

**UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS COM A IMPLANTAÇÃO DO
SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED): UM ESTUDO EM
ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS CONTÁBEIS**

ADILSON CORDEIRO

**BLUMENAU
2012**

ADILSON CORDEIRO

INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS COM A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED): UM ESTUDO EM ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, como requisito parcial à obtenção do grau de **Mestre em Ciências Contábeis**, área de concentração Controladoria.

Orientador: Prof. Roberto Carlos Klann, Dr.

BLUMENAU
2012

**INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS COM A
IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED):
UM ESTUDO EM ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS CONTÁBEIS**

ADILSON CORDEIRO

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do grau de **Mestre em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria**, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.

Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.
Coordenador do PPGCC

Banca examinadora:

Presidente: Prof. Roberto Carlos Klann, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Membro: Prof. Ivam Ricardo Peleias, Dr.
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)

Membro: Prof^a. Fabricia Silva da Rosa, Dra.
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)
Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Blumenau, 29 de outubro 2012

Dedico este trabalho aos meus pais Aldo e Alvina; A minha esposa Cristiane e as
minhas filhas Livia e Alice.

AGRADECIMENTOS

Antes de agradecer as pessoas, quero refletir que por meio das ciências contábeis, eu conheci pessoas maravilhosas, constitui minha família, tornei-me empresário e ingressei nas entidades de classe. Simbolicamente devo tudo às Ciências Contábeis!

Agradeço a Deus o nosso Grande Arquiteto do Universo, fonte de luz que me presenteou duas pessoas incomparáveis, meus pais Aldo Vicente Cordeiro Filho e Alvina Maria Cordeiro, meu eterno agradecimento pelo exemplo de vida e caráter. Aos meus irmãos André e Adriano pelas ajudas diárias em nossas rotinas empresariais, sem a qual não conseguiria me afastar e dedicar-me aos estudos.

A minha esposa Cristiane, minhas filhas Lívia e Alice que ao agradecer por todo o apoio e incentivo recebido, eu também peço perdão pelas minhas ausências em virtude dos vários compromissos profissionais e de estudo.

A Professora Dr^a. Ilse Beuren que me incentivou em meus estudos e ingresso no curso. Aos Professores Dr. Carlos Eduardo Lavarda, Dr. Paulo Roberto da Cunha, Dr. Jorge Eduardo Scarpin, Dr. Jorge Ribeiro de Toledo Filho, Dr. Nelson Hein, Dr. Francisco Carlos Fernandes, Dr^a. Rita Buzzi Rausch, Dr^a. Maria José Ribeiro e Dr^a. Patricia Varela pelo compartilhamento e construção do conhecimento.

Meu agradecimento com louvor ao meu orientador o Professor Dr. Roberto Carlos Klann, que incentivou, orientou, apoiou-me nas horas difíceis e compartilhou todo o seu conhecimento, demonstrando uma amizade e um respeito sem igual.

Aos amigos mestrandos e doutorandos pelo convívio e companheirismo, em especial a colega Mara Jaqueline Santore Utzig que dividiu seus conhecimentos, me apoiou e me ensinou várias vezes com sua grande experiência de vida e profissional. Que Deus a retribua pelo que fez a mim e por toda a nossa turma. Aos queridos Cristian Baú Dal Magro, Daniela Di Domenico, Nayane Thais Krespi e Viviane Theiss, pelos momentos difíceis enfrentados em sala de aula, onde a ajuda e amizade fizeram superar todos os obstáculos.

Aos colaboradores da Logos Contabilidade, em especial a Giovana Barbi que nesses longos anos de labor, juntamente ao meu irmão André Cordeiro, se destacam pela lealdade, companheirismo, dedicação e crescimento pessoal e profissional.

Aos que não apoiaram e me criticaram, meu notável agradecimento, pois, nos momentos difíceis eu me lembrei de cada um e isso me impulsionou ainda mais a alcançar meu objetivo

Vigie seus pensamentos, porque eles se tornarão suas palavras.
Vigie suas palavras, porque elas se tornarão seus atos.
Vigie seus atos, porque eles se tornarão seus hábitos.
Vigie seus hábitos, porque eles se tornarão seu caráter.
Vigie seu caráter, porque ele se tornará seu destino. (Autor desconhecido)

RESUMO

CORDEIRO, Adilson. **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 (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

As teorias organizacionais subsidiam em vários aspectos no estudo da institucionalização dos hábitos, das rotinas e suas alterações na contabilidade. O objetivo desse trabalho é verificar a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. A pesquisa se caracteriza como descritiva, sendo realizada por meio de um levantamento ou survey com abordagem quantitativa. A população da pesquisa compreende as 4.670 empresas de serviços contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina, resultando numa amostra de 123 empresas. A escolha da amostra foi intencional, a fim de atingir toda a população de empresas contábeis catarinenses. A coleta de dados se deu nos meses de agosto e setembro de 2012. Foi realizado um grupo focal composto de sete profissionais das áreas de contabilidade, administração de empresas e tecnologia da informação, sendo consultado para a preparação do questionário aplicado aos empresários contábeis. Tal grupo foi formado por contadores, auditores, mestres e professores de contabilidade, empresários contábeis. Os resultados apontam que antes da implantação do SPED verificou-se a regularidade na geração de *backups* como o hábito mais praticado pelas empresas analisadas. Na sequência surge a participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, além da existência de um procedimento rotineiro de estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis. Após a implantação do SPED essa mesma rotina foi apontada como a que mais sofreu alteração, juntamente com o aumento da integração de informações (via sistemas/*softwares*) suas parametrizações e importações entre o sistema ERP dos clientes e o sistema das empresas de serviços contábeis. Destaca-se que as únicas duas características que influenciaram o nível de institucionalização das empresas foram o tipo de SPED que os clientes estão obrigados e o tempo de atividade das empresas. De forma geral, conclui-se que os hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis pesquisadas se modificaram após a implantação do SPED. Além disso, verifica-se que o processo de implantação do SPED na maioria das empresas pesquisadas já está adiantado, sendo que boa parte dessas empresas apresentam hábitos e rotinas relacionados ao SPED nos estágios de institucionalização, conforme o modelo de Burns e Scapens (2000), ressaltando que muitas empresas encontram-se em mais de um estágio de institucionalização do modelo proposto, uma vez que não necessariamente necessitam avançar de forma sequencial do primeiro ao quarto estágio.

Palavras-chaves: Teoria Institucional. Hábitos e rotinas. Institucionalização. SPED.

ABSTRACT

CORDEIRO, Adilson. **Institutionalization of New Habits and Routines in Accounting Resulting from the Implementation of Public Digital Bookkeeping System (SPED)**. 2012. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, ano.

The organizational theories give support in various aspects to the study of the institutionalization of habits, routines and their changes in accounting. This work aims to investigate how habits and routines are institutionalized in accounting companies since the implantation of the Public Digital Bookkeeping System- SPED. The research is characterized as descriptive, being conducted through data collection or survey with a quantitative approach. The research population is comprised of all 4670 bookkeeping companies registered in the Regional Accounting Council of the State of Santa Catarina, resulting in a sample of 123 companies. The sample was chosen with the intent to reach the entire population of accounting firms in the State of Santa Catarina. Data collection took place in the months of August and September 2012. A group of seven professionals in the areas of accounting, business administration and information technology was consulted for the preparation of the questionnaire applied to accounting businessmen. Such group was comprised of accountants, auditors, masters and accounting professors, accountants. It is a distinct group, with relevant services to the accounting class. Results show that before the implementation of SPED it was found that the regularity in generation backup was the habit practiced by most companies analyzed. Following arises regular participation in courses, upgrades, training, training, etc., besides the existence of a routine procedure to study the legislation within the business accounting services. After the implementation of SPED this same routine has been named the most that was altered, along with the increased integration of information (by systems/software) their parameterizations and imports between the ERP system and the system of customer services firms accounting. It is noteworthy that the only two characteristics that influence the level of institutionalization of the companies are, the type of SPED customers are required and uptime of businesses. Overall, we conclude that the habits and routines of financial services firms surveyed have changed after the implementation of SPED. Moreover, it appears that the process of implementation of SPED in most companies surveyed already is ahead, with most of these companies have habits and routines related to SPED stages of institutionalization, as the model of Burns and Scapens (2000), noting that many companies find themselves in more than one stage of institutionalization of the proposed model, since it does not necessarily need to move sequentially from first to fourth stage.

Keywords: Institutional Theory. Habits and routines. Institutionalization. SPED.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	– O processo de institucionalização.....	39
Figura 2	– Desenho da pesquisa.....	83

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito internacional.....	43
Quadro 2 – Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito nacional	51
Quadro 3 – Constructo da pesquisa	75
Quadro 4 – Informações sobre os participantes do grupo focal	78
Quadro 5 – Informações sobre os participantes do grupo focal	79

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	– Região de Localização da empresa contábil.....	86
Tabela 2	– Tempo de atividade da empresa contábil (anos)	87
Tabela 3	– Faturamento da empresa contábil nos últimos 12 meses.....	87
Tabela 4	– Quantidade de clientes da empresa contábil.....	88
Tabela 5	– Quantidade de clientes que entregou o SPED de forma facultativa	89
Tabela 6	– Tipos de documentos eletrônicos utilizados pelos clientes das empresas contábeis	89
Tabela 7	– Quantidade de colaboradores da empresa contábil.....	90
Tabela 8	– Hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED.....	91
Tabela 9	– Alterações nos hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED.....	92
Tabela 10	– Estatística descritiva do nível de institucionalização do SPED nas empresas contábeis	94
Tabela 11	– Classificação das empresas quanto ao nível de institucionalização	98
Tabela 12	– Características das empresas respondentes da pesquisa por nível de institucionalização	99
Tabela 13	– Resultados da significância do modelo de regressão.....	100
Tabela 14	– Significância das variáveis testadas no modelo de regressão.....	100

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASF	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
CRCSC	Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
DACTE	Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte de Cargas Eletrônico
DANFE	Documento auxiliar da nota fiscal eletrônica
DIEF	Declaração de Informações Econômico Fiscais
ECD	Escrita Contábil Digital
EFD	Escrita Fiscal Digital
EFD-Social	Escrita Fiscal Digital Social
e-Lalur	Livro de apuração do Lucro Real
ENAP	Escola Nacional da Administração Pública
ENAT	Encontro Nacional de Administradores Tributários
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
FCONT	Controle fiscal contábil de transição
FECAM	Federação Catarinense de Municípios
GIA	Guia de Apuração e Informação do ICMS
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
MANAD	Manual Normativo de Arquivos Digitais
NEI	Nova Economia Institucional
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
NSI	<i>New Institutional Sociology</i>
NSI	Nova Sociologia Institucional
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
ONU	Organização das Nações Unidas
PIS/PASEP	Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PVA	Programa Validador e Assinador
RFB	Receita Federal do Brasil
RFID	Identificação via radiofrequência

RTT	Regime Tributário de Transição
SEF-SC	Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina
SESCON	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Pesquisas e Assessoramento
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SPSS	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>
VBM	<i>Value Based Management</i>
VEI	Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	PROBLEMA	20
1.2	OBJETIVOS	23
1.2.1	Objetivo geral.....	23
1.2.2	Objetivos específicos.....	23
1.3	HIPÓTESES DE PESQUISA.....	23
1.4	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	26
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	28
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	29
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL.....	29
2.1.1	A Nova Economia Institucional.....	31
2.1.2	A Nova Sociologia Institucional	32
2.1.3	A Velha Economia Institucional.....	34
2.1.4	Institucionalização dos processos de mudanças em Contabilidade	35
2.1.4.1	O Modelo proposto por Burns e Scapens	37
2.1.4.2	Da codificação à institucionalização	40
2.1.5	Estudos anteriores sobre Teoria Institucional	42
2.1.5.1	Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito internacional.....	43
2.1.5.2	Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito nacional	50
2.2	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS	57
2.2.1	Sistemas de informações contábeis	58
2.2.2	Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)	60
2.2.2.1	Escrituração contábil digital (ECD)	62
2.2.2.2	Escrituração fiscal digital (EFD)	63
2.2.2.3	Nota fiscal eletrônica (NFe)	64
2.2.2.4	Nota fiscal de serviços eletrônica (NFS-e)	65
2.2.2.5	Escrituração fiscal digital contribuições (EFD Contribuições)	67
2.2.2.6	Livro de apuração do lucro real eletrônico (e-Lalur)	68
2.2.2.7	CT-e.....	69
2.2.2.8	Central de Balanços	70
2.2.2.9	Escrituração fiscal digital social (EFD Social).....	71
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA.....	73

3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	73
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	74
3.3	CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	74
3.4	INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	77
3.5	COLETA DE DADOS	80
3.6	PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DOS DADOS.....	81
3.7	DESENHO DA PESQUISA.....	82
3.8	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	84
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	86
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS	86
4.2	HÁBITOS E ROTINAS EXISTENTES NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ANTES DA IMPLANTAÇÃO DO SPED	90
4.3	MUDANÇAS NOS HÁBITOS E ROTINAS DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED	92
4.4	NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS HÁBITOS E ROTINAS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED.....	94
4.5	CLASSIFICAÇÃO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS QUANTO AO NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS HÁBITOS E ROTINAS	98
4.6	DETERMINANTES DO NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS HÁBITOS E ROTINAS RELACIONADOS À IMPLANTAÇÃO DO SPED	100
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	102
5.1	CONCLUSÕES	102
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	105
	REFERÊNCIAS	106
	APÊNDICES	116
	APÊNDICE A: INSTRUMENTO DE PESQUISA – QUESTIONÁRIO	117

1 INTRODUÇÃO

Para aperfeiçoar o processo de fiscalização e arrecadação tributária, o fisco brasileiro vem integrando diversas bases de informações, buscando construir um cadastro único que lhe permita um gerenciamento mais eficaz do sistema tributário.

Uma das medidas implantadas pelo fisco nesse sentido foi a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que tem como finalidade promover a integração dos procedimentos de fiscalização de tributos, racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias e tornar mais veloz a identificação de ilícitos tributários (SPED, 2011).

Essa nova ordem fiscal que surgiu com a implantação do SPED vem provocando adaptações e obrigando a criação ou modificações das rotinas empresariais e suas instituições. Santos et al. (2011) afirmam que com os avanços tecnológicos dos últimos anos, o fisco estendeu sua capacidade de fiscalização: aumentou os meios de acompanhar as ações das empresas com o incremento da tecnologia da informação.

Nesse contexto, o Contador deverá apresentar uma nova postura, cultivar novas habilidades e aumentar suas competências, a fim de vencer e ultrapassar as barreiras e as mudanças impostas por essa nova tecnologia digital.

As rotinas e os procedimentos contábeis que geram informações ao fisco, que no passado eram realizadas manualmente, por meio de formulários datilografados ou preenchidos a mão, passaram a serem exigidos de forma eletrônica. Esse processo foi sendo implantado gradualmente, com a inserção de algumas declarações eletrônicas por parte dos fiscos federal, estadual e municipal.

Zanin et al. (2011) exemplificam algumas rotinas que eram realizadas manualmente e que foram alteradas com a implantação do SPED, como impressão dos livros fiscais e contábeis, sua autenticação manualmente nas juntas comerciais, digitação das notas fiscais, emissão manual de notas fiscais, arquivamento dos documentos na forma física e a fiscalização pelos entes quando detectada manualmente alguma irregularidade.

As declarações acessórias, livros contábeis e fiscais que eram informadas manualmente por meio do papel, passaram a ser informadas por meio digital. Tal necessidade se originou do fisco, pois muitas das informações eram consideradas insuficientes para a realização da fiscalização e do cruzamento das informações financeiras, patrimoniais e fiscais, iniciando assim, um novo período digital (MAIDA, 2007; BRITTO, 2008; ALVES JÚNIOR, 2010; COSTA et al., 2010; PASSOS, 2010; NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011).

Passos (2010) destaca que, de modo geral, o SPED consiste na modernização da sistemática da entrega das obrigações acessórias que eram realizadas por meio do papel, inseridas no meio digital, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se a certificação digital para fins de assinatura eletrônica, garantindo assim, a validade jurídica.

Ruschel, Frezza e Utzig (2011) apontam que os avanços dos processos de forma manual para a forma eletrônica é chamado de padronização das informações, e que essas mudanças vem impactando não só os empresários contábeis como as próprias empresas.

Baines e Langfield-Smith (2003) já ressaltavam a importância quanto às mudanças no ambiente competitivo, às alterações na estratégia empresarial e a gestão de informações contábeis, destacando o uso da tecnologia e da estrutura baseada na equipe de trabalho.

A implantação do SPED motivou a realização de alguns estudos, que tratam da adoção, do uso das informações de forma gerencial e pelo fisco, da carência de informações por parte dos profissionais da contabilidade e dos empresários, das dúvidas geradas pelo novo sistema, dos benefícios e desafios desse processo, entre outros.

