

IMPLANTAÇÃO DA LINGUAGEM XBRL NO SPED SEGUNDO O ENFOQUE CONTINGENCIAL

Simone Cristina Lima
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
si_limas2@hotmail.com

Thaís Alves da Silva
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
thaisalves.cra@gmail.com

Resumo. Sob a ótica da Abordagem Contingencial este estudo de casos múltiplos analisou fatores determinantes da percepção dos escritórios de Contabilidade sobre o uso da Linguagem XBRL na transmissão da Central de Balanços via SPED. Verificou que esta percepção é influenciada pelo: Nível de dificuldade na adaptação inicial ao SPED; Nível de acesso a informações de suporte; Percepção do nível de complexidade na transmissão do SPED; Percepção organizacional sobre a utilidade das alterações do SPED; Resultados externos potenciais do uso do SPED; Adequação dos softwares do SPED disponibilizados pela SRF; Interoperabilidade do SPED com o Sistema de Informações Contábeis, e; Adequação dos dados contábeis recebidos.

Palavras-chave: SPED; Central de Balanços; Linguagem XBRL; Abordagem Contingencial.

Abstract. From the point of view of the Contingency Approach, this multiple case study analyzed determinants of the perception of Accounting offices on the use of the XBRL Language in the transmission of the Central Balance Sheet via SPED. He found that this perception is influenced by: Level of difficulty in the initial adaptation to SPED; Level of access to support information; Perception of the level of complexity in the transmission of SPED; Organizational perception about the usefulness of SPED changes; Potential external results of using SPED; Adequacy of SPED software made available by SRF; Interoperability of SPED with the Accounting Information System, and; Adequacy of the accounting data received.

Keywords: SPED; Balance Sheet Central; XBRL Language; Contingency Approach.

1. Introdução

O âmbito empresarial sofreu grandes transformações devido à integração e à inovação tecnológica. O aumento na utilização da internet repercutiu em um maior nível de divulgação informacional das empresas, possibilitando um novo horizonte, no qual as organizações têm a necessidade de garantir transparência, criando mais atratividade de sua imagem perante os usuários externos da informação contábil e financeira (MAUSS; BLEIL; VANTI, 2009; NEGRA 2001).

O expressivo desenvolvimento das operações mercantis no Brasil trouxe consigo, a necessidade de criação de um mecanismo de transmissão eficiente das informações de negócios aos órgãos reguladores e às administrações tributárias (LUCIANO; SILVA, 2014). Diante disso, instituiu-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), um projeto que almeja inovação na atual difusão das informações contábeis e fiscais, que consequentemente estreita a relação entre contribuintes e fisco (RFB 2016).

Esse novo mecanismo favorece o cruzamento das informações que são repassadas ao fisco nas esferas federal, estadual e municipal. No entanto, por não haver uma padronização dessa representação no processo de transmissão dos dados, surgem dificuldades que são percebidas tanto pelas empresas que enviam, quanto para as entidades que recebem esses dados. Neste contexto emerge a *Extensible Business Reporting Language* (XBRL) que transforma as informações disponibilizadas em outros formatos em arquivos eletrônicos, e que tem potencial para otimizar a transmissão de dados (CFC 2016).

A XBRL representa uma linguagem tecnológica de marcação, criada para ser utilizada na conversão de informações, tanto para o ambiente econômico-financeiro, quanto para o mercado e aos usuários em geral. Isso se traduz na divulgação de relatórios padronizados, resultando assim na transmissão aprimorada de informações pela internet (GERON; BITTENCOURT; RICCIO 2013; MOREIRA; RICCIO; SAKATA, 2007; NEGRA 2001).

Os benefícios passíveis de serem alcançados pela linguagem XBRL, segundo Geron, Bittencourt e Riccio (2013), relacionam-se à inovação que racionaliza a interação de diferentes tecnologias, permitindo que as empresas se comuniquem de maneira eficaz com os *stakeholders*; do mesmo modo, beneficia as bolsas de valores, aprimorando sua eficiência informacional, além de fornecer benefícios importantes aos órgãos reguladores e ao governo, gerando um menor volume de informações dispersas, ou seja, auferindo maior precisão sobre os dados.

A implementação da XBRL no Brasil teve início no setor público com a implantação da taxonomia para envio de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). No entanto, existem iniciativas recentes de implantação da Linguagem XBRL no setor privado por meio do desenvolvimento da Central de Balanços como módulo complementar do SPED. A Central de Balanços é um projeto que está em fase inicial de desenvolvimento, tendo o objetivo de reunir demonstrativos contábeis e informações econômico-financeiras das empresas envolvidas no projeto (RFB 2016).

No entanto, as possíveis vantagens e desvantagens da adoção da XBRL nem sempre serão situações fáceis de serem avaliadas, compreendendo um contexto complexo de ser mensurado em relação à agilidade da informação, segurança, transparência e os custos embutidos no processo de geração e compartilhamento de dados, pois se torna complicado avaliar os benefícios intangíveis desse processo (RICCIO, et al, 2006). Logo, ressalta-se a relevância de identificar a percepção das empresas especializadas na transmissão do SPED sobre os potenciais incentivos ou barreiras relacionadas à implantação da Linguagem XBRL no setor privado.

Dessa forma, delineou-se o seguinte problema de pesquisa: Qual a percepção dos escritórios contábeis do município de Cianorte/PR em relação à implantação da linguagem

XBRL para transmissão da Central de Balanços via SPED? E, adotando uma perspectiva organizacional, este estudo objetivou identificar os fatores determinantes da percepção dos escritórios contábeis do município de Cianorte - PR acerca das vantagens e desvantagens do uso da Linguagem XBRL para transmissão da Central de Balanços via SPED, sob a ótica da Abordagem Contingencial.

Através da implantação da Linguagem XBRL será possível obter inúmeros benefícios para diversos segmentos da sociedade e ainda reduzir as chances de distorções dos dados transmitidos, permitindo que as informações possam ser eficientemente reutilizadas. Outro fator positivo é que esses dados poderão ser acessados pela sociedade em geral, através de uma Central de Balanços que conterá todas as informações econômico-financeiras das empresas sujeitas á transmissão do SPED (RFB 2016). Além disso, trata-se de uma temática que contribui para futuras pesquisas sobre a Linguagem XBRL, que é um tema pouco explorado e com um vasto campo de trabalho na área contábil e de sistemas de informação.

2. Gerenciamento da Informação no Âmbito das Linguagens de Marcação

O gerenciamento da informação refere-se ao conjunto de atividades estruturadas, que compreende a maneira como as empresas obtêm, distribuem e utilizam a informação e o conhecimento (DAVENPORT, 1998). Na concepção de Marchiori (2002), a gestão da informação tem como princípio o enfoque no indivíduo, grupos ou instituições, e em seus contextos de problemas em ambiente com diferentes fluxos de informação, que requerem decisões inovadoras.

Desse modo, a busca de informações e da otimização de sua forma de uso tornou-se atividade essencial à sobrevivência das empresas, visto que, as mesmas perceberam a relevância do processo de gestão da informação como um recurso estratégico (MORAES; FILHO, 2006). No entanto, dentro das organizações as informações encontram-se dispersas, dificultando o acesso dos usuários aos dados. Nesse sentido, ressalta-se o conceito de Arquitetura da Informação, termo relacionado ao conjunto de ferramentas capazes de adequar os recursos das organizações às necessidades de informação, estruturando os dados em categorias, formatos e relações específicas.

Pelo fato de surgirem de diversas fontes e serem utilizadas para muitas finalidades, as informações são armazenadas em uma multiplicidade de meios e formatos. Desse modo, a arquitetura se encarrega de fazer a ligação entre o comportamento, os processos e a equipe especializada, dentre outras perspectivas da empresa, como procedimentos administrativos, estrutura organizacional e ambiente físico (DAVENPORT, 1998). Com isso, a arquitetura informacional conduz os usuários ao lugar onde se encontram os dados, melhorando a chance de serem utilizados de maneira eficiente, além facilitar a reutilização da informação obtida (DAVENPORT, 1998).

No contexto da Arquitetura da Informação emerge o papel das linguagens de marcação (*mark-up languages*), que consistem em um conjunto de padrões utilizados para a codificação de textos. Por meio das linguagens de marcação a informação textual é codificada em sinais de pontuação com regras para apresentação do texto nos relatórios gerados pelos sistemas de informação (ALMEIDA, 2002).

Dentre as linguagens de marcação, destacam-se a *Standard Generalized Markup Language* (SGML); a *Hypertext Markup Language* (HTML), e a *Extensible Markup Language* (XML). Esta última, além de ser adaptável como a SGML é considerada mais simples, possibilitando adicionar códigos de formatação em vários programas de computador (DAVENPORT 1998; RICCIO, et al, 2006).

Uma das derivações da XML é a linguagem XBRL, desenvolvida pelo consórcio *XBRL International* (CFC 2016; RICCIO, et al, 2006). O desenvolvimento da XBRL teve início por iniciativas do contador Charles Hoffmann em 1998, nos Estados Unidos, que em parceria com o

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), desenvolveu um quadro de especificações e taxonomias elaborado de modo a fornecer um padrão para digitalização de relatórios financeiros (AICPA 2016).

A XBRL representa uma linguagem tecnológica de marcação, criada para ser utilizada na conversação de informações, tanto para o ambiente econômico-financeiro, quanto para o mercado e aos usuários em geral. Isso se traduz na divulgação de relatórios padronizados, resultando assim na transmissão aprimorada de informações pela internet (GERON; BITTENCOURT; RICCIO, 2013; MOREIRA; RICCIO; SAKATA 2007; NEGRA 2001).

Segundo o CFC (2016), a linguagem XBRL transforma as informações contábeis disponibilizadas em determinado formato, como o papel, em arquivos eletrônicos. Essa linguagem diminui os onerosos procedimentos de processamento de informações, assim como diminui os custos de revisão de relatórios contábeis e financeiros. Sua utilização ainda elimina a necessidade de transcrição de dados entre as aplicações, sendo que o dado passa a ser independente do aplicativo do qual é criado. Isso faz com que inúmeros usuários sejam capazes de retirar e reposicionar as informações financeiras, ou seja, o próprio usuário recupera as informações através da internet e converte para o formato que desejar suprimindo suas necessidades particulares (MOREIRA; RICCIO; SAKATA, 2007).

