler
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
patiwseidler@hotmail.com

Luiz Felipe Ferreira
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
luiz.felipe@ufsc.br

Maíra Melo de Souza
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
mairameloufsc@gmail.com

Resumo

Este estudo tem como objetivo identificar as características qualitativas da informação contábil, presentes na Resolução nº 1.374/11, que contribuem na geração das informações no Sistema Público de Escrituração Digital. Para isto, primeiramente foi encontrado o conceito de cada característica qualitativa presente na Resolução do CFC nº 1.374/11, bem como os conceitos pertinentes ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e sua abrangência. Posteriormente, foi realizada a identificação da relação entre as características qualitativas da informação contábil e o processo do sistema público de escrituração digital. Diante das informações, foi possível verificar onde cada característica está contida no SPED. Os resultados da pesquisa demonstraram a presença de todas as características qualitativas no processo relativo ao SPED, sejam elas fundamentais ou de melhoria. No processo inicial, em que são feitos os cadastros com as informações da empresa e contador, a característica que se destaca é a representação fidedigna, a qual diz que a informação deve ser completa, neutra e livre de erros. Já na parte de recepção das informações, utilizou-se como foco o processo relativo às notas fiscais de entrada, saída e serviços, exemplificando as características dos produtos, valores e alíquotas. Nessa análise verificou-se que as características qualitativas da informação contábil, obrigatórias no exercício da profissão contábil, devem ser observadas nos procedimentos relativos às informações exigidas para o SPED, de maneira a garantir a validade do processo.

Palavras-chave: Sistema público de escrituração digital (SPED). Características qualitativas da informação contábil. Resolução CFC nº 1.374/11.



1 Introdução

Ao longo do tempo, o processo de escrituração contábil passou por várias transformações importantes, tendo seu início com métodos superficiais e sem um sistema definido, o qual levou à escrituração manuscrita e depois passou por um período mecanizado (LANGONI et al., 2013). O período manuscrito começou com o sistema de partidas dobradas, criado pelo Frade Luca Paccioli no final do século 15 (PARADA FILHO, 2012), o qual foi uma resposta dada pela contabilidade para os problemas enfrentados pelos homens de negócios a partir do século XII (SCHMIDT, 2000).

Segundo Langoni et al. (2013), os registros contábeis eram de grande dificuldade para os profissionais, pois era um trabalho de alta complexidade e exigia um rigoroso controle nas anotações, além de exigir uma caligrafia praticamente igual de todos os funcionários. Então como forma de melhorar o trabalho, a chegada da máquina de escrever marcou o período mecanizado.

No século XXI, os computadores de 32 bits e a chegada da internet propiciaram o uso de programas mais sofisticados e que permitiam a integração de dados. Essa mudança retirou muitos profissionais do mercado de trabalho por não conseguirem se adequar e, ao mesmo tempo, para aqueles que se atualizaram, tornou o profissional contábil de vital importância na geração de informações e na tomada de decisões para as empresas (LANGONI et al., 2013).

A Receita Federal do Brasil passou por um período de mecanização desde 1995, permitindo a divulgação das informações contábeis por meio eletrônico e facilitando o controle fiscal e contábil das empresas. Nesse sentido, “a contabilidade tem sido utilizada para reduzir a assimetria de informação entre o principal (usuário da informação) e o agente (fornecedor da informação) em diversos ambientes, quer sejam empresariais ou não” (RODRIGUES, 2012, p. 18). No caso, o principal diz respeito ao fisco e o agente fornecer da informação diz respeito à empresa.

Em razão dos avanços da informática, os órgãos governamentais tiveram que se adaptar à nova realidade da escrituração contábil [...] (PARADA FILHO, 2010). Essa nova realidade diz respeito à era digital e à criação de sistemas de informação, onde “envolve pessoas, tecnologias, procedimentos e a adoção de métodos” (AMORIM e TOMAÉL, 2011, p. 4). Sá (2008, p. 127 apud LANGONI et al., 2013) destaca:

O Estado ampliou seus critérios de informatização e cruzamento de dados de natureza tributária e, à proporção que a burocracia aumentava, também os serviços de execução na área de Contabilidade se tornaram mais requeridos pelo mundo empresarial.

Através de influências digitais da Espanha, Chile e México, o Brasil encontrou uma forma de adequar-se à tendência mundial de investimento em Tecnologia da Informação (MELLO, 2014). Em 2006, a Receita Federal do Brasil criou o Sistema Público de Escrituração Digital, mais conhecido como SPED, o qual busca unificar as informações de uma entidade periodicamente. Esse sistema tem como objetivo a padronização das informações contábeis e fiscais por meio eletrônico, melhorando o controle dos processos, rapidez no acesso à informação e na fiscalização mais efetiva, evitando a sonegação (BRASIL, 2012).