Francisco (2008) indica que as empresas que adotarem o SPED deverão utilizar sistemas de informações gerenciais que permitirão que os profissionais da contabilidade exerçam sua função primordial, que é de auxiliar a gestão dos empresários.

Mahle e Santana (2009) advertem que o tema SPED, por ser atual, detém carência por parte dos contabilistas, que procuram cada vez mais conhecimento e inclusão digital. Além disso, afirmam que as empresas não estão preparadas para a implantação do SPED, necessitando também de qualificação e orientação quanto à funcionalidade do sistema.

Costa et al. (2010) demonstram que ainda há poucas informações disponíveis sobre o SPED aos usuários do sistema, existindo dúvidas sobre o sistema e seu gerenciamento, que acaba impactando as empresas desatualizadas, que necessitam de profissionais qualificados e capacitados para a sua correta utilização.

Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011) apontam que os benefícios na utilização do SPED são: redução de custos; informatização, segurança e agilidade de transmissão de dados; simplificação do processo envolvido nas obrigações acessórias e oportunidades para os escritórios. Já os desafios e problemas enfrentados são: problemas de envio e validação; falta de software; e capacitação profissional. Esses autores ressaltam que as empresas não estão preparadas para uma transformação tão radical.

O profissional que não se adaptar à nova realidade do SPED tende a enfrentar dificuldades em se manter no mercado, pois o SPED traz uma mudança cultural nos processos

internos, provocando um desenvolvimento nos sistemas de informações e na infraestrutura das empresas (NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011).

A empresa IOB realizou em 2012 a 6ª Pesquisa IOB SPED, com 929 empresas dos segmentos de indústria, serviços, atacado e varejo. Destas, 40% possuem de 11 a 100 funcionários e 28% possuem de 101 a 999. O objetivo é contextualizar a dinâmica do mercado em relação ao SPED, os impactos nos negócios, demonstrando as dificuldades do processo em relação aos sistemas de tecnologia, suas integrações e parametrizações, dificuldades dos profissionais e pessoas relacionadas ao SPED, cadastro de mercadorias, notificações emitidas pelo fisco, entre outros. Os resultados indicam que embora já exista certa maturação nas implementações oriundas do SPED, ainda encontram-se situações que não foram dirimidas. Houve um movimento intenso em cumprir com as obrigações, mas o conjunto de componentes necessita de evoluções significativas. A automatização na geração de informações fiscais, o controle das operações, seus reflexos nos negócios e a qualidade da informação apresentada na escrituração digital necessita de maior atenção.

Também em 2012, as empresas FISCOsoft, SYSTAX e PROSOFT realizaram uma pesquisa com o objetivo específico de identificar as mudanças ocorridas nas rotinas das empresas contábeis e conhecer as percepções desse setor em relação ao SPED. Os resultados dessa pesquisa apontam que 50% dos arquivos enviados ao SPED foram entregues com erros e no prazo, 7% não foi possível cumprir o prazo de entrega e apenas 32% dos arquivos foram entregues no prazo e sem erros. Demonstra que 83,80% dos investimentos realizados foram no treinamento da equipe, e que 88% das empresas de contabilidade necessitaram corrigir os arquivos que receberam de seus clientes, denotando falhas no processo de cadastramento e de importação dos dados. Ruschel, Frezza e Utzig (2011) pesquisaram os impactos enfrentados pelos contadores na utilização do SPED, a influência direta e positiva em seus trabalhos, quanto à fidedignidade e à qualidade dos dados. Seus resultados apontam limitação de profissionais capacitados, aumento de trabalho e necessidade de possuir domínio sobre o assunto.

Pires et al. (2011) também apontam que na preparação do profissional da Contabilidade, muitos profissionais estão inseguros quanto à correta aplicação dos procedimentos estabelecidos pelo SPED. Para a maioria dos respondentes, as modificações são inúmeras, exigindo cada dia mais dos profissionais contábeis, levando-se a perceber a deficiência no conhecimento técnico dos profissionais envolvidos nas rotinas do projeto. Citam ainda que além de mal preparados na área que atuam, possuem um desconhecimento quase que total das outras áreas envolvidas.

As principais resistências ao processo de implantação de serviços compartilhados estão na falta de competência, por apego às instituições existentes e pela falta de conhecimento, principalmente com os temas essenciais relacionados à análise das informações contábeis e financeiras (BERDEJO, 2009).

Reis e Pereira (2010) destacam a oportunidade de mudança nos sistemas que eram então utilizados, baseados em conceitos tradicionais pertencentes a antigos paradigmas, por sistemas que demonstrem ser capazes de atender a demanda de informações dos gestores, para fazer frente às novas exigências e melhorar sua competitividade frente aos concorrentes. Esse processo de mudança deve ser entendido em seu sentido amplo, estar estruturado e alinhado com o discurso do gestor da organização.

Com essa oportunidade de mudança, o contador passa a agregar valor a sua profissão, destacando a importância e a estratégia da contabilidade como fator de informação em tempo hábil e de credibilidade relacionada às operações diárias das empresas.

Brisola (2004) relata que somos marcados pelas mudanças tecnológicas nos meios de geração de informação e que o contador deve atuar como um filtro, captando e relatando informações de valor para as decisões. Isso ocorre devido ao excesso de informações, cuja qualidade, às vezes, é questionável, necessitando de ajustes para adequação de seu uso.

Percebe-se, de forma geral, que o trabalho dos contadores aumentou devido a fatores contingenciais e institucionais. O avanço da estrutura tecnológica foi decisivo para essa transformação. As pressões institucionais do governo e o acirramento da concorrência global também proporcionaram mudanças, exigindo adaptações às oscilações cada vez mais rápidas do mercado (MACOHON, 2008).

Esses processos de mudanças internas nas organizações constituem objeto de estudo da Teoria Institucional, que visa compreender as mudanças e as interações com os indivíduos provocadas pelas novas instituições.

Mais e Amal (2011) destacam que as instituições consistem em regras informais e formais, de mecanismo de imposição e monitoramento, em que indivíduos, corporações e outras organizações operam e interagem entre si. Para Santos e Porto (2011), as instituições são provedoras de padrões morais e de conhecimentos próprios, os quais, a partir da interpretação individual, orientam os comportamentos.

A Teoria Institucional tem sido utilizada como base teórica para estudos científicos internacionais em diversas áreas, como na auditoria (CARPENTER; DIRSMITH, 1993), nas estruturas sociais e de relação de poder (COVALESKI; DIRSMITH; MICHELMAN, 1993), nas instituições políticas e estrutura de governo (BEALING JUNIOR; DIRSMITH;

FOGARTY 1996), nos direitos de propriedade (KAUFMAN, 2003; AYYAGARI; DEMIRGÜÇ-KUNT; MAKSIMO, VIC, 2006), nas interações interpessoais (SCOTT, 2004), nos sistemas de inovação tecnológica (GEELS, 2004), comportamento organizacional (FERNÁNDEZ-ALLES; VALLE-CABRERA, 2006), do sistema financeiro integrado com a contabilidade (TSAMENYI; CULLEN; GONZÁLEZ, 2006), na responsabilidade social das empresas (CAMPBELL, 2007), na instalação de projetos internacionais em vários países (MAHALINGAM; LEVITT, 2007).

Além destes, há ainda estudos relacionados ao desenvolvimento da teoria institucional (DELBRIDGE; EDWARDS, 2007), a estratégias empresariais (KHAN; JARREL, 2008), no investimento direto estrangeiro (TREVINO; THOMAS; CULLEN, 2008), no empreendedorismo (BRUTON; AHLSTROM; LI, 2010), no marketing (WEBB; IRELAND; HITT, 2010), no governo eletrônico (LUNA-REYES; GIL-GARCIA, 2011) e na cultura organizacional (ZILBER, 2011).

No Brasil, a Teoria Institucional também tem sido utilizada como base teórica para estudos científicos em diversas áreas, como no planejamento empresarial (MACHADO-DASILVA; FONSECA; FERNANDES, 1998), nos negócios internacionais (LOPES et al., 2000), no desempenho institucional e na elaboração de políticas públicas (FERNANDES, 2001), no planejamento estratégico (DOLCI; KARAWEJCZYK 2002), na contabilidade gerencial (GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; JUNQUEIRA et al., 2012) no orçamento empresarial (GUERREIRO et al., 2005), na institucionalização da *Value Based Management* (VBM) (OYADOMARI et al., 2007), na contabilidade gerencial e controle social (AGUIAR; GUERREIRO, 2008), na desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras (REZENDE, 2009), na gestão empresarial e comportamento organizacional (ESPEJO et al., 2009), na convergência contábil às normas internacionais de contabilidade (IGNACIO, 2010), na controladoria do poder executivo municipal (GOMES et al., 2012), na desinstitucionalização de um sistema de informação empresarial (KREUZBERG; BECK; SCARPIN, 2012) e nas divulgações sociais corporativas (OLIVEIRA et al., 2012).

De acordo com Reis e Pereira (2010), o processo de formação de instituições que ocorre internamente nas organizações está inserido na Velha Economia Institucional e pode fornecer elementos que possibilitem a análise de como o discurso influencia o processo de mudança. Esse discurso diz respeito à transformação de textos em ação e a sua utilização nas rotinas diárias, formando hábitos que se tornam institucionalizados. O centro de análise na

Velha Economia Institucional é o indivíduo, que afeta a construção das instituições (FREZATTI, 2009).

Sobre a Velha Economia Institucional, Burns e Scapens (2000) apontam que o processo de mudança ocorre dentro das organizações por meio das instituições, que estão inseridas nos costumes de um grupo ou de um povo, por meio da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação. Estas instituições evoluem por meio de um processo de rotinas da atividade humana. Denota-se então a importância do indivíduo na organização quanto à formação das instituições, hábitos e rotinas. Reis e Pereira (2010) destacam que por meio de análise de registros, manuais e demais documentos escritos, é possível identificar como os indivíduos estão reagindo frente às novas instituições.

Costa, Soares e Santos (2010) destacam que é de suma importância à busca pelo conhecimento e a atualização diária do profissional, procurando, além das novidades da profissão, a interação com o mundo econômico, político, empresarial, social e cultural, que influenciam diretamente a vida das pessoas e, conseqüentemente, das empresas.

Com base nesses entendimentos e fundamentado na Teoria Institucional, mais precisamente nos preceitos da Velha Economia Institucional, o presente estudo enfatiza como hábitos e rotinas estão sendo institucionalizados nas organizações de serviços contábeis a partir da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital.

1.1 PROBLEMA

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o SPED se constitui em avanço na informatização da relação entre fisco e contribuinte, em que os contribuintes enviam todas as suas declarações acessórias obrigatoriamente em meio digital, mediante certificação digital para fins de assinatura desses documentos eletrônicos, garantindo assim, a validade jurídica (DECRETO nº 6.022, 2007).

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é um sistema que reúne todas as informações em um único banco de dados, gera a redução das obrigações entregues pelos contribuintes aos órgãos fiscalizadores, permitindo, também, o cruzamento destas informações. Trata-se de uma iniciativa integrada das administrações fazendárias das três esferas governamentais: União, Estados e Municípios, cujo intuito é de unificar as atividades de recepção, validação, unificação e armazenamento das informações em arquivos digitais (ZANIN et al., 2011).

De acordo com Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011), existe a necessidade de maior ênfase na adequação dos profissionais da contabilidade. É imprescindível a participação

do contador com habilidades de análise, síntese, comunicação interpessoal e atenção à legislação, aliado ao profissional de tecnologia da informação, para o sucesso da implantação desse novo projeto.

Alguns fatores são importantes, como qualificação, visão gerencial, perfil empreendedor, conhecimento em informática, capacidade de interpretar corretamente a legislação, habilidade de aprender, capacidade preditiva e poder de *feedback* (PIRES et al., 2011).

Para assegurar a qualidade dos dados que serão enviados ao fisco, as empresas necessariamente deverão realizar mudanças significativas em sua cultura, estrutura organizacional, processos, investimento em tecnologia da informação e capacitação de seus profissionais, podendo até mesmo aperfeiçoar seu processo de gestão (NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011). Strasbourg, Garcia e Garcia (2011) destacam que as empresas necessitam repensar seus valores e comportamentos, assim como o comportamento individual de cada colaborador, pois o fisco, por meio do SPED, visualizará a situação fiscal real de cada empresa.

Nessa linha de mudanças e adaptações, Pires et al. (2011) alertam que a implantação do SPED exige uma adaptação não apenas da empresa, mas também dos profissionais que nela trabalham. A abrangência do SPED vai além da Contabilidade e do departamento fiscal, atingindo e influenciando outras áreas, como departamento de compra e de vendas, departamento de informática, departamento de logística, expedição, departamento de faturamento e departamento financeiro.

Alves Júnior, Medeiros e Sousa Neto (2012) relatam que com a implantação do SPED, um dos maiores desafios das empresas refere-se à qualidade no tratamento dos dados, iniciando pela emissão da nota fiscal eletrônica, que como todo processo de mudança requer conhecimento e atenção. Apontam ainda que uma das empresas pesquisadas desconhecia a funcionalidade do sistema, necessitando efetuar treinamentos e visitas ao plantão fiscal da Secretaria de Estado da Fazenda para receber orientações.

Koettker et al. (2012) destacam que a partir da implantação do SPED, as principais dificuldades estão na preparação do pessoal, seguida pelo custo financeiro e as mudanças na estrutura da empresa. Existe certa insegurança por parte dos profissionais, quanto à correta aplicação dos procedimentos estabelecidos na legislação, em função das inúmeras exigências trazidas pelo SPED. As modificações são inúmeras, exigindo cada dia mais conhecimento dos profissionais contábeis.

Cleto e Oliveira (2010, p. 3) relatam o depoimento do Presidente da Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), que reafirma a importância das mudanças que estão sendo implantadas com o SPED: “Podemos chamar este momento de desmaterialização dos livros de papel, uma verdadeira revolução da Era Digital que está rompendo barreiras de mais de cem anos de existência de chancelas e papéis no registro do comércio”.

Todas essas mudanças certamente estão levando a modificações dos hábitos e rotinas dentro das empresas e em especial nas empresas de serviços contábeis, uma necessidade pontual nesse novo cenário.

Burns e Scapens (2000) afirmam que os hábitos são pessoais, enquanto as rotinas podem incluir grupos de indivíduos. As rotinas representam os padrões de pensamento e as ações que são geralmente adotadas por grupos de indivíduos e desempenham um papel importante na relação entre ações e instituições.

Muller (2007) salienta que a institucionalização se relaciona a uma forma lógica e social, que é imposta sobre uma atividade, por meio da reprodução e produção de novos hábitos e ações. Os campos da instituição e da ação exercem uma interação numa dimensão de tempo. Nesse tempo alteram-se os papéis dos envolvidos e o comportamento, por meio dos processos de codificação, incorporação e reprodução.

Segundo Rocha e Guerreiro (2010), sob a explicação da abordagem institucional, o processo de codificação requer que os princípios institucionais sejam codificados, sendo detalhados e especificados em rotinas e regras.

As regras podem ser definidas como a forma formalmente reconhecida, na qual as coisas devem ser feitas. As regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações dos grupos de indivíduos (BURNS; SCAPENS, 2000).

Rocha e Guerreiro (2010) destacam que o conceito de rotina está conectado com as ideias de hábito e de instituição. A indicação de hábitos envolve uma predisposição ou tendência a ser solidário em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. É importante observar que os hábitos não excluem a ideia de intencionalidade do comportamento individual, e isto não significa que hábitos não possam ser modificados.

As regras são normalmente alteradas apenas em intervalos discretos, mas rotinas têm o potencial de ser um processo cumulativo de mudanças, pois continuam a ser reproduzidas. No entanto, na medida em que rotinas específicas são modificadas, podem depender de outras normas e rotinas, incluindo os procedimentos de controle (BURNS; SCAPENS, 2000).

Frente à contextualização exposta e diante das alterações que a Contabilidade está presenciando com o advento do SPED, elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa: *Em que*

nível hábitos e rotinas estão sendo institucionalizados em organizações de serviços contábeis a partir da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital?

1.2 OBJETIVOS

Em decorrência dos argumentos propostos, apresentam-se os objetivos delineados para o presente estudo, divididos em geral e específicos. Segundo Beuren (2008), os objetivos indicam o resultado que se pretende atingir ao final da pesquisa, constituindo normalmente de ações propostas para responder à questão que representa o problema.

1.2.1 Objetivo geral

Verificar a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

1.2.2 Objetivos específicos

De acordo com o propósito definido no objetivo geral, elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED;
- b) levantar mudanças nos hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED;
- c) determinar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED;
- d) classificar as empresas de serviços contábeis quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados ao SPED; e
- e) determinar características das empresas que explicam os níveis de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED.