O quadro para a elaboração de relatórios baseados no padrão XBRL constitui-se em dois componentes fundamentais: a taxonomia XBRL e a instância XBRL, que são utilizados para transcrever informações em formato padronizado. Depois disso, destaca-se o *Style sheet*, um terceiro componente a ser utilizado no momento da conversão da saída para o formato desejado, atuando como um complemento nessa operação (ENACHI; ROTILÃ, 2011; RICCIO, et al, 2006).

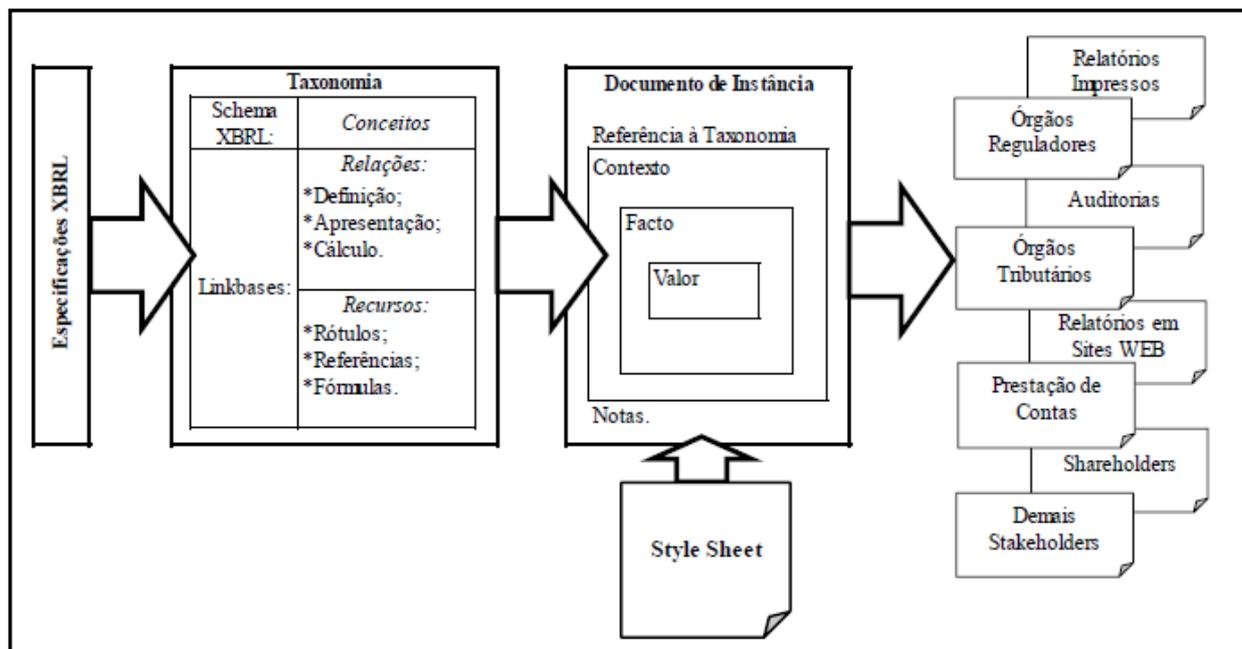


Figura 1: Interação entre os componentes essenciais da XBRL.

Fonte: Elaborado por Silva (2016) com base em Hoffman e Watson (2009), Wang e Wang (2014) e Trites (2002) em documento do *Canadian Institute of Chartered Accountants*.

No Brasil as pesquisas referentes à linguagem XBRL foram iniciadas pelo Laboratório de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação (TECSI-FEA-USP) em 2011 (CFC 2016). Ademais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), segundo a Portaria nº 38/10, organizou uma comissão cuja finalidade é desenvolver a jurisdição da XBRL no Brasil, filiando-a ao *XBRL International* (CFC, 2016). Com isso, o CFC em parceria com o Comitê de

Pronunciamentos Contábeis (CPC) e outras entidades que o compõem, estão buscando desenvolver a taxonomia brasileira dessa linguagem (SILVA, SANCHES; CAMACHO, 2015).

Atualmente, há destaque para os avanços recentes de uso da XBRL no setor público, as regras que regem a criação de arquivos para remessa de dados via SICONFI para transmissão de informações à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) têm a linguagem XBRL como meio optativo de envio de dados. Este desenvolvimento foi impulsionado, sobretudo pela Lei Complementar nº 101/2000 e por alterações da Lei Complementar nº 131/2009, que tratam dos instrumentos de transparência da gestão pública, aliado com a intenção de harmonizar as práticas contábeis do setor público brasileiro (STN, 2016).

2.1 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

O SPED foi instituído pelo Decreto nº 6.022/07, e consiste no instrumento que “[...] unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas [...].”

Em outras palavras, o SPED representa a modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias repassadas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos competentes, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo a eles legitimidade jurídica em formato digital (RFB 2016).

Alguns dos principais objetivos do SPED são: promover a integração dos fiscos, por meio da padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias aos contribuintes, através de transmissão única de diversas obrigações acessórias e agilizar o processo de identificação de ilícitos tributários, resultando na melhoria do controle dos processos, rapidez no acesso às informações, além de obter a fiscalização mais eficaz das operações por meio do cruzamento de dados (RFB, 2016).

Atualmente o SPED atua em doze módulos distintos, compreendendo: Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e); Escrituração Contábil Digital (ECD); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS IPI); Escrituração Fiscal Digital de Contribuições (EFD Contribuições); Escrituração Fiscal Digital Retenções de Informações Fiscais (EFD - Reinf); Escrituração Financeira (e-Financeira); Escrituração Social (e-Social); Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e); e a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC) (RFB, 2016).

A utilização desses módulos gera efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária, desse modo, auxilia em seu aperfeiçoamento e assegura maior grau de legitimidade social. Outro fator importante, diz respeito, ao fato de estabelecer um novo tipo de relacionamento social, baseado na transparência mútua, proporcionando reflexos positivos para toda sociedade (RFB, 2016).

O SPED possui dois formatos de representação dos dados, os arquivos digitais expressos em formato de Texto e os arquivos digitais transmitidos na linguagem XML. Assim, percebe-se que esse processo inovou a transmissão e tratamento dos dados, contudo, por não haver um padrão único de representação, o processo produz anomalias que comprometem o intercâmbio de informações entre as empresas e as entidades governamentais. Isto gera dificuldades na extração de informações, conciliação de dados, além de causar aumento dos custos nos processos de auditoria (LUCIANO; SILVA, 2014).

Nesse sentido a XBRL é visada para solucionar esses problemas, padronizando os dados em um único formato de transmissão de dados, sobretudo, no Módulo Central de Balanços. A Central de Balanços é um projeto em fase de desenvolvimento que integra o SPED, tendo como objetivo reunir demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras das empresas (LIMA et al, 2012). Fernandes e Campos (2008) afirmam que os objetivos principais

da Central de Balanços compreendem a captação e agregação de dados contábeis, a disponibilização dos dados originais e a disponibilização dos mesmos à sociedade.

Para Zanotta, Souza e Velho (2014) a implementação da Central de Balanços deve ser de livre acesso, democrática e transparente, para que qualquer entidade, empresa ou o fisco possam consultar e obter informações armazenadas nesse repositório de dados. Portanto, o objetivo da Central de Balanços não será disponibilizar dados sigilosos das entidades, mas apenas demonstrações de caráter público, que não comprometem as operações particulares das empresas.

Nos países da Europa a Central de Balanços já está sendo empregada, principalmente por bancos, que utilizam desse modelo para coletar dados das demonstrações contábeis e estatísticas das organizações não financeiras, possibilitando a elaboração de estudos setoriais. Este módulo divide-se em duas fases, sendo a primeira fase de publicações obrigatórias, incluindo balanços, atas de assembleias e convocações; e a segunda fase de informações obrigatórias exigidas pelos órgãos reguladores federais (LIMA et al, 2012).

A Central de Balanços é considerada relevante, pois têm como pressupostos a confiabilidade das informações, além do mais, procura compensar as empresas integrantes através de uma análise que situa o setor econômico em que estão inseridas, permitindo comparação com outras empresas do mesmo porte (Lima et al, 2012). Conclui-se que a criação da Central de Balanços proporciona inúmeros benefícios, pois além de descartar documentos publicados em papel, possibilita o intercâmbio de informações entre empresas e investidores de forma dinâmica, possibilitando maior agilidade e transparência nas operações [Zanotta, Souza e Velho 2014].

2.2 Teoria Contingencial

A Teoria da Contingência é resultado de pesquisas realizadas por autores como Burns e Stalker (1961), Woodward (1965), Chandler (1962), Thompson (1965), Hage (1965), Hage e Aiken (1967; 1969), Lawrence e Lorsch (1967), Perrow (1967), Blau (1970), Mintzberg (1979; 1980), Drazin e Van de Ven (1985), entre outros.

As Teorias Contingenciais demonstram que não existem padrões comprovadamente mais apropriados para administrar uma organização, com isso, a eficácia da gestão organizacional depende das contingências internas e externas. Portanto, diferentes ambientes requerem diferentes estruturas para assegurar o bom desempenho das organizações (Gil, 2016).

Para Donaldson (1998), a Teoria da Contingência Estrutural remete a uma hipótese de que as tarefas de baixa incerteza são desempenhadas de maneira eficaz através de uma hierarquia centralizada, visto que, é simples, rápido e possibilita uma coordenação mais barata. Na proporção em que a incerteza da tarefa aumenta, a hierarquia necessita perder um pouco do controle e ser revestida por estruturas comunicativas e participativas. Com isto, reduz-se a simplicidade estrutural e elevam-se os custos, no entanto, essa iniciativa é recompensada pelos benefícios que a inovação proporciona.

O crescente índice de inovação de uma empresa reflete na competição com outras empresas por meio de novos produtos, em vista disso, a causa desse processo é o ambiente em que as empresas estão inseridas. Por esta razão, a Abordagem Contingencial é chamada de “a abordagem da organização e seu ambiente” e conseqüentemente tanto os fatores internos, quanto os externos são classificados como contingenciais (DONALDSON, 1998).

A variável **Ambiente** envolve a organização sob um enfoque externo, ou seja, o meio em que está inserida. A organização funciona como um sistema aberto no qual mantém relações e interações com seu ambiente, tanto que, os fatos que ocorrem externamente no ambiente refletem a maneira que a organização age internamente (CHIAVENATO, 2004). Assim, Pedroso (2004) afirma que o ambiente determina as características da empresa, compreendendo a estrutura e o funcionamento mais pertinente à sua sobrevivência.