Após o processo de adequação, foi instituído através do decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 e, posteriormente, alterado pelo Decreto nº 7.979, o qual traz a seguinte definição no art. 2º:

O SPED é um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticidade de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. (Redação dada pelo Decreto nº 7.979, de 2013).

“A Contabilidade, desde 2008, passa por um processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, que afetou inicialmente as Sociedades Anônimas e as Empresas de Grande Porte, mas com reflexo em todas as demais” (LANGONI et al., 2013, p. 20). Como forma de auxílio nesse processo de mudança, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.374/11 aborda a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro que traz as Características Qualitativas da Contabilidade, baseando-se nas conclusões emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

As características são divididas em duas partes: características qualitativas fundamentais, que trata da relevância e representação fidedigna; e, características qualitativas de melhoria, que trata da comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Essas características devem estar presentes nas obrigações acessórias e nas demonstrações contábeis de cada empresa e, principalmente, no dia-a-dia do contador.

Com isso, o artigo busca responder ao seguinte questionamento: Quais das características qualitativas da informação contábil são essenciais para a geração das informações exigidas no Sistema Público de Escrituração Digital?

Diante do exposto, este estudo tem como objetivo identificar as características qualitativas da informação contábil, presentes na Resolução nº 1.374/11, que contribuem na geração das informações no Sistema Público de Escrituração Digital.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para melhor explicitar o tema abordado, primeiramente será exposto um breve conceito sobre sistemas de informação e sobre os programas implementados pela Receita Federal do Brasil. Posteriormente será apresentado em detalhes o Sistema Público de Escrituração Digital, bem como todas as Características Qualitativas presentes na Resolução do CFC nº 1.374/11.

2.1 Sistemas de Informações Contábeis e o Sistema Público de Escrituração Digital

Segundo Bio (1988), considera-se sistema um conjunto de elementos interdependentes formando um todo unitário e complexo. Já a informação pode ser definida como um conjunto de dados processados que possuem valor, utilidade e um ciclo de vida para o usuário gerando conhecimento e auxiliando na tomada de decisão (NAKAGAWA, 1993). Nesse sentido, o sistema de informação contábil integra todo o processo operacional para o envio das informações da empresa ao fisco.

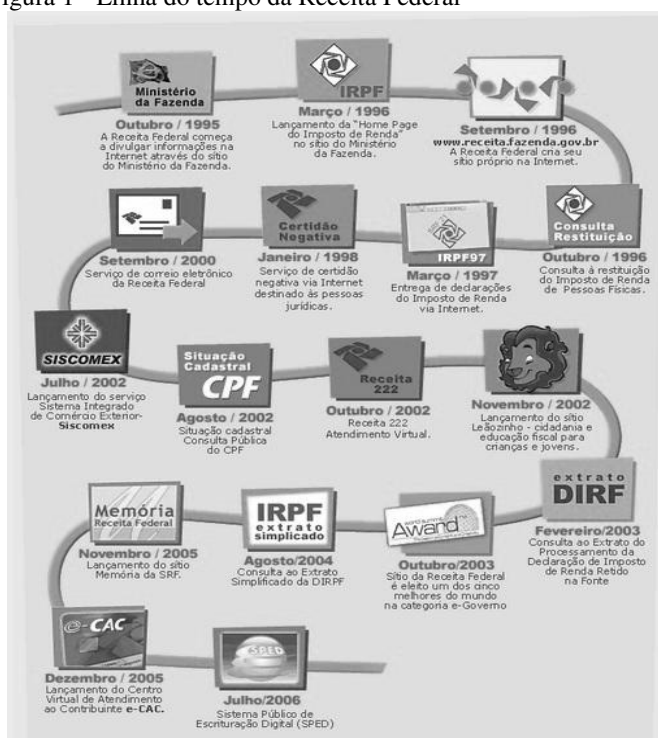


A contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar e também serve para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções (OLIVEIRA, MÜLLER e NAKAMURA, 2000). “Num sistema contábil, os eventos econômicos são as fontes básicas da informação contábil; o contador atua como transmissor, observando esses eventos e codificando-os para transmitir a informação por meio dos relatórios contábeis” (STROEHER e FREITAS, 2008, p. 5).

Devido a sua complexidade, “a contabilidade no cenário brasileiro é a que mais está sofrendo alterações, modificando o cenário contábil e as formas de escrituração” (RUSCHEL, FREZZA e UTZIG, 2011, p. 11), buscando a melhor forma de ser trabalhada.

