

Institucionalização de Hábitos e Rotinas com a Implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): Estudo de Caso em uma Prestadora de Serviços Contábeis

VANDERLEI DOS SANTOS

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA - UDESC

FRANCIELE BECK

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (FEA/USP)

JÉSSICA SUYAN CARDOSO

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA - UDESC

Resumo

O estudo objetiva verificar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma prestadora de serviços contábeis com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a partir de uma análise em profundidade deste fenômeno. Pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso. A empresa pesquisada é uma prestadora de serviços contábeis da cidade de Rio do Sul – SC. Utilizaram-se como instrumentos para coleta de dados as entrevistas, o questionário e observação direta. Os resultados do estudo mostraram que não há consenso na empresa investigada a respeito da fase de institucionalização do SPED, assim como ficam evidentes a caracterização na fase de codificação, também se observa indícios de atendimento aos requisitos da fase de institucionalização, propostas por Burns e Scapens (2000). As evidências obtidas sugerem que em função da complexidade das mudanças e necessidade de envolvimento entre a empresa prestadora de serviços contábeis e seus clientes, houve o dispêndio de mais recursos financeiros e humanos (cursos e treinamentos, aos funcionários e clientes, antes e depois do processo de mudança) no sentido de viabilizar o processo de institucionalização do SPED fiscal e EFD contribuições, justamente módulos do SPED caracterizados como de maiores impactos e mudanças. O que repercutiu positivamente no processo, trazendo inferências a um estágio de institucionalização superior a outras áreas, SPED contábil, por exemplo. Além disso, o processo de planejamento e treinamento de funcionários e clientes apresentou fragilidades, repercutido em indícios claros de resistência, seja em função da falta de conhecimento do processo, ou pelo simples apego à rotina e procedimentos vigentes na época. Muitos colaboradores não estão confiantes no desenvolvimento de suas atividades, alegando não entender o motivo de tais procedimentos. Contudo, o SPED ocasionou melhorias na qualidade de informações prestadas para a contabilidade, além da adoção de sistemas de informação por parte dos clientes.

Palavras chave: Hábitos. Rotinas. Sistema público de escrituração digital. Teoria institucional. Velha economia institucional.

1 INTRODUÇÃO

A área contábil vem passando por um momento de grandes transformações no Brasil, como o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade e a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Tais mudanças implicam em novos processos, abandono de antigas práticas, investimentos em tecnologia da informação, adaptação de sistemas, mudanças de comportamento e de atitudes, que acarretam em novos hábitos e rotinas.

Desta forma, há aspectos comportamentais, psicológicos e sociológicos intrínsecos nos fenômenos contábeis, o que descaracteriza a visão da contabilidade como uma ciência estritamente econômica. Sendo assim, pesquisas vêm se utilizando de teorias da sociologia e psicologia para compreender melhor os acontecimentos e evolução da ciência contábil. Dentre as abordagens da sociologia, destaca-se a teoria institucional, no qual foca-se principalmente o estudo das mudanças organizacionais.

A teoria institucional pode contribuir para entender a institucionalização ou não de determinados hábitos e rotinas nas organizações. Estudos que utilizam esta teoria vêm sendo realizados sob diversos enfoques, tais como: institucionalização da área organizacional da controladoria (BOFF, BEUREN e GUERREIRO, 2008; GOMES et al., 2012), implementação e/ou mudanças dos sistemas de contabilidade gerencial (COBB, HELLIAR e INNES, 1995; AGUIAR e GUERREIRO, 2007), adoção e institucionalização de novos artefatos da contabilidade gerencial - mudanças na contabilidade gerencial (BURNS e SCAPENS, 2000; SCAPENS, 2006; JOHANSSON e SIVERBO, 2009), implementação do sistema público de escrituração digital (CORDEIRO, 2012).

Neste estudo, a teoria institucional é utilizada para analisar a institucionalização de novos hábitos e rotinas com a implementação do sistema público de escrituração digital (SPED) em uma prestadora de serviço contábil. Conforme Pires (2005) o sistema público de escrituração digital (SPED) tem seu desenvolvimento baseado na utilização das informações obtidas através da contabilidade e avanço tecnológico que permite o envio, processamento e análise destas informações, quase em tempo real. Desta forma, o autor destaca que a implementação do SPED representa um avanço para o fisco brasileiro no sentido de facilitar as atividades de fiscalização, padronização e tratamento das informações apresentadas. Contudo, Mahle e Santana (2009) afirmam que as empresas ainda não estão preparadas para a implementação do SPED, uma vez que necessitam de qualificação e orientação quanto à configuração e utilização de seu sistema, de modo a gerar as informações solicitadas pelo SPED. Os escritórios de contabilidade, que muitas vezes tomam o papel de assessorar as empresas, seus clientes, neste processo, apresentam ainda outras responsabilidades quanto à geração e transmissão de informações solicitadas pelo SPED, o que enseja na busca de mais conhecimento sobre o sistema em si, e inclusão digital.

Alves Junior (2010) explica que o SPED inicia-se desde o cadastro dos clientes, fornecedores, que estão em um banco de dados central das empresas, capazes de dar suporte à emissão das notas fiscais eletrônicas. O autor comenta que sem este primeiro procedimento não haveria escrituração fiscal e contábil digitais. O tempo dispendido pelos contribuintes para repassar informações ao fisco tende a diminuir, uma vez que os dados serão repassados de forma *on-line*. Assim, o governo busca mais eficiência em suas fiscalizações e, conseqüentemente, diminuir a evasão fiscal (PASSOS, 2010).

Deste modo, houve alterações significativas nas atividades desempenhadas pelas prestadoras de serviços contábeis. Cordeiro (2012) comenta que o contador, dentre outras mudanças, deverá apresentar uma alteração em sua postura, adquirindo novas habilidades e aumentando suas competências, com o intuito de ultrapassar as barreiras da nova tecnologia digital. O trabalho manual que antigamente era fonte de informação do fisco passou a ser

exigido de forma eletrônica. Tal mudança aconteceu de maneira gradual, com a inserção de declarações eletrônicas dos fiscos das três esferas (federal, estadual e municipal) e estão levando a modificações não só nos escritórios contábeis, mas também dentro das empresas.

Os desafios atuais tendem à implementação de processos de melhoria contínua nas empresas, bem como algumas características que podem ser chamadas de facilitadores dos processos de mudanças de sistemas contábeis. Tais características podem se resumir em maior volume de informações disponíveis, maior facilidade no acesso a essas informações, melhor formação acadêmica na área contábil e utilização de novas tecnologias de informação nas empresas (FREZATTI, et. al, 2009).

Rezende (2009) ressalta que as instituições são rígidas e dificilmente se alteram, e que existe frequente tensão entre tecnologia e instituições, o que pode-se considerar um fator importante para mudanças, e conseqüentemente, novas instituições. Nesse contexto devem-se analisar as resistências a mudanças, um fator influente na instituição de novos hábitos e rotinas. Dan Junior, Mateus e Souto (2008) enfatizam que a resistência das pessoas é um ponto crucial para obtenção, ou não, do sucesso no processo de mudança organizacional.

