



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1984-882X

Universidade Estadual de Maringá

Santos, Vanderlei dos; Cardoso, Jéssica Suyan; Beck, Franciele; Beuren, Ilse Maria

Institucionalização de hábitos e rotinas na implementação do sistema
público de escrituração digital em uma prestadora de serviços contábeis

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 41, núm. 1, 2022, Janeiro-Abril, pp. 147-163
Universidade Estadual de Maringá

DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v41i1.50262>

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307169935009>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais informações do artigo
- Site da revista em redalyc.org

Institucionalização de hábitos e rotinas na implementação do sistema público de escrituração digital em uma prestadora de serviços contábeis

DOI: 10.4025/efoque.v41i1.50262

Vanderlei dos Santos

Doutor em Contabilidade pela
Universidade Federal de Santa Catarina
Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina
E-mail: vanderleidossantos09@gmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9841-3780>

Jéssica Suyan Cardoso

Bacharel em Ciências Contábeis pela
Universidade do Estado de Santa Catarina
E-mail: jessica.suyan92@hotmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-5302-483X>

Franciele Beck

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela
Universidade de São Paulo
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade Regional de Blumenau
E-mail: beck.franciele@gmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7390-5933>

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela
Universidade de São Paulo
Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da
Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: ilse.beuren@gmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4007-6408>

Recebido em: 07.10.2019

Aceito em: 03.04.2020

2^a versão aceita em: 06.06.2020

RESUMO

O estudo objetiva verificar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) em uma empresa prestadora de serviços contábeis, a partir da análise em profundidade deste fenômeno. Pesquisa com abordagem qualitativa foi realizada, pautada no modelo de institucionalização de hábitos e rotinas proposto por Burns e Scapens (2000). A pesquisa se insere na discussão acerca do processo de institucionalização de hábitos e rotinas e as implicações do sistema público de escrituração digital em pequenas empresas, sob a lente de diferentes usuários de uma prestadora de serviços contábeis e de seus clientes, além de áreas e módulos distintos do SPED. As evidências sugerem que em função da complexidade das mudanças e necessidade de envolvimento entre a empresa prestadora de serviços contábeis e seus clientes, houve dispêndio de mais recursos no processo de institucionalização. Não se observou consenso na empresa investigada a respeito dos estágios de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização do SPED, mas constatou-se indícios de resistência, seja pela falta de conhecimento do processo, ou pelo simples apego às rotinas. O estudo contribui para a literatura ao confirmar por meio de evidências empíricas que assim como ficam evidentes a caracterização do estágio de codificação, também se observa indícios de atendimento aos requisitos de institucionalização, propostos por Burns e Scapens (2000). Evidencia também a importância de planejar a implementação do SPED, de modo a garantir uma visão completa e concisa de todo o processo e suas implicações.

Palavras-chave: Processo de institucionalização. Hábitos e rotinas. Sistema público de escrituração digital.

Institutionalization of habits and routines in the implementation of the public digital bookkeeping system in an accounting services provider

ABSTRACT

The study aims to verify the institutionalization process of habits and routines with the implementation of the Public Digital Bookkeeping System (SPED) in a company that provides accounting services, based on the in depth analysis of this phenomenon. Research with a qualitative approach was carried out, based on the institutionalization model of habits and routines proposed by Burns and Scapens (2000).

The research is part of the discussion about the process of institutionalization of habits and routines and the implications of the Public Digital Bookkeeping System in small companies, under the lens of different users of an accounting service provider and its clients, as well as distinct SPED areas and modules. The evidence suggests that, due to the complexity of the changes and the need for involvement between the accounting services provider and its clients, more resources were spent in the process of institutionalization. No consensus was observed in the company investigated regarding the stages of codification, incorporation, reproduction and institutionalization of SPED, but evidence of resistance was found, either due to the lack of knowledge of the process, or by simple adherence to the routines. The study contributes to the literature by confirming through empirical evidence that just as the characterization of the coding stage is evident, evidence of compliance with the institutionalization requirements is also observed, proposed by Burns and Scapens (2000). It also highlights the importance of planning SPED implementation to ensure a complete and concise overview of the entire process and its implications.

Keywords: Institutionalization process. Habits and routines. Public digital bookkeeping system.

1 INTRODUÇÃO

O processo de institucionalização de hábitos e rotinas com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) em uma prestadora de serviços contábeis é o foco deste artigo. A área contábil tem passado por grandes transformações no Brasil, para além do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, foi exigida a implementação do sistema público de escrituração digital. Tais mudanças implicaram em novos processos, abandono de antigas práticas, investimentos em tecnologia da informação, adaptação de sistemas, mudanças de comportamento, que provocam novos hábitos e rotinas.

A Teoria Institucional focaliza principalmente o estudo das mudanças organizacionais. Seus preceitos teóricos podem contribuir para entender a institucionalização ou não de determinados hábitos e rotinas nas organizações. Para Soeiro e Wanderley (2019, p. 292), a Teoria Institucional tem sido a principal corrente nas pesquisas alternativas em Contabilidade e Gestão, “no entendimento dos padrões e processos de mudança organizacional, por enfatizar o papel das regras e convenções que influenciam na maneira como as organizações e sociedade se comportam”. Estudos sob esta lente teórica vêm sendo realizados para entender a implementação e/ou mudanças dos sistemas de contabilidade gerencial (COBB; HELLIAR; INNES, 1995; AGUIAR; GUERREIRO, 2008; LAVARDA; FELIU; PALANCA, 2009; ZONI; DOSSI; MORELLI, 2012;

ANGONESE ; LAVARDA, 2017), a adoção de novos artefatos da contabilidade gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000; SCAPENS, 2006; ESPEJO et al., 2009; JOHANSSON; SIVERBO, 2009), as implicações da implementação de um centro de serviços compartilhados nas funções da contabilidade gerencial (BEUREN; SOUZA; FEUSER, 2017), a institucionalização da área organizacional da controladoria (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008; GOMES et al., 2013) e a implementação do sistema público de escrituração digital (CORDEIRO; KLANN, 2014).