Entre as diversas concepções provenientes da Teoria Contingencial, o enfoque da pesquisa restringiu-se à análise das variáveis Estrutura, Tamanho e Estratégia como variáveis contingenciais internas, no intuito de delimitar o modelo teórico fundamentado no estudo de Silva (2016).

A **Estrutura** organizacional pode apresentar dois padrões de representação: mecânico ou orgânico. As estruturas mecanicistas (burocracias) são adaptáveis em ambientes estáveis e mantém rigorosos controles visando melhor utilização de recursos. Já as estruturas orgânicas são adaptáveis em ambientes instáveis e possuem maior flexibilidade nos controles, possibilitando maior interação entre a equipe e confiabilidade nas comunicações informais (GIL, 2016).

Quanto às dimensões estruturais, há uma ampla diversidade de conceitos analisados pelos autores da Abordagem Contingencial. No entanto, para delimitar o modelo teórico neste estudo, tomou-se como base conceitos expostos pela maioria dos autores da Teoria Contingencial. Logo, a mensuração da estrutura envolve dimensões de Centralização, Formalização, Estratificação e Complexidade, em consonância com o estudo de Silva (2016).

A *Centralização* relaciona-se à tomada de decisão dentro da organização, ou seja, indica a maneira pela qual o poder está distribuído entre seus membros (SALLES, 2004). Certas organizações centralizam o poder em apenas alguns cargos da alta administração, enquanto outras proporcionam uma participação mais ampla nas decisões do negócio. No entanto, a alta centralização relaciona-se com o modelo mecânico pela dificuldade de se adotar a estratégias de inovação (HAGE 1965; SILVA 2016).

A *Formalização* remete ao volume de procedimentos, regulamentos e descrições de cargos dentro das empresas. Desse modo, quanto maior a quantidade de cargos e tarefas e menor intervalo de modificação permitido pela organização, mais formalizada ela será. Assim sendo, à medida que algumas organizações mantêm estruturas mais livres e interativas no intuito de assimilar conhecimentos a partir da experiência, outras estão determinadas em codificar cada função excessivamente, para manter o poder de fiscalização e garantir a similaridade com o trabalho preestabelecido (HAGE, 1965). A alta formalização está vinculada ao modelo mecânico de organização, pois também se relaciona com a dificuldade de adoção de estratégias de inovação (HAGE, 1965; SILVA, 2016).

A *Estratificação* refere-se à maneira como as recompensas são distribuídas dentro de uma organização. É mensurada pela diferença de recompensas entre posições de trabalho e as taxas relativas de flexibilidade entre elas. Assim, quanto maior a diferença nas recompensas entre funcionários de níveis hierárquicos superior e inferior e menor as taxas de mobilidade entre eles, maior será a estratificação da organização. Algumas organizações operam com grandes disparidades de status, enquanto outras possuem mais semelhanças; algumas permitem que os colaboradores de postos mais baixos conquistem os níveis mais altos da hierarquia; porém, outras impedem a evolução de determinados níveis de status (HAGE, 1965). A alta estratificação também converge para o modelo mecânico (SILVA, 2016), pois se relaciona com a dificuldade de adoção de estratégias de inovação (HAGE, 1965).

A *Complexidade* no âmbito de uma organização é mensurável através do número de especialidades ocupacionais nela existentes e pelo tempo da formação despendida por cada uma. Nesse sentido, quanto mais ocupações e mais períodos de formação houver, mais dinâmico será o sistema organizacional da entidade (HAGE, 1965). Lawrence e Lorsch (1973) constataram que existem conceitos organizacionais de *Diferenciação* e *Integração* que convergem com a concepção de complexidade organizacional mencionada. Assim, as organizações que atuam em ambientes mais complexos necessitam de maior grau de diferenciação em termos de especialização das funções entre os departamentos distintos, e de integração entre eles para a resolução de problemas comuns. Já em ambientes estáveis as organizações utilizam de um menor grau de diferenciação, contudo, também necessitam manter a elevada integração organizacional. A alta complexidade relaciona-se com a intenção de inovação organizacional, ou seja, adere ao

modelo de estrutura orgânico, conforme modelo proposto por Silva (2016), pois se relaciona à adoção de estratégias de inovação (HAGE, 1965).

Quanto aos efeitos da **Estratégia** nas organizações, Chandler (1990), constatou que existem etapas de crescimento estratégico que seguem as variações do ambiente. As organizações podem apresentar estratégias mais conservadoras ou inovadoras. Quando se trata de estratégias conservadoras significa que as estruturas são mais mecanizadas, ou seja, são mais centralizadas, formalizadas, estratificadas e menos complexas. No entanto, quando possuem estratégias inovadoras apresentam estruturas mais orgânicas, isto é, menos centralizadas, formalizadas, estratificadas e mais complexas (HAGE 1965; HAGE; AIKEN, 1967 1969).

A estratégia de inovação dá ênfase na adaptabilidade da organização em aderir a novas tecnologias e programas que facilitam o desempenho das tarefas. Além disso, enfoca a satisfação no trabalho pelos membros da organização. Já a estratégia conservadora dá mais destaque para a produção, considerando que a eficácia de uma organização é mensurada pela quantidade de unidades produzidas por ano e a eficiência, ou seja, o custo de uma organização se resume na quantidade de recursos utilizados para produzir determinado bem (HAGE, 1965).

Outra variável significativa no contexto contingencial é o **Tamanho**. Das pesquisas Blau (1970) derivam-se duas generalizações: o aumento do tamanho organizacional resulta na diferenciação; e a diferenciação gera aumento no componente administrativo em organizações, visto que necessita de maior coordenação. À medida que a organização aumenta o número de funcionários, são criados novos níveis hierárquicos (estratificação), necessitando de gerentes com autoridade intermediária, no qual é cedida determinada responsabilidade nos processos decisórios (descentralização) em concordância com o nível de conhecimento das tarefas que se encontram sob seu controle. Isto leva a uma maior diferenciação (complexidade) na estrutura da organização, ou seja, se caracteriza pelo aumento da especialização entre as partes da entidade e a divisão das funções nos departamentos. Por conseguinte, o incentivo e a busca por uma maior burocratização (formalização) dos cargos, regras, procedimentos e rotinas de trabalho exercem coordenação eficaz entre os componentes da estrutura complexa da organização (BLAU 1970; DONALDSON 1998; MINTZBERG 1979).

A **Tecnologia** que as empresas adotam para desempenhar suas tarefas, por sua vez, também depende das características organizacionais (CHIAVENATO, 2004). Para Thompson (1965) as organizações burocráticas, são conservadoras, e veem processos de inovação tecnológica como ameaça em função do grau de incerteza inerente a eles. Normalmente não possuem recursos, habilidades e material necessário para lidar com questões inovadoras.

Diferentemente, nas organizações inovadoras as decisões são mais descentralizadas, havendo menor estratificação em função da liberdade de comunicação, as atribuições de trabalho são mais amplas, a autoridade é reduzida e há maior facilidade de comunicação entre grupos de colaboradores aumentando diversidade de ideias e viabilizando a inovação (THOMPSON, 1965).

3. Metodologia

Considerando que a tecnologia sofre influências dos fatores contingenciais internos e externos, neste estudo a mesma é concebida como variável dependente, uma vez que o objeto de análise é a implantação da Linguagem XBRL no SPED, considerada uma inovação tecnológica a ser utilizada e que pode demandar adaptações por parte das empresas. Destarte, apresentam-se as proposições teóricas desta pesquisa fundamentadas no modelo proposto por Silva (2016) elaborado a partir das variáveis extraídas da Abordagem Contingencial:

- **PROPOSIÇÃO 1 (P1):** Quanto maior o tamanho organizacional, as entidades serão menos centralizadas, mais formalizadas, mais estratificadas e mais complexas. Por outro lado,

quanto menor o tamanho organizacional as entidades serão mais centralizadas, menos formalizadas, menos estratificadas e menos complexas.

- **PROPOSIÇÃO 2 (P2):** Quando a estratégia de gestão da entidade é inovadora é adequada a estrutura orgânica; por outro lado, quando a estratégia de gestão da entidade é conservadora é adequada a estrutura mecânica.
- **PROPOSIÇÃO 3 (P3):** A entidade com mais características estruturais orgânicas (baixa Centralização, Formalização e Estratificação e alta Complexidade) tem uma percepção positiva sobre a implantação da XBRL na Central de Balanço do SPED; por outro lado, a entidade com mais características estruturais mecânicas (alta Centralização, Formalização e Estratificação e baixa Complexidade) tem uma percepção negativa sobre a implantação da XBRL na Central de Balanço do SPED.
- **PROPOSIÇÃO 4 (P4):** Há diversos fatores internos à entidade que afetam sua percepção quanto à implantação da XBRL na Central de Balanço do SPED.
- **PROPOSIÇÃO 5 (P5):** Há diversos fatores do Ambiente externos à entidade que afetam sua percepção quanto à implantação da XBRL na Central de Balanço do SPED.

A Figura 2 apresenta o desenho de pesquisa por meio do qual se resume as variáveis contingenciais e as relações de influência investigadas.