Ao longo dos anos, diversos projetos foram concluídos e todas as informações foram migrando do sistema mecanizado para o sistema digital, resultando qualidade, controle e transparência dos dados enviados. A figura 1 apresenta a linha do tempo da Receita Federal do Brasil, onde apresenta o processo de modernização de 1995 até 2006.

Figura 1 - Linha do tempo da Receita Federal



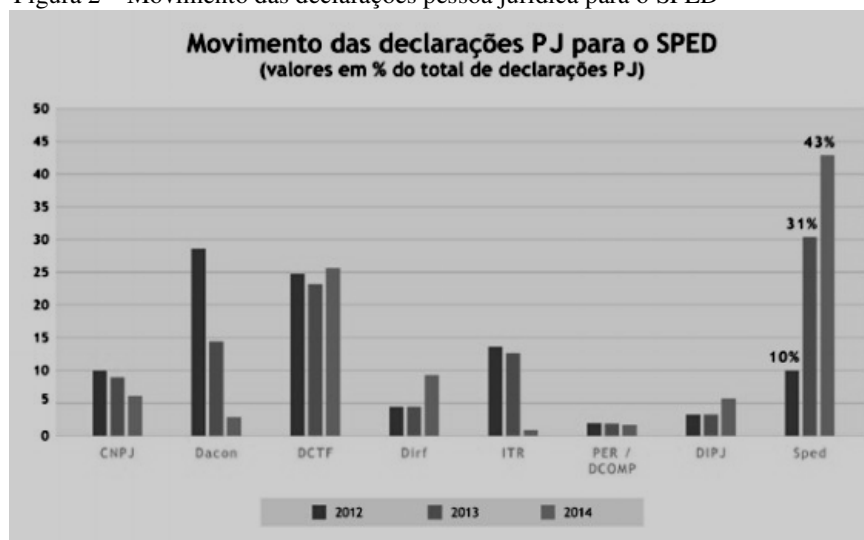
Fonte: Site da Receita Federal (2015).

A figura 1 demonstra os métodos e formas criados de controle de diversas informações, bem como o aperfeiçoamento do sistema tributário. Isso mostra “o esforço que o governo vem desenvolvendo no sentido de construir uma estrutura competitiva, capaz de reduzir os custos e agilizar as transações econômicas” (PROFISCO, 2008, p. 36).

Somente em 2007 acontece a oficialização do Sistema Público de Escrituração Digital, o qual faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do governo federal (PAC 2007-2010) referente ao aperfeiçoamento do sistema tributário e tem por objetivo principal, dentre outras medidas, a aceleração do crescimento econômico no país e o aumento dos níveis de emprego (MELLO, 2014). Com a implantação do SPED, os contribuintes não mais remeterão as suas informações em papel, mas sim por meio de um sistema digital *online* (SEBOLD, PIONER e PIONER, 2011).

A figura abaixo mostra o gráfico relativo ao percentual do quanto às escriturações do SPED representam para a Receita Federal.

Figura 2 – Movimento das declarações pessoa jurídica para o SPED



Fonte: Brasil (2014).

Na Figura 2 está apresentada a intensidade das declarações enviadas. Percebe-se que em 2012 algumas declarações foram maiores que o SPED, como é o caso do CNPJ, DAICON, DCTF e ITR. Mas em 2014, o projeto SPED cresceu sua intensidade de 10% para 43%, enquanto outras diminuíram, como é o caso da DAICON. Isso porque, ao longo dos anos, algumas declarações foram sendo substituídas pelo novo sistema. E outras declarações também serão introduzidas, como é o caso da Dirf, “que será repartida entre o e-Social e a EFD-Contribuições” (BRASIL, 2014, p. 43). “A redução das obrigações acessórias é apontada pelo Governo como um dos benefícios do SPED” (FARIA et al., 2010, p. 12).

Segundo dados do Caderno Fato Gerador, nenhum país avançou tão fortemente em seu modelo de coleta de dados fiscais em meio digital quanto o Brasil, principalmente pelo pioneirismo da Receita Federal. Em 2013, atingiu a marca de 17.169.875 escriturações enviadas pelo SPED. Só no primeiro semestre de 2014, foram contabilizados o envio de 11.370.267 escriturações, ou seja, um incremento mensal médio de 32% em número (BRASIL, 2014).

Assim, de acordo com os sítios eletrônicos da Receita Federal e da Secretaria da Fazenda do Estado, o Sistema Público de Escrituração Digital compreende as três esferas governamentais: Federal, Estadual e Municipal, permitindo uma “[...] maior integração administrativa,

padronização e melhor qualidade das informações [...] com a [...] racionalização de custos [...]” (BRASIL, 2012).