Neste estudo, a Teoria Institucional é utilizada para investigar a institucionalização de hábitos e rotinas decorrentes da implementação do SPED. Conforme Pires (2005), esse sistema tem seu desenvolvimento baseado na utilização das informações da contabilidade e no avanço tecnológico que permitem o envio, processamento e análise destas informações, quase em tempo real. 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) advertem que as empresas necessitam de qualificação e orientação quanto à configuração e utilização de seus sistemas, de modo a gerar as informações solicitadas pelo SPED. Os escritórios de contabilidade, que assessoram empresas neste processo, apresentam ainda outras responsabilidades quanto à geração e transmissão de informações solicitadas pelo SPED, o que enseja a busca de

mais conhecimento sobre o sistema em si e a inclusão digital.

O trabalho manual, que outrora era fonte de informação do fisco, passou a ser exigido de forma eletrônica. Pesquisas realizadas por Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015), Carvalho et al. (2016) e Jordão et al. (2018) indicaram que a implementação do SPED provocou inovação nas práticas de escrituração contábeis e fiscais das empresas, contribuiu para a redução da sonegação, proporcionou redução, simplificação e melhorias no cumprimento das obrigações acessórias, além de aumentar a qualidade das informações contábeis. Cordeiro e Klann (2014) aduzem que, dentre outras mudanças, o contador precisou adquirir novas habilidades e competências, em vista da tecnologia digital vigente no país. Estudos também apontam dificuldades na adoção da escrituração digital e falta de treinamento para operar o novo sistema de escrituração (CARVALHO et al., 2016).

A pesquisa realizada por Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) evidenciou que as principais dificuldades na visão dos contadores com o processo de implementação do SPED são: escassez de pessoal qualificado, falta de informações e suporte para dúvidas e pouca oferta de treinamento para os contabilistas e empresas. O estudo de Jordão et al. (2018) analisou a percepção de contadores e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte sobre a adoção do sistema público de escrituração digital. Os resultados indicaram que na percepção dos órgãos fiscalizadores, as empresas encontram-se preparadas, enquanto a visão dos contadores contrasta com essa percepção.

Para Carvalho et al. (2016), um fator impeditivo nessa nova forma de escrituração fiscal é a falta de clareza na legislação e problemas de envio e validação de arquivos, o que causa dificuldades na operacionalização do sistema e impacta na rotina das prestadoras de serviços contábeis. Oliveira, Santana e Martins (2017) observaram que os profissionais demonstraram conhecimento em relação ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), no entanto, não estão

preparados para esta nova obrigação. A pesquisa de Vellucci et al. (2018) indicou que a adaptabilidade ao eSocial não está ocorrendo de forma homogênea nas organizações e que investem pouco em ações de conscientização das demais áreas envolvidas no eSocial, além da área de recursos humanos.

Rezende, Guerreiro e Dalmácio (2012) ressaltam que as instituições são rígidas e dificilmente se alteram, e que existe frequente tensão entre tecnologia e instituições, o que pode ser um fator impeditivo para mudanças. Dan Junior, Mateus e Souto (2008) enfatizam que a resistência das pessoas é um ponto crucial para o processo de mudança organizacional. Nesta perspectiva, as empresas prestadoras de serviços contábeis estão passando por uma transição em suas rotinas de trabalho para atender a legislação vigente. Observa também a necessidade de investimentos em tecnologia da informação e treinamento de pessoal, para fornecer aos clientes maior segurança nos serviços contábeis prestados.

Embora a implementação do SPED tenha sido uma exigência legal, é necessário haver sinergia entre todos os envolvidos, sejam eles proprietários dos escritórios, clientes, funcionários ou responsáveis pelos sistemas de informação. Assim, a questão problema que orienta este estudo é: Como ocorreu o processo de institucionalização de hábitos e rotinas com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) em uma prestadora de serviços contábeis? O estudo objetiva verificar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) em uma prestadora de serviços contábeis, a partir da análise em profundidade deste fenômeno.

Desta forma, este estudo pretende contribuir para o entendimento de mudanças dentro das organizações. O sistema público de escrituração digital tornou-se obrigatório a partir de 2007, pelo Decreto nº. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, alterado pelo Decreto nº. 7.979 de 08 de abril de 2013 (OLIVEIRA; SANTANA; MARTINS, 2017), cuja implementação foi gradual por módulos e tipos de empresas. Portanto, seus efeitos são

recentes nas organizações, o que justifica a realização de estudos relacionados ao tema.

Este estudo busca contribuir para a literatura que aborda sobre implicações do sistema público de escrituração digital nas organizações. Estudos anteriores focalizaram na identificação das mudanças dos procedimentos de escrituração fiscal (CARVALHO et al., 2016), na percepção dos contadores sobre a sua adoção (JORDÃO et al., 2018), no nível de qualificação dos profissionais (OLIVEIRA; ÁVILA, 2016), nos desafios da implementação do e-Social (VELLUCI et al., 2018), nos benefícios e dificuldades da implementação do SPED (SILVA FILHO; LEITE FILHO; PEREIRA, 2015) e nas mudanças ocorridas nos controles de gestão de um grupo empresarial com a adoção do SPED (ALMEIDA; GASPARRETTO; SCHNORRENBERGER, 2019).

Este estudo amplia esse corpo da literatura ao focalizar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas com a implementação do SPED sob a lente teórica da Teoria Institucional. A Teoria Institucional é considerada adequada para a pesquisa sobre temas relativos a mudanças organizacionais, por favorecer estudos mais aprofundados da institucionalização de hábitos e rotinas. Ela busca explicar o porquê e como as coisas se tornam o que elas são ou não são com o passar do tempo (BEUREN; SOUZA; FEUSER, 2017). O uso da Teoria Institucional nesta pesquisa permitiu compreender de forma mais ampla os impactos ocorridos nas rotinas da empresa e dos profissionais envolvidos com o uso do SPED, bem como, entender as dificuldades em relação à adoção da escrituração digital.