1.3 HIPÓTESES DE PESQUISA

O termo hipótese deriva do grego *hipo* (debaixo) e *thésis* (tese), sendo empregado para designar “o que serve de base” para demonstração da tese de um teorema. Atualmente possui

um significado de uma proposição, de antecipação de resposta para um problema, que pode ser aceita ou rejeitada pelos resultados de pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Beuren e Porton (2008) destacam que a formulação das hipóteses deve respeitar algumas condições essenciais: a) ter clareza no enunciado; b) possuir base empírica; c) ter relação com as técnicas disponíveis para ser possível a comparação das variáveis incluídas; d) deve ser específica evitando ser muito abrangente; e e) possuir relação com uma teoria.

As ideias de hábito e instituição estão conectadas pelo conceito de rotina. A caracterização de hábitos envolve uma predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. A existência de hábitos não exclui a ideia de intenção do comportamento individual e não significa que hábitos não possam ser alterados (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008).

Burns e Scapens (2000) afirmam em relação a hábitos e rotinas que os indivíduos têm razões para fazer as coisas, que os hábitos são de caráter individual e as rotinas podem compreender as ações dos grupos de indivíduos.

Os aspectos individuais e organizacionais refletem na construção das rotinas organizacionais. Os aspectos individuais baseiam-se nos hábitos. Já, os organizacionais baseiam na estrutura da organização, na hierarquia, cultura, sistema de incentivos, promoções, divisão de trabalho e intenção estratégica (LEITE, 2011).

De acordo com Boff, Beuren e Guerreiro (2008), existe um laço estreito entre os hábitos e rotinas, seja na esfera individual ou coletiva. Pela repetição sucessiva de um determinado uso, costume, institui-se um hábito. Por sua vez, a rotina, pode ser considerada como o sustento de tais hábitos, visto que, sem eles, a rotina não se institucionalizaria.

Klann, Lima Júnior e Beuren (2006) afirmam que há uma ligação entre os hábitos, rotinas e as instituições de uma entidade. Os hábitos são pressuposições básicas compartilhadas e aceitas de forma inquestionável. A partir do momento em que os hábitos são formalizados, passam a constituir rotinas. Com o passar do tempo, as rotinas passam a ser institucionalizadas, sendo aceitas amplamente na organização de forma inquestionável, tornando-se assim, instituições daquela organização.

Oliveira (2009) constatou que empresas codificaram necessidades de novas normas e regras a partir de mudanças no ambiente, cuja incorporação e reprodução aconteceram, principalmente, por meio dos programas de treinamentos que a empresa ofereceu, além de incentivos financeiros vinculados às metas. Inferiu-se que o processo institucional aconteceu de forma mais tranquila pelos empregados que foram estimulados por esses benefícios. Com base no exposto elaborou-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H₁ – A implantação do SPED provocou alterações nos hábitos e rotinas de empresas de serviços contábeis de Santa Catarina.

Burns e Scapens (2000) ressaltam que há fatores de resistência aos processos de mudanças que podem interferir no processo de institucionalização de hábitos e rotinas em organizações, como conflitos de interesses, falta de conhecimento, falta de experiência e apego aos hábitos e rotinas já existentes. Assim, considerando a possível existência de um ou de vários desses fatores nas empresas analisadas, elaborou-se a segunda hipótese da pesquisa:

H₂ – Os hábitos e rotinas relativos ao SPED observados nas empresas de serviços contábeis de Santa Catarina não estão totalmente institucionalizados.

Além dos fatores relatados por Burns e Scapens (2000), outras características das empresas investigadas podem influenciar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED.

O tempo de atividade da empresa pode influenciar nesse processo, pois se presume que empresas constituídas há mais tempo estariam, *a priori*, mais estruturadas e isso facilitaria a implantação de mudanças nos hábitos e rotinas. Por outro lado, tais empresas podem também sofrer maior resistência a mudanças, principalmente se grande parte de seus empregados possuem vínculo empregatício com a empresa há mais tempo.

Da mesma forma, o tamanho da empresa, a quantidade de clientes, o número de clientes obrigados à entrega do SPED, os tipos de SPED que esses clientes estão obrigados e a quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis também podem influenciar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas relacionados ao SPED.

Diante disso, formulou-se a terceira hipótese da pesquisa, que está dividida em seis sub-hipóteses:

H_{3a} – O tempo de atividade das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;

H_{3b} – O tamanho (faturamento) das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;

H_{3c} – A quantidade de clientes das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;

H_{3d} – O número de clientes obrigados à entrega do SPED ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;

H_{3e} – Os tipos de SPED que os clientes estão obrigados ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;

H_{3f} – A quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED

A rejeição ou não dessas hipóteses é apresentada a partir dos dados coletados no instrumento de pesquisa, com aplicação de técnicas estatísticas apropriadas para tal. A hipótese H₁ foi testada com base nos dados da Seção III do questionário. O teste da H₂ tomou por base os dados da Seção IV do instrumento de pesquisa. As hipóteses H₃ foram testadas considerando as informações coletadas na Seção I do questionário.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O ambiente empresarial apresenta-se cada vez mais competitivo, necessitando assim de informações precisas e tempestivas para embasar as tomadas de decisões. Brisola (2004) aduz que o ambiente empresarial é formado por um conjunto de indivíduos que agem por interesse próprios, mas percebem que o seu destino depende da sobrevivência e manutenção das equipes ao longo do tempo na acirrada concorrência imposta pelo mercado.

Baines e Langfield-Smith (2003) destacam a importância do ambiente competitivo nas empresas, suas mudanças, alterações e estratégias.

O governo, ao buscar aperfeiçoamentos em seus controles na arrecadação de impostos por meio da fiscalização, implantou o SPED, que tem provocado alterações nos hábitos e rotinas das organizações. Entender como esses hábitos e rotinas estão sendo modificados e institucionalizados pode ajudar as empresas que buscam se adequar a nova realidade fiscal.

Neste novo cenário criado pelo SPED, Alves Júnior (2010) ressalta que é preciso conhecer os negócios empresariais como um todo, avaliando melhor todos os processos

organizacionais, demonstrando os benefícios com a utilização intensiva da tecnologia que integram os processos com os clientes, fornecedores e com o governo.

Os estudos desenvolvidos até o momento sobre a implantação do SPED tratam de rotinas operacionais (Zanin et al. 2011), das declarações acessórias (MAIDA, 2007; BRITTO, 2008; ALVES JÚNIOR, 2010; COSTA et al., 2010; PASSOS, 2010; NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011), das mudanças e avanços nos processos (RUSCHEL; FREZZA; UTZIG, 2011), da gestão empresarial (FRANCISCO, 2008), da carência dos profissionais da contabilidade e dos empresários (MAHLE; SANTANA, 2009), da falta de informações, dúvidas, dos benefícios e desafios (COSTA et al.; 2010).

Diferentemente das pesquisas anteriores, este estudo procura identificar mudanças nos hábitos e rotinas e sua institucionalização nas organizações de serviços contábeis, em função da implantação do SPED. Além disso, analisa as características das empresas que apresentam níveis mais elevados de institucionalização dos novos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED.

A contribuição deste estudo se dá em três dimensões. Sob a perspectiva teórica, sua contribuição consiste em incrementar a pesquisa sobre os efeitos da implantação do SPED em relação ao desenvolvimento de novos hábitos e rotinas das organizações contábeis, fundamentado nos conceitos da Velha Teoria Institucional.

Como contribuição prática, a pesquisa busca oferecer informações às empresas de serviços contábeis e seus contadores quanto aos novos hábitos e rotinas e seu processo de institucionalização nessas organizações. Os resultados deste estudo podem servir como fonte de informação sobre processos de mudanças enfrentados por diversas empresas do ramo, auxiliando os profissionais envolvidos a se adaptarem à nova realidade. Outra contribuição prática é a da valorização profissional.

Sob o ponto de vista da contribuição social, este estudo pode alertar e informar a todos os envolvidos no processo (contadores, empresários, entidades de classe e comunidade em geral) sobre as mudanças enfrentadas pelo setor, servindo de subsídio para que entidades de classe, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por exemplo, possam auxiliar contadores e organizações contábeis a enfrentar e vencer o desafio da fiscalização eletrônica.

A pesquisa justifica-se, também, como contribuição ao grupo de Pesquisas em Teoria da Contabilidade e Contabilidade Internacional, o qual pertence à linha de pesquisa de Contabilidade Financeira, vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo é dedicado à introdução, que inicialmente contextualiza o tema da pesquisa. Na sequência, expõe o problema de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, as hipóteses e a justificativa do estudo e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica. Primeiramente contextualiza os tópicos específicos da Teoria Institucional, abordando a Nova Economia Institucional, a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional. Após, trata da institucionalização dos processos de mudança em contabilidade, aborda o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), relatando sobre o processo da codificação à institucionalização, encerrando com os estudos anteriores sobre a Teoria Institucional. Finaliza com os sistemas de informações gerenciais, contábeis e o SPED.

O terceiro capítulo contempla os métodos e procedimentos da pesquisa. Inicia com o delineamento e a população da pesquisa. Em seguida, apresenta a forma de coleta, análise e interpretação dos dados da pesquisa.

O quarto capítulo apresenta a descrição e a análise dos resultados. Inicia com hábitos e rotinas antes e depois da implantação do SPED, contempla também o nível de institucionalização desses hábitos e rotinas relativos ao SPED, finalizando com a classificação das empresas de serviços contábeis quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas, além dos determinantes do nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED.

O quinto capítulo apresenta as conclusões da pesquisa e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo desenvolvem-se os assuntos fundamentais para abordagem do tema escolhido. Os assuntos estão relacionados à Teoria Institucional, a Nova Economia Institucional, a Nova Sociologia Institucional e a Velha Economia Institucional.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Frezatti (2009) questiona sobre os motivos de estudar teorias provenientes de diversos campos de conhecimento para entender o controle gerencial, com destaque a contabilidade. Afirma que as teorias sociais como a psicologia e a sociologia podem contribuir para o entendimento de que a realidade organizacional é mais complexa do que tratado nos livros de contabilidade gerencial.

Ainda, destaca que não existe o modelo “ideal”, pois o ser humano não é racional. O que se procura compreender é o processo de mudança e adaptação da organização, identificando a prática gerencial sob a ótica da realidade a partir da relação entre os indivíduos.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) apontam que o ponto principal sobre o qual repousa a Teoria Institucional é a ideia de hábitos de um grupo de pessoas, em que a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos.

Muitas das forças que atuam nas instituições não são baseadas exclusivamente na eficiência ou eficácia, mas em pressões de ordem social e culturais previamente estabelecidas, que determinam como devem ser feitas as regras e procedimentos a serem estabelecidos. A constituição de instituições pode acontecer por situação formal ou informal. As formais são constituídas por procedimentos já existentes, regras escritas e manuais. As informais não têm base formalizada, mas apresentam uma analogia às regras já estabelecidas (REIS, 2008).

Fernández-Alles e Valle-Cabrera (2006) afirmam que as pressões institucionais e técnicas fazem com que as empresas procurem obter não só a eficiência, mas também a legitimidade e devem identificar e satisfazer as exigências de suas partes interessadas. Ambos os objetivos podem e devem coexistir no processo de gestão, mas o paradoxo é derivado do fato de que, por meio da legitimidade, as organizações podem obter eficiência, apesar de parecer ser metas contraditórias. Isto ocorre como uma consequência da inserção institucional, que tem incentivado o desenvolvimento de investigação sobre conteúdo estratégico, porque

permite vislumbrar o papel dos parceiros sociais no contexto da explicação da realização dos objetivos de eficiência e legitimidade.

Macohon (2008) destaca que o ponto central da perspectiva institucional baseia-se na busca de legitimidade pela organização, seja de forma explícita e intencional, seja por meio de adaptações passivas ou pouco evidentes. A legitimidade afeta não apenas a forma como as pessoas agem em relação às organizações, mas também como elas as compreendem.

De acordo com Carvalho (2010), as normas institucionalizadas funcionam como poderosos mitos e muitas entidades as adotam como cerimônias, com intuito de proteger suas estruturas formais das incertezas das atividades técnicas. Dessa forma, as atividades da organização se tornam mais livres para manter a semelhança cerimonial, formando espaços vazios entre a estrutura formal e as atividades reais de trabalho.

Bruton, Ahlstrom e Li (2010) definem que a Teoria institucional está tradicionalmente preocupada com vários grupos e organizações e como melhor proteger suas posições e a legitimidade, em conformidade com as regras e normas do ambiente institucional.

A Teoria institucional explora como a estrutura organizacional e ações são moldadas pela cultura, política e forças sociais que envolvem as entidades. Esta perspectiva postula que o comportamento organizacional reflete as expectativas que acompanham a totalidade dessas situações (BEALING JUNIOR; DIRSMITH; FOGARTY, 1996).

Carvalho (2010) caracteriza as instituições como sendo ligadas ao Estado e invariavelmente externas às organizações. Os elementos dos ambientes institucionais causam pressões nas organizações e estas respondem dirigindo atenção longe do cumprimento da tarefa, o que pode reduzir a eficiência. Se estas estiverem organizadas de forma normativa, aumentaria o fluxo de recursos sociais e aumentaria a possibilidade de sobrevivência a longo prazo.

Para Bealing Junior, Dirsmith e Fogarty (1996), a Teoria institucional propõe que muitos elementos da estrutura organizacional formal, políticas e procedimentos surgem como consequência das expectativas sociais generalizadas do que é constituído de práticas aceitáveis. Por outro lado, como um processo, a institucionalização pode ser profundamente política, uma vez que reflete o poder relativo dos interesses organizados envolvidos no desenvolvimento, do que eventualmente tornar-se estruturas institucionalizadas, políticas e procedimentos naturais.

Para Berdejo (2009), as instituições são sistemas permanentes de regras enraizadas socialmente. Regras estas que dirigem e limitam o comportamento, de modo que os indivíduos formam novos hábitos como resultado desse processo.

A Teoria Institucional abrange um conjunto de constructos teóricos, advindos principalmente da economia, da sociologia e da ciência política. As suas correntes fundamentais são três: a Nova Economia Institucional (NEI), a Nova Sociologia Institucional (NSI) e a Velha Economia Institucional (VEI). As três teorias são diferentes umas das outras: a NSI e a VEI romperam com a abordagem neoclássica e consideram processos históricos e culturais. A NEI não rompe com a teoria neoclássica e pode ser comparada com um paradigma positivista. Destaca-se, no entanto, um ponto comum nas três correntes: o papel central exercido pelas instituições no comportamento humano nas atividades sociais (FREZATTI, 2009).

De acordo com Berdejo (2009), a NEI se preocupa com as estruturas usadas na governança das transações econômicas. A VEI aborda as instituições que modelam as ações e pensamentos das pessoas. A NSI trata das instituições no ambiente organizacional que modelam as estruturas e sistemas organizacionais. Enquanto na NEI e na NSI as instituições são dadas e assume-se que estas instituições exercem pressão nas organizações de fora para dentro, a VEI torna possível observar de perto as instituições dentro da organização, focando-se nas pressões e limitações internas.

Observando as citações dos autores aqui destacados, depreende-se que a Teoria institucional ajuda a entender as pressões de ordem social, cultural e política, que impactam a formação de novos hábitos, rotinas e regras no ambiente organizacional.

2.1.1 A Nova Economia Institucional

A NEI não cessa com a economia neoclássica, mas adiciona hipóteses mais realistas ao seu modelo. Esse aumento da realidade está fundamentado no fato do ser humano não agir racionalmente em todas as suas ações, e tampouco ter a capacidade de entender os fatos de forma ilimitada, como pregado pela economia tradicional (neoclássica). O indivíduo é racional, com capacidade de conhecimento restrita, atuando em instituições econômicas que estruturam o seu comportamento (FREZATTI, 2009).

Kaufman (2003) argumenta que a Teoria Econômica Institucional deve basear-se em um modelo de tomada de decisões limitada. Afirma que o comportamento humano é em grande medida intencional e fundamentado, mas ao mesmo tempo fortemente imbuído com elementos de paixão, estupidez e ignorância.

Berdejo (2009) ressalta que sob a perspectiva da NEI, o indivíduo é tomado como o foco da construção, suas funções devem ser tomadas preferencialmente como certas e inquestionáveis, fazendo uso das suas pressuposições.

Segundo Reis (2008), os mercados são imperfeitos, assim como a relação interna nas organizações, entre atores e envolvidos em processos que necessitam de cooperação de ambas as partes, resultando em barreiras e outros fatores que podem dificultar a gestão. Essas dificuldades podem ser detectadas durante o processo de mudança em contabilidade gerencial, principalmente se houver profundas alterações conceituais.

Scott (2004) afirma que precisamos reconhecer que ambientes institucionais não são monolíticos, mas muitas vezes variados e em conflito. Organismos autoritativos podem divergir, sendo que em estados liberais, eles são frequentemente concebidos para fazê-lo, fornecendo freios e contrapesos e esquemas e modelos podem competir entre si.