A Secretaria da Receita Federal é o órgão responsável por estabelecer, controlar, coordenar e viabilizar as informações armazenadas no SPED (BRASIL, 2007), o qual começou com três principais subprojetos, estes apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Principais subprojetos do SPED

SUBPROJETO	CONCEITO	FINALIDADE
Escrituração Contábil Digital (ECD)	Tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros: I - livro Diário; II - livro Razão; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.	Os novos projetos do SPED trazem a marca da simplificação, característica do sistema desde a sua implantação. A criação da ECF elimina a Dipj e possibilita a utilização de dados da ECD, de forma a facilitar a coerência intrínseca dos dados.
Escrituração Fiscal Digital (EFD)	Constitui-se de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.	Atualmente ela é adotada por todos os 26 estados e propicia a unificação de obrigações acessórias perante os fiscos estaduais. O estado do Ceará, por exemplo, eliminou todas as suas obrigações acessórias, passando a utilizar somente a EFD - IPI/ICMS.
Nota Fiscal Eletrônica (NFe)	Justifica-se pela necessidade de investimento público voltado para integração do processo de controle fiscal, possibilitando melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos, redução de custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições, e fortalecimento do controle e da fiscalização.	As informações latentes no repositório das NF-e já impactam diferentes áreas estratégicas do governo, subsidiando iniciativas na Receita Federal e em diferentes órgãos, tais como o Tribunal de Contas da União, a Controladoria-Geral da União e outros órgãos do Ministério da Fazenda.

Fonte: Brasil (2012); Brasil (2014).

Há outros subprojetos implantados, como a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), e outros ainda em fase de desenvolvimento como EFD-Contribuições, e-Lalur, Escrituração Fiscal Digital da Folha de Pagamento e das Obrigações Previdenciárias e Trabalhistas (E-Social) e a Central de Balanços (BRASIL, 2012).

Por meio dele, “a Receita avança para um modelo onde a informação entra nos sistemas fiscais em tempo cada vez mais próximo ao do fato gerador da obrigação tributária, possibilitando o combate a fraudes com muito mais agilidade” (BRASIL, 2014, p. 43).



Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão ou inexatidão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária (BRASIL, 2013).

Resumindo, o SPED foi criado para ser um sistema pioneiro de controle das informações. Pela sua complexidade, aos poucos, irá juntar todas as declarações num único sistema, o qual possibilitará o cruzamento das informações, já que “os contribuintes podem levar vantagem da informação imperfeita [...] e iludir a tributação” (SILVA et al., 2013, p. 5).

2.2 Características Qualitativas da Informação Contábil

As características qualitativas foram definidas como sendo as propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 2009).

A Resolução do CFC nº 1.374/11 classifica as características qualitativas da informação contábil em dois tipos: características qualitativas fundamentais e características qualitativas de melhoria. Na primeira, estão presentes a relevância e a representação fidedigna. Já na segunda, estão presentes a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

2.2.1 Características Qualitativas Fundamentais

2.2.1.1 Relevância

O termo relevância é definido pelo FASB (1980) como a capacidade de a informação fazer diferença numa decisão, ajudando os usuários a formar previsões sobre os resultados do passado, presente e futuro ou a confirmar ou corrigir expectativas anteriores.

A Resolução CFC nº 1.374/11 complementa que para ser relevante, a informação deve ter valor preditivo, valor confirmatório (*feedback*) ou ambos. Valor preditivo, no sentido de poder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados (p. 12); valor de *feedback*, quando avalia os resultados de uma decisão já tomada, que pode ser positivo ou negativo. Os dois termos estão inter-relacionados e muitas vezes podem ser utilizados em uma mesma tomada de decisão.

Segundo Hendriksen & Van Breda (2009), a informação deve reduzir incertezas, transmitir ao responsável pela decisão uma mensagem com valor superior ao seu custo, e possivelmente influenciar uma reação por parte do responsável pela decisão.

Com base nas referências citadas, pode-se depreender que quando a informação possui peso de importância na decisão dos usuários ela possui relevância. Contudo, dependendo dos objetivos ou metas de cada usuário em específico aumenta a subjetividade em relação ao alcance da relevância.

2.2.1.2 Representação Fidedigna

A representação fidedigna, que antes era denominada confiabilidade, é uma característica qualitativa fundamental, segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.374/11.



É muito difícil conseguir uma informação contábil fidedigna perfeita. Mas para que isso aconteça, é preciso conter três atributos: completa, neutra e livre de erros (RESOLUÇÃO CFC nº 1.374/11).

Para ser completa, toda e qualquer informação a qual o usuário necessite para compreender o que está sendo apresentado deve ser disponibilizado. Um exemplo citado na Resolução CFC nº 1.374/11 é a informação sobre um grupo de ativos que deve incluir, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, o retrato numérico de todos os ativos que compõem o grupo, e a descrição acerca do que o retrato numérico representa para ser completo.