Scapens (2006) alerta que ao avaliar o sucesso de uma mudança na contabilidade gerencial é preciso tomar cuidado, as perspectivas dos vários grupos da organização devem ser consideradas. Nesta perspectiva, diferente de Cordeiro e Klann (2014) que focalizaram nos gestores de empresas contábeis, neste estudo investigaram-se diferentes usuários de uma prestadora de serviços contábeis (gestor, coordenador, funcionários) e áreas e módulos distintos do SPED (fiscal, contábil e recursos humanos), além de clientes dessa prestadora de serviços contábeis, que também tiveram mudanças em suas rotinas com

a implementação do SPED. A análise de diferentes atores humanos e não humanos permite identificar dissonâncias no decorrer do processo, suas nuances, processos alterados com o uso do sistema SPED e mudanças no *modus operandi* da empresa prestadora de serviços contábeis e de seus clientes. Além disso, na época da realização da pesquisa de Cordeiro e Klann (2014), o e-Social (um dos módulos do projeto SPED) ainda não estava em fase de implementação, diferente da presente pesquisa que focalizou o período de implementação.

Portanto, a instituição do SPED nas empresas e, principalmente, em prestadoras de serviços contábeis é uma lacuna observada na literatura, talvez por ser uma particularidade da legislação brasileira, apesar da relevância de se compreender tal fenômeno, o que justifica a presente pesquisa. Além disso, a institucionalização do SPED tem impacto em toda a cadeia fornecedor-cliente, não sendo exclusividade das prestadoras de serviços contábeis. Ele engloba a relação entre fornecedores, clientes, empresas contábeis, de tecnologia de informação e governo. Neste sentido, a pesquisa contribui ao investigar a institucionalização de hábitos e rotinas, além de detectar possíveis fragilidades no processo de implementação. Embora tenha sido realizado sob a forma de estudo de caso, os resultados da pesquisa podem auxiliar outras prestadoras de serviços contábeis a compreender esse processo de mudança.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Na literatura não há uma definição única de instituição sob a lente da Teoria Institucional. De acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006), instituição é definido por Hamilton (1932) como um modo de pensar ou agir predominante nos hábitos e costumes de um grupo. Barley e Tolbert (1997) conceituam instituições como regras compartilhadas e tipificações que identificam categorias de atores sociais e suas próprias atividades e relações.

A Teoria Institucional provém de três correntes fundamentais: Nova Economia Institucional – NEI

(*New Institutional Economics – NIS*), Nova Sociologia Institucional – NSI (*New Institutional Sociology - NIS*) e Velha Economia Institucional – VEI (*Old Institutional Economics – OIE*). Na literatura contábil dois enfoques prevalecem: a nova sociologia institucional e a velha economia institucional. Porém, é a velha economia institucional que fundamenta os estudos analíticos de mudanças de rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000).

Thorstein Veblen (1898; 1909; 1919) é considerado o fundador da velha economia institucional. 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.

Nesta perspectiva, 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 (2009), a Velha Economia Institucional apresenta uma nova explicação para a estabilidade e mudança nas práticas contábeis gerenciais. Sob esse enfoque

introduz-se 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.

2.1 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”. A institucionalização de hábitos e rotinas requer uma regularidade de comportamentos (REIS, 2008). O autor salienta a necessidade da estabilidade quando ocorre um processo de tomada de decisão baseado em regras formais.

Santos e Almeida (2009) argumentam que rotinas institucionalizadas sugerem o entendimento de atividades conforme as práticas e regras da entidade. 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 processo repetitivo que se cria para o cumprimento das regras.

Tolbert e Zucker (1999) propõem um esquema que consiste em três etapas: a) habitualização; b) objetificação; e c) sedimentação. Caracterizado respectivamente pelas fases de estágio pré-institucional, semi-institucional e 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. Desta modo, apresenta-se o modelo de Burns e Scapens (2000), estrutura

conceptual que auxilia no entendimento do processo de institucionalização.

2.2 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 quatro estágios: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização (Figura 1).

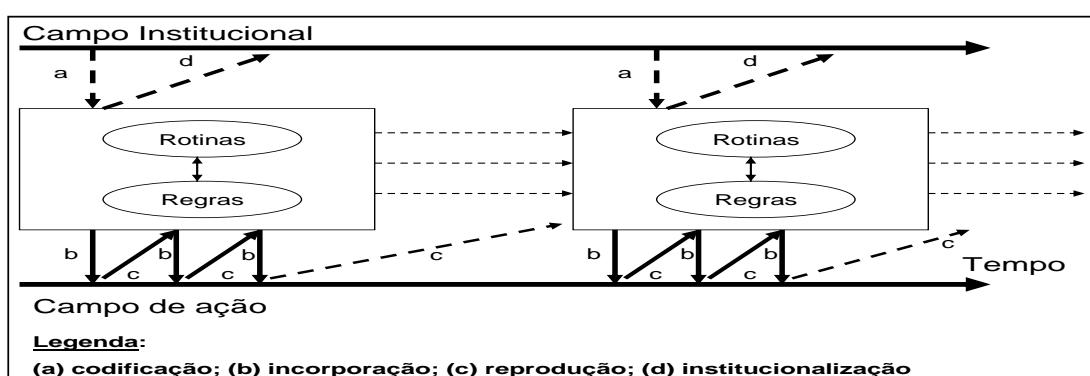


Figura 1. Processo de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000).

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

A Figura 1 combina conceitos de sincronia e diacronia. Considera 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 (BURNS; SCAPENS, 2000).

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, mas de tempos em tempos podem ser introduzidas novas regras e rotinas de 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 que ocorra o processo de codificação é necessário o planejamento pela equipe responsável, em que prazos, recursos financeiros e humanos devem ser estipulados (REIS, 2008). É importante que a equipe planejadora tenha pleno conhecimento das operações da organização para alinharem os resultados esperados com a missão e visão da empresa. Sob a ótica de desenvolvimento de sistemas, Rocha e Guerreiro (2010) explicam que a codificação representa a fase da modelagem, a especificação

do modelo conceitual, ela deve orientar as soluções da tecnologia de informação.

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

Berdejo (2009) aduz que os hábitos são pessoais, enquanto as rotinas são de um grupo de indivíduos. As rotinas são padrões de pensamento e ações que, habitualmente, tendem a ser 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).