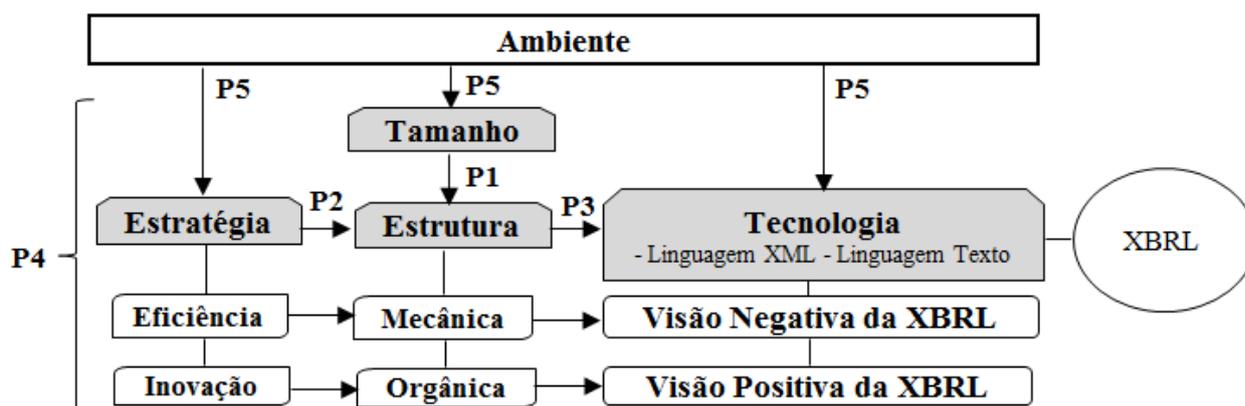


Figura 2. Desenho de pesquisa das variáveis e relações estudadas nos Casos A, B e C.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Diante dos conceitos expostos, é possível relacionar essa pesquisa como exploratória (ZANELLA, 2009), visto que, os estudos sobre a implantação da Linguagem XBRL ainda são pouco explorados na área acadêmica, sobretudo, quanto à possibilidade de análise em profundidade acerca da sua aceitação por empresas privadas. Classifica-se também como pesquisa descritiva (TRIVIÑOS, 1987), pois está limitada à descrição da percepção das empresas privadas quanto às vantagens e desvantagens do uso da Linguagem XBRL para transmissão da Central de Balanços via SPED.

Essa pesquisa é qualitativa, pois descreve a complexidade de determinado problema e investiga a interação das variáveis, preocupando-se com a compreensão do problema dentro da organização (RICHARDSON 1999; GERHARDT; SILVEIRA, 2009). Assim, utilizando preceitos da Teoria da Contingência consistiu em uma estratégia de estudo de caso. Estudos de caso auxiliam a compreensão de como o contexto organizacional e ambiental influencia os processos sociais, permitindo explorar processos e comportamentos organizacionais mutáveis e emergentes, com foco na generalização analítica dos resultados com base nas proposições teóricas (HARTLEY 2004; YIN, 2001).

Caracterizou-se, portanto, como um Estudo de Casos Múltiplos em três escritórios de Contabilidade localizados no município de Cianorte no Estado do Paraná, que prestam serviços

relacionados à transmissão do SPED para pessoas jurídicas de diversos segmentos de negócios. Tais entidades foram selecionadas com base nas condições de acessibilidade aos dados e o porte da empresa. Considerando que informações sobre o faturamento não foram disponibilizadas para servirem de parâmetro do tamanho organizacional, o mesmo foi concebido em termos de número de funcionários. Assim, por questões de sigilo, os escritórios foram referenciados como Caso A (com 7 funcionários), Caso B (com 5 funcionários) e Caso C (com 2 funcionários). O tamanho organizacional foi utilizado como critério para seleção dos casos visando promover resultados contrastantes, considerando que o modelo teórico prevê que a variável Tamanho condiciona características estruturais distintas entre as empresas, podendo influenciar a existência de uma estrutura orgânica ou mecânica.

Este estudo utilizou como instrumentos de coleta de dados o levantamento por meio de entrevistas semiestruturadas realizadas com o Contador Chefe (Cont.) responsável pela administração dos escritórios, e com o Contador Operador (Oper.) responsável pela transmissão do SPED. Conforme Triviños (1987, p. 146), a entrevista semiestruturada “[...] valoriza a presença do investigador, oferece todas as perspectivas possíveis para que o informante alcance a liberdade e a espontaneidade necessárias, enriquecendo a investigação”.

O roteiro da entrevista semiestruturada foi composto de quatorze questões, dividindo-se em oito questões discursivas (1-8) gravadas e seis questões objetivas (9-14) em formato de escala de Diferencial Semântico de 5 pontos (COOPER; SCHINDLER, 2003) que investigam a configuração estrutural dos escritórios e a percepção dos entrevistados sobre a implantação da XBRL. Os dados para análise foram coletados nos meses de setembro a outubro de 2016. Nos Casos A e B foi possível realizar a entrevista semiestruturada com o contador chefe e o operador do SPED. No entanto, no Caso C não houve o mesmo procedimento na realização da entrevista, devido ao fato de o próprio contador ser o operador do SPED no escritório.

Os procedimentos analíticos deste estudo dividiram-se em duas etapas: primeiramente os dados foram avaliados e categorizados por meio da análise de conteúdo (BARDIN, 1977); e em seguida examinados pela lógica de adequação ao padrão (TROCHIM, 1989) para comparação das evidências empíricas obtidas em relação ao padrão teórico previamente definido por meio das proposições teóricas da pesquisa.

Segundo Bardin (1977, p. 38), “a análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. A análise de conteúdo segundo Bardin (1977) é dividida nas seguintes etapas: a pré-análise; a codificação, a categorização e a inferência. A técnica de adequação ao padrão por sua vez, confere a validade interna dos dados da pesquisa (TROCHIM, 1989). Por meio da tentativa de unir dois padrões, um teórico e o outro empírico, é possível comparar as hipóteses para averiguar sua legitimidade. Por fim, se os padrões forem semelhantes a validade do estudo é fortalecida (TROCHIM, 1989).

4. Análise e Interpretação dos Resultados

4.1 Análise de Conteúdo: pré-análise

Após a obtenção dos dados iniciou-se a pré-análise do conteúdo. Para Bardin (1977), a pré-análise corresponde a uma etapa de intuições, cujo objetivo é operacionalizar e sistematizar as ideias iniciais, com o intuito de conduzir a uma estratégia de desenvolvimento das futuras operações em um plano de análise. Em primeiro momento, elaborou-se a transcrição das entrevistas gravadas no programa Microsoft Word, com o objetivo de visualizar e compreender de forma mais clara o assunto abordado durante a comunicação entre pesquisador e entrevistado.

A partir disso, tornou-se possível fazer a leitura flutuante do conteúdo transcrito das questões discursivas buscando o aproveitamento máximo da transcrição. Desse modo, tornou-se possível fazer ligações, comparações e conclusões do conteúdo coletado com a base teórica. Para

facilitar o entendimento durante a análise das dimensões, as escalas das questões objetivas 11, 12 e 13 foram reorganizadas numericamente para auxiliar a visualização do tipo de estrutura, de modo que as avaliações mais próximas de 5 refletissem características orgânicas, e as mais próximas de 1, características mecânicas.

4.2 Análise de Conteúdo: Codificação e categorização

A categorização das questões abertas foi definida após a coleta de dados (*a posteriori*). Bardin (1977), afirma que a categorização é um procedimento de classificação de elementos constituídos de um conjunto formado por diferenciação e reagrupamento, segundo a analogia, com os critérios definidos. A elaboração das categorias pautou-se no nível de similaridade semântica, no qual a identificação dos recortes de texto se deu pelo tema mencionado em cada questão da pesquisa. Por conseguinte, estabeleceu-se uma análise temática com a intenção de encontrar os “núcleos de sentido” que integram a comunicação e cuja presença ou ausência possibilitam responder aos objetivos analíticos da pesquisa, sem necessitar de técnicas de “frequenciamento” (BARDIN, 1977).

Quanto aos critérios utilizados na realização e transcrição das entrevistas semiestruturadas, a pesquisa pautou-se pelas seguintes regras: exaustividade, por não deixar nenhum elemento fora da análise; representatividade, pelo fato de o material analisado ser útil para pesquisa; homogeneidade, pois os documentos são homogêneos e seguem critérios precisos de escolha e por fim, a regra de pertinência, apresentando documentos adequados que condizem com o objetivo da análise (BARDIN, 1977).

Em determinadas questões abertas o entrevistado apresentou como resposta a palavra “Não sei”, no entanto, estas respostas podem ser consideradas legítimas pelo fato de o entrevistado não conhecer o assunto abordado. Assim, a resposta “Não sei” atende ao objetivo da pesquisa, pois quando se trata de Linguagem XBRL, espera-se encontrar este tipo de resposta dos entrevistados (COOPER; SCHINDLER, 2016). Na Tabela 1, encontra-se a categorização realizada nos Casos A, B e C referente às questões discursivas.

Tabela 1. Identificação das Categorias Semânticas a partir da Análise de Conteúdo.

IDENTIFICAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS INTERNOS E EXTERNOS			
Questão 1: Comente sobre o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), expondo como é trabalhar com este instrumento:			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Benefício do SPED ao facilitar a comunicação com a Receita Federal do Brasil (RFB)”	Oper.	Cont.	Cont./Oper.
2) “Dificuldades significativas no uso do SPED e problemas de adaptação em relação ao Sistema de Informações Contábeis”	Cont. Oper.	Oper.	
3) “Dificuldades somente na fase inicial de adaptação ao SPED”.		Oper.	
Questão 2: Como se deu o processo de adaptação no escritório ao aderirem ao SPED como instrumento de unificação das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Busca de informações em fontes diversas e/ou no suporte do Sistema de Informações Contábeis”	Cont. Oper.	Cont. Oper.	
2) “Problemas derivados de inconsistências no programa”	Cont. Oper.		
3) “Tranquilidade no processo de adaptação”			Cont./Oper.

Questão 4: Quais são as facilidades e as dificuldades atuais encontradas na transmissão do SPED?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Dificuldades de instalação das versões de Java”		Cont.	
2) “Incompatibilidade entre atualizações do Layout do SPED e o Layout do Sistema de Informações Contábeis”		Oper.	
3) “Dificuldades na operacionalização feita pelos clientes”	Cont. Oper.		
4) “Facilidade na transmissão do SPED”			Cont./Oper.
5) “Uma obrigatoriedade a mais para o contador”			Cont./Oper.
CARACTERIZAÇÃO DA VARIÁVEL TECNOLOGIA			
Questão 3: Quais são os módulos em que o SPED é transmitido neste escritório? Quais formatos de linguagem computacional são utilizados para transmiti-lo?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “SPED Fiscal; EFD-PIS E COFINS”		Cont.	
2) “Linguagem XML”		Cont.	
3) “SPED Fiscal; EFD-PIS E COFINS; ECF”		Oper.	
4) “Não tem conhecimento da linguagem”		Oper.	
5) “Utilização de todos os módulos do SPED”	Cont. Oper.		
6) “Linguagem Texto”	Cont. Oper.		Cont./Oper.
7) “EFD-PIS E COFINS”			Cont./Oper.
Questão 5: Você sabe o que é a Linguagem XBRL? Qual o seu conhecimento sobre o uso da Linguagem XBRL para transmissão de dados via SPED?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Não tem conhecimento sobre a XBRL”	Cont. Oper.	Cont. Oper.	Cont./Oper.
Questão 6: Você sabe o que é uma Central de Balanços?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Não tem conhecimento sobre a Central de Balanços”	Cont. Oper.	Cont. Oper.	Cont./Oper.
2) “Publicação de uma central de balanços para consulta pública disponibilizada pelo governo”	Cont. Oper.		
PERCEPÇÃO DAS ENTIDADES SOBRE A IMPLANTAÇÃO DA XBRL NO SPED			
Questão 7: Qual a sua percepção sobre a futura necessidade de adaptação dos sistemas contábeis para utilização da Linguagem XBRL na transmissão da Central de Balanços via SPED? Positiva ou Negativa? Por quê?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Visão positiva sobre o uso da XBRL na Central de Balanços”		Cont.	Cont./Oper.
2) “Visão positiva: Unificação e redução da demora de adaptações dos Sistemas de Informação Contábil”		Oper.	
3) “Visão negativa sobre o uso da XBRL na Central de Balanços”	Cont. Oper.		Cont./Oper.
Questão 8: Em sua opinião quais as possíveis vantagens e desvantagens da implantação da Linguagem XBRL para transmissão da Central de Balanços via SPED?			
Categorias Semânticas Identificadas:	Caso A	Caso B	Caso C
1) “Vantagem: Unificação”		Cont.	