As organizações que não observam como suas ações são entrelaçadas com os valores e expectativas dos envolvidos, podem perder o apoio destes e assim, por em perigo a sua continuidade e sua sobrevivência organizacional (FOGARTY, 1996).

Assegurar um ambiente limitado, controlado e construído eticamente, evitando os benefícios pessoais, contratos com valores unilaterais, ações que podem violar contratos anteriores, são regras e condutas que devem ser preservadas (KAUFMAN, 2003).

De acordo com os autores mencionados, observa-se que a NEI caracteriza-se principalmente no fato do indivíduo não agir de forma totalmente livre, pois ficam condicionados nos ambientes e tem seu comportamento modelado por estes. Depreende-se que deve haver um entrelaçamento com os valores individuais, evitando ambientes extremamente autoritários.

2.1.2 A Nova Sociologia Institucional

A Nova Sociologia Institucional (NIS) centra-se na elaboração de normas, símbolos e crenças, bem como o ambiente em geral de uma organização, a sensibilização das necessidades das organizações de estarem em conformidade com as regras institucionais e as normas para legitimar sua existência. A NSI, portanto, fornece explicações para mudanças nas práticas organizacionais e nas práticas contábeis (TSAMENYI; CULLEN; GONZÁLEZ, 2006).

A NSI estuda o ambiente institucional, que é composto por crenças, normas, tradições e necessidades de legitimidade, afetando o comportamento das organizações. O cerne da NSI

é o impacto do ambiente externo e do contexto na adoção das práticas da contabilidade gerencial. A contabilidade está envolvida em um ambiente institucional e elementos dessa natureza é que vão delimitar a adoção ou não das práticas (FREZATTI, 2009).

A legitimidade, para Fogarty (1996), pode ser vista como um recurso que facilita a aquisição de outros recursos mais tangíveis e que aumentam as chances de sobrevivência organizacional.

Para Khan e Jarrell (2008), as organizações que alcançarem a legitimidade recebem um tratamento mais favorável do mercado do que as organizações que não são tão bem sucedidas em alcançar a legitimidade. Assim, desfrutam de uma vantagem por serem vistas como corretas ou adequadas dentro de uma norma ou valores sociais. Um olhar mais atento da teoria institucional e legitimidade podem ser benéficos para explicar o comportamento colaborativo entre as organizações.

Reis (2008) destaca que a NSI é utilizada para a verificação de legitimidade externa, em que as pressões ocorrem de fora para dentro. Reis (2008, p. 34) cita ainda que:

Ao se analisar um processo de mudança em Contabilidade Gerencial, caso haja interesse em se investigar, por exemplo, porque a organização adotou o modelo conceitual A, ao invés do modelo conceitual B ou C, a base teórica será a Nova Sociologia Institucional. A unidade de análise é a organização como um todo. No entanto, se o evento que se deseja estudar está relacionado ao processo de incorporar conceitos inovadores, buscando-se uma regularidade comportamental e o processo de institucionalização desses novos conceitos, a unidade de análise passa a ser o grupo social que utiliza esses conceitos, incorporando-os em seus hábitos e rotinas diárias, alterando a prática contábil internamente. Nesse caso a vertente da Teoria Institucional que fornece as bases para a realização de estudos dessa natureza é a Velha Economia Institucional.

De acordo com Tsamenyi, Cullen e González (2006), na NSI ocorre a interação entre as forças institucionais e as relações de poder dentro da organização. Por sua vez, observa-se que a mudança institucional não é vista apenas como resultante de pressões do ambiente externo da organização, mas também de ações dos atores organizacionais. Assim, o estudo de como o ambiente institucional interage com as organizações deve ser localizado dentro do contexto das relações de poder.

Para Fernández-Alles e Valle-Cabrera (2006), as pressões institucionais estão sempre mudando e a interação constante entre as instituições e as organizações significa que há um processo de adaptação de novos requisitos institucionais. Além disso, pode-se entender que a mudança institucional é uma consequência de ações e da dinâmica das organizações.

Observa-se que a NSI está voltada para as questões macro-institucionais, sendo a economia, a política e de ordem social. As organizações são sistemas abertos sujeitos a

influência e a pressão do meio que operam, por meio de suas crenças, normas, tradições e também da necessidade de se tornarem legitimadas.

2.1.3 A Velha Economia Institucional

De acordo com Frezatti (2009), a VEI rompe com a tradição da economia neoclássica, em que se pressupõe que o homem é um ser dotado de racionalidade extrema, sem valores, aspectos históricos e concepções culturais. O indivíduo é o centro da análise, afetando a construção das instituições e sendo modelado por ela. Questões políticas, poder, crenças, hábitos e valores são fundamentais na análise.

A partir da VEI torna-se possível extrair inferências sobre as inter-relações existentes entre o ambiente institucional e o comportamento individual, composto, por exemplo, por hábitos e rotinas, realizando a análise do discurso formal e suas relações com o processo de formação de instituições (REIS, 2008).

Guerreiro et al. (2004) destacam a ideia de hábitos e instituições conectadas com o conceito de rotina. Os hábitos envolvem uma vocação, em forma de ações anteriormente adotadas ou adquiridas. Ressaltam que a existência de hábitos não exclui a ideia da intenção do comportamento individual, e não significa que hábitos não podem ser alterados.

Sobre hábitos e rotinas, Muller (2007, p. 52) sintetiza que:

Hábitos – estão conectados ao conceito de rotina; é a tendência para a repetição de respostas; engaja formas de ação anteriormente adotada ou adquirida; Rotinas – são hábitos formalizados e incorporados ao comportamento; são orientadas por regras; fortalecem pelo processo de repetição da ação para o atendimento de regras; podem tornar-se práticas inquestionáveis; são compreendidas como padrões de atividade.

Estas organizações formais, além de todas as outras coletivamente determinadas, conjuntos de regras de trabalho sob a forma de normas sociais, hábitos, preceitos éticos e personalizados, rotinas, são uma “instituição”, definida como: ação coletiva, liberdade e expansão de ação individual (PETERS, 2000).

Ao tratar das regras, Geels (2004) afirma que elas não existem como entidades autônomas. Em vez disso, estão ligadas entre si e organizadas em sistemas de regras. Sistemas de regras podem ser regras puramente privadas ou podem ser coletivamente de sistemas compartilhados. O segundo caso refere-se à regra social de sistemas, que estrutura e regula transações sociais e que são apoiadas por sanções sociais.

A VEI direciona para as microinstituições dentro das organizações, nas suas rotinas e atividades organizacionais, como por exemplo, o estudo dos sistemas contábeis (MACOHON, 2008).

O tema conciliador da VEI é que a análise econômica tem de ser embasada nas circunstâncias econômicas e culturais específicas de cada caso. Defende-se que as motivações e comportamentos individuais são muitas vezes moldados por essas circunstâncias, incluindo as instituições envolvidas (BERDEJO, 2009).

Quanto à questão cultural, Ayyagari, Demirgüç-Kunt e Maksimovic (2006), ao estudar os fatores institucionais nos direitos de propriedade, destacam que as diferenças de cultura, que os pesquisadores definem como um sistema de crenças pode ajudar a explicar as diferenças na proteção dos investidores, variando de um país para outro, devido às diversidades de ordem cultural e social.

Mahalingamm e Levitt (2007) ressaltam, por exemplo, que em projetos internacionais, podem surgir problemas devido às diferenças institucionais entre os participantes, provenientes de suas culturas e tradições. Cada nação possui um conjunto regulador, instituições normativas e cognitivas, levando a uma regularidade de comportamento e podendo gerar esses conflitos.

Observa-se que a VEI está voltada para as micro-instituições das organizações, nos hábitos e rotinas, em que os hábitos são individuais e as rotinas relacionadas com o grupo, com o coletivo. O indivíduo é o centro, sendo moldado e afetando também a construção das instituições. A reprodução de hábitos e rotinas ao longo do tempo conduz a situação de instituições diferentes daquelas formas de pensar e fazer das origens históricas.

2.1.4 Institucionalização dos processos de mudanças em Contabilidade

A Institucionalização propriamente dita pode ser melhor representada pela complexidade e coerência nas dimensões que indicam a capacidade de gestão interna na estrutura da organização. Outra maneira de conceituar a institucionalização pode ser a padronização dos procedimentos e das rotinas de práticas dentro da organização (PETERS, 2000).

As pessoas não desenvolvem novas regras, costumes, hábitos, vontades, novas preferências simplesmente porque “valores” ou “forças sociais” as controlam. O enquadramento às mudanças e limitações das capacidades das instituições sociais dá origem a novas percepções e disposições dentro dos indivíduos. Novas preferências e intenções surgem

por meio dos novos hábitos de pensamento e comportamento. Disso resulta que os hábitos compartilhados são o material que constitui as instituições, fornecendo-lhes maior durabilidade, poder e autoridade normativa (BERDEJO, 2009).

Mahalingam e Levitt (2007) conceituam as instituições como características ambientais que influenciam grupos de atores, conduzindo a uma regularidade de comportamento entre os intervenientes no domínio da influência das instituições. Esta regularidade de comportamento pode não necessariamente ser completamente racional, sendo muitas vezes arbitrária.

Peters (2000) destaca a importância de entender o que é uma instituição, pois pode-se começar a desenvolver um conjunto de medidas para capturar os aspectos mais importantes da realidade social e ir realizando adaptações, mas se não há uma visão clara, então o processo fica prejudicado.

De acordo com Reis (2008), quando da adoção de um processo de mudança, as atividades passam a ser exercidas de forma contínua, mediante determinação das normas e do poder exercido de forma implícita ou explícita, adquirindo um sentido de hábitos na esfera individual, sendo posteriormente incorporado ao grupo como rotinas. A partir do momento em que não há mais questionamentos sobre a sua validade, podem ser considerados institucionalizados.

Conforme Santos e Almeida (2009), as rotinas institucionalizadas criam o entendimento das atividades de acordo com um conjunto de práticas e regras contábeis da organização. Regras e procedimentos que permitem que as atividades contábeis e, em alguma medida, as atividades de tomada de decisões passem entre as gerações, por intermédio de processos evolutivos. São os genes plantados e fecundados para a manutenção das características do ser empresa, os quais impedem que as mudanças brutas criem um atrito nas inter-relações sociais do sistema institucional e levem a um desequilíbrio (SANTOS; ALMEIDA, 2009).

As organizações de hoje são mais abertas e afetadas por eventos não-locais e ideias. Devido às alterações na tecnologia da informação, bem como a crescente mobilidade de capital, trabalho, ideologias, crenças, preferências dos consumidores e modismos, o ambiente é permeado por múltiplas e diversas mensagens. Uma única organização agora é mais provável operar simultaneamente em vários ambientes institucionais, como faz uma empresa multinacional (SCOTT, 2004).

Segundo Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010), a organização reflete a sociedade e absorve os fatores externos ao seu ambiente interno. Estas incorporam elementos

socialmente legitimados e racionalizados em suas estruturas formais, aumentando sua legitimidade e maximizando seus recursos e capacidade de sobrevivência. A sobrevivência está vinculada à elaboração de mitos institucionais racionalizados que geram a conformidade com a eficiência organizacional, que proporciona legitimidade, recursos e preserva sua sobrevivência.

Sobre as práticas contábeis e novas rotinas, Burns (2000) e Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010) afirmam que estas podem ser caracterizadas como institucionalizadas, quando se tornam amplamente aceitas na organização e quando se transformam em formas de controle gerencial inquestionáveis.

2.1.4.1 O Modelo proposto por Burns e Scapens

Burns e Scapens (2000) afirmam que as mudanças na contabilidade tornaram-se tema de debate constante. O ambiente em que a Contabilidade está inserida tem sofrido mudanças devido aos avanços da informática, mercados mais competitivos, novas práticas de gestão e diferentes estruturas organizacionais. Os gerentes estão usando seus sistemas de gestão de forma mais flexível e em conjunto com outras medidas de desempenho, financeiras e não financeiras.

A Contabilidade Gerencial fornece informações para o planejamento de gestão e controle. No entanto, como a teoria econômica neoclássica é baseada nos pressupostos do núcleo econômico da racionalidade e equilíbrio, esta apresenta dificuldades para analisar os processos de mudança (BURNS; SCAPENS, 2000).

Neste sentido, Berdejo (2009) destaca que a teoria econômica neoclássica está mais focada com a previsão dos resultados “ótimos”, ao invés de focar na explicação do desenrolar dos processos. O estudo dos processos de mudança da contabilidade gerencial requer a conceitualização das formas pelas quais novas práticas contábeis evoluem ao longo do tempo.

Burns e Scapens (2000) sustentam que em muitas organizações, os sistemas de gestão contábeis e suas práticas constituem regras e rotinas estáveis. Na sequência, usam a Teoria Institucional para desenvolver um quadro, a fim de conceituar o gerenciamento de mudanças contábeis. Esse quadro não só reforça a estabilidade consagrada no comportamento baseado em regras e rotinas de sistemas e práticas organizacionais, mas também reconhece que as regras e rotinas podem mudar. Burns e Scapens (2000) destacam ainda que existe um crescente interesse pela Teoria Institucional e suas três vertentes são importantes para conceitualizar as mudanças na contabilidade gerencial. No entanto, a VEI faz a primeira

contribuição quanto a essas mudanças, pois proporciona o foco na origem das rotinas organizacionais, nas regras e sua institucionalização.

Reis (2008, p. 47) destaca que:

O conteúdo simbólico dos relatórios contábeis emitidos pela contabilidade gerencial pode afetar as estruturas de poder internamente, independentemente da racionalidade dos agentes, mas levando em consideração a interpretação que cada gestor pode fazer, durante o processo de elaboração e leitura dos relatórios gerenciais. Os valores que proporcionam essas interpretações, segundo a Teoria Institucional, devem estar alinhados mediante a transformação dos hábitos em rotinas, buscando-se uma uniformidade nos procedimentos internos da organização.

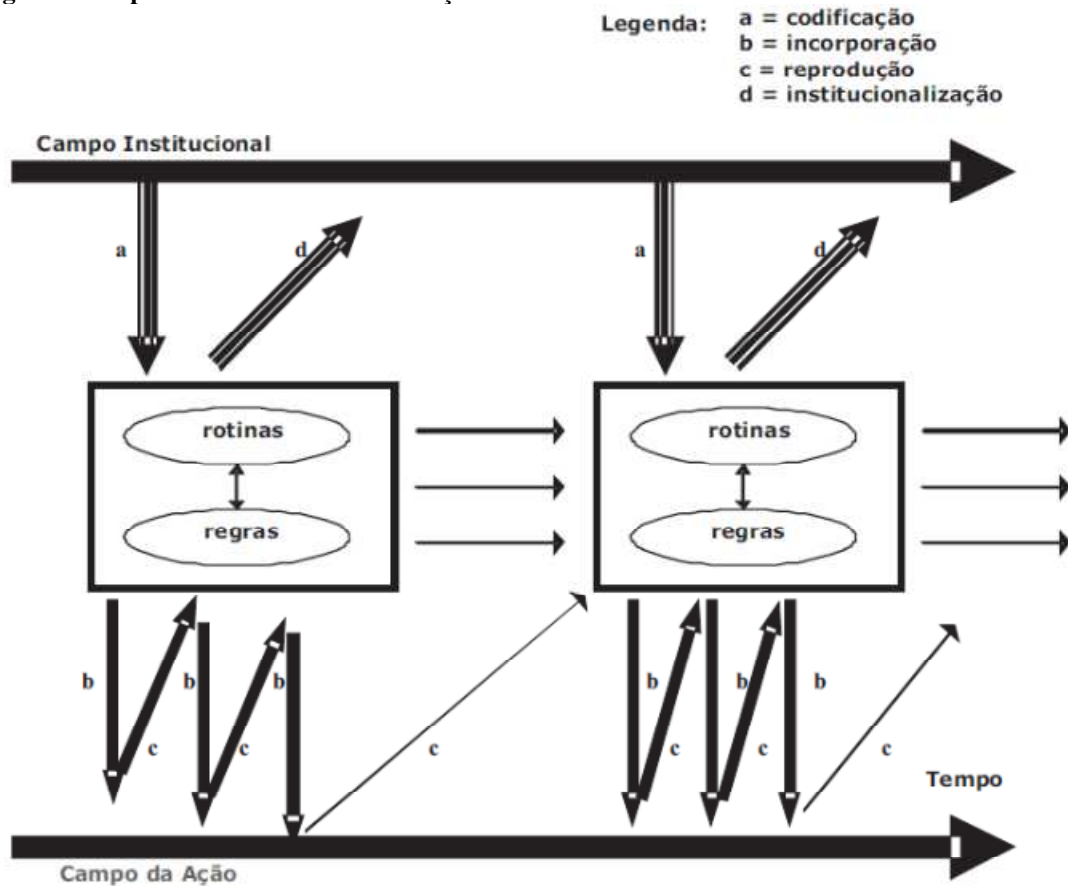
O estudo de Burns e Scapens (2000) proporciona uma estrutura institucional que combina tanto elementos sincrônicos como diacrônicos, enquanto as instituições limitam e modelam a ação sincronicamente (por exemplo, em pontos específicos do tempo), as ações reproduzem e produzem as instituições diacronicamente (por exemplo, por meio do seu poder cumulativo ao longo do tempo). No entanto, os processos de alteração no campo institucional ocorrem em períodos mais longos de tempo do que aqueles do campo de ação (BERDEJO, 2009).