O terceiro processo consiste na repetição de comportamentos, levando a reprodução das rotinas. Guerreiro et al. (2012) explicam que tal reprodução pode envolver mudanças conscientes ou inconscientes. Os autores advertem que as mudanças conscientes provavelmente ocorrerão se os indivíduos forem capazes de reunir recursos e fundamentos necessários para questionar as regras e rotinas já existentes. Já as mudanças inconscientes, ou não intencionais, podem ocorrer devido à ausência de monitoramento das rotinas e onde as regras e rotinas não são suficientemente compreendidas e aceitas pelos indivíduos (BURNS; SCAPENS, 2000).

Conforme Beuren e Müller (2010) e Reis (2008), no processo institucional de reprodução das regras e rotinas, a repetição consciente acontece quando os indivíduos sabem o que deve

acontecer e como deve acontecer, visando à 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.

O quarto processo é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas pelo comportamento dos indivíduos (GUERREIRO et al., 2012). Trata-se de uma desvinculação dos padrões comportamentais, de suas circunstâncias históricas particulares, para que as regras assumam uma qualidade normativa. Em outras palavras, as regras e as rotinas 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 institucionalização, em que se encerra o ciclo, até que surjam novos hábitos e rotinas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa do problema. O estudo de caso foi realizado em uma empresa prestadora de serviços contábeis, que iniciou suas atividades em 1992 e possui aproximadamente 400 clientes, dos mais diferentes setores econômicos, a maioria tributada pelo lucro real, característica de tributação que possuía as primeiras exigências do SPED. Um total de 54 pessoas trabalha na matriz e 35 na filial, que iniciou suas atividades em 2009 e está localizada 100 km distante da matriz.

No Quadro 1 apresenta-se o construto da pesquisa, com destaque para as categorias de análise e a sua operacionalização.

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. Ao todo foram realizadas 13 entrevistas, no período de outubro a novembro de 2017. Todas elas foram gravadas e transcritas para análise. Os cinco funcionários foram selecionados aleatoriamente, obedecendo ao critério de dois do setor contábil, dois do setor fiscal e um do setor de pessoal.

Quadro 1 – Construto da pesquisa

Categorias de análise	Operacionalização
✓ 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, a coordenadora geral, as gestoras dos setores fiscal, contábil e pessoal, cinco funcionários e três clientes; ✓ Observação direta.
✓ Resistência ao conflito de interesses; ✓ Resistência à mudança devido a falta de capacidade; ✓ Resistência à mudança por apego às rotinas e procedimentos.	✓ Entrevista com o sócio da prestadora de serviços contábeis, a coordenadora geral, as gestoras dos setores fiscal, contábil e pessoal, cinco funcionários e três clientes; ✓ Observação direta.
✓ Processo de institucionalização de hábitos e rotinas.	✓ Análise de conteúdo das entrevistas realizadas; ✓ Observação direta.

Fonte: Elaboração própria.

Um roteiro de entrevista foi estruturado com base no construto para verificar a percepção dos entrevistados sobre a institucionalização de hábitos e rotinas com a implementação do SPED. O roteiro foi fundamentado no *framework* proposto por Burns e Scapens (2009), adaptado do instrumento de pesquisa de Cordeiro e Klann (2014). 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 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) observação direta; e c) triangulação ao entrevistar os diversos agentes envolvidos no processo (proprietário da empresa,

coordenadora geral, gestoras de áreas, funcionários e clientes).

Destaca-se o zelo em desenvolver e explicar o protocolo ético que tangenciou a pesquisa para todos os envolvidos na pesquisa. Dentre os principais aspectos, tem-se as garantias resguardadas à empresa e aos entrevistados, como o tratamento sigiloso dos dados, sem a nomeação das pessoas entrevistadas, assim como providenciou-se autorizações para utilizar as informações coletadas de cada entrevistado e da empresa em geral.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Fundamentado no *framework* proposto por Burns e Scapens (2000), com base em entrevistas e observação direta na prestadora de serviços contábeis, os resultados da pesquisa são abordados conforme os seguintes estágios do processo de institucionalização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

4.1 PROCESSO DE CODIFICAÇÃO

Para o atendimento da exigência legal de implementação do SPED, a empresa prestadora de serviços contábeis analisada precisou estruturar-se, de modo a integrar em seus processos e rotinas esse sistema de escrituração das informações contábeis de seus clientes, visando à integração digital com o fisco. Este processo demandou mudanças na organização, sob os aspectos formais, intencionais e revolucionários, conforme caracterizado por Burns e Scapens (2000). A empresa estava ciente das novas regras e rotinas necessárias a partir de então. A mudança foi intencional (*top-down*), imposta por lei, e reforçada na instituição sob a mesma forma, ou seja, de modo hierárquico. O aspecto revolucionário está relacionado ao impacto da mudança, não foi um processo gradual de pequenos aprimoramentos, pelo contrário, envolveu novas tecnologias, mudanças nas rotinas e procedimentos realizados.

De acordo com Reis (2008), o planejamento, a estipulação de prazos e a destinação de recursos financeiros e humanos são aspectos importantes no estágio da codificação. O treinamento das pessoas envolvidas no processo é uma forma de operacionalizar a codificação, já que auxilia no processo de dar significado à nova prática para a organização. As evidências obtidas nas entrevistas denotam o seguinte entendimento quanto à existência de planejamento de treinamento dos funcionários na empresa investigada:

Não houve planejamento. Quando o curso foi oferecido, a gente começou a articular sobre a necessidade ou não da participação no mesmo. Foi escolhida a pessoa para participar desse curso. Acredito que não, pois planejamento envolve mais coisas (Sócio administrador).

Houve planejamento sim. Assim que saiu a Lei do SPED, da obrigatoriedade do SPED, a empresa se mobilizou para fazer esses cursos. Duas pessoas participaram de cursos e posteriormente repassaram as informações aos demais funcionários (Gestora do setor contábil).

Os cursos são pouco planejados [...]. Analisamos alguns cursos, mas são muito básicos [...]. Algumas vezes não

deixamos os funcionários participarem de alguns cursos porque a qualidade deles não é muito boa (Gestora do setor de pessoal).