Para ser neutra, a informação contábil não deve ser favorecida, como também não deve ser dada maior ênfase, ocasionando uma distorção no entendimento daquilo que está sendo apresentado. Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 100), “a ausência de viés representa a capacidade do procedimento de mensuração de proporcionar uma descrição precisa do atributo considerado”.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.374/11, para ser livre de erros, a informação não deve conter omissões e erros, os quais podem interferir na tomada de decisões. Também não significa que é necessário estar perfeitamente em todos os aspectos. A informação, simplesmente, deve ter uma exatidão àquilo que se propôs representar.

Diante do exposto, depreende-se que quando cumprido esses três atributos (completa, neutra e livre de erros), a informação está dotada de segurança ao usuário, pois está representada fielmente, respeitando sua essência econômica.

2.2.2 Características Qualitativas de Melhoria

2.2.2.1 Comparabilidade

A comparabilidade permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles (RESOLUÇÃO CFC nº 1.374/11). Ou seja, essa característica não pode ser obtida através de um item único. Ela precisa de mais dados para haver a comparação.

Muitos confundem comparabilidade com consistência. A comparabilidade é o objetivo. Já a consistência refere-se ao método para alcançar esse objetivo.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 101) afirmam que “a comparabilidade permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”. Ou seja, possibilita ao usuário conhecer a evolução da sua empresa ao longo tempo, como também comparar com outras empresas.

2.2.2.2 Verificabilidade

A característica de verificabilidade pode ser classificada como direta e indireta. De acordo com a Resolução do CFC nº 1.374/11, é direta quando verifica um montante ou outra representação por meio de observação direta, como, por exemplo, por meio da contagem de caixa. Já a indireta significa checar os dados de entrada do modelo, fórmula ou outra técnica e recalcular os resultados obtidos por meio da aplicação da mesma metodologia. “Pode não ser possível verificar algumas explicações e alguma informação contábil-financeira sobre o futuro

(*forward-looking information*) até que o período futuro seja totalmente alcançado” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.374/11, p. 15).

A palavra ‘verificar’ deriva do Latin *verus* que significa verdade. Em outras palavras, a verificabilidade faz com que os usuários, apesar de possuírem diferentes pontos de vista, cheguem a um consenso referente à situação econômica.

2.2.2.3 Tempestividade

Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. “Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.374/11, p. 15). Quando as informações forem divulgadas, a periodicidade deve ser mantida sem nenhuma alteração.

2.2.2.4 Compreensibilidade

A Resolução CFC nº 1.374/11 traz um simples conceito: “Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível”. A informação quando exposta com detalhes, facilita a compreensão dos usuários.

“Certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.374/11, p. 16). Ou seja, é uma forma de capacitar uma relação entre o usuário interno e usuário externo da empresa de uma forma clara e explicativa.

2.3 Estudos Correlatos

Nesse tópico, apresentam-se algumas pesquisas similares ao tema abordado, os quais contribuíram para a realização deste artigo.

Quadro 2 – Estudos similares

AUTORES / ANO	TÍTULO	OBJETIVO	RESULTADO
Faria et al. (2010)	SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED	Verificar se houve nas referidas empresas melhorias operacionais quando da adoção do SPED.	Os resultados obtidos foram comparados a estudo semelhante efetuado no Chile e verificou-se que os contribuintes brasileiros têm perspectivas diversas dos chilenos.
Sebold, Pioner e Pioner (2011)	Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	Descrever as evoluções da área contábil, desde os primórdios até o Sistema Público de Escrituração Digital.	Os resultados da pesquisa realizada verificaram que a mudanças estão acontecendo nas sociedades empresariais com um sistema econômico-financeiro diferenciado e nas tributadas pelo Lucro Real, onde os desafios para o profissional são maiores.

Continua...

Quadro 2 – Estudos similares (Continuação/Conclusão)

AUTORES / ANO	TÍTULO	OBJETIVO	RESULTADO
Ruschel, Frezza e Utzig (2011)	O impacto do SPED na Contabilidade – Desafios e perspectivas do profissional contábil	Visou demonstrar os desafios e perspectivas após a implementação do sistema.	Os autores constataram que o maior impacto do SPED para os contadores é em relação à fidedignidade dos dados e que ainda há limitação de profissionais capacitados.
Silva et al. (2013)	Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas.	Investigar a existência de relação entre a Escrituração Contábil Digital e os resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas	Foi realizada uma pesquisa sobre a legislação do SPED e depois um tratamento empírico dos dados extraídos da revista Exame Melhores e Maiores. De acordo com os modelos de análise da sonegação fiscal, considerando-se que o SPED Contábil aumenta a eficácia e a eficiência dos mecanismos de auditoria da administração tributária, esperava-se um incremento nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os estudos apresentados no Quadro 1 auxiliaram na elaboração do presente trabalho quanto às definições e conceitos. Todavia, esta pesquisa diferencia-se destes estudos mencionados, visto que visa identificar as características qualitativas da informação contábil, presentes na Resolução nº 1.374/11, que contribuem na geração das informações no Sistema Público de Escrituração Digital. O tema SPED não foi abordado dessa maneira nos trabalhos correlatos.