No processo de implantação de serviços compartilhados, principalmente em temas relacionados à análise de informações contábeis e financeiras, as principais resistências podem ser encontradas na falta de competência, desconhecimento do assunto e apego às instituições existentes (BERDEJO, 2009).

Denota-se que as prestadoras de serviços contábeis estão passando por uma transição em suas rotinas de trabalho para atender a legislação em vigor. Outro ponto que se observa é a necessidade de investimento em tecnologia da informação e treinamento de pessoal, para fornecer ao cliente maior segurança no serviço prestado. Desta maneira, embora a implementação do SPED ocorreu de forma normativa, é necessária uma sinergia entre todos os seus agentes, sejam eles, proprietários dos escritórios, clientes, funcionários e responsáveis pelos sistemas de informação. Assim, o problema que orienta este estudo é: *Como se apresenta o processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma prestadora de serviços contábeis com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)?* Deste modo, este trabalho tem como objetivo verificar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma prestadora de serviços contábeis com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a partir de uma análise em profundidade deste fenômeno.

Com o novo cenário criado pelo sistema público de escrituração, Alves Júnior (2010) alerta para o fato de que os negócios empresariais precisam ser conhecidos como um todo, para uma melhor avaliação dos processos, e deste modo, fazer bom uso dos benefícios da tecnologia que integra os processos entre governo, clientes e fornecedores. Desta forma, este estudo pretende contribuir para o entendimento das mudanças dentro das organizações. O sistema público de escrituração digital é um tema considerado recente, o que justifica a necessidade de estudos relacionados ao tema. A instituição do SPED nas empresas e, principalmente, prestadoras de serviços contábeis é algo ainda pouco pesquisado, o que justifica a presente pesquisa. Além disso, a institucionalização do SPED tem impacto em todo o ramo empresarial, não sendo exclusividade das prestadoras de serviços contábeis. Ele engloba a relação entre fornecedores, clientes, empresas contábeis, de tecnologia de informação e o governo. Neste sentido, a pesquisa contribui por descrever os novos hábitos e rotinas existentes, além de detectar possíveis fragilidades no processo de implementação.

2 Teoria Institucional

A teoria institucional provém de teorias das ciências políticas, da sociologia e da economia para auxiliar no entendimento das mudanças organizacionais. Está subdividida em três correntes fundamentais: a Nova Economia Institucional – NEI (*New Institutional*

Economics – NIS), a Nova Sociologia Institucional – NSI (*New Institutional Sociology – NIS*) e a Velha Economia Institucional – VEI (*Old Institutional Economics – OIE*).

Na literatura não há uma definição simples e única sobre o que é instituição, mas diversos autores já a conceituaram, tais como Hamilton (1932), que define a instituição como um modo de pensar ou agir predominante nos hábitos e costumes de um grupo (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006). Barley e Tolbert (1997) conceituam instituições como regras compartilhadas e tipificações que identificam categorias de atores sociais e suas próprias atividades e relações. Frezatti et al. (2009, p. 227) definem “a instituição como um conjunto de crenças, formas de agir, de regular, de compreender a realidade, que pauta a atividade humana em uma sociedade, tal como as leis de um país, o tipo de cultura de uma empresa ou o conjunto de normas existentes em um órgão governamental.”.

Segundo Burns e Scapens (2000), as ciências sociais estão cada vez mais interessadas pela teoria institucional e na literatura contábil ao menos dois enfoques podem ser observados: a nova sociologia institucional e a velha economia institucional. Os autores enfatizam que é a velha economia institucional que fundamenta os estudos analíticos de mudanças de rotinas.

2.1 Velha Economia Institucional (VEI)

Thorstein Veblen (1898; 1909; 1919) é o fundador da velha economia institucional, que está ressurgindo em estudos acadêmicos. Sua origem deu-se como oposição a uma teoria estática racional e econômica do indivíduo (BURNS, 2000). Segundo Reis (2008) a velha economia institucional direciona seu foco para as micro instituições, abordando no interior das organizações as relações entre os indivíduos.

Conforme Frezatti et al. (2009) na velha economia institucional (VEI) o indivíduo é o centro da análise, abandona-se a tradição de que o homem é um ser dotado de racionalidade extremamente elevada, sem valores, aspectos históricos e concepções culturais. Deste modo, as questões políticas, o poder, hábitos, crenças e valores são aspectos fundamentais da análise, pois se considera que o indivíduo é modelado pelas instituições e que afeta sua construção.

De acordo com Ribeiro e Scapens (2006) o objeto de estudo da velha economia institucional são as micro instituições, em que as relações dos indivíduos são avaliadas dentro da organização para analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade, que depois de uma mudança pode vir a ser institucionalizada.

Reis (2008) menciona que é possível, por meio da velha economia institucional, fazer inferências quanto às inter-relações do ambiente institucional e o comportamento individual, composto de hábitos e rotinas, analisando-se o discurso formal, bem como suas relações com o processo de formação de instituições.

Segundo Santos e Almeida (2008) a velha economia institucional apresenta uma nova explicação para a estabilidade e mudança nas práticas contábeis gerenciais. Sob esse enfoque objetiva-se introduzir na análise da organização as dimensões sociais, políticas e culturais para compreender a mudança e estabilidade no desenvolvimento de práticas contábeis. A unidade de análise é a entidade, não a conduta racional dos tomadores de decisões individuais.

2.2 Processo de Institucionalização

Para Selznick (1971, p. 14) “institucionalização é um processo. É algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalhou, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram, e a maneira como se adaptou ao seu ambiente”.

Segundo Reis (2008) a institucionalização de hábitos e rotinas requer uma regularidade de comportamentos. O autor salienta a necessidade da estabilidade quando ocorre um processo de tomada de decisão baseado em regras formais. Os indivíduos envolvidos

precisam compartilhar dos mesmos conceitos e objetivos em sincronia para a compreensão da decisão tomada.

Santos e Almeida (2008) argumentam que rotinas institucionalizadas sugerem o entendimento de atividades conforme as práticas e regras contábeis da entidade. Tais regras permitem que a atividade contábil da organização e as tomadas de decisões evoluam. Os autores mencionam que os genes são plantados e fecundados para manter as características da empresa, fazendo com que mudanças bruscas ou críticas não se conflitem com as inter-relações sociais do sistema e assim mantêm-se o equilíbrio.

As rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos orientados por regras e são fortalecidos pela repetição de ações para o cumprimento das regras impostas. É uma forma de agir adotada por um grupo de indivíduos de forma inquestionável. (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006). Rocha e Guerreiro (2010) fazem uma analogia entre as ideias de hábito e instituição por meio do conceito de rotina, que consiste em uma forma de agir ou pensar, adotada por um grupo de pessoas de forma inquestionável. Regras são impostas e com isso obtêm-se hábitos formalizados que com o tempo são institucionalizados pelo fato do processo repetitivo que se cria para o cumprimento das regras.