2) “Vantagem: Possível facilitação do trabalho contábil”		Oper.	Cont./Oper.
3) “Desvantagem de demandar mudanças significativas no Sistema de Informações Contábeis”		Oper.	
4) “Desvantagem: desrespeito a privacidade das empresas privadas”	Cont. Oper.		

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

As questões objetivas da pesquisa foram categorizadas por meio das Escalas de Diferencial Semântico. Para Pasquali (2010), o Diferencial Semântico possui como objetivo a especificação das condições de estímulo e de resposta, ou seja, consiste em criar uma sequência de escalas bipolares a fim de descrever um conceito.

Tabela 2. Escalas de Diferencial Semântico para avaliação de Estrutura e Estratégia.

9. Em uma escala de 1-5: o quanto você considera que o poder de influência sobre decisões importantes está centralizado na alta administração desta entidade, e não nos demais membros?	Totalmente centralizado	1	2	3	4	5	Totalmente descentralizado
10. Em uma escala de 1-5: o quanto você considera que as operações dentro desta entidade são formalizadas (burocratizadas)?	Totalmente formalizadas	1	2	3	4	5	Nenhum pouco formalizadas
11. Em uma escala de 1-5: o quanto você considera que nesta organização existe proximidade profissional entre chefes e subordinados, em termos de trabalho em conjunto e aceitação de sugestões ou críticas por ambos os níveis hierárquicos?	Nenhum pouco próximos	1	2	3	4	5	Totalmente próximos
12. Em uma escala de 1-5: o quanto você considera que a estrutura do escritório é diferenciada, isto é: o quanto os funcionários são especializados (profissionalmente) nas tarefas que desempenham?	Nenhum pouco diferenciada	1	2	3	4	5	Totalmente diferenciada
13. Em uma escala de 1-5: o quanto você considera que os funcionários trabalham de forma integrada e coordenada uns com os outros?	Nenhum pouco integrada	1	2	3	4	5	Totalmente integrada
14. Em uma escala de 1-5: em sua opinião, este a estratégia de gestão deste escritório apresenta mais características conservadoras ou inovadoras?	Totalmente conservadora	1	2	3	4	5	Totalmente inovadora

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os níveis de intensidade de opinião utilizados compreendem: Baixo (1 ou 5), Razoavelmente Baixo (2 ou 4), Médio (3), Razoavelmente Elevado (2 ou 4) e Elevado (1 ou 5), sendo atribuídos para cada dimensão, conforme Tabela 2. As respostas dos entrevistados a essas perguntas estão apresentadas nas Figuras 3 e 4.

4.3 Análise de Conteúdo: Inferência

Para efetuar a interpretação das categorias identificadas, foi preciso apresentar a inferência sobre os dados. Logo, a inferência sobre os achados buscou a caracterização das variáveis contingenciais internas “Tamanho”, “Estratégia”, “Estrutura” e da variável dependente “Tecnologia”.

TAMANHO: Para determinar o tamanho dos escritórios nos três casos, foi utilizado como critério o número de funcionários: Caso A (Grande); Caso B (Médio) e Caso C (Pequeno).

ESTRUTURA e ESTRATÉGIA: Para melhor análise e identificação da Estratégia e da Estrutura adotadas nos Casos A, B e C, criaram-se gráficos de Diferencial Semântico dispostos na Figura 3, que retrata as respostas dadas pelos contadores dos escritórios, e na Figura 4, que demonstra a resposta cedida pelos operadores do SPED.

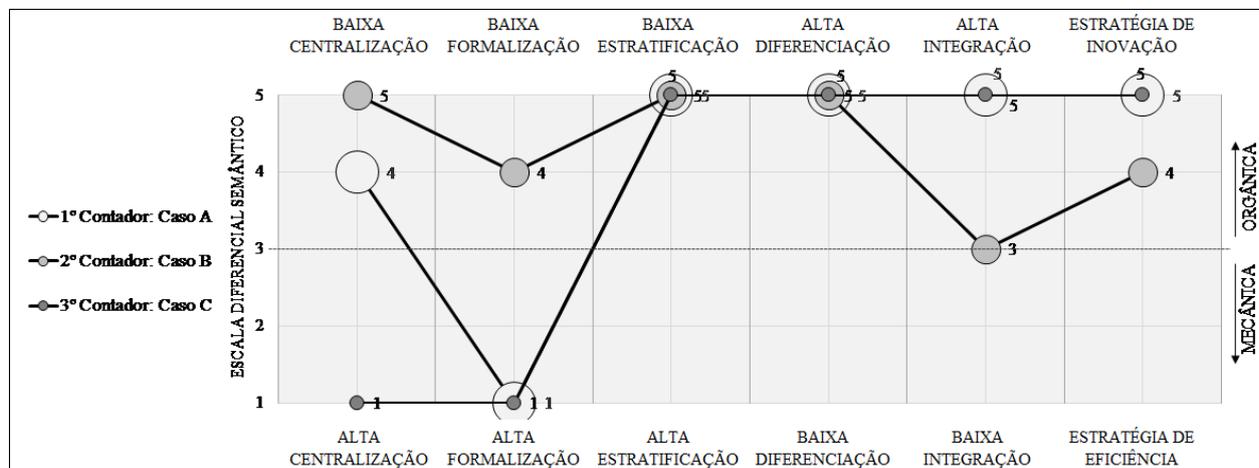


Figura 3. Identificação da Estrutura e Estratégia nos Casos A, B e C (Contador).

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme o contador do Caso A (Figura 3) foi possível perceber que o escritório demonstrou seguir um modelo significativamente orgânico adequado a ambientes de baixa estabilidade, exceto quanto à elevada Formalização que aponta característica mecanicista indicando um posicionamento mais burocrático no desempenho das atividades. Todavia, indicou adotar Estratégia de Inovação.

O Caso B (Figura 3) apresenta um modelo de estrutura predominantemente orgânico considerando todas as dimensões estruturais, ou seja, apresenta indícios de que existe maior flexibilidade nas atividades desenvolvidas dentro do escritório. São características atribuídas para ambientes instáveis; além disso, nota-se que se utiliza predominantemente da Estratégia de Inovação, logo, demonstra tendência de reduzida preocupação com economia de recursos, mas incentivo a iniciativas de investimentos em novos projetos.

No Caso C (Figura 3) apesar de a maioria das características apresentarem-se como orgânicas, houve indicação da estrutura mecânica nos quesitos de Centralização e Formalização, isto é, o poder de influência sobre decisões importantes encontra-se centralizado e há também uma burocratização elevada nas operações realizadas no escritório. Logo, pode-se afirmar que nesses quesitos o Caso C se adapta em ambientes mais estáveis e possui elevado rigor em seus controles de procedimentos. Todavia, o contador também alegou seguir a Estratégia de Inovação.

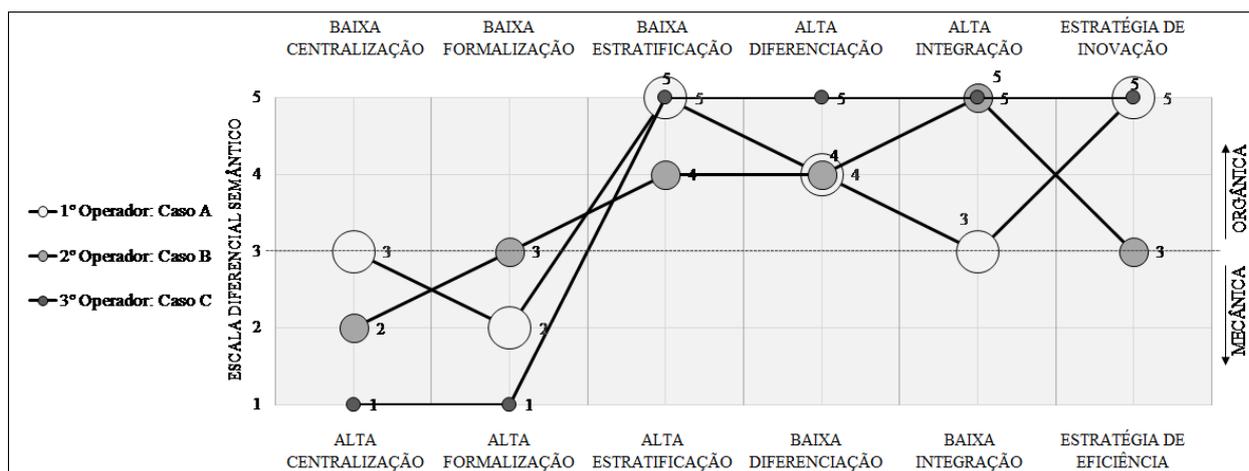


Figura 4. Identificação da Estrutura e Estratégia nos Casos A, B e C (Operador).

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Segundo o operador do Caso A (Figura 4) o escritório apresenta características voltadas para o modelo de estrutura orgânica, entretanto, detém Formalização elevada indicando que as operações desempenhadas dentro do escritório são significativamente burocratizadas. A Centralização e Integração apresentam níveis intermediários, e a Estratégia de Inovação foi indicada pelo entrevistado.