Wanderlei et al. (2011) alertam que as práticas de contabilidade de gestão são representadas como uma coleção de regras relativamente estáveis e de rotinas. Chamam atenção para o modelo de Burns e Scapens (2000), em que essas regras referem-se às maneiras formais em que as coisas deveriam ser feitas, sendo necessárias para coordenar e dar significado às ações de indivíduos e grupos.

Em suma, o processo de institucionalização pode ser descrito como um processo no qual as regras e rotinas primeiro são codificadas dentro da esfera institucional e, em seguida, promulgadas pelos membros organizacionais e gradualmente reproduzidas por meio de ações cotidianas, em última análise, sendo institucionalizada, ou seja, um dado adquirido pela maioria dos atores organizacionais.

Rocha e Guerreiro (2010) citam que o modelo de Burns e Scapens (2000) incorpora conceitos fundamentais da Teoria Institucional na forma da VEI, com hábitos, regras e rotinas, na busca da conceituação de mudança em Contabilidade Gerencial. Este modelo apresenta quatro processos fundamentais: codificação, incorporação reprodução e institucionalização, apresentados na Figura 1:

Figura 1 – O processo de institucionalização



Fonte: Burns e Scapens (2000 p. 09).

A Figura 1 demonstra a ligação entre o campo de ação e o campo institucional. O campo institucional reúne princípios institucionais em rotinas e regras. Na sequência, os atores, por meio de suas ações e interações e campo de ação, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de rotinas e regras e, finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, formando novos elementos do campo institucional (ROCHA; GUERREIRO, 2009).

O processo de institucionalização apresentado na Figura 1 está dividido em quatro etapas:

- codificação (seta “a”) - é a codificação dos princípios no campo institucional, transformando regras em rotinas. As regras que já existem ou as novas a serem implantadas são codificadas, sendo conduzidas de forma progressiva ao processo de formação ou adaptação de novas rotinas;
- incorporação (seta “b”) - quando as regras e rotinas, já codificadas e oriundas do campo institucional, são incorporadas pelos atores. Nesse estágio podem aparecer resistências oriundas dos atores, caso as novas regras e rotinas colidam com os

ideais e valores já existentes na organização e os atores possam reagir contra o processo;

- c) reprodução (seta “c”) - quando a repetição do comportamento conduz a reprodução das rotinas, podendo ser de forma consciente ou inconsciente. Consciente quando os atores são capazes de reunir elementos que permitam, de forma coletiva, questionar as regras e rotinas já existentes. De forma inconsciente se houver falta de monitoramento ou fiscalização das rotinas, ou se as regras não são compreendidas ou aceitas pelos atores;
- d) institucionalização (seta “d”) - é a institucionalização das rotinas e regras que vem sendo executadas pelos atores, entendendo que os padrões de comportamento, nesse momento, sejam desassociados de circunstâncias históricas. Assim, as rotinas e regras são o que são (sendo a forma correta de agir), como instituição e que moldarão novas regras e rotinas e assim por diante.

No modelo proposto por Burns e Scapens (2000), a codificação representa o primeiro estágio, sendo identificados os princípios das instituições em rotinas e regras. Na incorporação as regras e rotinas são incorporadas pelos indivíduos. No terceiro estágio acontece a reprodução das regras e rotinas, em que estas serão verificadas e se forem aceitas, serão institucionalizadas, chegando ao último estágio.

2.1.4.2 Da codificação à institucionalização

Muller (2007) afirma que a codificação é o primeiro momento do processo de institucionalização, fazendo parte do campo institucional, onde são identificados e codificados os princípios institucionais em regras e rotinas.

Rocha e Guerreiro (2010) afirmam que do ponto de vista de desenvolvimento de sistemas, o processo de codificação corresponde à fase de modelagem do sistema, ou seja, à especificação do modelo conceitual, devendo orientar as soluções de tecnologia de informação. À luz da abordagem institucional, o processo de codificação requer que os princípios institucionais sejam codificados, isto é, detalhados e especificados em regras e rotinas.

Burns e Scapens (2000) relatam que as mudanças em sistemas de gestão contábil de forma planejada e que estejam formalmente instalados (de forma técnica) são mais fáceis de conduzir, ao passo que os processos informais tendem a ser mais difíceis de instalar. Mudanças intencionais nos sistemas de contabilidade gerencial podem permanecer

firmemente enraizadas nas rotinas e instituições existentes, e como tal não seria revolucionária. Além disso, a mudança não intencional em processos informais poderia, pelo menos em princípio, ser revolucionária, na medida em que poderia desafiar as instituições existentes.

Conforme Reis (2008), como componente do estágio de codificação também é desejável a existência de um planejamento pelos gestores responsáveis, estipulando prazos, recursos financeiros, recursos físicos e humanos necessários à implantação do processo de mudança. Os responsáveis devem ter pleno conhecimento das operações da organização, bem como alinhar os resultados esperados com a missão, os valores e a finalidade da organização. Dependendo do grau de mudança, o estágio de codificação deve ser isento de interferência dos conceitos gerenciais em uso. Como forma de melhor harmonização entre os usuários, durante ou após o estágio de codificação é interessante todos serem comunicados a respeito das mudanças.

Segundo Muller (2007), a incorporação é o segundo momento do processo institucional, conforme o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), sendo este processo dividido em dois campos: o da ação e o da instituição, sendo que a incorporação faz parte do campo da ação. Explica que é esse o momento em que ocorre ou deveria ocorrer a mudança no comportamento dos envolvidos. Mas, também, é o momento em que são expostas algumas resistências à mudança.

De acordo com Reis (2008), é nesse momento que os hábitos compartilhados pelo grupo vão se transformando, de forma cumulativa no tempo, em rotinas, orientadas por regras que proporcionam uma uniformidade no comportamento por parte dos indivíduos em relação a determinado assunto.

Berdejo (2009) destaca que enquanto os hábitos são pessoais, as rotinas compreendem grupos de indivíduos. Assim, as rotinas representam os padrões do pensamento e ação, que são habitualmente adotados por grupos de indivíduos. As rotinas das organizações desempenham um papel importante no relacionamento entre ações e indivíduos.

O terceiro momento do processo institucional corresponde à reprodução das regras e rotinas. Para identificar a reprodução das práticas estabelecidas como regras e rotinas, além de observar a forma de incorporação destas, é necessário averiguar a aceitação das novas práticas, pois, depois de aceitas, serão incorporadas, sendo reproduzidas até a sua instituição (MULLER, 2008).

Essa fase do processo de institucionalização ocorre quando o comportamento se reproduz diversas vezes, conduzindo a repetição das rotinas, podendo ser de forma consciente

ou inconsciente. A forma consciente é quando os atores tem a noção exata do que e como deve ocorrer, visando à maximização dos recursos de forma racional. A forma inconsciente é quando ela ocorre sem propósito claro, na ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e quando estas não são suficientemente compreendidas ou aceitas pelos atores (REIS, 2008).

A institucionalização se relaciona a uma forma lógica e social que é imposta sobre uma atividade, por meio da produção e reprodução de hábitos em ação. Assim, os campos de instituição e ação interagem numa ação de tempo, nesse tempo se modificam os papéis dos atores e os comportamentos (MULLER, 2008).

Reis (2008) afirma que nesse estágio as regras e rotinas transformam-se simplesmente na maneira que as coisas são, sendo as instituições propriamente ditas, sem questionamento por parte dos autores, admitindo que essa seja a forma correta de agir no interior da organização.

A instituição é o pressuposto assumido tido como certo, de que essas rotinas representam o comportamento apropriado para o grupo social. Quanto mais ampla e profunda a instituição for aceita, mais provável será sua influência na ação e sua resistência à mudança (BERDEJO, 2009).

De acordo com os autores acima, observa-se a repetição focada nos hábitos e rotinas, por meio dos processos de codificação, incorporação e reprodução, chegando-se à institucionalização, atingindo seu estágio final nesse ciclo.

2.1.5 Estudos anteriores sobre Teoria Institucional

A Teoria Institucional tem sido utilizada nos últimos anos como teoria de base para estudos em diversas áreas: na auditoria, nas estruturas sociais e de relação de poder, nas instituições políticas e estrutura de governo, nos direitos de propriedade, nas interações interpessoais, nos sistemas de inovação tecnológica, comportamento organizacional, sistema financeiro integrado com a contabilidade, na responsabilidade social das empresas, na instalação de projetos internacionais (em vários países), no desenvolvimento de estratégias empresariais, no investimento direto estrangeiro, no empreendedorismo, marketing, no governo eletrônico e na cultura organizacional.

2.1.5.1 Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito internacional

No Quadro 1 apresenta-se uma síntese dos estudos sobre a Teoria Institucional em âmbito internacional, relacionados a diversas áreas de estudo, estruturas sociais e relações de poder, responsabilidade social nas empresas, entre outros. Quadro 1 – Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito internacional

Autores	Área de estudo
Carpenter e Dirsmith (1993)	Estudaram que a estatística tem sido interpretada como um meio técnico para aumentar a eficácia da auditoria.
Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993)	Estruturas sociais e de relação de poder (regras e vigilâncias).
Bealing Junior; Dirsmith e Fogarty (1996)	Nas instituições políticas e estrutura de governo estruturando rotinas e controles contábeis e auditoria.
Kaufman, 2003; Ayyagari, Demirgüç-Kunt e Maksimovic (2006)	Nos direitos de propriedade e nas disputas judiciais.
Scott (2004)	Nas interações interpessoais afirmando que a teoria institucional teve um longo passado e apresenta um futuro promissor.
Geels (2004)	Nos sistemas de inovação tecnológica.
Fernández-Alles e Valle-Cabrera (2006)	Comportamento organizacional do normativo e pressões institucionais.
Tsamenyi, Cullen e González (2006)	Do sistema financeiro integrado com a contabilidade.
Campbell (2007)	Na responsabilidade social das empresas.
Mahalingam e Levitt (2007)	Na instalação de projetos internacionais em vários países, diferenças nas normas e valores culturais.
Delbridge e Edwards (2007)	Desenvolvimento da teoria institucional e as divergências, contradições e discórdias são importantes pontos para reflexão.
Khan e Jarrel (2008)	Nas estratégias empresariais
Trevino, Thomas e Cullen (2008)	Investimento direto estrangeiro
Bruton, Ahlstrom e Li (2010)	Empreendedorismo fornecendo <i>insights</i> para o espírito empresarial e a disciplina de gerenciamento mais abrangente.
Webb, Ireland e Hitt (2010)	No marketing e empreendedorismo têm sido reconhecidos como duas das principais responsabilidades da empresa e o esforço para resolver as lacunas existentes.
Luna-Reyes e Gil-Garcia, (2011)	No governo eletrônico “e-México”, particularmente pela estratégia para a criação de portais de conteúdo baseado na web para os cidadãos nas áreas de educação, saúde, economia e governo.
Zilber (2011)	Na cultura organizacional para explorar como culturas dentro das organizações são trabalhadas em relação a culturas fora das organizações, como as culturas organizacionais estão sendo transformadas e traduzidas através do tempo.

Fonte: Dados da pesquisa.

Carpenter e Dirsmith (1993) estudaram que a estatística tem sido interpretada como um meio técnico para aumentar a eficácia das auditorias independentes. Sob a perspectiva da teoria institucional, examinaram as regras da amostragem estatística e os fenômenos sociais, a cumplicidade em modificar e controlar os profissionais da contabilidade, examinando o papel do interesse do grupo no processo de institucionalização, frente aos erros e a possibilidade de detecção de fraudes.

Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) estudaram a perspectiva institucional que propõe elementos da estrutura organizacional, em relação às questões de poder, considerando

institucionalização como um processo inacabado. Seu estudo foi aplicado em um hospital, que ficou subordinado às regras de poder, disciplina e vigilância do governo federal.

Bealing Júnior, Dirsmith e Fogarty (1996) examinaram o desenvolvimento de uma instituição administrativa, a *Securities and Exchange Commission*, e os efeitos das ações regulamentadoras em estabelecer a legitimidade, institucionalizando um quadro de controle social, aplicando e estruturando também rotinas e controles contábeis e de auditoria, assegurando a divulgação correta e justa das informações contábeis para os investidores.

A partir de um ensaio teórico, Forgaty (1996) aplicou a teoria institucional que explora a estrutura organizacional, em que as ações são moldadas pela política, cultura e força social que envolve as entidades, na abordagem da revisão dos pares na auditoria, suas consequências e implicações para o futuro da profissão e a legitimidade. Identificou que o controle da qualidade profissional é amplamente discutido, assim como a troca de ideias é frequentemente discutida pelas equipes revisoras. Assuntos importantes e fundamentais tais como materialidade, decisão, agregação, resolvendo discordâncias entre os clientes têm sido intocados na revisão por pares. Conclui que a revisão por pares tornou-se necessária por causa da cultura fraca da profissão e a sua base de dados de conhecimento instável.

Em outro ensaio teórico, Peters (2000) abordou a teoria institucional na ciência política e seus grandes avanços nos últimos anos, mas também ressaltou um número de problemas teóricos e metodológicos significativos. O mais importante destes problemas é a natureza geralmente estática das explicações institucionais. Além disso, existe uma reclamação dos problemas e das dificuldades em medir variáveis institucionais. Conclui que a institucionalização é uma variável contínua e que pode-se começar a compreender melhor a dinâmica das próprias instituições e, por conseguinte, também desenvolver melhor as explicações institucionais para outros fenômenos sociais e políticos.

Scott (2004) descreveu um exemplo de um programa de pesquisa teórica cumulativa acerca da teoria institucional, afirmando que a teoria institucional teve um longo passado e apresenta um futuro promissor. Em geral, é posicionada para ajudar a enfrentar questões importantes e duradouras, incluindo as bases da semelhança organizacional e a relação entre a estrutura e o comportamento, o papel dos símbolos na vida social, a relação entre ideias e interesses e as tensões entre a liberdade e ordem.

Em mais um ensaio teórico, Geels (2004) relata que entre os anos de 1990 e 2002 os sistemas de inovação setorial surgiram como uma nova abordagem nos estudos de inovação. Ele cita quatro contribuições: A primeira é a de incorporar o lado do usuário na análise do sistema, englobando a produção, distribuição e uso da tecnologia. Assim, a unidade de análise

é amparada de sistemas de inovação setoriais e suas técnicas. A segunda contribuição é a de sugerir uma distinção analítica entre sistemas, atores envolvidos e as instituições que guiam o ator e suas percepções e as atividades. Em terceiro lugar, o artigo abre a caixa preta das instituições. Instituições não devem apenas ser usadas para explicar a inércia e estabilidade. Elas também podem ser usadas para conceitualizar a interação dinâmica entre estruturas e atores. A quarta contribuição é para resolver problemas de mudança de um sistema para outro. O artigo fornece uma perspectiva de multi-nível conceitual e coerente, utilizando *insights* da sociologia, estudos de teoria e inovação institucionais. A perspectiva é particularmente útil para a análise dinâmica de longo prazo, mudanças de um sistema sócio-técnico para outro e a evolução da tecnologia e da sociedade.

Fernández-Alles e Valle-Cabrera (2006), em ensaio teórico que teve como objetivo analisar e comparar os postulados institucionais tradicionais e os novos postulados, concluem que a teoria neoinstitucional possui fortes origens sociológicas, com bases em argumentos sobre a noção de que as organizações sociais são recompensadas por legitimidade, recursos e sobrevivência com base em sua aceitação da coerção, do normativo e de pressões institucionais. Isso implica na transferência de valores contextuais, cerimônias e símbolos para as estruturas, estratégias e práticas de uma organização, gerando isomorfismo. As organizações são postuladas na forma passiva de sucumbir às pressões normativas e coercitivas para obter o apoio social e das partes interessadas (por exemplo, aderindo às normas concebidas para proteção do ambiente ou requisitos exigidos pelas associações profissionais).