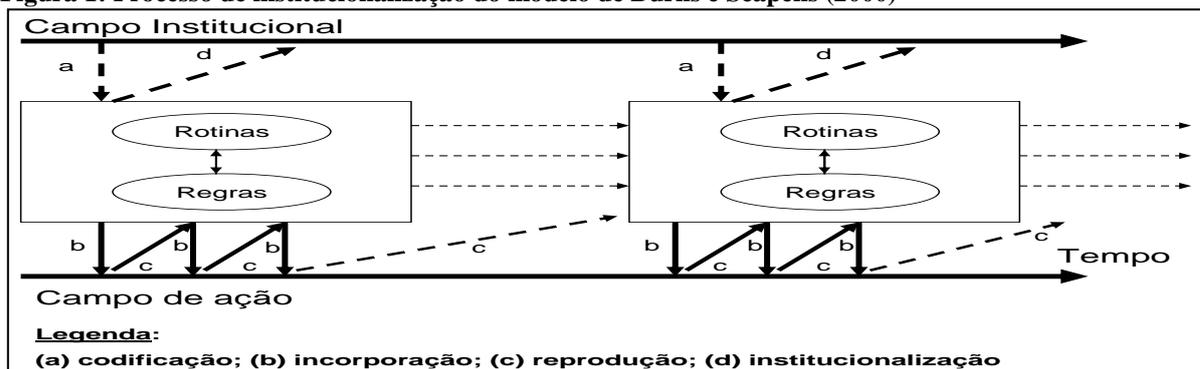
Tolbert e Zucker (1999) propõe um esquema que consiste em três etapas (a) habitualização; (b) objetificação e (c) sedimentação. Caracteriza respectivamente pelas fases de estágio pré-institucional, semi-institucional, e de institucionalização da mudança realizada.

Segundo Gómez Chinas (2002) sempre a institucionalização pode ser rapidamente alcançada, conflitos podem surgir, bem como, a resistência aos novos sistemas contábeis. Diante do exposto, pode-se entender que algo é considerado institucionalizado quando é aceito por um grupo de indivíduos como verdadeiro, que é praticado habitual e rotineiramente sem questionamentos. Deste modo, apresenta-se o modelo de Burns e Scapens (2000), estrutura conceitual que auxilia no entendimento do processo de institucionalização.

2.3 Modelo de Burns e Scapens (2000)

O Modelo de institucionalização preconizado por Burns e Scapens (2000) está pautado na formação de regras e rotinas e perpassa por quatro estágios, sendo eles: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização, conforme evidenciado na Figura 1 a seguir.

Figura 1: Processo de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000)



Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9).

A Figura 1 tem por objetivo descrever e explicar conceitos analíticos que podem ser utilizados para estudos de casos interpretativos da mudança em contabilidade gerencial. A Figura combina os conceitos de sincronia e diacronia da seguinte maneira: considerando que a instituição restringe e molda a ação de modo sincronizado, em um determinado momento, as ações produzem e reproduzem a instituição diacronicamente, por meio da influência acumulada no tempo. Deve-se considerar que os processos de mudança na esfera institucional levam períodos maiores de tempo do que as mudanças que ocorrem na esfera da ação. A

primeira esfera é representada pela parte superior da figura e a segunda pela parte inferior. Na parte central da figura é apresentado como as rotinas e as regras atuam nas modalidades que ligam a esfera institucional e a esfera da ação. Regras e rotinas também estão num processo cumulativo de mudanças, no entanto, de tempos em tempos podem ser introduzidas novas regras e rotinas de uma maneira mais discreta, o que é ilustrado por meio das caixas separadas (BURNS; SCAPENS, 2000).

O primeiro processo é a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Em geral, as rotinas existentes vão se incorporar aos princípios institucionais vigentes e acontecerá a formação de novas regras, que irão formar ou reformar as rotinas em andamento. Esse processo de codificação baseia-se nas premissas tomadas como certas, que compõem os princípios institucionais, por meio de sua inovação em significados, valores e poder existentes (BURNS; SCAPENS, 2000).

Para Rocha e Guerreiro (2010) sob a ótica de desenvolvimento de sistemas a codificação representa a fase da modelagem, à especificação do modelo conceitual, ela deve orientar as soluções da tecnologia de informação. Segundo Reis (2008) para que ocorra o processo de codificação é necessário o planejamento pela equipe responsável, em que prazos, recursos financeiros e humanos devem ser estipulados. É importante que a equipe planejadora tenha pleno conhecimento das operações da organização para alinharem os resultados esperados com a missão, visão e finalidade da empresa.

O segundo processo envolve os indivíduos incorporando as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. Este processo de incorporação pode envolver escolha consciente, mas geralmente resultam de monitoramento e conhecimento implícito de como as coisas são feitas. Essa incorporação de normas e rotinas pode estar sujeita a resistência, principalmente se contestarem significados e valores existentes e também os indivíduos obtiverem poder para intervir nesse processo. No entanto, no caso de uma mudança externa, como avanços na tecnologia, as novas rotinas tendem a ter baixa resistência à mudança (BURNS; SCAPENS, 2000; GUERREIRO et al., 2012).

Para Berdejo (2009) os hábitos são pessoais, enquanto as rotinas são de um grupo de indivíduos. Deste modo, as rotinas são padrões de pensamento e ações que, habitualmente, são adotados por um grupo de indivíduos. Neste momento os hábitos compartilhados pelo grupo se transformam em rotinas de maneira cumulativa, que são orientados por regras que uniformizam o comportamento dos indivíduos em relação a determinado assunto (BURNS; SCAPENS, 2000; REIS, 2008).

Conforme Müller e Beuren (2008) e Reis (2008) o terceiro momento do processo institucional é a reprodução das regras e rotinas, ou seja, fazer a repetição das rotinas, seja ela conscientes ou inconscientes. A reprodução consciente acontece quando os indivíduos sabem o que deve acontecer e como deve acontecer, visando a maximização de recursos. A reprodução inconsciente não é proposital e pode acontecer na ausência de monitoramento das rotinas. Neste momento é necessário averiguar a aceitação de novas práticas que depois de aceitas são incorporadas e reproduzidas até sua instituição, além de identificar a reprodução das práticas estabelecidas como regras e rotinas.

Guerreiro et al. (2012, p. 6) explicam que o quarto processo é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas por meio do comportamento dos indivíduos. Trata-se de uma desvinculação dos padrões comportamentais, de suas circunstâncias históricas particulares, para que as regras assumam uma qualidade normativa. Em outros termos, as regras e as rotinas simplesmente se tornam a maneira como as coisas são, ou seja, instituições. Estas instituições serão então codificadas nas regras e rotinas em curso e formularão novas regras, e assim por diante (GUERREIRO et al., 2012). Para Rocha e Guerreiro (2010, p. 31), “a institucionalização de regras e de rotinas reproduzidas por meio de comportamentos

repetitivos dos atores individuais pressupõe que os padrões de comportamento atuais sejam desassociados de suas circunstâncias históricas”.