No Caso B (Figura 4) o contador indicou uma estrutura voltada para o modelo organicista, exceto quanto à Centralização elevada, e à Formalização em nível intermediário. Isso significa que a entidade mantém características do modelo mecanicista, ou seja, tem a cultura de manter as decisões centralizadas na alta administração, e a razoável formalização dos processos de trabalho; nesse sentido, também mencionou a existência de Estratégia mista entre eficiência e Inovação.

No Caso C (Figura 4) têm-se a mesma pontuação apresentada pelo contador que se encontra ilustrada na Figura 3, por este motivo não houve nova análise das respostas do operador do SPED nesse caso, visto que, o contador e operador são a mesma pessoa.

Na Tabela 3 encontra-se a pontuação total das notas cedidas pelos contadores e operadores às questões objetivas sobre as dimensões da Estrutura (9 a 13) e Estratégia (14).

Tabela 3. Avaliação escalar da Estrutura e Estratégia organizacionais

	Caso A		Caso B		Caso C	
	Cont.	Oper.	Cont.	Oper.	Cont.	Oper.
Centralização (questão 9)	4	3	5	2	1	1
Formalização (questão 10)	1	2	4	3	1	1
Estratificação (questão 11)	5	5	5	4	5	5
Diferenciação (questão 12)	5	4	5	4	5	5
Integração (questão 13)	5	3	3	5	5	5
ESTRUTURA (questões 9-13)	20	17	22	18	17	17
Média Estrutura	18,5		20		17	
ESTRATÉGIA (questão 14)	5	5	4	3	5	5
Média Estratégia	5		3,5		5	
TOTAL	23,5		23,5		22	

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Com base na Tabela 3 e, pela análise geral, nota-se que em todos os casos, as respostas totais sobre a Estrutura mantêm-se acima do nível intermediário (5 questões \times nota 3), considerado o divisor entre estrutura organicista e mecanicista. Isso significa que todos os casos tendem para o modelo de estrutura organicista no desempenho suas tarefas. No entanto, o escritório do Caso B classificado como Médio Porte apresentou a maior pontuação entre os demais totalizando 22 pontos (Contador) e 18 pontos (Operador), evidenciando maior proximidade com o modelo orgânico. Comparativamente o Caso A apresentou pontuação intermediária, sendo 20 pontos (Contador) e 17 pontos (Operador); e o Caso C apresentou a menor proximidade, consistindo em 17 pontos (Contador/Operador).

No que tange à pontuação total das questões 9 a 14, as quais incluem a questão sobre Estratégia, o cálculo da média das respostas obtidas na entrevista semiestruturada com contador e operador evidenciou a seguinte situação: os Casos A e B apresentaram uma média de 23,5 pontos, enquanto o Caso C apresentou média de 22,0 pontos, portanto, os Casos A e B possuem os maiores níveis de proximidade com a estrutura organicista considerando a análise geral de Estrutura e Estratégia.

TECNOLOGIA: As questões discursivas que visaram mensurar a variável Tecnologia nos Casos A, B e C correspondem às questões 3,5 e 6. Em resposta à entrevista, o contador do Caso A declarou utilizar todos os módulos disponíveis do SPED e pontuou utilizar a Linguagem Texto para transmiti-lo. Contudo, quando interrogado a respeito da Linguagem XBRL, o contador afirmou não ter conhecimento desta nova linguagem em questão. Quanto à Central de Balanços, demonstrou um pequeno conhecimento sobre a possível utilização nas empresas privadas. Ainda no Caso A, o operador também fez menção à utilização de todos os módulos do SPED e apresentou a Linguagem Texto como formato de linguagem, alegando que o SPED é gerado em bloco de notas, todavia, não apresentou nenhum conhecimento sobre Linguagem XBRL e Central de Balanços.

No Caso B, o contador do escritório afirmou trabalhar com os módulos “SPED Fiscal” e “EFD-PIS E COFINS” e que utiliza para transmitir o SPED a linguagem computacional XML. Quando questionado sobre o nível de conhecimento sobre a Linguagem XBRL e Central de Balanços, alegou não conhecer nenhum dos temas. O operador do Caso B declarou utilizar os módulos “SPED Fiscal”, “EFD-PIS E COFINS” e “ECF”, mas quanto à linguagem utilizada para a transmissão, o mesmo não possui conhecimento. Da mesma maneira como o contador, o operador não possui conhecimento sobre Linguagem XBRL e Central de Balanços.

No Caso C onde consta apenas a entrevista feita com o contador, foi constatada a utilização de um único módulo “EFD-PIS E COFINS”, quanto à linguagem computacional o contador apresentou dúvida, porém, ao final citou a Linguagem Texto como formato para transmissão do SPED. Quanto ao nível de conhecimento sobre Linguagem XBRL e Central de Balanços, afirmou não conhecer sobre esses assuntos.

4.4 Análise de Adequação ao Padrão

Concluída a etapa da Análise de Conteúdo, a análise dos resultados pautou-se pela lógica de Adequação ao Padrão de Trochim (1989). O uso deste método busca viabilizar a inferência e descoberta dos possíveis resultados, garantindo maior autenticidade a eles. Na sequência, encontra-se a comparação realizada a partir das proposições teóricas (Padrão Teórico) da pesquisa com as categorias empíricas (Padrão Empírico) identificadas nas respostas de cada questão nos Casos A, B e C:

PROPOSIÇÃO 1: por meio desta proposição esperou-se que o escritório de grande porte fosse menos centralizado, mais formalizado, mais estratificado e mais complexo; o de pequeno porte mais centralizado, menos formalizado, menos estratificado e menos complexo e que o escritório de médio porte apresentasse com uma mescla entre características estruturais de grande e pequeno porte.

Tabela 4. Análise das respostas das questões 9 a 13 dos Casos A, B e C.

Dimensão Estrutural	Padrão Teórico da Pesquisa	Padrão Empírico da Pesquisa			Adequação		
		Caso A	Caso B	Caso C	A	B	C
Centralização	>Porte <Centralização <Porte >Centralização	Menos Centralizada	Menos Centralizada	Mais Centralizada	Sim	Sim	Sim
Formalização	>Porte >Formalização <Porte <Formalização	Menos Formalizada	Mais Formalizada	Mais Formalizada	Não	Sim	Não
Estratificação	>Porte >Estratificação <Porte < Estratificação	Mais Formalizada	Menos Formalizada	Menos Estratificada	Sim	Sim	Sim
Diferenciação	>Porte >Diferenciação <Porte < Diferenciação	Mais Diferenciada	Mais Diferenciada	Mais Diferenciada	Sim	Sim	Não
Integração	>Porte >Integração <Porte < Integração	Menos Estratificada	Menos Estratificada	Mais Integrada	Sim	Sim	Não

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Durante a apuração dos resultados (Tabela 4) notou-se que, considerando a classificação média fornecida pelo contador e operador, no Caso A existe adequação do padrão empírico nas dimensões estruturais, exceto quanto à Formalização (80% de adequação ao padrão da Estrutura). O Caso B apresentou uma mescla de características, situação esperada para uma entidade de médio porte (portanto, 100% de adequação ao padrão da Estrutura). No Caso C somente houve adequação da Centralização e Estratificação ao padrão teórico (40% de adequação ao padrão da Estrutura).

PROPOSIÇÃO 2: Analisando a proposição 2 referente à questão 14, esperou-se que o escritório mais orgânico demonstrasse ser o mais inovador (estratégia de inovação); que o mais mecânico fosse mais conservador (estratégia de eficiência); e que o escritório com estrutura intermediária se apresentasse em transição do modelo conservador para o inovador.

Pela avaliação média fornecida por contador e operador (Figuras 3 e 4), pode-se afirmar que os Casos A, B e C se adequam à proposição teórica da pesquisa, visto que, todos seguem a Estratégia de Inovação e apresentam, embora em níveis distintos, tendência para o modelo orgânico, logo, prezam pela busca de meios inovadores para garantir bons resultados no local de trabalho.

PROPOSIÇÃO 3: de acordo com esta proposição foi esperado que o escritório mais orgânico apresentasse visão positiva sobre o uso da XBRL no SPED; e que o mais mecânico apresentasse visão negativa. Quanto ao escritório com estrutura intermediária a expectativa foi de uma percepção inconclusiva sobre o uso da XBRL no SPED. Assim, com base nas respostas às questões 7 e 8 foi possível verificar a seguinte situação:

Na entidade mais orgânica (Caso B), quando interrogados sobre a futura necessidade de adaptar os sistemas contábeis para utilização da Central de Balanços e da Linguagem XBRL no SPED, o contador e o operador demonstraram visão positiva. O contador mencionou as vantagens de unificação dos métodos de envio de dados, o que foi corroborado pelo operador que também citou a vantagem de possível facilitação do trabalho contábil, todavia, apontou como desvantagem o fato de tal processo demandar mudanças significativas no Sistema de Informações Contábeis. Logo, pode-se afirmar que ambos possuem uma percepção positiva quanto à futura mudança na transmissão do SPED apesar de reconhecerem a dependência em relação à empresa que fornece o sistema de informação como um fator limitante. Apesar disso, os dados empíricos do Caso B se adequam à proposição 3.

Na segunda entidade mais orgânica (Caso A) o contador e o operador apresentaram uma visão negativa do uso da XBRL no SPED ao mencionarem o desrespeito à privacidade das empresas privadas. Portanto, o Caso A, apesar de possuir características organicistas, demonstra relutância em relação à mudança no SPED, por conseguinte não se verificou adequação à proposição 3.

Por fim, na entidade menos orgânica (Caso C) onde o contador também é o operador do SPED, foram observadas perspectivas positivas, relativas à possibilidade de facilitar o trabalho contábil, e negativas (não especificadas) quanto à necessidade de adaptação do SPED para uso da XBRL. Desse modo, pode-se dizer que o Caso C se adequa à proposição 3, visto que, aparenta estar em processo de transição da estrutura mecânica para a orgânica e adota um posicionamento inconclusivo sobre os potenciais efeitos da XBRL no SPED, indicando tanto aspectos positivos quanto negativos.

PROPOSIÇÕES 4 E 5: A análise utilizou-se das questões 1, 2 e 4 para identificar fatores contingenciais internos e externos que afetam o uso da XBRL no SPED. No entanto, pelo fato de os entrevistados não terem nenhum conhecimento a respeito da Linguagem XBRL, não apresentaram fatores relacionados diretamente com a referida tecnologia. Com isso, foi esperado que os entrevistados mencionassem fatores internos negativos ou positivos relacionados ao uso do SPED por parte dos escritórios.