3 METODOLOGIA

Este estudo tem como objetivo identificar as características qualitativas da informação contábil, presentes na Resolução nº 1.374/11, que contribuem na geração das informações no Sistema Público de Escrituração Digital.

Em relação ao delineamento da pesquisa, caracteriza-se como bibliográfica, pois foi elaborada com base em material já publicado, como livros, revistas, anais de eventos científicos [...] (GIL, 2010). A base principal para as características qualitativas foi a Resolução do CFC nº 1.374/11. Já sobre o Sistema Público de Escrituração Digital utilizou-se o Guia Prático disponibilizado pela Receita Federal, bem como toda a informação que a mesma traz sobre o SPED e seus subprojetos.

Considerando que a pesquisa foi desenvolvida baseada principalmente na legislação, tendo como foco o SPED e a Resolução 1.374/2011, o meio de obtenção dos dados também é classificado como documental. Martins e Théophilo (2009) explicam que a pesquisa documental pode se utilizar de dados primários ou secundários para atingir seus objetivos.

Quanto ao objetivo, refere-se à tipologia exploratória e descritiva. Segundo Gil (2010, p. 27), “as pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Ou seja, visa mostrar de outra forma o objeto de estudo, de modo que traga entendimento a todos os usuários.

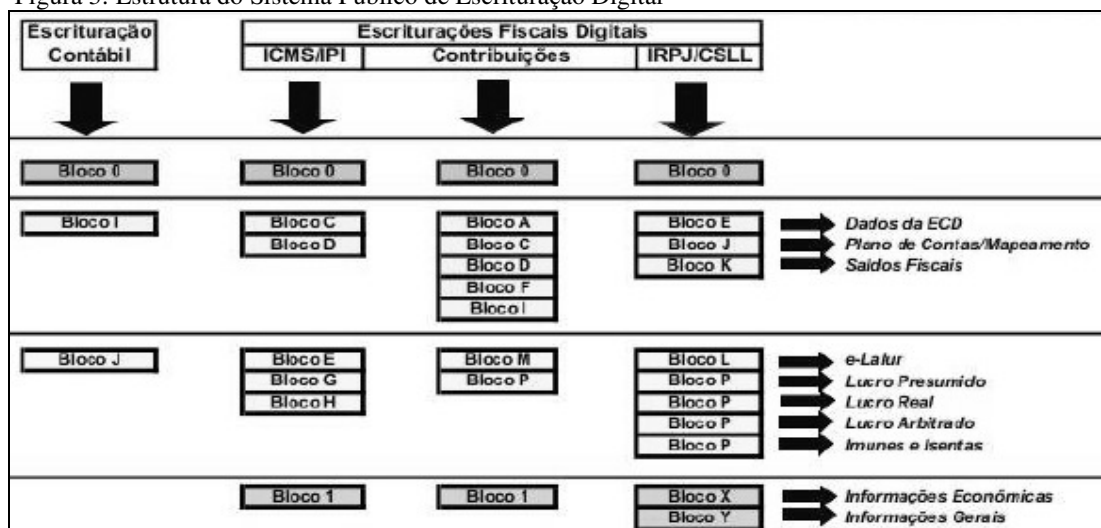
Já sobre as pesquisas descritivas, “podem ser elaboradas com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis” (Gil, 2010, p. 27). Nesse caso, foi verificada a relação entre as características qualitativas da informação contábil e o Sistema Público de Escrituração Digital.

Primeiramente foi encontrado o conceito de cada característica qualitativa presente na Resolução do CFC nº 1.374/11, bem como os conceitos pertinentes ao SPED e sua abrangência. Posteriormente, foi realizada a identificação da relação entre tais características qualitativas e o processo do sistema público de escrituração digital. Diante das informações, foi possível verificar onde cada característica está contida no SPED.

4 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL E SUAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

“O arquivo digital é constituído de blocos, cada qual com um registro de abertura, com registros de dados e com um registro de encerramento, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e de outras informações econômico-fiscais” (BRASIL, 2013, p. 10). Para ilustrar, na Figura 3 consta a estrutura geral do sistema público de escrituração digital.