Ayyagari, Demirgüç-Kunt e Maksimovic (2006) examinaram como vários fatores institucionais nas empresas explicam as percepções dos gestores quanto à proteção dos seus direitos de propriedade quando em disputas judiciais. Foram coletados 7.760 questionários, desde pequenas até grandes empresas em 80 países, entre eles França, Escandinávia e Alemanha. Concluem que as características de nível de empresa, como organização jurídica e estrutura de propriedade, são comparáveis com fatores institucionais em explicar variações na proteção de direitos de propriedade. A origem legal do país prevê variação de direitos de propriedade melhor do que a sua religião, decorrentes do fracionamento étnico ou dotes naturais. Quanto à percepção dos direitos de propriedade, em empresas com vários sócios ou proprietários ela é maior, da mesma forma que as empresas estatais e as grandes empresas. Já as empresas de um proprietário apenas e as de menor porte, possuem menor grau de confiança de seus direitos de propriedade.

Tsamenyi, Cullen e González (2006), por meio de um estudo de caso, investigaram as alterações na contabilidade e no sistema de informação financeira de uma empresa de eletricidade espanhola (Sevillana). A Sevillana foi adquirida pelo grupo Endesa após a liberalização do setor de eletricidade espanhol. Foram estudadas várias fontes, incluindo entrevistas, observações, discussões e documentos, pretendendo teorizar a mudança na contabilidade e no sistema de informação financeira. Uma contabilidade integrada com o sistema de informação financeira foi imposta pelo chefe da Endesa a outras subsidiárias, para oferecer suporte às mudanças organizacionais em resposta às exigências da regulamentação. Também interagiu com as forças de mercado e políticas foram implantadas para promover a eficiência por causa da concorrência, de relações de poder dentro da organização e influências das mudanças no sistema de informações contábeis e financeiras. A contabilidade integrada ao sistema de informação financeira, que foi implementado para facilitar a coordenação e a tomada de decisão, era necessária por causa da nova estrutura exigida pelo meio institucional. Tendo em conta a interação entre essas forças, o estudo baseia-se e estende-se na teoria da nova sociologia institucional.

Campbell (2007), a partir de um ensaio teórico, discorre que uma teoria institucional da responsabilidade social das empresas consiste de uma série de proposições que especificam as condições em que as corporações são susceptíveis de comportar-se de forma socialmente responsável. Defende que a relação básica entre as condições econômicas e de comportamento empresarial é mediada por várias instituições e condições: regulamento público e privado, a presença de organizações não-governamentais e outras organizações independentes que monitoram o comportamento empresarial, normas institucionalizadas no que diz respeito a comportamento empresarial adequado, comportamento associativo entre corporações e diálogos entre empresas e respectivos agentes. Aponta que as empresas são mais propensas a agir de forma socialmente responsável, quando estão inseridas num contexto mais rígido de normas e instituições, como, por exemplo, as normas rígidas impostas pelo Estado governamental, setores com regras bem definidas e quando são monitoradas e fiscalizadas. Aponta ainda que estas são mais responsáveis na medida em que as empresas mantêm um diálogo aberto com os sindicatos dos empregados e a estes proporcionam benefícios diretos e um salário justo, por exemplo.

Mahalingam e Levitt (2007) tratam de projetos de construção global que envolvem a colaboração entre participantes de vários países. Tais projetos frequentemente resultam em desafios e custos devido a interações internacionais. Ao investigarem as interações transnacionais e as tensões presentes em projetos globais, sugerem que diferenças

institucionais, como diferenças nas normas do local de trabalho, normas legais e valores culturais, contribuem para essas despesas.

Em outro ensaio teórico, Delbridge e Edwards (2007) refletem sobre os desenvolvimentos recentes na teoria institucional, com particular ênfase nos campos organizacionais, e sobre como a ação tem sido pré-concebida e incorporada nas contas institucionais. Observam alguns progressos no que diz respeito à compreensão dos processos de nível de campo e o papel dos agentes institucionais. Apontam sobre as variações na durabilidade das estruturas sociais, das próprias instituições e na medida em que estas podem guiar o pensamento humano, representando um ciclo repetitivo de realizações em curso. É uma apreciação clara das diferentes maneiras em que uma pessoa conecta-se com estruturas sociais, que ilustram diferentes níveis de poder, estrutural e de profundidade. Finalizam que as divergências, contradições e discórdias são importantes pontos para reflexão, e que o espírito de abertura ao diálogo e o engajamento ajudam nas relações sociais.

Khan e Jarrel (2008) refletem em seu ensaio teórico que o número de alianças e parcerias estratégicas tem aumentado ao longo das últimas duas décadas. Citam que quando a Pepsi entrou na antiga União Soviética, ela desenvolveu uma estreita relação com o governo, a partir do entendimento de que ela não poderia ter sucesso sem seu apoio. Ao mesmo tempo, o número de falhas de aliança estratégica também tem sido extremamente alto. Embora os investigadores tenham desenvolvido uma variedade de explicações para a atividade de Aliança, estes modelos não explicam as taxas de falhas elevadas. Esses autores citam que as alianças podem ser influenciadas pela diferença cultural, pela estrutura institucional, pelos custos de transação, pelos fatores políticos e ambientais. Trazem o exemplo da DaimlerChrysler *joint venture*, que tinha os recursos de duas grandes corporações à sua disposição; no entanto, seu desempenho foi bem aquém das expectativas. Por conseguinte, em 2007, a DaimlerChrysler vendeu a Chrysler à Cérebros Capital Management de Nova Iorque, uma empresa de capital privado especializada em reestruturação de empresas. O ponto fraco desta aliança existente sugere a necessidade de uma perspectiva que explica não só a criação de aliança, mas também a falha de aliança e a existência de empreendimentos anômalos e ineficientes. O estudo combina a perspectiva de eficiência com o quadro institucional apresentado por Dimaggio e Powell (1983), em um modelo integrado explicando a falha, a sobrevivência e a criação de aliança. Informa que as organizações são recompensadas por serem semelhantes e homogêneas àquelas que se estabeleceram no mercado.

Trevino, Thomas e Cullen (2008) descrevem o processo de institucionalização e legitimação em países da América Latina e seu impacto organizacional na tomada de decisão,

no que respeita ao aperfeiçoamento ativo de investimento direto estrangeiro. Eles argumentam que a institucionalização é um processo que funciona por meio de três pilares - cognitivo, normativo e regulador - e que este processo pode legitimar um mercado de acolhimento para os investidores estrangeiros. O estudo analisa a reforma institucional em 16 países latino-americanos usando vários índices de mudança institucional que ocorreram entre 1970 e 2000. Os resultados indicam que processos institucionais legitimados por meio dos pilares cognitivos e normativos (escolaridade, tratados bilaterais de investimento, privatização e incerteza política) são melhores indicadores do investimento direto estrangeiro do que aqueles legitimados pelo pilar regulador (reforma fiscal, reforma de comércio e liberalização da conta financeira).

Carney, Gedajlovic e Yang (2009) descrevem sobre a perspectiva baseada na instituição em estratégia. Com o objetivo de lançar uma nova luz sobre as relações complexas entre as instituições na economia asiática, que tem sua ênfase sobre isomorfismo mimético, coercivo e normativo, a teoria institucional ganhou uma reputação determinada e parece uma improvável base sobre a qual pode-se construir uma teoria da estratégia. No entanto, um segundo movimento na teoria institucional é emergente e dá maior ênfase à criatividade e agência. Desenvolveu-se esta abordagem destacando processos evolucionários de moldar as variedades de capitalismo na Ásia. Para isso, examinou-se em que medida e qual o modelo de capitalismo pode ser aplicado no contexto asiático. No espírito do segundo movimento da teoria institucional, pode-se descrever três processos em que a firme estratégia coletiva e intencional volta-se para instituições de forma a preencher os vazios institucionais (ausência formal de instituições), retardar a inovação institucional e implantação da fuga institucional. Foram analisados 9 (nove) trabalhos apresentados na conferência de edição especial realizada na *Queensland University of Technology, Brisbane, Austrália*, em Dezembro de 2007. Concluem que as variedades de capitalismo Asiático são emergentes, de transição e maduras. Suas variadas características apresentam um desafio para os principais estudiosos que investigam o capitalismo tradicional, devido à complexa dinâmica institucional existente.

Bruton, Ahlstrom e Li (2010) analisaram 46 (quarenta e seis) artigos de 9 (nove) periódicos e afirmam que a teoria institucional é uma lente teórica cada vez mais utilizada para a investigação de empreendedorismo. No entanto, enquanto a teoria institucional revelou-se extremamente útil, seu uso chegou a um ponto que é necessário estabelecer uma compreensão mais clara da sua ampla aplicação à investigação de empreendedorismo. Esses autores analisaram o empreendedorismo existente na literatura que emprega a teoria institucional tanto para compreender o *status* atual do campo, suas deficiências atuais e onde

há de passar no futuro. Pode-se então resumir que a teoria institucional tem o potencial de fornecer grandes *insights* para o espírito empresarial e a disciplina de gerenciamento mais abrangente. No entanto, uma vez que a teoria tem amadurecido, é hora de empregar ideias novas e mais ricas no seu uso.

Por meio de um ensaio teórico, Webb, Ireland e Hitt, (2010) afirmam que marketing e empreendedorismo têm sido reconhecidos como duas das principais responsabilidades da empresa. Apesar de sua integração total na prática, marketing e empreendedorismo, como domínios de investigação acadêmica, progrediram em grandes partes dentro de suas respectivas fronteiras disciplinares, com o mínimo de fertilização disciplinar. Além disso, embora as empresas possam comprometer cada vez mais seu marketing e empreendedorismo nas atividades em diversas configurações, a academia tem fornecido poucos *insights* sobre como as alterações no ambiente institucional podem alterar substancialmente os processos e os resultados dessas empresas. Assim, pode-se integrar a investigação em marketing, empreendedorismo e o processo da teoria institucional em um esforço para resolver esta lacuna.

De acordo com Reyes e Garcia (2011), os governos de diversos países desenvolveram programas de governo eletrônico esperando obter importantes benefícios, como maior eficiência ou maior transparência. No entanto, muitos projetos de governo eletrônico não entregam suas promessas em termos de resultados específicos. Algumas das falhas são o resultado de uma falta de compreensão sobre as relações entre tecnologias, utilização de informações, fatores organizacionais, disposições institucionais e contextos socioeconômicos envolvidos na seleção, implementação e uso da informação e da comunicação, produzindo incompatibilidades e consequências involuntárias. O estudo de Luna-Reyes e Gil-Garcia (2011) propõe a utilização da teoria institucional e simulação dinâmica do sistema, como uma abordagem integrada e abrangente para compreender fenômenos de governo eletrônico. O estudo inspira-se no caso do programa e-México, particularmente pela estratégia para a criação de portais de conteúdo baseado na web para os cidadãos nas áreas de educação, saúde, economia e governo. Usando a mesma infraestrutura tecnológica e sob a liderança do Ministério Federal, quatro redes diferentes do governo e organizações não-governamentais foram envolvidas na criação de portais de internet e de todo o seu conteúdo. Foram realizadas 26 entrevistas com os gestores de 15 Ministérios do Governo do México, entre novembro de 2006 e março de 2007. Os resultados fornecem provas importantes de relações bidirecionais entre processos formais (instituições), redes de agência (formulários organizacionais) e as características resultantes dos quatro portais temáticos. No entanto, esses autores afirmam que

o programa do e-México não tem o *design* muito comum e sugerem que uma investigação mais aprofundada é necessária para ter certeza se essas relações são claras ou trata-se apenas de abastecimento das informações para o governo.

Em outro ensaio teórico, Zilber (2011) atende aos desenvolvimentos das maneiras atuais da teoria institucional - nomeadamente a discursiva e prática baseada nas escolas e como pode contribuir para o estudo da cultura organizacional. Sugere que as duas teorias têm o suficiente em comum para permitir um diálogo profícuo e concentrar-se em três áreas em que se podem aplicar algumas das ferramentas conceituais e perguntas desenvolvidas na teoria institucional para o estudo da cultura organizacional. Em particular, pode ajudar os alunos a aplicar a teoria institucional na cultura organizacional para explorar como culturas dentro das organizações são trabalhadas em relação a culturas fora das organizações, como as culturas organizacionais estão sendo transformadas e traduzidas através do tempo, e quais são as funções de intervenientes na construção de culturas organizacionais. Conclui que cultura e instituição podem ser percebidas como dois fenômenos muito semelhantes, em que a institucionalização envolve a produção, divulgação e consumos de textos.

2.1.5.2 Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito nacional

A Teoria Institucional também tem servido como teoria de base para estudos em diversas áreas em âmbito nacional: no planejamento empresarial, nos negócios internacionais, no desempenho institucional e na elaboração de políticas públicas, no planejamento estratégico, na contabilidade gerencial, no orçamento empresarial, na institucionalização da *Value Based Management* (VBM), na contabilidade gerencial e controle social, na desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras, na gestão empresarial e comportamento organizacional, na convergência contábil às normas internacionais de contabilidade, na controladoria do poder executivo municipal e nas divulgações sociais corporativas.

No Quadro 2 apresenta-se uma síntese dos trabalhos nacionais que utilizaram a Teoria Institucional como plataforma teórica.

Quadro 2 – Estudos anteriores sobre Teoria Institucional em âmbito nacional

Autores	Área de estudo
Machado-Da-Silva, Fonseca e Fernandes (1998)	Planejamento empresarial
Lopes et al. (2000)	Negócios internacionais
Fernandes (2001)	Desempenho institucional e elaboração de políticas públicas
Dolci e Karawejczyk (2002)	Planejamento estratégico
Guerreiro, Pereira e Lopes (2004); Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008); Junqueira et al. (2012)	Contabilidade gerencial
Guerreiro et al. (2005)	Orçamento empresarial
Oyadomari et al. (2007)	A institucionalização da <i>Value Based Management</i> (VBM)
Aguiar e Guerreiro (2008)	Contabilidade gerencial e controle social
Rezende (2009)	A desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras
Espejo et al. (2009)	Gestão empresarial e comportamento organizacional
Ignacio (2010)	Convergência contábil às normas internacionais de contabilidade
Gomes et al., (2012); Kreuzberg, Beck e Scarpin (2012)	Controladoria do poder executivo municipal
Oliveira et al. (2012)	Divulgações sociais corporativas

Fonte: Dados da pesquisa.

Machado-Da-Silva, Fonseca e Fernandes (1998) citam que a transformação organizacional deve ser vislumbrada, além do pressuposto de escolha e planejamento, à medida que fatores de natureza política, cultural e ambiental, dentre outros, também interfiram em sua definição e implementação. Os autores procuraram discutir essa questão com destaque na influência dos fatores de natureza cognitiva e institucional. Para tanto, inicialmente apresentaram o modo como a estratégia tem sido abordada na literatura especializada e, a seguir, a evolução dos estudos sobre o tema a partir da perspectiva cognitiva. Analisaram ainda a mudança estratégica na ótica da Teoria Institucional, constituindo-se a partir daí, a base para a elaboração de um modelo de mudança organizacional. Concluem que os interesses compartilhados pelos membros organizacionais fundamentam-se nos padrões de interação estabelecida ao longo do ciclo de vida da organização, podendo em momentos cruciais, favorecer a sustentação de determinado conjunto de valores e crenças como um mecanismo para a dominação. O poder é exercido para impedir ações opostas aos objetivos formulados.

Lopes et al. (2000), em ensaio teórico, fazem referência a dados secundários e publicações específicas da área de negócios internacionais, com o objetivo de realizar uma análise contemplando duas perspectivas teóricas distintas: a Teoria dos Custos de Transação, na qual são considerados os ganhos obtidos nas transações; e a Teoria Institucional. Refletem que viabilizar o sucesso de uma aliança depende, em grande parte, do estabelecimento de uma cultura de cooperação entre os membros das empresas envolvidas. A compreensão dos

aspectos culturais e humanos das organizações é crucial e sua falta pode propiciar resultados negativos, mesmo com boas expectativas de vantagens competitivas e financeiras para os parceiros. Desta forma, apontam uma responsabilidade conjunta pelo entendimento e administração das idiossincrasias culturais inerentes a cada uma das partes. Geralmente, as empresas negociadoras apresentam graus diferenciados de exigência e esta complexidade aumenta quando se trata de alianças internacionais, em que as diferenças culturais tendem a aumentar a probabilidade de conflitos nas formas de negociação e gerenciamento.

Fernandes (2001) discutiu o conceito de capital social, procurando observar sua aplicação na avaliação do desempenho institucional e na elaboração de políticas públicas. Demonstrou como a produção de laços de confiança e fidelidade mútua facilita a cooperação social, aumentando o desempenho e a responsabilidade dos governos e das instituições democráticas. Observou que apesar dos inúmeros problemas, Estado e sociedade juntos podem produzir civismo ou capital social. Afirma que nenhuma parte poderá prescindir da outra e aponta como um falso debate a questão se o governo é o problema ou a solução. A resposta acurada, julgando o registro histórico é que ambos são importantes.