Depreende-se que a repetição de hábitos e rotinas caracterizam o processo de codificação, incorporação, reprodução e finalmente institucionalização, em que se encerra o ciclo até que surjam novos hábitos e rotinas.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Pesquisa de natureza descritiva foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Seguindo o preconizado por Yin (2001), o estudo de caso foi realizado em uma prestadora de serviços contábeis que iniciou suas atividades no início de 1992 e possui aproximadamente 400 clientes localizados em todo o estado de Santa Catarina, dos mais diferentes ramos e atividades, sendo a maioria tributada pelo lucro real, característica de tributação que possui exigência de atendimento ao SPED. Atualmente o quadro funcional da prestadora de serviços contábeis é composto por 54 pessoas na matriz localizada em Rio do Sul (SC) e 35 pessoas na filial, cuja abertura ocorreu em 2009 e está localizada na cidade de Blumenau (SC).

O protocolo de estudo de caso foi elaborado conforme o modelo sugerido por Martins e Theóphilo (2009), observando-se o rigor da triangulação dos dados. A Figura 2 evidencia o constructo da pesquisa.

Figura 2 – Constructo da pesquisa

Objetivo da pesquisa	Categorias analisadas	Operacionalização
Verificar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma prestadora de serviços contábeis com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).	- Participação em cursos, treinamentos, atualizações, capacitações; - Rotinas de lançamento de documentos e obrigações acessórias; - Visitas aos clientes; - Atividades de consultoria e treinamento nos clientes; - Integração de informação entre clientes e empresa; - Estudo da legislação.	- Entrevista com o sócio da prestadora de serviços contábeis, com a coordenadora geral, com as gestoras dos setores fiscal, contábil e pessoal, com cinco funcionários e com três clientes; - Observação direta.
	- Resistência ao conflito de interesses; - Resistência à mudança devido à falta de capacidade; - Resistência à mudança por apego às rotinas e procedimentos.	- Entrevista com o sócio da prestadora de serviços contábeis, com a coordenadora geral, com as gestoras dos setores fiscal, contábil e pessoal, com cinco funcionários e com três clientes; - Observação direta.
	- Processo de institucionalização de hábitos e rotinas.	- Aplicação de questionário com perguntas fechadas aos funcionários da prestadora de serviços contábeis, tanto matriz, quanto filial; - Análise de conteúdo das entrevistas realizadas;- Observação direta.

Fonte: elaboração própria

Ao todo foram realizadas 13 entrevistas, entre os dias 25 de outubro de 2013 e 05 de novembro de 2013. Todas elas foram gravadas para posterior transcrição e análise. Os cinco funcionários foram selecionados aleatoriamente, obedecendo ao critério de seleção de dois do setor contábil, dois do setor fiscal e um do setor pessoal para realização das entrevistas.

Além disso, foi aplicado um questionário aos funcionários do setor fiscal, contábil e pessoal da prestadora de serviços contábeis, tanto na matriz, quanto na filial. Ao todo são 55 funcionários que receberam o questionário por e-mail, destes 35 responderam. Dos 35 respondentes, 29 trabalham na matriz e 6 na filial. O instrumento de pesquisa tinha o objetivo de verificar a percepção dos respondentes sobre a institucionalização de hábitos e rotinas com

a implantação do SPED. O questionário está fundamentado no framework proposto por Burns e Scapens (2009), no qual foi adaptado de Cordeiro (2012) e intenta em fazer uma avaliação da *performance* da implementação do SPED.

Após a realização das entrevistas com o proprietário da empresa, gestoras, coordenadora geral, funcionários e clientes, estas foram transcritas em arquivo de texto para facilitar a análise dos dados. Depois da transcrição das entrevistas, o arquivo foi revisado para garantir a fidelidade do mesmo em relação ao áudio captado.

A decodificação das entrevistas deu-se por meio da análise de conteúdo. De acordo com Bardin (1977, p.42), análise de conteúdo compreende um “conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos”. Foram analisados os conteúdos das respostas e confrontadas com outras respostas da mesma pergunta, como uma forma de triangulação dos dados.

Ressalta-se que a triangulação dos dados, recomendada por Martins e Theóphilo (2009) no estudo de caso, no presente estudo ocorreu com as seguintes fontes de evidências: (a) Realização das entrevistas; (b) Aplicação do questionário; e (c) Observação direta. Além disso, a triangulação ocorreu ao entrevistar os diversos agentes envolvidos no processo: proprietário da empresa, coordenadora geral, gestoras de áreas, funcionários e clientes.

Destaca-se a preocupação e zelo em desenvolver e explicar o protocolo ético que tangencia a pesquisa à todos os envolvidos na pesquisa. Dentre os aspectos, tem-se as garantias resguardadas à empresa e entrevistados, como o tratamento sigiloso das informações, sem a nomeação das pessoas entrevistadas, assim como providenciou-se autorizações para utilizar as informações, coletadas de cada entrevistado e da empresa em geral. Os dados desta pesquisa se referem estritamente à empresa analisada e não podem ser generalizados, desta forma, não podem ser estendidos a outras empresas, mesmo do segmento de prestação de serviços contábeis, dada suas especificidades.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente estudo tem como base teórica o *framework* proposto por Burns e Scapens (2000). Desta forma, os resultados abrangem às seguintes fases para o processo de institucionalização: (1) codificação, (2) incorporação, (3) reprodução e (4) institucionalização do SPED na empresa investigada.

4.1 Processo de codificação

Com a exigência legal de atendimento ao SPED, a empresa prestadora de serviços contábeis analisada no presente estudo demandou estruturar-se, de modo a integrar em seus processos e rotinas esse novo sistema de escrituração das informações contábeis de seus clientes, visando à integração digital com o fisco. Este processo demonstrou-se uma mudança na organização, sob aspectos formais, intencionais, e revolucionários conforme caracterização de Burns e Scapens (2000). Esta caracterização sinaliza respectivamente que a empresa estava consciente das novas regras e rotinas às quais ela estaria obrigada a adotar a partir de então. A mudança foi intencional (*top-down*), diretamente imposta por lei, e reforçada na instituição sob o mesmo molde, ou seja, de modo hierárquico. Por fim, o aspecto revolucionário guarda relação com o impacto da mudança, radicalidade, não foi um processo gradativo de pequenos aprimoramentos, pelo contrário, envolveu novas tecnologias, mudanças nas rotinas e procedimentos realizados.

Conforme Reis (2008) o planejamento, estipulação de prazos, destinação de recursos financeiros e humanos são aspectos importantes na etapa da codificação. E o treinamento das pessoas envolvidas no processo, é uma forma de operacionalizar estes aspectos, já que

demanda destes elementos, e auxilia no processo de dar significado à nova prática para a organização.