Houve a participação de funcionários, não de todos, em alguns cursos de SPED contábil, SPED fiscal e EFD contribuições, além da área de pessoal. Conforme o relato dos entrevistados, foram selecionados alguns funcionários chave para participar dos cursos, e esses foram encarregados de repassar o conteúdo dos cursos aos demais funcionários das áreas envolvidas. Inclusive, todos os entrevistados (funcionários, gestoras, coordenadora geral e sócio) afirmaram que esse é um procedimento padrão adotado na empresa, de que ao retornar do curso, a pessoa participante tem um prazo para repassar os conhecimentos aos demais funcionários do setor. Após a implementação do SPED na empresa, apenas o setor fiscal continuou participando de cursos de aperfeiçoamento, ao contrário do setor contábil, que não investiu mais em cursos específicos de ECD.

Observam-se dissonâncias nas falas entre o sócio administrador e as gestoras das demais áreas quanto à existência de planejamento desses cursos, talvez em decorrência da visão distinta do que se entende por planejamento. O sócio administrador é responsável pelo planejamento estratégico da empresa e seu entendimento se direciona para esse aspecto. Enquanto o planejamento operacional dos departamentos, como por exemplo, a realização de cursos, fica a cargo das gestoras de cada área. Na empresa objeto de estudo há um orçamento especialmente elaborado para a participação dos funcionários em cursos, treinamentos, atualizações e capacitações. Os valores não foram repassados pelo sócio administrador, no entanto, ele enfatizou que todos os cursos feitos pelos funcionários são custeados integralmente pela empresa. Já a seleção dos cursos e os funcionários participantes são de responsabilidade de cada gestora do setor. Estas evidências apoiam as dissonâncias observadas e as possíveis diferenças quanto ao entendimento do significado de planejamento. A falta de um planejamento sólido para o setor de recursos humanos deve-se aos poucos cursos ofertados para o E-Social na época em que a pesquisa foi realizada.

Outro aspecto importante nesta fase do processo de implementação do SPED, refere-se à comunicação e treinamento oferecido aos clientes da prestadora de serviços contábeis. Segundo evidências obtidas, para além da comunicação informal entre a empresa objeto de estudo e seus clientes, ela preparou e ministrou treinamentos aos clientes em seu próprio auditório, sendo que a organização destes treinamentos ocorreu na forma de nove encontros, que iniciaram dois anos antes da implementação do SPED. Questionou-se nas entrevistas como se configurou este processo e as evidências revelam o seguinte entendimento:

Os funcionários treinaram os clientes. Inclusive veio uma empresa de software ajudar no treinamento. Nós trabalhamos o contexto da legislação e operacional. Reunimos 50 clientes que utilizam o mesmo software, veio o dono do software com toda a parte cadastral e lançamentos, e nós trabalhamos na parte técnica. Encontros ocorreram durante dois anos (Sócio administrador).

Foram feitas muitas visitas, ainda são feitas, mas não com tanta frequência quanto no início do SPED fiscal. Quando surgiu isso e nossos clientes passaram a ter essa obrigatoriedade, e até mesmo antes, já eram realizadas visitas para sanar dúvidas, treinar, ensina-los a fazerem estes lançamentos, gerarem estes arquivos e enviarem para a contabilidade (Coordenadora geral da prestadora de serviços contábeis).

Cursos e treinamentos no SPED contábil não houve, a nós coube a informação. Essa parte mais de cursos e treinamento acredo 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, apenas repasse de informação (Gestora do setor contábil).

O SPED Contábil não é uma obrigação que depende do cliente, alguns nem sabem que estão 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 (Funcionária do setor contábil).

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 (Funcionário do setor fiscal).

Nestes relatos, depreende-se que os clientes foram mais impactados pelas mudanças na sua rotina de trabalho em virtude do SPED fiscal, em detrimento das outras áreas do escritório de contabilidade. 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 instruções específicas para diferentes setores econômicos de empresas (indústria e comércio). Quanto ao setor de pessoal, a gestora apenas expôs que com a implantação do SPED social foi necessário ministrar alguns cursos para os clientes, em virtude de que eventuais atrasos nas entregas de declarações podem gerar multas.

As evidências também denotam desencontro de opiniões na empresa quanto ao entendimento do SPED como um todo. Verifica-se que é dada ênfase ao SPED fiscal e EFD Contribuições, dadas 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 entrevistados como eles realizaram o processo de adequação ao SPED no que tange aos cursos e treinamento. Dos três clientes entrevistados, um disse que participou de um curso específico, que foi por conta própria e seu interesse. Outro informou que participou de um treinamento apenas, oferecido pelo próprio escritório contábil. O outro falou que nunca participou de nada nesse sentido. Isso reforça um ponto de conflito na análise das falas dos envolvidos na pesquisa, e sugere resistências, dadas as falhas no planejamento de cursos e treinamento dos funcionários e clientes, o que pode prejudicar o

processo de institucionalização.

4.2 PROCESSO DE INCORPORAÇÃO

Neste estágio, 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. Nesse sentido, as principais evidências são:

As maiores mudanças são de análise, de ter que repassar para o cliente os nossos conhecimentos de tributação, fazer a importação destes arquivos, entender de registros, blocos, enfim, toda a escrituração fiscal e conseguir analisar estes arquivos. Mudou radicalmente, em minha opinião (Gestora 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, a principal mudança foi obter conhecimento sobre a tributação de cada item vendido em seu estabelecimento, uma informação demandada no SPED (Funcionário do setor fiscal).

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 contabilidade tornou-se mais completa, os lançamentos são mais detalhados com históricos e notas explicativas (Gestora do setor contábil).

Infere-se que o setor mais afetado pelas mudanças com a implantação do SPED foi o fiscal, especialmente em relação aos lançamentos, visto que o setor contábil continua com sua rotina de lançamentos, apenas trazendo mais detalhes. O que antes era realizado predominantemente manual na contabilidade e no setor fiscal, passou a ser feito pelo cliente, sendo obrigação do setor fiscal a conferência dos lançamentos efetuados.

Para os clientes também houve 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 diversas mudanças nestes lançamentos, agora requerem muito mais atenção, pois são repassadas para o SPED inúmeras informações que antes não havia necessidade

Portanto, o cliente precisou inserir em sua rotina de trabalho o lançamento de notas fiscais no sistema, o que implicou ajuda da contabilidade, que disponibilizou manuais de lançamentos. Assim foi acontecendo a repetição de lançamentos e atendida a legislação do SPED. Esses resultados alinharam-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 as rotinas, que com o tempo são institucionalizadas. Tal se coaduna com o processo de reprodução (BURNS; SCAPENS, 2000).