A partir de um estudo de caso, Dolci e Karawejczyk (2002) analisaram o impacto das mudanças ambientais nos esquemas interpretativos dos sócios de uma dada empresa que atua no setor de informática, tendo como referência a implantação do seu planejamento estratégico, desenvolvido para os anos de 1998-2003. Apontam que existe uma sedimentação nos valores e crenças dos entrevistados, sendo condizentes com o que está estabelecido no planejamento estratégico. Verificaram que é predominante o ambiente técnico mais do que o institucional. Igualmente inferem que é difícil avaliar em que momento a organização deve mudar seus esquemas interpretativos (valores e crenças). Porém, devido ao segmento de atuação desta organização, alertam para o risco desta sedimentação se cristalizar em um modo de ver e pensar o mundo, não observando as possíveis mudanças futuras necessárias à continuação desta organização no mercado.

Em um ensaio teórico, Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) refletem sobre o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial, ou seja, porque as organizações, na prática, utilizam pouco a base conceitual disponível na teoria. O estudo foi desenvolvido com a utilização da Teoria Institucional, mais precisamente, utilizando-se o enfoque da denominada Velha Economia Institucional (OIE – *Old Institutional Economics*). O estudo apresenta críticas à teoria neoclássica e demonstra que, segundo a abordagem da Teoria Institucional, a contabilidade gerencial praticada pelas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da organização.

Apontam que as organizações não utilizam em larga escala as novas abordagens de contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram.

Objetivando analisar a implementação, bem-sucedida, de uma metodologia de programação de orçamento em uma unidade do SESC São Paulo, Guerreiro et al. (2005) buscaram identificar os fatores determinantes do sucesso dessa implementação, utilizando-se a teoria subjacente à abordagem institucional. Os autores concluíram que o processo de institucionalização é total e, portanto, ocorre a mudança organizacional, quando os fatores motivadores possuem uma influência relativa, superior aos fatores inibidores. Os principais fatores identificados no processo de institucionalização da programação orçamentária foram: 1) necessidade de maximização dos recursos; 2) competitividade; 3) mudança na legislação referente ao sistema de repasse; 4) mudanças dos gestores; 5) consenso dos gestores; 6) evidências de outras unidades do SESC ou organizações privadas; 7) utilização de consultores; 8) percepção do valor acrescentado pela nova metodologia, em termos de desempenho e controle das atividades; 9) reduzida resistência por parte dos agentes envolvidos direta ou indiretamente no processo; e 10) existência de muitos grupos favoráveis à mudança.

Em outro ensaio teórico Oyadomari et al. (2007) tiveram como objetivo identificar as contribuições da Teoria Institucional para explicar a institucionalização da *Value Based Management* (VBM), com foco na *New Institutional Sociology* (NIS). Como resultados, reflexos de uma análise crítica que comparou os acontecimentos com as teorias da NIS, concluíram que a institucionalização da VBM sustentou-se fortemente no pilar cognitivo-cultural, com utilização do mecanismo mimético. Outro fator causal relevante foi a necessidade dos administradores legitimarem suas ações perante os acionistas, o que se materializa pela adoção da VBM. Reconheceu-se, também, o papel institucionalizador das empresas de consultoria e da mídia especializada.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) testaram a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial, analisando a implantação de contabilidade gerencial em uma organização bancária brasileira. Os resultados da aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000) indicam que o mesmo pode ser utilizado como uma referência conceitual para avaliação de processos de mudanças de sistemas de contabilidade gerencial.

Aguiar e Guerreiro (2008), a partir de um ensaio teórico, objetivaram incorporar uma dimensão institucional, em contraposição ao paradigma econômico predominante, enfocando

os sistemas de contabilidade gerencial como textos que são utilizados com a finalidade de controle social. Esses autores afirmam que, ao se interpretar sistemas de contabilidade gerencial como textos compostos de sinais e símbolos, não é possível considerar tais sistemas apenas em termos de sua utilidade econômica. Além desse papel, parece importante considerar o papel que esses sistemas cumprem como mecanismo de controle social por meio dos relatórios gerenciais. Processos de persistência e mudança, sob esse ponto de vista, passam a ser entendidos a partir de uma propriedade dos textos relativa à tendência para homogeneidade dos sistemas de contabilidade gerencial, em decorrência de seu caráter de permanência que, por sua vez, resulta de seus registros históricos. Assim, a substituição de uma prática de contabilidade gerencial por outra poderia implicar uma perda de referência histórica para a organização, o que não seria preferido em comparação à persistência dessa prática.

Com os pressupostos teóricos fundamentados na Teoria Institucional, o trabalho de Rezende (2009) teve como objetivo analisar o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. Foi aplicado um questionário e entrevistas em 118 empresas brasileiras de grande porte constantes na Revista Exame 500 Maiores Empresas, tendo como principais respondentes os contadores e gerentes de controladoria. Os resultados apontam que o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária é decorrente de uma combinação distinta de fatores institucionais, como obrigatoriedade imposta pela lei, poder institucional das entidades reguladoras, regulamentação do governo, recomendação das empresas de auditoria e consultoria, diminuição dos índices de inflação na economia, custos de manter a prática, harmonização internacional das práticas contábeis, entre outros. Os fatores observados estão aderentes aos pressupostos da Teoria Institucional e estão em consonância com os resultados das pesquisas realizadas no mercado americano e no Reino Unido.

Por meio de um ensaio teórico, Espejo et al. (2009) procuraram identificar se as abordagens organizacionais psicológica, contingencial e institucional contribuem para a compreensão da utilização dos artefatos de contabilidade gerencial. Com relação à contribuição da abordagem institucional, visualizaram o auxílio no processo de construção de conhecimento sobre a prática contábil e não para a prática da contabilidade. Profissionalmente, a reflexão interposta sugere que o contador, no exercício de seu ofício, aproxime-se cada vez mais do gestor em termos de equiparação de responsabilidade e reconhecimento profissional. Isso se deve em virtude da complexidade que permeia o tratamento da contabilidade gerencial. Adicionalmente, vislumbra-se a necessidade do

contador possuir habilidades relacionadas à gestão, sendo que no seu currículo acadêmico devem ser contempladas disciplinas tais como psicologia, comportamento organizacional, cultura organizacional, estratégias empresariais, entre outras, que permitam o desenvolvimento de habilidades analíticas.

Ignacio (2010) aplicou um estudo de caso na empresa Gerdau S.A. e buscou, além da análise do processo de convergência contábil das normas internacionais de contabilidade sob o enfoque da Teoria Institucional, avaliar o grau de conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais, por meio do modelo proposto por Lamb et al. (1998), modificado por Nobes e Schwencke (2006). Os resultados indicam a influência da legislação fiscal sobre a prática contábil, apesar de existir uma norma contábil específica, por exemplo, a prática da depreciação fiscal persiste no demonstrativo apurado no ano de 2008. Conclui que o processo de institucionalização encontra-se no estágio semi-institucionalizado.

Segundo Gomes et al. (2012), a institucionalização refere-se à legitimação de uma organização na sociedade, podendo ser identificadas três fases nesse processo: a habitualização, a objetificação e a sedimentação. Com o objetivo de analisar a fase de institucionalização em que se encontram as controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal, pesquisaram controladores e servidores dos municípios integrantes do Fórum de Controladores dos Municípios do Estado do Ceará (FOCON). Os autores concluem que a controladoria, no âmbito do Poder Executivo dos municípios estudados, encontra-se na fase de objetificação, mantendo seus procedimentos bem definidos, atuando de forma organizada e planejada, tendo suas atividades consideradas relevantes para os servidores municipais.

Kreuzberg, Beck e Scarpin (2012) verificaram o impacto causado pelo processo de desinstitucionalização de um sistema de informação em uma empresa de grande porte de Santa Catarina. Realizou-se entrevista com o *controller* e aplicação de questionário a funcionários. Levantaram-se proposições de estudo (P1) planejamento, (P2) dificuldades e (P3) resistência pelos colaboradores, fundamentadas em Oliver (1991); Oliver (1992); Tolbert e Zucker (1999); Burns e Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Guerreiro e Pereira (2006); Borba, Martins, Almeida (2008) e Maheshwari, Kumar e Kumar (2010). Os resultados apontaram que o processo de planejamento para a desinstitucionalização do sistema de informação se constitui na formação de uma equipe interna e outra equipe externa. Em seguida, ocorreu o treinamento dos colaboradores para a conscientização da necessidade dessa mudança acontecer. O planejamento e treinamento de pessoal acarretam benefícios para que o processo de mudança ocorra, aceitando-se a (P1). A (P2) assume que o tempo de execução dos processos pode ser prejudicado/aumentado em decorrência da falta de domínio desta nova

rotina, o que se confirmou no estudo. A terceira proposição da pesquisa consiste na resistência por parte dos colaboradores, que poderá ser prejudicial no abandono de hábitos e práticas. Houve pouca resistência, pois se objetivou a melhoria dos processos e controles existentes. Concluem que os impactos causados pela desinstitucionalização do sistema foram positivos, porque houve um correto planejamento do processo, bem como da conscientização pelos colaboradores da importância e necessidade dessa mudança ocorrer, causando, dessa forma, pouca resistência.

Objetivando identificar de que forma se configuram os instrumentos utilizados na gestão de uma empresa concessionária de veículos, de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999), Junqueira et al. (2012) utilizaram o método do estudo de caso com a aplicação de questionários estruturados e entrevistas não estruturadas. Os achados indicam que o planejamento estratégico, o orçamento, o preço de transferência para a área administrativa, o método kaizen e a avaliação de desempenho são os instrumentos de contabilidade gerencial que se encontram totalmente institucionalizados. O benchmarking interno encontra-se na fase de semi-institucionalização e a avaliação de desempenho dos funcionários das áreas administrativas encontra-se na fase pré-institucional.

Oliveira et al. (2012) objetivaram investigar, com base nos indicadores recomendados no Guia de Indicadores de Responsabilidade Corporativa em Relatórios Anuais, da Organização das Nações Unidas (ONU), as principais características da divulgação de informações sociais das 30 maiores empresas brasileiras e das 30 maiores empresas britânicas, classificadas segundo o ranking The Global 2000, da revista Forbes. O estudo foi exploratório, compreendendo pesquisa documental e análise de relatórios anuais e sociais. No exame dos dados obtidos, perceberam maior divulgação: dos indicadores faturamento total bruto e pagamentos ao governo – explicada a partir do pilar regulativo da Teoria Institucional; do indicador contribuições voluntárias à sociedade civil – explicada pelo pilar cognitivo da Teoria Institucional; e do indicador novos investimentos – atribuída ao peso do grupo de *stakeholders* a quem se destina a informação. Aplicados os testes estatísticos, observaram maior divulgação social nas empresas brasileiras, em cinco dos quinze indicadores estudados.

Denota-se, a partir de alguns estudos apresentados, que a Teoria Institucional contribui para se entender os processos de mudanças que ocorrem nas organizações, podendo-se citar como exemplo as alterações nos sistemas de informações gerenciais.

2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Tão importante quanto os colaboradores envolvidos nas novas instituições frente ao SPED, encontram-se os sistemas de informações gerenciais e os sistemas de informações contábeis. Eles são responsáveis pelo armazenamento, geração dos arquivos, validação e envio das informações, além de várias outras funções como o gerenciamento das informações empresariais.

Biancolino, Riccio e Maccari (2011) abordam que os benefícios operacionais advindos da utilização dos sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERPs) incluem melhorias nos processos transacionais e o aperfeiçoamento dos processos de negócio da organização. Trazem benefícios gerenciais, como por exemplo, o aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão ou da formulação do orçamento empresarial.

Dias (2012) aponta que é necessário o uso intensivo de tecnologia da informação. Processos de controlar, calcular, apurar e auditar sem uso de tecnologia são extremamente arriscados e ineficientes. Os sistemas integrados para apoio à gestão empresarial (ERPs) tornam-se ferramentas imprescindíveis a qualquer porte de empresa.

Sobre os sistemas ERPs, Balmann (2005) explica que correspondem em português, a Planejamento dos Recursos Empresariais, sendo um sistema construído com o princípio de integrar todas as atividades da organização. Possui um banco de dados centralizador que registra cada operação do negócio.

Alves Júnior, Medeiros e Sousa Neto (2012) apontam que para o Gerenciamento de Banco de Dados, as empresas utilizam ERPs desenvolvidos por empresas terceirizadas, ao qual foram implementadas modificações em alguns módulos para atender o conteúdo e o leiaute do SPED, visando à perfeita integração e importação das informações.

Balmann (2005) detalha também que um sistema de informações é um conjunto de subsistemas que se relacionam e funcionam em conjunto com outros subsistemas: financeiro, recursos humanos, marketing, entre outros. Afirma que para o processo de tomada de decisão, os relatórios mais importantes são os enviados à administração. São disponibilizados e geralmente são consultados em monitores dentro da própria organização, apresentando não somente os números coletados, como também as informações derivadas destes.

Marçal (2005) destaca que os sistemas de informações coletam, classificam e organizam os dados, para que os usuários possam usufruir das informações para tomar decisões. São desenvolvidos no sentido de oferecer às organizações uma visão detalhada e ao mesmo tempo completa da situação, com base em informações relevantes.

Dentre os diversos sistemas de informações gerenciais, podem-se destacar os sistemas de informações contábeis, que visam reunir as diversas informações contábeis numa única base de dados.

2.2.1 Sistemas de informações contábeis

Para dar conta das diversas atribuições inerentes as suas atividades, as empresas de serviços contábeis possuem sistemas de informação computadorizados, que coletam, processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões e a atender às exigências fiscais. Estes sistemas são fundamentais para o cotidiano desse tipo de organização, pois além de auxiliar no controle e na gestão de processos e rotinas, eles possuem o controle das informações gerenciais dos seus clientes, sendo que em muitas ocasiões são as únicas fontes de relatórios gerenciais para a tomada de decisão dos seus clientes (PRADO; BRITO; CRISTIANINI, 2012).

Os sistemas de informação mais importantes que se pode encontrar em uma empresa de serviços contábeis, segundo Prado, Brito e Cristianini (2012), podem ser classificados em duas categorias:

- a) Sistemas de produção - nessa categoria encontram-se os sistemas que servem para entregar as obrigações acessórias ao governo, bem como sistemas de contabilidade, folha de pagamento, entre outros, que permitem emitir relatórios gerenciais para a tomada de decisão dos clientes;
- b) *Softwares* de gestão do escritório contábil - nessa vertente encontram-se *softwares* que controlam o gerenciamento do serviço do escritório, o faturamento e também o fluxo de documentos que são entregues ou recebidos.

Marçal (2005) cita que os gestores e administradores se deparam com o desafio de obter uma adequada e precisa base de informações a respeito da organização, que os possibilite tomar decisões de forma mais segura. As empresas, de modo geral, estão constantemente aprimorando-se no controle e na tomada de decisões. Para isso, utilizam sistemas de informações contábeis.

Sobre essa adequação, Balmann (2005, p. 26) faz uma reflexão sobre as discussões quanto ao uso dos sistemas contábeis:

Há muitas discussões sobre o uso dos sistemas de informações contábeis, já que a Contabilidade é um sistema de informações que coleta, armazena, processa e distribui informações para os que precisam delas. Porém, discussões também há no

relacionamento da Contabilidade com os outros sistemas da organização. Por exemplo, algumas informações na área de vendas, que não representam a alteração da situação patrimonial, não chegam a ser registradas no sistema de informações da Contabilidade, e, mesmo assim, são relevantes para a organização.

Por isso a necessidade de integração dos sistemas. Os programas de contabilidade integrados quase sempre contabilizam as transações em módulos. Podem ser apresentadas como módulos de origem de contabilização as seguintes transações: contas a receber, contas a pagar, compras, estoques, tesouraria, folha de pagamento, vendas, patrimônio, entre outras. A sofisticação dos programas de contabilidade pode ser maior ou menor, isso vai depender do quanto a organização pretende investir nesta automação (BALMANN, 2005; PEREIRA JÚNIOR, 2011).

A integração necessita de conhecimentos específicos, Ávila e Silva (2011) demonstram que essa necessidade reflete-se em custo, pois requer um profissional na área de tecnologia da informação. Para evitar isso, os colaboradores dos escritórios fazem a alimentação manualmente, ocasionando uma repetição das mesmas rotinas em cada um dos departamentos.

Borges (2004) afirma que nos sistemas integrados, a alimentação dos dados deve ser tratada considerando que a informação é trabalhada para que seja utilizada por todos os usuários.

Estes softwares são responsáveis por informações específicas, que é a informação contábil, relativas às contas a pagar, contas a receber, controle do ativo imobilizado, folha de pagamento, escrita fiscal, razão geral, entre outros (MARÇAL, 2005).

Os benefícios dos sistemas integrados decorrem da possibilidade de se buscar as informações geradas nas empresas atendidas (clientes), por meio da integração interna no próprio escritório de contabilidade, criando-se fluxos de registro e compartilhamento dos dados, como por exemplo: o registro da nota fiscal de compra, pelo departamento fiscal, ao ser realizado, alimenta o sistema de controle de estoques ou patrimonial, dependendo do bem ou serviço, gerando concomitantemente, o registro no sistema de contabilidade, cabendo apenas uma conciliação dos dados registrados (ÁVILA; SILVA, 2011).