As evidências obtidas nas entrevistas realizadas denotam o seguinte entendimento quanto ao treinamento dos funcionários na empresa investigada:

Sócio administrador	Não houve planejamento. Na verdade quando o curso é oferecido e a gente começa a articular a necessidade ou não de ser feito. É escolhida ou promovida a pessoa para fazer esse curso. Mas acredito que não, pois planejamento envolve mais coisas.
Gestora setor contábil	Houve um planejamento sim. Assim que saiu a lei do SPED, da obrigatoriedade do SPED, a empresa já se mobilizou em fazer esses cursos antecipados. Assim que ficou disponível na nossa região já foi procurado o curso. Duas pessoas participaram desse curso e posteriormente repassaram aos demais funcionários.
Gestora setor pessoal	Os cursos são pouco planejados, [...]. Analisamos alguns cursos, mas são muito básicos, eles trazem muito a questão do próprio manual do SPED social, que é fácil entrar no site da receita e verificar sozinho, não precisa de curso específico de como vai funcionar. Algumas vezes acabei não deixando os funcionários participarem de alguns cursos porque a qualidade deles não é muito boa então vamos acabar arcando com um custo desnecessário e também perdendo tempo.
Funcionário do setor pessoal	Participei de um curso no qual foram apenas mencionado datas para implantação, alguns tópicos de funcionamento, um possível layout do programa, pois ainda não se possui a informação e o prazo correto para a implantação do setor de recursos humanos.

Denota-se que antes da implementação do SPED foram feitos alguns cursos, tanto de SPED contábil, quanto de SPED fiscal e EFD contribuições, e área de pessoal, embora não fossem todos os funcionários que participassem. Conforme observado na fala dos entrevistados, foram selecionados alguns funcionários “chave” para participar dos cursos, e então estes funcionários tem a responsabilidade de repassar o conteúdo dos cursos aos demais funcionários das áreas envolvidas. Após a implementação, apenas o setor fiscal continua fazendo cursos de aperfeiçoamento, práticos e teóricos, para buscar sempre o mais correto, enquanto o setor contábil não investiu mais em cursos específicos de ECD.

No que diz respeito ao setor pessoal, a quantidade e qualidade dos cursos oferecidos ainda é incipiente, em função desta matéria estar em um processo de amadurecimento.

Outro aspecto importante nesta fase do processo de implementação do SPED, refere-se ao planejamento, comunicação e treinamento oferecido aos clientes da prestadora de serviços contábeis. Segundo evidências obtidas, a empresa objeto de estudo ministrou treinamentos aos clientes em seu próprio auditório. Sendo que a organização destes treinamentos, ocorreu na forma de nove encontros que se iniciaram dois anos antes da implantação do SPED.

Questionou-se por meio das entrevistas como se configurou este processo, em que as evidências obtidas estão voltadas ao seguinte entendimento:

Sócio administrador	Os funcionários treinaram os clientes. Inclusive veio uma empresa de <i>software</i> ajudar no treinamento. Dentro dessa situação nós trabalhamos no contexto legislação e no contexto operacional. Reunimos 50 clientes que utilizam o mesmo <i>software</i> , nessa palestra veio o dono do <i>software</i> com toda a parte cadastral e lançamento, e nós trabalhamos na parte técnica. E assim aconteceram novos encontros durante dois anos.
Coordenadora geral da prestadora de serviços contábeis	Foram feitas muitas visitas, ainda são feitas, mas não com tanta frequência quanto era feito no início do SPED fiscal. Quando surgiu isso e nossos clientes passaram a ter essa obrigatoriedade, e até mesmo antes, muitas bem antecipadamente, nós já realizamos as visitas para estar sanando as dúvidas, estar treinando, ensinando eles a como fazerem estes lançamentos, gerarem estes arquivos e enviarem para a contabilidade.
Gestora setor contábil	Cursos e treinamentos no SPED contábil não houve, a nós coube mais a questão da informação. Essa parte mais de curso, treinamento acredito que houve sim, mas na área fiscal. A questão do lançamento das notas pela necessidade de importação, mas para o SPED contábil não houve treinamento e sim repasse de informação.
Funcionária	O SPED Contábil não é uma obrigação que depende do cliente, alguns nem sabem que estão

setor contábil	obrigados à transmissão, as orientações que são repassadas é quanto à documentação que deve ser encaminhada à contabilidade para lançamento, visto que o SPED contábil nada mais é que o livro diário e o livro razão digital.
Funcionário do setor fiscal	Tive participação em alguns cursos ministrados aos clientes, nos quais tivemos a presença de parceiros dos sistemas mais utilizados por eles. Diariamente passamos informações para os mesmos, via e-mail ou telefone, de como efetuar os lançamentos no SPED e sobre os cadastros de produtos, clientes, fornecedores, entre outros.

Por meio destas falas, mais uma vez confirma-se o fato de que o cliente sentiu maiores mudanças na sua rotina de trabalho em virtude do SPED fiscal em detrimento às outras áreas. A gestora do setor fiscal reforça que foram montados manuais para auxiliar o cliente nos lançamentos. Estes foram analisados durante o estudo e foi visto que há um manual de lançamentos para cada tipo de SPED (fiscal e EFD contribuições) e que há também para diferentes ramos de empresa (indústria e comércio).

Em relação ao setor pessoal, a gestora apenas expôs que com a implantação do SPED social será extremamente necessário ministrar alguns cursos para os clientes, em virtude de que eventuais atrasos nas entregas de declarações vão gerar multas. No entanto, estão aguardando maiores informações por parte dos órgãos competentes, pois não há nada concreto ainda a ser repassado. Nem mesmo o próprio sistema da contabilidade se adequou ainda à legislação do SPED social por não ser clara

As evidências também demonstram um desencontro de opiniões na empresa, no sentido de entendimento do SPED como um todo. Verifica-se que é dada ênfase ao SPED fiscal e EFD Contribuições, dada suas especificidades, enquanto que o SPED contábil pouco é abordado. Este aspecto é perceptível já na fase de treinamento dos funcionários, e manteve-se também no treinamento e acompanhamento dos clientes, situação expressada quando se aponta que muitos clientes não sabem da obrigatoriedade que possuem de envio do SPED.

Neste sentido, questionou-se aos clientes como eles realizaram esse processo de adequação ao SPED no que tange a cursos e treinamentos, em que dos três clientes entrevistados, apenas um deles disse que participou de um curso específico, e que foi por conta própria e seu interesse. Um deles disse que participou de um treinamento apenas, oferecido pelo próprio escritório contábil, e o outro falou que nunca participou de nada nesse sentido. O que reforça um ponto de conflito na análise das falas dos envolvidos na pesquisa, e indica um quadro sujeito à fortes resistências dadas as falhas no planejamento de cursos e treinamento dos funcionários e clientes.