4.3 PROCESSO DE REPRODUÇÃO

O processo de reprodução, caracterizado pela repetição de comportamentos que leva à reprodução das rotinas, seja de modo consciente ou inconsciente (GUERREIRO et al., 2012), desenvolveu-se na empresa pesquisada por meio da repetição dos procedimentos das pessoas envolvidas. Isso pode ser observado nos relatos de entrevistados:

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 prático (Funcionário do setor fiscal).

O SPED inicialmente era concentrado em apenas uma pessoa do setor, desde gerar o arquivo até transmiti-lo. Hoje todos participam da geração do arquivo, mas a transmissão é feita por duas pessoas, por depender de assinaturas digitais, e estas estudam a legislação, pois são elas as responsáveis por repassar os conhecimentos aos demais que estão gerando os arquivos (Funcionário do setor contábil).

Houve alteração na rotina, visto que os arquivos entregues à Receita Federal não são avaliados e autenticados no ato da transmissão, necessitando de periódicas consultas para fins de verificação de regularidade, pois a correção de possíveis inconsistências de dados informados possui prazos, que se não cumpridos tornam-se obrigações principais. Quanto às obrigações acessórias, inclui-se na lista o ECD, em contrapartida desobrigam-se os livros diário e razão. Aos poucos o SPED vai ganhando forma e chegando ao seu objetivo: reduzir o número de obrigações acessórias centralizando todas as informações em apenas uma declaração (Funcionário do setor contábil).

As visitas de treinamento e dúvidas quanto ao SPED já não mais ocorrem com tanta frequência porque a maioria dos clientes já está bem instruída. Ainda temos alguns com dificuldade, temos o retrabalho de treinar, pois todos já foram treinados senão dentro de seu próprio estabelecimento, mas aqui dentro da contabilidade já foram ministrados cursos (Gestora do setor fiscal).

A contabilidade faz visitas regulares aos clientes. Mensalmente é feito o contato via telefone com o cliente, e quando 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 e fevereiro, passamos em todos os clientes para apresentar o balanço (Gestora do setor contábil).

Observa-se nos relatos que os procedimentos advindos da implementação do SPED foram integrados nas atividades da empresa e repetidos pelas pessoas, implicando em novos hábitos, rotinas. A fala de um dos entrevistados, que com o tempo tudo passou a ficar mais prático, confirma que o dia a dia auxilia na execução inconsciente de novos hábitos e rotinas propostos em um cenário de mudanças. Além disso, o receio de ter que pagar multas impostas pelo fisco, pressiona a prestadora de serviços contábeis a usar o SPED, que com o tempo, adentra as rotinas dos profissionais e se tornam imbricadas em suas atividades, de tal forma que os funcionários não refletem mais sobre elas, levando ao estágio de institucionalização.

No entanto, a divisão de tarefas apontada pela

funcionária da área contábil pode ser prejudicial à institucionalização de hábitos e rotinas, uma vez que a falta de conhecimento e experiência são fatores de resistência à mudança (BURNS; SCAPENS, 2000). Neste caso, os funcionários que não fazem a transmissão do arquivo acabam não tendo esse conhecimento, ou não entendendo o processo como um todo, podendo torná-los resistentes.

Quanto ao processo de reprodução destas novas práticas pelos clientes, destaca-se o uso de um manual elaborado pela empresa prestadora de serviços contábeis, no sentido de orientá-los sobre os procedimentos do cotidiano. Há também evidências na fala dos entrevistados, de que a empresa pesquisada continua realizando acompanhamento de seus clientes, principalmente, quando há dúvidas e dificuldades.

Pelos relatos da gestora do setor contábil, infere-se que as visitas aos clientes fazem parte da rotina do escritório de contabilidade, visto que nos meses de janeiro e fevereiro é feito um cronograma de visitas a todos os clientes. 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 procedimentos orientados por regras.

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

A dissonância nas informações coletadas impede uma conclusão quanto ao processo de reprodução. As gestoras, assim como a coordenadora, alegaram que são feitas visitas de rotina aos clientes, enquanto estes dizem que a contabilidade apenas faz visitas quando solicitado. Neste caso, as visitas não se transformaram em rotinas e as rotinas em regras, visto que é necessária uma repetição da ação, conforme Guerreiro, Frezzatti e Casado (2006).

4.4 PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

O estágio de institucionalização é demarcado quando estas novas regras e rotinas tornam-se a maneira como as coisas são, ou seja, são de fato instituições (GUERREIRO et al., 2012). Observa-se no decorrer das entrevistas realizadas, diversos pontos divergentes de entendimento quanto aos estágios e a congruência no processo de institucionalização do SPED. Tal pode ser observado nas falas que seguem:

Vínhamos sendo preparados há muito tempo quanto à implantação do SPED, mas quando ele realmente se tornou obrigatório tivemos dificuldades em nos adaptar, por ser algo mais detalhado e que nos exige mais atenção aos detalhes. Hoje acredito que a maioria do setor prefere trabalhar com o SPED (Funcionário do setor fiscal).

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, mas no geral todos tiveram que se adaptar e implementar o SPED em suas rotinas (Funcionário do setor contábil).

Inicialmente, a maior parte dos clientes achou que apenas teriam mais trabalho, hoje muitos clientes estão satisfeitos por que tem um controle melhor da contabilidade da sua empresa (Coordenadora geral da empresa).

Achávamos que iria ser mais complicado, mas foi fácil (Cliente 1).

Houve bastante resistência, a empresa estava um pouco apreensiva sobre o que viria de informações para o SPED (Cliente 2).

Depreende-se que no processo de institucionalização do SPED, tanto na empresa investigada como nos clientes que fazem parte do processo, há indícios de resistência, seja em função da falta de conhecimento do processo, falhas no processo de treinamento, como na ênfase em setores específicos (SEPD fiscal e EFD Contribuições), ou o apego à rotina e procedimentos vigentes na época. Pelos relatos, diversos 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. As resistências foram menores nos que tiveram mais treinamento, participaram de cursos de aperfeiçoamento, inclusive indicaram uma preferência pelos processos e procedimentos do SPED em comparação aos realizados antes de sua implementação. Fato este constado quando observam os benefícios que a implementação do SPED trouxe para os envolvidos.