No Caso A, o contador e o operador mencionaram pontos negativos relacionados à complexidade da operacionalização do SPED e problemas de adaptação com o Sistema de Informações, pontuando o fato de a RFB impor a utilização de um programa complexo e não oferecer treinamento para o mesmo. Desse modo, fazem uso de consultorias com profissionais da área contábil de revistas como a IOB e ECONET para sanar as dúvidas que surgem durante a execução do SPED. Por fim, destacaram dificuldades relacionadas ao recebimento de informações no escritório, fazendo menção à importação de dados dos clientes com inconsistências. Todavia, o operador do Caso A indicou também o SPED como um bom programa de transmissão de dados para a RFB.

No Caso B o contador alegou que o SPED se tornou uma ferramenta útil no processo de repasse de informações à RFB, mas que é necessária a constante busca de informações para aperfeiçoar a operacionalização do SPED; além de pontuar as inconsistências geradas na execução dos módulos, sendo que a versão do Java utilizada não comporta mais de um módulo ao mesmo tempo. O operador citou dificuldades no início da utilização do SPED no escritório e problemas relacionados ao Sistema Contábil Cordilheira; citou também as constantes atualizações que são feitas para conseguir manusear o SPED da maneira correta, sendo que o escritório necessita entrar em contato com o suporte do sistema para resolver problemas de Layout, visto que este sofre alterações frequentes para adaptar o programa SPED.

No Caso C o entrevistado ressaltou o quanto o SPED contribui para diminuir as fraudes do meio empresarial ao fornecer informações à RFB, não citou dificuldades na fase de adaptação e operacionalização do SPED, porém mencionou que se trata de uma obrigação adicional para executar. Assim, foi possível agrupar as categorias extraídas das questões 1, 2 e 4, demonstrando possíveis fatores contingenciais internos capazes de interferir na aceitação da XBRL:

- **Nível de dificuldades na adaptação inicial ao SPED:** Dificuldades somente na fase inicial de adaptação ao SPED (Caso B); Tranquilidade no processo de adaptação (Caso C);
- **Nível de acesso a informações de suporte:** Busca de informações em fontes diversas e/ou no suporte do Sistema de Informações Contábeis (Casos A e B);
- **Percepção do nível de complexidade na transmissão do SPED:** Facilidade na transmissão do SPED (Caso C);
- **Percepção organizacional sobre a utilidade das alterações do SPED:** Uma obrigatoriedade adicional para o contador (Caso C).

Do mesmo modo, foram agrupadas as categorias extraídas das questões 1, 2 e 4, demonstrando possíveis fatores contingenciais externos que afetam a aceitação da XBRL:

- **Resultados externos potenciais do uso do SPED:** Benefício do SPED ao facilitar a comunicação com a RFB (Casos A, B e C);
- **Adequação dos softwares do SPED disponibilizados pela SRF:** Problemas derivados de inconsistências no programa (Caso A); Dificuldades de instalação das versões de Java (Caso B);
- **Interoperabilidade do SPED em relação ao Sistema de Informações Contábeis:** Incompatibilidade entre atualizações do Layout do SPED e o Layout do Sistema de Informações Contábeis (Caso B); Dificuldades significativas no uso do SPED e problemas de adaptação em relação ao Sistema de Informações Contábeis (Caso A e B);
- **Adequação dos dados contábeis recebidos:** Dificuldades na operacionalização feita pelos clientes (Caso A).

Em suma, os fatores positivos expressos nas categorias podem ser entendidos como possíveis incentivos à implementação da Linguagem XBRL. Porém, os fatores negativos demonstram certo descontentamento com o atual formato do SPED, conseqüentemente podem representar barreiras quanto à implementação da tecnologia XBRL no módulo Central de Balanços. Assim, os fatores apresentados permitem confirmar as Proposições 4 e 5.

5. Considerações Finais e Recomendações para Pesquisas Futuras

Esta pesquisa objetivou identificar os fatores determinantes da percepção dos escritórios contábeis do município de Cianorte - PR acerca das vantagens e desvantagens do uso da Linguagem XBRL para transmissão da Central de Balanços via SPED sob a ótica da Abordagem Contingencial. Para tornar este objetivo concreto, realizou-se um estudo de caráter descritivo e exploratório, por meio de entrevistas semiestruturadas em três escritórios contábeis do município de Cianorte - PR.

Em uma perspectiva teórico/acadêmica este estudo contribuiu para demonstrar em que proporção a Teoria da Contingência pode explicar o fenômeno de aceitação da incorporação da Linguagem XBRL no SPED, considerando as variáveis compreendidas no modelo teórico da pesquisa.

Verificou-se que o modelo teórico da Abordagem Contingencial não explicou totalmente a relação entre tamanho da entidade e as dimensões estruturais dos três casos comparativamente (Proposição 1).

Entretanto, o modelo teórico foi corroborado pelas evidências empíricas da relação entre o modelo de estrutura e o foco estratégico percebido nos três casos, considerando que todos os casos apresentaram dimensões estruturais voltadas para o modelo orgânico, sendo, portanto adaptáveis em ambientes instáveis e heterogêneos. De modo coerente, apresentaram como foco estratégico a inovação de processos, sendo esta uma característica essencial para lidar com situações mutáveis no cotidiano das empresas (Proposição 2).

O modelo teórico da pesquisa também não explicou totalmente a relação entre o modelo de estrutura e a predisposição de adoção da XBRL na Central de Balanços (Proposição 3). Ao

comparar os três casos, verificou-se que o escritório de porte intermediário (Caso B) apresentou estrutura mais orgânica em relação aos demais, e também indicou percepção positiva sobre a XBRL corroborando a proposição; o escritório de maior porte (Caso A) apresentou a segunda estrutura mais orgânica, no entanto foi relutante quanto ao uso da XBRL, refutando a proposição; e o escritório de menor porte (Caso C) apresentou a estrutura menos orgânica, e demonstrou tanto percepção positiva quanto negativa acerca da implantação da XBRL, logo, também não auxiliou a confirmar a proposição.

Como contribuições empíricas, foi possível compreender o atual entendimento dos contadores e operadores dos escritórios de contabilidade a respeito do SPED, Linguagem XBRL e Central de Balanços. Em geral, as existem percepções positivas em relação ao SPED, contudo, há ressalvas envolvendo problemas relacionados à incompatibilidade com o sistema contábil e inconsistências nas versões recentes do programa SPED. Sobre a Central de Balanços, apenas um contador apresentou certo grau de conhecimento sobre o assunto, e, a totalidade dos entrevistados não apresentou conhecimento referente à Linguagem XBRL. Esses resultados instigam a necessidade de maior clareza e efetividade no fornecimento de treinamentos e de suporte por parte da RFB, tanto em relação aos módulos atuais do SPED, quanto em relação aos módulos em desenvolvimento e à linguagem de transmissão utilizada.

Ressalta-se que o estudo também contribuiu para identificar fatores contingenciais internos (Proposição 4) e externos (Proposição 5) capazes de influenciar direta ou indiretamente o processo de adaptação das empresas ao uso da Linguagem XBRL para transmitir a Central de Balanços do SPED. Logo, sugere-se que pesquisas futuras repliquem os achados desta pesquisa em outros casos de estudo, no intuito de avaliar os seguintes fatores contingenciais internos:

- **Nível de dificuldade na adaptação inicial ao SPED:** a dificuldade percebida somente na adaptação inicial ao uso do SPED pode ser concebida como um fator positivo para implantação da XBRL considerando que atualmente as empresas já possuem determinado grau de experiência para lidar com o sistema. Por outro lado, também pode ser um fator negativo pelo fato de que a XBRL será implementada em um módulo novo, a Central de Balanços, que está em fase de desenvolvimento, e, com o qual as empresas ainda não têm contato direto. Assim, as dificuldades da fase inicial de adaptação poderão ser significativas, pois será necessário compreender a dinâmica de uso tanto do novo módulo quanto da nova linguagem de marcação.
- **Nível de acesso a informações de suporte:** o fato de que as empresas têm acesso a informações de suporte e conseguem sanar suas dúvidas por meio destas fontes de informação disponibilizadas pela RFB e pelas empresas que disponibilizam o software contábil é um fator de incentivo para o processo de implantação da XBRL, desde que treinamentos e instruções de uso da nova linguagem sejam amplamente disponibilizados e acessíveis.
- **Percepção do nível de complexidade na transmissão do SPED:** considerando que algumas entidades tenham percebido certa facilidade quando do uso dos módulos atuais do SPED, é possível inferir que este se refere a um fator positivo para a adaptação ao uso da Central de Balanços. Todavia, esse entendimento não inclui a questão de alterar a linguagem de marcação para transmissão dos dados, o que pode envolver outro nível de complexidade.
- **Percepção organizacional sobre a utilidade das alterações do SPED:** quando o implemento da Central de Balanços como um módulo adicional do SPED é concebido pelas empresas como uma obrigação incremental desnecessária para a atuação do profissional contábil, percebe-se mais um fator negativo para a aceitação de uso da XBRL nesse processo.

Do mesmo modo, sugere-se que pesquisas futuras avaliem também os seguintes fatores contingenciais externos identificados:

- **Resultados externos potenciais do uso do SPED:** se o benefício potencial do uso SPED limita-se a facilitar a comunicação com a RFB, existe um fator negativo para aceitação do uso da Central de Balanços e da XBRL, uma vez que as empresas não têm incentivo para investir em treinamento e capacitação de manuseio do sistema quando não conseguem perceber benefícios imediatos desse processo de adaptação, que provoquem efeitos internos às entidades que prestam informações à RFB.
- **Adequação dos softwares do SPED disponibilizados pela SRF:** quando os softwares disponibilizados pela RFB apresentam problemas de instalação e de incompatibilidade existe um fator negativo para aceitação do uso da XBRL no novo módulo, pois se trata de uma possibilidade de agravamento dos problemas de manuseio dos programas por parte das empresas.
- **Interoperabilidade do SPED em relação ao Sistema de Informações Contábeis:** a falta de interoperabilidade entre o Layout do SPED e o do Sistema de Informações Contábeis é entendido como mais um fator que inibe a aceitação de uso da XBRL na Central de Balanços, pois as empresas mantêm a desconfiança de que esses problemas persistam à medida que os novos módulos do SPED são desenvolvidos. Todavia, é relevante avaliar se tais problemas ocorrem somente em função das versões de software disponibilizados pela RFB ou pelas empresas que fornecem o sistema de informações utilizado pelas empresas. Além disso, é preciso considerar que o objetivo de implementar o uso da linguagem XBRL no SPED é justamente minimizar as inconsistências de formatos de arquivos utilizados atualmente, isto é, estabelecer uma linguagem de marcação padrão única e específica para informações contábeis e financeiras, em substituição à Linguagem Texto e à XML atualmente empregadas em outros módulos.
- **Adequação dos dados contábeis recebidos:** outro fator que dificulta a execução dos processos relacionados ao SPED é o fornecimento de informações contábeis incorretas por parte das empresas clientes dos escritórios de contabilidade. Esta é uma questão que não pode ser solucionada diretamente pela alteração da linguagem de transmissão do SPED. Contudo, a potencial simplificação na transmissão dos dados ocasionada por este processo, pode agilizar a prestação de contas apesar da necessidade de revisão das informações contábeis inconsistentes.