4.2 Processo de incorporação

Nesta etapa, os indivíduos incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais, ou seja, trazem significado aos procedimentos realizados. Em relação aos lançamentos de documentos e obrigações acessórias o sócio responsável alegou que atualmente a empresa trabalha com a importação e conferência dos arquivos, eliminando muita digitação se comparado ao trabalho que era executado antes do SPED. As principais evidências relacionam-se:

Gestora do setor fiscal	As maiores mudanças são a questão de análise, de ter que repassar para o cliente os nossos conhecimentos de tributação, ter que ensinar pra ele algo que para nós também era novo, fazer a importação destes arquivos, entender de registros, blocos, enfim, toda a escrituração fiscal e conseguir analisar estes arquivos. Mudou radicalmente, em minha opinião.
Funcionário do setor fiscal	As principais mudanças foram no processo, na rotina que nós, escritórios, tínhamos para a conferência e recebimento de documentos dos clientes, e no cliente as principais mudanças foram que eles tiveram que obter conhecimento sobre a tributação de cada item vendido em seu estabelecimento, pois isto é uma informação que demanda o SPED.
Gestora do setor	Desde que trabalho na área contábil o SPED contábil está instituído. Então, não cheguei a perceber grandes mudanças. Mas claro aumentou o número de obrigações acessórias, a

contábil contabilidade tornou-se mais completa, os lançamentos são mais detalhados com históricos e notas explicativas.

Diante do exposto pode-se inferir que o setor que efetivamente sofreu mais mudanças com a implantação do SPED foi o fiscal especialmente em relação aos lançamentos, posto que o setor contábil continua com sua rotina de lançamentos, apenas trazendo maiores detalhes nas informações. O que antes era feito predominantemente manual dentro da própria contabilidade no setor fiscal, agora passou a ser de responsabilidade do cliente, sendo a obrigação do fiscal a conferência dos lançamentos efetuados. O setor pessoal ainda não instituiu concretamente o SPED social, apenas estão esperançosos de que isso diminua sua carga de lançamentos, que atualmente são, em sua maioria, manuais.

Para os clientes também houveram mudanças. Apenas um deles não realizava lançamentos no sistema da empresa antes do SPED, os outros dois já tinham essa rotina inserida no seu trabalho, para obter um controle de compras, vendas e estoques. No entanto, estes dois alegam que muitas coisas mudaram nestes lançamentos, agora eles requerem muito mais atenção, pois são repassadas para o SPED inúmeras informações que antes não havia necessidade

Analisando-se, a situação do cliente, teve que inserir em sua rotina de trabalho o lançamento de notas fiscais no sistema, para tanto, precisou de ajuda da contabilidade, que disponibilizou manuais de lançamentos. Por meio destes foi acontecendo a repetição de lançamentos para que fosse atendida a legislação do SPED. Desta forma, os resultados alinham-se com o preconizado por Rocha e Guerreiro (2010) de que regras são impostas e em consequência surgem os hábitos formalizados que passam por um processo repetitivo, constituindo-se as rotinas que com o tempo são institucionalizadas, que guarda relação intrínseca e associada ao processo de reprodução (BURNS; SCAPENS, 2000).

4.3 Processo de reprodução

O processo de reprodução, caracterizado pela repetição de comportamentos levando a uma reprodução das rotinas, seja de modo consciente ou inconsciente (GUERREIRO et al.; 2012), desenvolveu-se na empresa pesquisada por meio da repetição dos procedimentos no dia a dia das pessoas envolvidas, conforme evidenciado nas entrevistas realizadas.

Funcionário do setor fiscal	No início foi complicado, até os clientes, programadores, sistemas e nós contabilidade nos adequarmos, pois o SPED demanda muita informação, porém, com o tempo tudo passou a ficar mais organizado e prático.
Funcionário do setor contábil	O SPED até ano passado era concentrado em apenas uma pessoa do setor, desde gerar o arquivo até transmitir o mesmo. Hoje todos participam da geração do arquivo, mas a transmissão fica na mão de duas pessoas, por depender de assinaturas digitais, e estas estudam a legislação, conforme vão surgindo as dúvidas, pois são elas as responsáveis por repassar os conhecimentos aos demais que estão gerando os arquivos.
Gestora setor fiscal	As visitas de treinamento e dúvidas quanto ao SPED, já não são mais feitas com tanta frequência porque a maioria dos clientes já estão bem instruídos. Claro que ainda temos alguns com dificuldade, os quais ainda temos o retrabalho de treinar, e digo retrabalho pois todos já foram treinados senão dentro de seu próprio estabelecimento, mas aqui dentro da contabilidade já foram ministrados cursos. No entanto, nós persistimos nestes que têm dificuldade.
Gestora do setor contábil	A contabilidade faz visitas regulares aos clientes. Mensalmente é feito o contato via telefone com o cliente e quando o ele sente necessidade, nós agendamos uma visita para irmos até o estabelecimento tirar as dúvidas que não conseguimos tirar por telefone. Além disso, fazemos as visitas, nos meses de janeiro a fevereiro, que é o fechamento do balanço. Então nós passamos em todos os clientes para apresentar o balanço do ano.

Observa-se na fala dos funcionários da empresa objeto do estudo que os novos procedimentos advindos com o SPED foram integrados e repetidos no cotidiano das atividades da empresa, fazendo parte do dia a dia das pessoas, e implicando em novos hábitos, rotinas. A expressão “com o tempo tudo passou a ficar mais organizado e prático”, ressalta esta característica, de como o dia a dia, auxilia na execução inconsciente de novos hábitos e rotinas propostos em um cenário de mudança.

No entanto, destaca-se que a divisão de tarefas elencada pela funcionária da área contábil pode, até certo ponto, ser prejudicial à institucionalização dos hábitos e rotinas, uma vez que a falta de conhecimento e experiência são fatores de resistência à mudança elencados por Burns e Scapens (2000). Neste caso, os funcionários que não fazem a transmissão do arquivo acabam não tendo esse conhecimento, ou, em certos casos, não entendendo o processo como um todo, podendo vir a se tornar resistentes.

Quanto ao processo de reprodução destas novas práticas nos clientes, destaca-se para a utilização de um Manual elaborado pela empresa prestadora de serviços contábeis, no sentido de orientá-los com questões práticas do dia a dia. Assim, como também há evidências diante da fala dos entrevistados, que a empresa pesquisada continua realizando um acompanhamento de seus clientes, principalmente, quando há dúvidas e dificuldades.

Baseando-se na fala da gestora do setor contábil pode-se inferir que as visitas aos clientes fazem parte da rotina do escritório contábil, visto que nos meses de janeiro e fevereiro é montado um cronograma de visitas a todos os clientes. O conceito de rotinas foi visto na fundamentação teórica deste estudo e, conforme Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), as rotinas fazem a conexão entre os hábitos e instituições, envolvendo um grupo definido de pessoas que incorporam comportamentos e procedimento orientados por regras.

Aos clientes fez-se a mesma pergunta, com o intuito de confrontar as informações. Um deles apenas respondeu que a contabilidade não faz visitas, nem para sanar dúvidas do SPED, nem de rotina. Os outros dois clientes disseram que a contabilidade já visitou a empresa, mas isso acontece somente quando o cliente solicita por estar com dúvidas.

Diante disso, tem-se um conflito nas informações coletadas, o que impede de que se tire uma conclusão. As gestoras, assim como a coordenadora, alegaram que são feitas visitas de rotina nos clientes, enquanto estes dizem que a contabilidade apenas faz visitas quando solicitado. Neste caso, entende-se que as visitas não se transformaram em rotinas e as rotinas em regras, visto que é necessária uma repetição maior da ação, conforme apontado por Guerreiro, Frezatti e Casado (2006).