Relatos dos entrevistados reforçam haver resistências, motivadas em grande parte pela falta de conhecimento e entendimento do SPED como um todo, por parte de algumas pessoas na organização. Outro aspecto observado é que alguns setores demonstraram um melhor entendimento do processo, e maiores evidências de alcance do estágio de institucionalização, como o departamento de SPED fiscal e EFD contribuições, justamente módulos do SPED com maiores mudanças. Os resultados sugerem que em função da complexidade das mudanças e necessidade de envolvimento da empresa prestadora de serviços contábeis e seus clientes, houve dispêndio de mais recursos financeiros e humanos (cursos e treinamentos para funcionários e clientes, antes e depois do processo de mudança) para viabilizar o processo. Isso repercutiu positivamente no processo, contribuindo para um estágio de institucionalização superior em outras áreas, por exemplo, no SPED contábil.

Os resultados da pesquisa corroboram que no primeiro processo ocorre a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000). As rotinas anteriores se incorporaram aos princípios institucionais vigentes e houve a formação de novas regras, que formaram ou reformaram as rotinas em andamento. Para esses autores, 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. Já o último processo consiste na institucionalização das regras e rotinas que os indivíduos vêm reproduzindo (BERDEJO, 2009). Neste momento elas tomam a forma de instituições. Tais instituições podem novamente serem codificadas em rotinas e modelarão novas regras.

De modo geral, pode-se inferir que o processo de institucionalização de hábitos e rotinas advindos da implementação do SPED na empresa investigada está inserido em distintos estágios, pelas seguintes razões: (i) o processo do SPED pessoal está ainda na codificação, uma vez que, nem todos os módulos foram implementados para todos os clientes, ao passo que o SPED contábil e fiscal estão inseridos há mais tempo; (ii) nem todos os funcionários compreendem o funcionamento do SPED, o que pode comprometer sua visão quanto ao andamento do processo; (iii) algumas rotinas já podem estar institucionalizadas, como por exemplo, estudo da legislação e integração de informações, ao passo que outras não ocorrem de forma tão consistente, como por exemplo, visitas aos clientes.

De acordo com o modelo de Burns e Scapens (2000), é possível uma empresa estar inserida em mais de um estágio de institucionalização, por exemplo, pode estar codificando uma rotina e já incorporá-la ou até mesmo reproduzí-la, ou então, uma ação estar institucionalizada ou sendo reproduzida e outra estar na fase de codificação. Além disso, para novos processos, rotinas e/ou atividades serem considerados institucionalizadas, deve-se levar em consideração o fator tempo. De acordo com Fleck (2007), a institucionalização é um processo que acontece com o passar do tempo, à medida que a organização recebe um valor além dos requisitos técnicos da tarefa em questão.

5 CONCLUSÃO

A análise em profundidade do processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma prestadora de serviços contábeis, com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), denotaram que o processo de planejamento e treinamento de funcionários e clientes apresentou fragilidades, repercutido em indícios de resistência, seja em função da falta de conhecimento do processo, ou pelo apego à rotina e procedimentos vigentes na época. Diversos funcionários não se mostraram confiantes no desenvolvimento de suas atividades, alegando não entender o motivo de tais procedimentos.

Apesar das evidências no relato dos entrevistados de resistência de alguns dos envolvidos no processo de implementação do sistema na empresa, os resultados também revelam que os novos procedimentos advindos do SPED foram integrados e repetidos nas atividades da empresa, fazendo parte do cotidiano das pessoas, e implicaram em novos hábitos e rotinas. A fala de um dos entrevistados, de que com o tempo tudo passou a ficar mais organizado e prático, ressalta esta característica, de como as atividades diárias auxiliam na execução inconsciente de novos hábitos e rotinas em um cenário de mudança.

Os resultados da pesquisa também revelam que não há consenso sobre o estágio de institucionalização do SPED na empresa investigada, assim como ficam evidentes a caracterização do estágio de codificação, também se observa indícios de atendimento aos requisitos do estágio de institucionalização, preconizados por Burns e Scapens (2000). Esses autores inclusive 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 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 funcionários do escritório de contabilidade, apresentando históricos padronizados e detalhados nos lançamentos efetuados; além de maior integração entre o cliente e o prestador de serviços contábeis.

As evidências da investigação sugerem que em função da complexidade das mudanças e necessidade de envolvimento da empresa prestadora de serviços contábeis e seus clientes, houve dispêndio de mais recursos financeiros e humanos (cursos e treinamentos para os funcionários e clientes, antes e depois do processo de mudança) no sentido de viabilizar o processo de institucionalização do SPED fiscal e EFD contribuições, módulos do SPED

caracterizados como de maiores impactos e mudanças. Isso repercutiu de forma positiva no processo, trazendo inferências para um estágio de institucionalização superior de outras áreas, como por exemplo, SPED contábil.

Implicações gerenciais decorrem desta pesquisa, visto que o estudo revelou a importância do planejamento e do desenho de implementação do SPED, de modo a garantir uma visão completa e concisa de todo o processo e suas implicações. Tal pode contribuir para mitigar possíveis resistências, inerentes aos indivíduos em um processo de mudança de hábitos e rotinas. A compreensão das nuances envolvidas no processo de institucionalização auxilia as empresas na tomada de decisão, planejamento e mudanças organizacionais. Ressalta-se a importância da discussão do assunto para as empresas prestadoras de serviços contábeis, inseridas neste ambiente de mudanças.

As prestadoras de serviços contábeis precisam estar atentas às necessidades dos seus clientes e institucionalização de alguns hábitos e rotinas que acabam passando despercebidos na organização. Nesse estudo, observaram-se dissonâncias quanto às visitas aos clientes, que ainda não entendem este procedimento como uma rotina incorporada. Também recomenda-se atenção para o modo como os conhecimentos adquiridos nos cursos são repassados aos funcionários da organização e aos seus clientes, visto que algumas das divergências apontadas na pesquisa quanto à institucionalização do SPED podem estar relacionadas a esse aspecto. A organização também deve estar atenta aos novos funcionários, que precisam ser instruídos sobre os procedimentos e implicações do sistema público de escrituração digital.