Assim, verifica-se que o simples incremento de um módulo adicional ao SPED pode ser suficiente para suprir necessidades informacionais por parte da RFB, todavia não será capaz de sanar os problemas de incompatibilidade que afetam as empresas obrigadas a efetuar a prestação de contas ao fisco. Para essa finalidade a inserção da XBRL poderá trazer benefícios imediatos às empresas, no sentido de simplificar os processos de transmissão de dados. Todavia, é importante considerar que, se implementada, é preciso que a XBRL seja empregada como linguagem universal para transmissão de dados do SPED, se estendendo aos demais módulos e não ficando restrita à Central de Balanços, para que não perdurem os problemas de incompatibilidade de linguagens existentes.

Referências

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. **Histórico da XBRL**, 2016.

Disponível em:

<http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/XBRL/Pages/BackgroundofXBRL.aspx>. Acesso em: 10. Jan. 2017.

ALMEIDA, M. B.. Uma introdução ao XML, sua utilização na Internet e alguns conceitos complementares. **Ci. Inf.**, Brasília, v. 31, n. 2, p. 5-13, 2002.

BARDIN, L.. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Neto e Augusto Pinheiro, 1977.

BLAU, P. M.. A formal theory of differentiation in organizations. **American Sociological Review**, p. 201-218, 1970.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 4 de Maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 Mai. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10. Jan. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de Janeiro de 2007**. Institui o sistema público de escrituração digital – Sped. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 Jan. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm. Acesso em: 20. Jan. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de Maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 Mai. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 14. Jan. 2017.

BURNS, T. E.; STALKER, G. M.. **The management of innovation**. University of Illinois at Urbana - Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship. 1961.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2016). **XBRL - Extensible Business Reporting Language**. Disponível em: http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/xbml/. Acesso em: 10. Jan. 2017.

CHANDLER, A.D. Jr.. **Strategy and Structure: chapters in the history of the American industrial enterprise**, M.I.T. Press, Cambridge MA. 1990.

CHIAVENATO, I.. **Introdução à teoria geral da administração**. 3ª edição, Elsevier, Rio de Janeiro. 2004.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S.. **Métodos de pesquisa em administração**. 10ª Edição AMGH, Porto Alegre, Tradução de Scientific Linguagem Ltda, 2016.

DAVENPORT, T. H.. **Ecologia da informação: porque só a tecnologia não basta na era da informação**, Futura, São Paulo, Tradução de Bernadette S. Abrão, 1998.

DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. In: Clegg, S. R., Hardy, D., e Nordy, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. Volume 1, Atlas, São Paulo. 1998.

DRAZIN, R.; VAN De Ven, A. H. Alternative forms of fit in contingency theory. **Administrative science quarterly**, v. 30, n. 4, p. 514-539, 1985.

ENACHI, M.; ROTILÃ, A. Basics of XBRL Instance for Financial Reporting. **BRAND**, v. 2, p. 22-31, 2011.

FERNANDES, P. O.; CAMPOS, L. F. de B.. Fundamentos para uma Central de Balanços Brasileira. In: XVIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, 24 a 28 de agosto de 2008, **Anais [...]** Gramado, RS, 2008.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Orgs.). **Métodos de pesquisa**. 1ª edição, Editora da UFRGS, Porto Alegre, 2009.

GERON, C. M. S., BITTENCOURT, R. E.; RICCIO, E. L. O uso da linguagem XBRL pelas companhias brasileiras. **Práticas em Contabilidade e Gestão**, São Paulo, v. 1, n.1, p. 117-146, 2013.

GIL, A. C.. **Teoria geral da administração: dos clássicos à pós-modernidade**, Atlas, São Paulo, 2016.

HAGE, J.. An axiomatic theory of organizations. **Administrative Science Quarterly**. p. 289-320, 1965.

HAGE, J.; AIKEN, M.. Program change and organizational properties a comparative analysis. **American Journal of Sociology**, p. 503-519, 1967.

HAGE, J.; AIKEN, M.. Routine technology, social structure, and organization goals. **Administrative science quarterly**, p. 366-376, 1969.

HARTLEY, J.. Case Study Research. In: CASSEL, C. & SYMON, G. (Eds.). **Essential Guide to Qualitative Methods in Organizational Research**, (p. 323-333), Sage, London, New Delhi, 2004.

HOFFMAN, C.; WATSON, L. **XBRL for Dummies**. John Wiley & Sons, 2009.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **As empresas e o ambiente: diferenciação e integração administrativas**. Vozes, Petrópolis. Tradução de Francisco M. Guimarães, 1973.

LIMA, D., FONSECA, D., MUNDINS, E., MARTINS, R., SILVA, S.; NASCIMENTO, C. J. Os desafios encontrados pelas empresas na geração do SPED. In: Mostra Científica do CESUCA, 6., 2012, Cachoeirinha, **Anais [...]** Cachoeirinha: Faculdade INEDI. Disponível em: <http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/mostrac/article/view/217>. Acesso em: 15. Jan. 2017.

LUCIANO, J. G.; SILVA, P. C. da. Um modelo de dados para o SPED baseado em XBRL GL. In: International Conference on Information Systems and Technology Management – CONTECSI, 11., 2014, São Paulo. **Anais [...]** São Paulo: Universidade de São Paulo. Disponível em: <http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/11contecsi/paper/viewFile/666/206>. Acesso em: 10. Jan. 2017.

MARCHIORI, P. Z.. A ciência e a gestão da informação: compatibilidades no espaço profissional. **Ci. Inf.**, Brasília, v. 31, n. 2, p. 72-79, 2002.

MAUSS, C. V., BLEIL, C.; VANTI, A. A.. XBRL in public management using business intelligence (BI). **BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 6, n. 1, p. 5-18, 2009.

MINTZBERG, H.. **The structuring of organizations: A synthesis of the research**. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship, 1979.

MORAES, G. D. DE A.; FILHO, E. E.. A gestão da informação diante das especificidades das pequenas empresas. **Ci. Inf.**, Brasília, v. 35, n. 3, p. 124-132, 2006.

MOREIRA, O., RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G.. A comunicação de informações nas instituições públicas e privadas: o caso XBRL - Extensible Business Reporting Language no Brasil. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 4, p. 769-784, 2007.

NEGRA, E. M. S.. Contribuição de linguagem interativa à divulgação de informações internacionais financeiras e contábeis. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 12, n. 3, p. 93-104, 2001.

PASQUALI, L.. **Instrumentação psicológica: fundamentos e práticas**. Artmed, Porto Alegre. 2010.

PEDROSO, E. T.. **Administração e os novos paradigmas**. Qualitymark, Rio de Janeiro. 2004.

PERROW, C.. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, p. 194-208, 1967.

RFB, RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SPED - Sistema Público de Escrituração Digital**, 2016. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Acesso em: 8. Jan. 2017.

RICCIO, E. et al. Introdução ao XBRL: nova linguagem para a divulgação de informações empresariais pela internet. **Ciência da Informação**, v. 35, n. 3, p. 166-182, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0100-19652006000300016>. Acesso em: 11. Jan. 2017.

RICHARDSON, R. J. (Org.). **Pesquisa Social: Métodos e técnicas**. 3ª edição. Atlas, São Paulo. 1999.

SALLES, H. K. De. **A estrutura de organizações ambientalistas do terceiro setor e a relação com o modelo de avaliação de suas fontes financiadoras**. 2004. 170 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.

SILVA, T. A. da. **Informação contábil em linguagem XBRL: estudos de casos em prefeituras paranaenses**. 2016. 381 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Estadual de Maringá. Maringá, 2016.

SILVA, T. A. DA, SANCHES, S. L. R.; CAMACHO, R. R.. Análise Bibliométrica e Multiparadigmática das Pesquisas Brasileiras e Internacionais sobre a Linguagem XBRL. In: International Conference on Information Systems and Technology Management – CONTECSI, 12., 2015, São Paulo. **Anais [...]** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2015. Disponível em: <http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/12CONTECSI/paper/viewFile/3121/2373>. Acesso em: 10. Jan. 2017.

STN, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Fundamentos de XBRL**, 2016. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=601>. Acesso em: 10. Jan. 2017.

THOMPSON, V. A. Bureaucracy and innovation. **Administrative Science Quarterly**, v. 10, n. 1, p. 1-20, 1965.

TRITES, G.. **Audit & Control implications of XBRL**. The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, 2002.

TRIVIÑOS, A. N. S.. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**, Atlas, São Paulo. 1987.

TROCHIM, W. MK. Outcome pattern matching and program theory. **Evaluation and program planning**, v. 12, n. 4, p. 355-366, 1989.

WANG, H.; WANG, S. **Programming Languages for MIS: Concepts and Practice**. CRC Press, 2014.

WOODWARD, J.. **Industrial Organization: theory and practice**, first edition, Oxford University Press, New York, London, 1965.

YIN, R. K.. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad. Daniel Grassi (2ª edição), Porto Alegre. 2001.

ZANELLA, L. C. H.. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Departamento de Ciências da Administração / UFSC, Florianópolis, 2009.

ZANOTTA, R. P., SOUZA, Â. R. L. DE; VELHO, C. O.. Análise da proposta de implantação do XBRL e central de balanços para evidenciação de informações contábeis no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 208, p. 47-62, 2014.