4.4 Processo de institucionalização

Este último estágio do processo de institucionalização é demarcado quando estas novas regras e as rotinas tornam-se a maneira como as coisas são, ou seja, são de fato instituições (GUERREIRO et al., 2012). Observou-se no decorrer das entrevistas realizadas, diversos pontos divergentes de entendimento quanto aos estágios e a congruência no processo de institucionalização do SPED, conforme destacado nas falas:

Funcionário do setor fiscal	Vínhamos sendo preparados há muito tempo quanto à implantação do SPED, mas quando ele realmente se tornou obrigatório tivemos muita dificuldade em nos adaptar, por ser algo mais detalhado e que nos exigia muito mais atenção aos mínimos detalhes. Hoje acredito que grande maioria do setor prefere trabalhar com o SPED.
Funcionário do setor contábil	Acho que o SPED contábil, mesmo sendo o primeiro a ser instituído, ainda apresenta muitas dúvidas, ninguém sabe ao certo o que se espera dele. [...]. Alguns tiveram mais dificuldade do que outros para conseguir entender e aprender, outros até hoje não sabem o que estão fazendo e nem para que serve o trabalho que fazem, estão simplesmente fazendo por obrigação, mas no geral todos tiveram que se adaptar e implementar o SPED em suas rotinas.

- Coordenadora geral da empresa Inicialmente a maior parte dos empresários achou que iria ser apenas mais trabalho para eles, hoje têm muitos clientes que estão satisfeitos por que tem um controle melhor da contabilidade da sua empresa.
- Gestora setor fiscal As visitas de treinamento e dúvidas quanto ao SPED, já não são mais feitas com tanta frequência porque a maioria dos clientes já estão bem instruídos. Claro que ainda temos alguns com dificuldade, os quais ainda temos o retrabalho de treinar,
- Cliente 1 Achávamos que iria ser mais complicado, mais foi fácil.
- Cliente 2 Houve bastante resistência, a empresa estava um pouco apreensiva sobre o que iria de informações para o SPED.

Denota-se a partir dos discursos dos entrevistados que houve no processo de institucionalização do SPED na empresa investigada e clientes que fazem parte do processo, indícios claros de resistência, seja em função da falta de conhecimento do processo, falhas no processo de treinamento, como a ênfase em setores específicos (SEPD fiscal e EFD Contribuições), ou o simples apego à rotina e procedimentos em vigentes na época. Nota-se que muitos funcionários não estão confiantes no desenvolvimento de suas atividades, alegando não entender o motivo de tais procedimentos. Esta alegação pode ser um indício de apego aos procedimentos anteriores.

Aos entrevistados que tiveram maior experiência de treinamento, cursos de aperfeiçoamento contínuo, observa-se que as resistências foram menores, e indicam inclusive uma preferência atual dos processos e procedimentos do SPED em detrimento aos realizados antes de sua implementação. Fato este, exemplificado quando observam os benefícios que a implementação do SPED trouxe para os envolvidos.

Neste sentido, com vistas a colaborar com as evidências obtidas com as entrevistas realizadas, questionou-se às 35 pessoas entre coordenadora geral, gestoras de cada área, e funcionários, na forma de um questionário, quais suas percepções quanto ao estágio de institucionalização do SPED.

Tabela 1: Classificação do processo de institucionalização do SPED conforme Burns e Scapens (2000)

ESTÁGIO	QTDE RESPONDENTES	%
Codificação	11	31
Incorporação	6	17
Reprodução	7	20
Institucionalização	11	31
Total	35	100

Fonte: dados da pesquisa.

Observando-se a Tabela 1 é possível identificar que para os respondentes a empresa apresenta características em todos os estágios do processo de institucionalização. Nota-se que a maior frequência em relação ao total da amostra encontra-se nas fases da codificação (31%) e da institucionalização (31%), que são os dois extremos do processo de institucionalização.

Segundo Burns e Scapens (2000), no primeiro processo ocorre a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Em geral as rotinas existentes vão se incorporar aos princípios institucionais vigentes e acontecerá a formação de novas regras, que irão formar ou reformar as rotinas em andamento. Tal processo é baseado nas premissas tomadas como certas, que compõem os princípios institucionais, por meio de sua inovação em significados, valores e poder existentes.

Berdejo (2009) aduz que o último processo consiste na institucionalização das regras e rotinas que os indivíduos vêm reproduzindo. Neste momento elas tornam a forma de instituições, pelas quais as coisas são o que são. Tais instituições podem novamente serem codificadas em rotinas e modelarão novas regras e assim sucessivamente.

Observa-se que o processo de institucionalização está inserido em distintos estágios, conforme percepção dos funcionários da prestadora de serviço contábil. Tem-se as seguintes

razões para tal fato: (i) O processo do SPED pessoal está ainda na codificação, uma vez, que ainda não foi implementado, ao passo que o SPED contábil e fiscal estão inseridos há mais tempo; (ii) Nem todos os funcionários compreendem o funcionamento de todo o SPED, o que pode comprometer sua visão do andamento do processo; (iii) Algumas rotinas já podem estar institucionalizadas, como por exemplo, estudo da legislação, ao passo que outras, não ocorrem de forma tão consistente, como por exemplo, visitas aos clientes; (iv) No modelo de Burns e Scapens (2000), as empresas podem estar inseridas em mais de um estágio de institucionalização, podendo, estar codificando uma rotina e já estar a incorporando-a ou até mesmo reproduzindo-a de forma consciente ou inconsciente; e (v) Uma ação já pode estar institucionalizada ou sendo reproduzida, ao passo que outra pode estar na fase de codificação.

Estes resultados alinham-se aos discursos obtidos dos entrevistados, uma vez que ressaltam a existência de resistência, motivado em grande parte pela falta de conhecimento e entendimento do SPED como um todo, por parte de algumas pessoas na organização. Outro aspecto de inferência refere-se ao fato de que em alguns setores em específico demonstrou-se um melhor entendimento do processo, e maiores evidências de alcance do estágio de institucionalização, o departamento de SPED fiscal e EFD contribuições, justamente módulos do SPED caracterizados como de maiores impactos e mudanças. Os resultados sugerem que em função da complexidade das mudanças e necessidade de envolvimento entre a empresa prestadora de serviços contábeis e seus clientes, houve o dispêndio de mais recursos financeiros e humanos (cursos e treinamentos, aos funcionários e clientes, antes e depois do processo de mudança) no sentido de viabilizar o processo. O que repercutiu positivamente no processo, trazendo inferências à um estágio de institucionalização superior a outras áreas, SPED contábil, por exemplo.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo analisar em profundidade o processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma prestadora de serviços contábeis com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sob a luz da Teoria da Institucionalização. Para isso, desenhou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa ao problema, por meio de um estudo de caso.