Figura 3: Estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital



Fonte: Brasil (2014)

O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (2014) explica que entre o primeiro (0000) e o último (9999), o arquivo digital é formado por blocos, cada um com seu respectivo registro de abertura, com registros de dados e com um registro de encerramento. Cada um deles diz respeito a um agrupamento de documentos e demais informações econômicas e fiscais. A apresentação de todos os blocos deve obrigatoriamente respeitar a sequência, sendo que o registro de abertura do

bloco indicará se existirá ou não informação no respectivo bloco (BRASIL, 2014). O Quadro 3 demonstra o esquema obrigatório de sequência dos blocos.

Quadro 3 – Sequência dos Blocos SPED

Bloco	Escrituração Fiscal Digital
0	Abertura, Identificação e Referências
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Mercadorias (ICMS/IPI)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
H	Inventário Físico
K	Controle da Produção e do Estoque
1	Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital
Bloco	Escrituração Contábil
0	Abertura, Identificação e Referências
I	Lançamentos Contábeis
J	Demonstrações Contábeis
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Fonte: Adaptado de Brasil (2014).

No Quadro 3 é possível perceber a sequência dos blocos no SPED relativo a escrituração fiscal e contábil, respectivamente. Assim, por exemplo, na Escrituração Fiscal Digital deve ser respeitada a ordem de primeiro preencher Bloco 0 e posteriormente o Bloco C e assim sucessivamente. O mesmo processo de ordem é observado na escrituração contábil.

4.1 Características Qualitativas Fundamentais Identificadas no SPED

Toda e qualquer informação passada à Receita deve estar completa. Nome, CNPJ, endereço, telefone, e-mail e informações do contador são exigidos no bloco de abertura. Na falta de algum dado, o arquivo é rejeitado. Nessa situação é possível perceber a presença da característica de representação fidedigna, na qual as informações enviadas devem ser completas, neutras e livres de erros.

Na fase de cruzamento das informações, enfatizam-se nessa área as notas fiscais, sejam elas de entrada, saída ou serviços. Estas trazem informações importantes, as quais podem ser usadas pela empresa para avaliar as decisões já tomadas (valor de *feedback*), como também para estipular resultados futuros para a empresa (valor preditivo). Em outras palavras, está abordando a característica de relevância.

Nessa concepção, em relação ao controle de estoques, obrigatório pelo sistema SPED, também se pode identificar a característica de relevância, bem como a representação fidedigna considerando que os três atributos (completa, neutra e livre de erros) deverão estar presentes no controle das mercadorias que entram e saem dos estoques. Respeitando esses atributos, no



momento de registrar as notas fiscais, a realidade econômica relativa às entradas e saídas de mercadorias ocorridas na empresa deverá ser refletida nas informações enviadas ao SPED.

Quanto à validação das informações, a característica de representação fidedigna é percebida novamente. Se as informações não estiverem completas, neutras e livre de erros, conforme exige a Receita Federal, o arquivo será rejeitado, impedindo o armazenamento e a autenticação das informações.

4.2 Características Qualitativas de Melhoria Identificadas no SPED

Abordando novamente a fase de cruzamento das informações de interesse do fisco, no caso das notas fiscais, verifica-se a presença da característica de verificabilidade, pois deve trazer a consistência das informações aos usuários interessados (contribuinte e fisco). É através desse cruzamento de informações que se comprova a veracidade das operações comerciais. Nela, encontram-se as características dos produtos, valores, os devidos códigos tributários, os quais complementam as informações de uma nota fiscal.

A característica de comparabilidade também é identificada, visto que, como o próprio objetivo do SPED expõe um *layout* para todos os projetos inclusive as notas fiscais, estes documentos são padronizados para poder permitir que sejam comparáveis entre elas.

Ainda na análise do tratamento das notas fiscais, outra característica de melhoria a destacar é a tempestividade. A data das notas fiscais deve estar de acordo com o fato gerador, bem como o arquivo SPED deve ser enviado no seu devido prazo. O não cumprimento dessa obrigação pode gerar penalidade.

Na padronização por meio de códigos tributários, para produtos, tipo de operação comercial e forma de tributação percebe-se a característica de compreensibilidade, pois permite que os usuários do projeto e subprojetos consigam analisar as informações.

Para repassar as informações, pertinentes ao SPED, é obrigatória a criação de uma assinatura digital, chamado de Certificado Digital, tanto por parte do responsável da empresa, quanto pelo contador responsável pela mesma.

A assinatura digital confirma a responsabilidade de quem envia as informações para a Receita Federal e é necessária para a validação do processo. Considerando que a verificabilidade pode ser direta ou indireta e que no certificado possuem todas as informações que permitem ao fisco identificar quem está enviando as informações sobre o SPED constata-se também a característica de verificabilidade neste processo.