Dentre as limitações deste estudo destaca-se que, embora o método de estudo de caso permita um estudo aprofundado do fenômeno, a generalização é inibida. Assim, recomenda-se reaplicar a pesquisa em outros contextos organizacionais, a fim de constatar semelhanças e divergências nos resultados. Outra limitação é que o processo de implementação do E-Social ainda não foi totalmente concluído, sendo que na época da realização da pesquisa faltavam

inclusive deliberações do fisco acerca de procedimentos que deveriam ser adotados. Nesse sentido, inferências distintas podem ser obtidas na empresa quando da conclusão da implementação desse módulo do SPED.

Ressalta-se que o estudo baseou-se na Teoria Institucional para analisar as implicações do sistema público de escrituração digital na empresa investigada, no entanto, esta implementação pode ser vista sob outras perspectivas, como por exemplo, o modelo de sucesso de aceitação da tecnologia de DeLone e McLean (1992). No geral, espera-se que este estudo possa servir de ponto de partida para pesquisas futuras e inspirar outras pessoas a contribuir com o fluxo de literatura que estuda o sistema público de escrituração digital e suas implicações nas organizações e nos comportamentos das pessoas.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: Uma análise sob o paradigma institucional. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, p. 06-24, 2008.
- ALMEIDA, D. M.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBERGER, D. Mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão provocadas pelo Sped em um grupo empresarial do sul do Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 14, n. 2, 1-21, 2019. Ahead of print.
- ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque Reflexão Contábil*, v. 36, n. 1, p. 139-154, 2017.
- 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 fls. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BEUREN, I. M.; MÜLLER, E. T. C. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 9, n. 2, p. 43-63, 2010.

BEUREN, I.M.; SOUZA, L.R.B.; FEUSER, H.O.L. Implicações de um Centro de Serviços Compartilhados na Contabilidade Gerencial: Uma abordagem Institucional. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, v. 23, n. 3, p. 32-61, 2017.

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, 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 chance inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 14, n.5, p. 566-596, 2000.

CARVALHO, H. F.; OLIVEIRA, R. M.; BARBOSA, J. S.; SAVI, M. S. Mudanças na escrituração fiscal: Um estudo sobre o impacto e a adaptação dos profissionais contábeis. **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 7, n. 2, p. 1649-1670, 2016.

COBB, I.; HELLIAR, C.; INNES, J. Management accounting change in a bank. **Management Accounting Research**, n. 6, p. 155-175, 1995.

CORDEIRO, A.; KLANN, R. C. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): Um estudo em organizações de serviços contábeis. **Revista Gestão Organizacional**, v. 7, n. 1, p. 79-93, 2014.

DAN JUNIOR, E.; MATEUS, J.; SOUTO, S. Mudança organizacional: Técnicas empregadas para minimizar impactos e gerar comprometimento. **Revista Cadernos de Administração**, v. 1, n. 2, 2008.

DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. Information systems success: The quest for the dependent variable. **Information Systems Research**, v. 3, n. 1, p. 60-95, 1992.

ESPEJO, M. M. S. B.; CRUZ, A. P. C.; COSTA, F.;

ALMEIDA, L. B. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: A contribuição de abordagens organizacionais. **RCO. Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

FLECK, D. Institutionalization and organizational long-term success. **Brazilian Administration Review**, v. 4, n. 2, p. 64-80, 2007.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 1, p. 36-50, 2013.

GÓMEZ CHIÑAS, C. La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. **Revista Análisis Económico**, v. 17, n. 35, p. 79-92, 2002.

GUERREIRO, R.; BERDEJO, L. M. A.; PEREIRA, C. A.; BEUREN, I. M. Institucionalização e resistência em processos de mudanças de controle gerencial: um enfoque institucional. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 10, p. 1-22, 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 & Finanças**, ed. comemorativa, p. 7-21, 2006.

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.

JORDÃO, R. V. D.; SILVA, M. D. S.; VASCONCELOS, M. C. R. L.; BRASIL, H. G. Inovações organizacionais e de negócios trazidas pelo Sped: Um estudo empírico sobre as

- perspectivas de contadores e órgãos fiscalizadores. **Revista de Administração da UFSM**, v. 11, n. 4, p. 793-811, 2018.
- LAVARDA, C. E. F.; FELIU, V. M. R; PALANCA, M. B. C. La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 51, p. 101-115, 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**, v. 8, n. 23, p. 73-92, 2009.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, D. D. R.; ÁVILA, L. A. C. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital: Um estudo do nível de qualificação dos profissionais contábeis em uma cidade do Estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n. 1, p. 57-69, 2016.
- OLIVEIRA, L. S.; SANTANA, T. P.; MARTINS, Z. B. Perspectivas dos contadores em relação à implantação do eSocial. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 18, n. 2, p. 41-53, 2017.
- 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 fls. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- REZENDE, A. J.; GUERREIRO, R.; DALMÁCIO, F. Z. Uma análise do processo de desinstitucionalização de práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 58, p. 33-51, 2012.
- 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. Práticas de contabilidade gerencial no cenário brasileiro: evidências empíricas e a teoria da velha economia institucional (OIE). **Base** (São Leopoldo. Online), v. 6, p. 230-246, 2009.
- 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.
- SILVA FILHO, G. M.; LEITE FILHO, P. A. M.; PEREIRA, T. R. L. Sistema público de escrituração digital: benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 16, n. 3, p. 50-60, 2015.
- 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.
- VELLUCCI, R. G.; VENELLI-COSTA, L.; CAPELLOZA, A.; KUBO, E. K. M. Os desafios da implantação do eSocial. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 12, n. 1, p. 67-81, 2018.
- ZONI, L.; DOSSI, A.; MORELLI, M. Management accounting system (MAS) change: Field evidence. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, v. 19, n. 1, p. 119-138, 2012.

Endereço dos Autores:

Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822
Bela Vista
Ibirama – SC Brasil
89140-000