Os resultados da pesquisa foram obtidos por meio das entrevistas com o sócio proprietário, gestoras de área, funcionários, e clientes da empresa prestadora de serviços contábeis, assim como pela aplicação de um questionário destinado a captar a percepção dos envolvidos na pesquisa quanto ao estágio de institucionalização do SPED. Demonstram que na empresa objeto do estudo o processo de planejamento e treinamento de funcionários e clientes apresentou fragilidades, repercutido em indícios claros de resistência, seja em função da falta de conhecimento do processo, ou pelo simples apego à rotina e procedimentos vigentes na época. Nota-se que muitos colaboradores não estão confiantes no desenvolvimento de suas atividades, alegando não entender o motivo de tais procedimentos.

Apesar das evidências de resistência na fala de alguns envolvidos na empresa, os resultados também revelam que os novos procedimentos advindos com o SPED foram integrados e repetidos no cotidiano das atividades da empresa, fazendo parte do dia a dia das pessoas, e implicando em novos hábitos, rotinas. A expressão “com o tempo tudo passou a ficar mais organizado e prático”, ressalta esta característica, de como o dia a dia, auxilia na execução inconsciente de novos hábitos e rotinas propostos em um cenário de mudança.

Estes resultados demonstram que não há um consenso na empresa investigada a respeito da fase de institucionalização do SPED, assim como ficam evidentes a caracterização na fase de codificação, também se observa indícios de atendimento aos requisitos da fase de institucionalização, propostas por Burns e Scapens (2000). Observa-se que os próprios autores, admitem em seu modelo que as empresas podem estar inseridas em mais de um estágio de

institucionalização, podendo, estar codificando uma rotina e já estar a incorporando-a ou até mesmo reproduzindo-a de forma consciente ou inconsciente.

Observou-se ainda que o SPED ocasionou melhorias na qualidade de informações prestadas para a contabilidade, visto que alguns fatos contábeis passaram a ser contabilizados; houve adoção de sistemas de informação por parte dos clientes; maior cuidado no desenvolvimento das atividades dos colaboradores do escritório, apresentando históricos padronizados e detalhados nos lançamentos efetuados; houve maior integração entre cliente e contabilidade.

Desta forma, as evidências obtidas sugerem que em função da complexidade das mudanças e necessidade de envolvimento entre a empresa prestadora de serviços contábeis e seus clientes, houve o dispêndio de mais recursos financeiros e humanos (cursos e treinamentos, aos funcionários e clientes, antes e depois do processo de mudança) no sentido de viabilizar o processo de institucionalização do SPED fiscal e EFD contribuições, justamente módulos do SPED caracterizados como de maiores impactos e mudanças. O que repercutiu positivamente no processo, trazendo inferências a um estágio de institucionalização superior a outras áreas, SPED contábil, por exemplo.

O estudo ressalta para a importância da etapa de planejamento e desenho de implementação do SPED, de modo a garantir uma visão completa e concisa de todo o processo e suas implicações. Cursos e treinamentos dos funcionários e demais envolvidos, é frisado com um aspecto importante, a ponto de mitigar ou dirimir possíveis resistências, natural aos indivíduos em processo de mudança de hábitos e rotinas. Destaca-se ainda que a compreensão das nuances envolvidas no processo de institucionalização auxilia as empresas para à tomada de decisão, planejamento e aplicação de mudanças organizacionais, o que, por conseguinte facilita o sucesso na institucionalização das mudanças, e ressalta a importância da discussão do assunto para as empresas prestadoras de serviços contábeis, que se encontram inseridas em um ambiente de constantes mudanças.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B. de; GUERREIRO, R. Processo de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. CONGRESSO ANPCONT, 1, 2007. Gramado, RS. **Anais...** Gramado, RS, 2007. CD-ROM.
- ALVES JUNIOR, E. P. **Mudança dos processos de negócios e adequação da TI nas empresas em decorrência da implantação do sistema público de escrituração digital – SPED**: um estudo de casos múltiplos. 2010.124 f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2010.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, v. 18, n. 1, p.93-117, 1997.
- BERDEJO, L. M. A. **Fatores de resistência no processo de implementação de um centro de serviços compartilhados**: uma abordagem segundo a teoria institucional. 2009. 172 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **Organização & Sociedade**, v. 15, n. 46, jul./set. 2008.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.
- BURNS, J. *The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 14, n.5, p. 566-596, 2000.
- COOB, I.; HELLIAR, C.; INNES, J. Management accounting change in a bank. **Management Accounting Research**, n. 6, p. 155-175, 1995.
- CORDEIRO, A. **Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do sistema público de escrituração digital (SPED)**: um estudo em organizações de serviços contábeis. 2012. 121 f. Dissertação (Mestre Em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

- DAN JUNIOR, E.; MATEUS, J.; SOUTO, S. **Mudança organizacional: técnicas empregadas para minimizar impactos e gerar comprometimento.** *Revista Cadernos de Administração*, São Paulo, v. 1, n. 2. jul./dez. 2008.
- FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.
- GOMES, A. O. et al. A institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal. In: CONGRESSO ANPCONT, 6, 2012. Florianópolis, SC. **Anais...** Florianópolis, SC, 2012. CD-ROM.
- GÓMEZ CHIÑAS, C. *La economía institucionalista y la contabilidad de gestión.* **Revista Análisis Económico.** Ciudad de México, v. 17, n. 35, p. 79-92, 2002. Disponível em: <<http://www.analiseconomico.com.mx/pdf/3504.pdf>>. Acesso em: 29 de agosto de 2013.
- GUERREIRO, R. et al. Institucionalização e resistência em processos de mudanças de controle gerencial: um enfoque institucional. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 10, p. 1-22, jan./jun. 2012.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Finanças**, ed. comemorativa, p. 7 – 21, set./2006. São Paulo.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, p. 78-101, 2006.
- JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. Why is research on managing accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 146-162, 2009.
- MAHLE, M. M.; SANTANA, A. F. B. Sistema público de escrituração digital – SPED: um estudo nos escritórios de contabilidade no município de Pinhalzinho/SC. **Revista Catarinense de Ciências Contábeis**, Florianópolis, v. 8, n. 23, p. 73-92, abr./jul. 2009.
- MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.
- MÜLLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares brasileiras. In: CONGRESSO ANPCONT, 2, 2008. Salvador, BA. **Anais...** Salvador, BA, 2008. CD-ROM.
- REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional.** 2008. 196 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras.** 2009. 260 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. *Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development.* **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 2, 2006.
- ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, art. 2, p. 24-46, 2010.
- SANTOS, A. R.; ALMEIDA, L. B.. Uma revisão do *status* da prática de contabilidade de custos no cenário brasileiro: evidências empíricas de pesquisas regionais e nacionais interpretadas sob o enfoque da velha economia institucional (OIE). In: CONGRESSO USP, 8, 2008. São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2008. CD-ROM.
- SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, p. 1-30, 2006.
- SELZNICK, P. **A liderança na administração.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 1971.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W.; CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais.** São Paulo: Atlas, 1999.