5 CONCLUSÕES

O objetivo desta pesquisa foi identificar as características qualitativas da informação contábil, presentes na Resolução nº 1.374/11, que contribuem na geração das informações no Sistema Público de Escrituração Digital.

Foram analisados alguns pontos específicos do processo de dados do SPED e verificou-se a presença de todas as características qualitativas presentes na Resolução do CFC nº 1.374/11, sejam elas fundamentais ou de melhoria.



No processo inicial, em que são feitos os cadastros com as informações da empresa e contador, a característica que se destaca é a representação fidedigna, a qual diz que a informação deve ser completa, neutra e livre de erros.

Já na parte de recepção das informações, utilizou-se como foco o processo relativo às notas fiscais de entrada, saída e serviços, exemplificando as características dos produtos, valores e alíquotas. Nessa análise verificou-se que as características qualitativas da informação contábil financeira-útil, obrigatórias no exercício da profissão contábil, devem ser observadas nos procedimentos relativos às informações exigidas para o SPED, de maneira a garantir a validade do processo.

Percebe-se o fisco como principal receptor da informação e usuário das informações provenientes do SPED que englobam características provenientes da base teórica contábil que determina os atributos que a informação contábil deve conter para ser útil. Reforçando a importância da observância das características qualitativas da informação contábil no exercício da profissão contábil.

REFERÊNCIAS

AMORIM, Fabiana B.; TOMAÉL, Maria I. O uso de sistemas de informação e seus reflexos na cultura organizacional e no compartilhamento de informações. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 1, n. 1, p. 74-91, jan./jun. 2011.

BIO, Sérgio R. **Sistemas de Informação** – Um enfoque gerencial, 1ª ed. São Paulo, 1985.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **SPED**. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 29 de junho de 2014.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Fato Gerador: Resultados do 1º semestre de 2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/revista-fato-gerador-7a-edicao>> Acesso em: 18 de abril de 2015.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD – ICMS/IPI**. Versão 2.0.12, atualização: março 2013. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/download/Guia_Pratico_da_EFD_Versao_2.0.13.pdf> Acesso em: 17 de setembro de 2014.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Linha do tempo**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/linhatempo/default.htm>> Acesso em: 01 de abril de 2015.



BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**. 2012. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped/>> Acesso em: 29 de junho de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - RESOLUÇÃO nº 1.374/11. NBC TG Estrutura Conceitual – **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília, 2011.

FARIA, A. C. et al. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo, **Anais**. São Paulo: 2010. p. 1-19.

FASB - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of financial accounting concepts n. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information**. May, 1980. Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820900499&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>>. Acesso em: 01 de abril de 2015.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. **Sistemas de informações contábil/financeiros**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IASB – International Accounting Standards Board. **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**. Londres: IASB (edições anuais).

LANGONI, C. et al. **SPED e Sistemas de Informação**. São Paulo: FISCOsoft, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, R. **A revolução do SPED está apenas começando**. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=167772>>. Acesso em: 13 de maio de 2015.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, A. G.; MÜLLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista da FAE**, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n3/a_utilizacao_das_informacoes.pdf>. Acesso em: 28 de abril 2015.



PARADA FILHO, A. G. **Retrospectiva dos sistemas de escrituração disponíveis**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilintegrada01>>. Acesso em: 17 de maio de 2015.

_____. **A realidade do processamento eletrônico de dados**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabildigital1>>. Acesso em: 17 de maio de 2015.

PROFISCO (BR-X1005) REGULAMENTO OPERACIONAL. 2008. Disponível em: <<http://www.pmimf.fazenda.gov.br/frentes-de-atuacao-do-pmimf/planejamento-estrategico/arquivos-para-download/pmimf-regulamento-operacional-do-programa-rop.pdf>>. Acesso em: 18 de maio de 2015.

RODRIGUES, J. **Convergência contábil internacional: uma análise da qualidade da informação contábil em razão da adoção dos padrões internacionais de contabilidade editados pelo IASB**. 2012. 183 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade do Rio Grande do Norte, Brasília, 2012.

RUSCHEL, M. FREZZA, R. UTZIG, M. O impacto do SPED na Contabilidade – Desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC** - Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 9-26. Abr./jul. 2011.

SCHMIDT, P. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Editora Artes Médicas Sul, 2000.

SEBOLD, Márcia; PIONER, Lucas Mello; PIONER, João José Mello. Novos rumos na Contabilidade Pública brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, 2011, Florianópolis, **Anais...** Florianópolis: 2011. p. 1-12

SILVA, A. F.; PASSOS, G. R. P.; GALLO, M. F.; PETERS, M. R. S. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 48, p. 445-461, 2013.

STROEHER, A. M; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revista de Administração** – eletrônica, vol. 1, nº 1, art. 7, jan-jun/2008.