Segundo Pereira (2003), um sistema de informação contábil é uma estrutura unificada dentro de uma organização, como se fosse uma firma, que emprega recursos físicos e outros componentes para transformar dados econômicos em informação contábil, visando satisfazer as necessidades de informação de vários usuários.

Um plano de contas padrão auxilia e facilita na contabilização. O plano de contas deve ser desenvolvido de acordo com a atividade da organização que acolherá os registros. Não

existe um plano de contas geral que sirva para todas as empresas, o que existe são normas para a formulação da estrutura básica, de modo que a análise e a interpretação do balanço não sejam diferentes em cada organização (BALMANN, 2005).

Considerando os autores acima, pode-se afirmar que os sistemas de informações contábeis têm como principal meta subsidiar os administradores e gestores com informações gerais das empresas por meio de diversos módulos de origem de contabilização.

Os sistemas de informações contábeis, além de gerarem informações aos gestores e administradores, são utilizados para produzirem arquivos com informações que são fornecidas aos entes fiscalizadores do Estado, seja em âmbito municipal, estadual ou federal. Vários desses arquivos dizem respeito ao SPED, que pode ser tratado como um mecanismo de fiscalização eletrônica por parte do governo.

2.2.2 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Instituído pelo Decreto 6.022 de 22 de janeiro de 2007, o SPED constitui no avanço na informatização da relação entre fisco e contribuinte, em que os contribuintes enviam todas as suas declarações acessórias obrigatoriamente em meio digital, mediante certificação digital para fins de assinatura desses documentos eletrônicos, garantindo assim, a validade jurídica (DECRETO 6.022, 2007).

Esse processo iniciou com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Atualmente está em produção o projeto EFD Contribuições e em estudo o e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços. Esses projetos representam uma integração das administrações tributárias das esferas federal, estadual e municipal. São mantidos por meio de uma parceria com vinte instituições, entre conselhos de classe, órgãos públicos, entidades civis e protocolo de cooperação com 27 empresas privadas participantes do projeto-piloto no desenvolvimento e disciplina dos trabalhos (RECEITA FEDERAL, 2012).

Sobre o SPED, Pires et al. (2011, p. 3.550) citam que:

O Sistema Público de Escrituração Digital impõe um novo relacionamento entre a empresa, a Contabilidade e o fisco, mudando o contexto operacional como é desenvolvida a Contabilidade, e exigindo maior transparência no conjunto de informações apresentadas ao fisco. Através do SPED, o fisco aprimora o seu sistema de controle, considerando que o projeto proporciona, em tempo real, acesso às informações declaradas, e faz a análise informatizada dessas informações, substituindo, gradativamente, a fiscalização realizada diretamente na empresa, fazendo a averiguação dos documentos impressos em papel, sendo que muitos poderiam transcorrer o prazo decadencial e o fisco não tomar conhecimento.

A informatização do sistema tributário é uma ferramenta criada pelo governo federal com o intuito de inibir ações criminosas contra o fisco, incentivando que as organizações, principalmente as micro e pequenas empresas, reformulem seus métodos de gestão e passem a incorporar o planejamento tributário e o sistema de informações nas entidades (FRANCISCO, 2008).

Considerando o avanço tecnológico inevitável no processo do SPED, observa-se que este impactará as empresas desatualizadas, que por sua vez, deverão produzir a profissionalização e um gerenciamento da atividade por meio de profissionais capacitados e qualificados para a sua operação (SOARES; SANTOS, 2010).

Alves Júnior (2010), Alves Júnior, Medeiros e Neto (2012) entendem que o SPED é uma sistemática inovadora e complexa, exigindo uma perfeita integração dos processos internos das organizações com os demais processos externos. Oliveira (2009) também ressalta que o SPED promete agilizar os sistemas de arrecadação e fiscalização do governo, diminuindo o prazo dos contribuintes para correções de eventuais erros antes das ações punitivas do fisco, sendo este um importante fator a se considerar.

Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011) destacam a discussão sobre o impacto do projeto do SPED para as empresas, para o fisco, contabilistas e profissionais de tecnologia da informação. Esta implantação leva as empresas prestadoras de serviços contábeis e os profissionais da área a atuarem como uma conexão entre o Estado e seus clientes. Portanto, necessitam estar munidos com ferramentas atuais à implantação e ao domínio pleno de toda parte operacional e funcional do projeto.

Ávila e Silva (2011) entrevistaram seis gestores de três escritórios de contabilidade e 12 colaboradores destes, no Estado de Minas Gerais. Apontam uma elevação das dificuldades de realização de suas atividades, principalmente nas questões relacionadas com o atendimento às exigências fiscais, alegam ter havido uma elevação dos dados a serem alimentados, bem como do número de informes a serem preenchidos.

O Sistema Público de Escrituração Digital é uma solução pioneira de alta tecnologia patrocinada pelas administrações tributárias federal, estadual e municipal. Vislumbra obter a oficialização das escriturações fiscal e contábil, sendo que estas se darão por meio da transposição do que é realizado diariamente nos sistemas empresariais para um arquivo digital, pré-definido por um formato técnico específico e apropriado, para que ocorra a transmissão eletrônica dos dados das empresas para os órgãos de registro e, posteriormente, para os fiscos das diversas esferas (MAIDA, 2007).

Koettker et al. (2012) destacam ainda que progressivamente, o projeto do SPED tem a pretensão de abranger todas as empresas do país, envolvendo toda a corporação na capacitação e treinamento dos colaboradores, objetivando as informações exigidas pela nova legislação em vigor.

Além dos conhecimentos e necessidades já citadas, o SPED requer segurança jurídica por meio de uma assinatura digital. Alves Júnior, Medeiros e Sousa Neto (2012) destacam que essa assinatura eletrônica permite comprovar a identidade de determinada pessoa para outra pessoa, possuindo a mesma validade jurídica dos documentos de papel. Torna-se incontestável quanto a sua aplicabilidade, haja vista que oferece privacidade e inviolabilidade de informações prestadas.

Segundo Dias (2012) o certificado digital é um documento eletrônico que contém o nome, um número público exclusivo denominado chave pública e muitos outros dados que mostram quem somos para as pessoas e para os sistemas de informação. A chave pública serve para validar uma assinatura realizada em documentos eletrônicos. O certificado digital funciona como uma carteira de identidade digital.

Os principais tipos de SPED ou seus subprojetos em andamento contemplam, atualmente: SPED Contábil, SPED Fiscal, Nota Fiscal Eletrônica, Nota Fiscal de Serviço Eletrônica, FCont, EFD Contribuições, E-Lalur, CT-e, a Central de Balanços e o EFD Social.

2.2.2.1 Escrituração contábil digital (ECD)

O SPED Contábil compreende a substituição da escrituração em papel pela Escrituração Contábil Digital (ECD), também chamada de SPED-Contábil. Trata-se da obrigação de transmitir em versão digital os seguintes livros: I - livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - livro Razão e seus auxiliares, se houver; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Alves Junior (2010) assinala que há mudanças significativas sobre a forma anterior de tratar os fatos contábeis. Após a escrituração contábil dos livros Diário e Razão, por meio de software contábil e atendendo aos padrões do SPED, é necessária a conversão de todas as informações para um arquivo digital, seguindo obrigatoriamente um layout único estabelecido pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº. 787/2007.

Britto (2008) alerta para os cuidados preventivos a serem empregados neste novo cenário trazido pela Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Fiscal Digital (EFD),

pois administradores públicos e privados precisarão conhecer minimamente esses mecanismos para adaptar sua rotina profissional, em face da rapidez. Alerta ainda para o prazo de guarda legal dos arquivos digitais continuam sendo os mesmos do meio empregado em papel.

De acordo com Dias (2012) todos os arquivos do SPED Contábil têm leiaute e regras definidos pela Receita Federal do Brasil. Para assinar e verificar a conformidade dos arquivos com o leiaute há um software chamado Programa Validador e Assinador (PVA). O envio dos arquivos para a Receita Federal do Brasil também é realizada pelo PVA. Ainda destaca e alerta sobre a multa mínima de R\$ 5.000,00 por mês ou fração de atraso, ou pela não entrega do SPED Contábil.

2.2.2.2 Escrituração fiscal digital (EFD)

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Alves Júnior (2010) informa que a EFD substituirá os Livros Fiscais de Entrada, Saída, Apuração do ICMS/IPI, Registro de Inventário, como também eliminará as seguintes obrigações acessórias: Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIEF), Guia de Apuração e Informação do ICMS (GIA), Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) e o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD).

De acordo com Koettker et al. (2012), as informações que hoje são apresentadas individualmente para vários órgãos estarão unificadas em um único banco de dados, o que facilitará a apresentação das obrigações acessórias, que por sua vez ocorrerá uma única vez.

Até 1º de janeiro de 2014, 26 unidades da Federação estarão obrigando as empresas contribuintes de ICMS/IPI a entregar o SPED FISCAL, exceto os optantes pelo Simples Nacional. Mas, as autoridades fiscais estaduais podem incluir os optantes pelo Simples Nacional na lista de obrigados (DIAS, 2012).

2.2.2.3 Nota fiscal eletrônica (NFe)

Com a modernização da emissão dos documentos fiscais está surgindo uma nova era, trazendo mudanças no cenário tributário do país. Neste contexto, o fisco passa a ter maior interação e melhor controle, com o compartilhamento de informações com o seu contribuinte, permitindo um aumento nas suas arrecadações e a diminuição da sonegação fiscal (ILARINO; SOUZA, 2010).

Atualmente, as Administrações Tributárias despendem grandes somas de recursos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre a emissão de notas fiscais dos contribuintes. Os volumes de transações efetuadas e os montantes de recursos movimentados crescem num ritmo intenso e, na mesma proporção, aumentam os custos inerentes à necessidade do Estado de detectar e prevenir a evasão tributária. Assim, o projeto da nota fiscal eletrônica justifica-se pela necessidade de investimento público voltado para integração do processo de controle fiscal, possibilitando: melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos; redução de custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições; e fortalecimento do controle e da fiscalização (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Dentro da informatização tributária, Koettker et al. (2012) apontam que uma das próximas mudanças é a implementação pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, que reservou R\$ 30 milhões para que as empresas possam saber onde está o produto enviado a algum cliente por meio do rastreamento de etiquetas RFID (identificação via radiofrequência). Este sistema vai integrar as etiquetas ao documento auxiliar da nota fiscal eletrônica (DANFE), que acompanha cada mercadoria, permitindo maior controle e redução de práticas ilegais nas operações interestaduais para o fisco. O RFID deve entrar como parte integrante do plano de otimização dos registros de DANFES nos postos de fiscalização, agilizando o processo e diminuindo as chances de fraude. Já para o Estado, o objetivo é melhorar controles, aperfeiçoar a arrecadação de tributos e promover a concorrência leal entre as empresas.

Alves Junior (2010) salienta que os processos de compra e venda no passado tornavam os procedimentos bastante burocráticos, tanto para o governo quanto para as empresas. As mudanças oriundas do SPED necessitam de investimento em tecnologia, em razão da necessidade de prestar suporte às transações, como também da possibilidade de fornecer informações de forma transparente aos interessados no processo de compra e venda de mercadorias.

Segundo Koettker et al. (2012), o principal objetivo do subprojeto da NF-e é padronizar o documento fiscal eletrônico em âmbito nacional, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes, ao mesmo tempo em que permite um controle em tempo real das operações comerciais pelo fisco.

Sobre a importância da NF-e, Melo e Dias (2012) informam que decorridos menos de quatro anos de sua implantação, que ocorreu no dia 08 de maio de 2008 o projeto atingiu a impressionante marca de 1 bilhão de NF-e autorizadas em todo o Brasil. No final de novembro de 2009, foi publicado o Ato Cotepe nº. 49, que aprovou um novo Manual de Integração do Contribuinte, principal documento técnico do projeto, na versão 4.01 e que corresponde ao leiaute da NF-e versão 2.0, também conhecida por NF-e de 2ª geração. Esta nova versão passou a ser de uso obrigatório a partir de 1º de abril de 2011 por todos os emissores de NF-e. A grande novidade trazida pela Nota Fiscal Eletrônica de 2ª Geração foi à inclusão, no modelo da NF-e, do registro de ocorrências com o documento fiscal eletrônico, os chamados eventos, ao longo do ciclo de vida da Nota Fiscal Eletrônica.

Dias (2012) informa que o emitente e o destinatário deverão manter a NF-e em arquivo digital, sob sua guarda e responsabilidade, pelo prazo estabelecido na legislação tributária, mesmo que fora da empresa, devendo ser fornecido para a administração tributária quando solicitado.

2.2.2.4 Nota fiscal de serviços eletrônica (NFS-e)

O Projeto Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) está sendo desenvolvido de forma integrada pela Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), atendendo ao Protocolo de Cooperação do Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT) nº. 02, de 7 de dezembro de 2007, que atribuiu a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação do Projeto da NFS-e.

A NFS-e é um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em ambiente nacional pela Receita Federal do Brasil (RFB), pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços. Esse projeto visa o benefício das administrações tributárias, padronizando e melhorando a qualidade das informações e racionalizando os custos. Visa o aumento da competitividade das empresas brasileiras pela racionalização das obrigações acessórias (redução do custo-Brasil), em

especial, a dispensa da emissão e guarda de documentos em papel (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

No Estado de Santa Catarina um convênio entre a Secretaria de Estado da Fazenda (SEF-SC) e a Federação Catarinense de Municípios (FECAM), permite às empresas que utilizam a nota fiscal eletrônica, a integração com a nota fiscal eletrônica de serviços em um único documento (NF-e conjugada). Assim, neste documento eletrônico, é possível prestar informações relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviço (ISS), este de âmbito municipal. Este aplicativo deve ser autorizado pelas administrações tributária estadual e municipal. A nota eletrônica conjugada é recepcionada pela Fazenda Estadual, que a transmite à FECAM, que por sua vez disponibiliza aos municípios. Santa Catarina possui 293 municípios, destes 119 já estão conveniados com este projeto (FECAM, 2012).

Apesar de existir um esforço para padronizar o leiaute e as regras de emissão de NFS-e, os municípios possuem autonomia para legislar sobre a matéria. Assim, nem todas as prefeituras seguem o padrão recomendado pelo SPED. Há mais de 300 municípios que já adotaram a NFS-e, mas ainda existe uma grande quantidade que estabeleceu um modelo particular para o processo de emissão (DIAS, 2012).

O Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) é uma escrituração em formato eletrônico, das contas patrimoniais e de resultado, que considera os métodos e critérios contábeis anteriores à aplicabilidade da Lei nº 11.638/07. As pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo dos seus impostos e contribuições pelo Lucro Real, a partir de 2010, estão obrigadas à apresentação do FCONT (DIAS, 2012).

Conforme disciplina a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 949/09, o FCONT é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007. Em termos práticos, no Programa Validador e Assinador da entrada de dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) devem ser informados os lançamentos que: efetuados na escrituração comercial, não devam ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007.

Portanto, engloba os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem ser expurgados, para remover os reflexos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e pelos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.94/2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil. Inclui também os lançamentos não efetuados na escrituração comercial, mas que devam ser

incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

2.2.2.5 Escrituração fiscal digital contribuições (EFD Contribuições)

A EFD-Contribuições trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Segundo a Receita Federal do Brasil (2012), o PIS/PASEP e a COFINS no regime de incidência cumulativo, resumidamente, caracteriza-se em aplicar um percentual de 3% referente à COFINS e 0,65% referente ao PIS/PASEP, sobre o faturamento mensal das empresas respeitado as exclusões da base de cálculo.

Para o processo da não cumulatividade, resumidamente, aplica-se um percentual maior, correspondente a 7,6% referente à COFINS e 1,65% referente ao PIS/PASEP, sobre o faturamento mensal das empresas, possibilitando o creditamento nos mesmos percentuais sobre algumas operações (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

O arquivo de envio da EFD-Contribuições deve seguir os mesmos princípios de segurança do sistema SPED, por meio de um programa validador, assinado digitalmente e enviado até o décimo dia útil do segundo mês subsequente ao de referência da escrituração. No portal do SPED da Receita Federal do Brasil (2012), observa-se:

O arquivo da EFD-Contribuições deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente PED. Conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 1.252 de 1 de março de 2012, estão obrigadas à escrituração fiscal digital em referencia:

I - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

II - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2012, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;

III - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as pessoas jurídicas referidas

nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos art. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011;

V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos §§ 3º e 4º do art. 7º e nos incisos III a V do caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

Dias (2012) pondera sobre os riscos decorrentes das informações incompletas ou incoerentes com os demais projetos do SPED, além das autuações fiscais. A compensação de créditos dessas contribuições está diretamente relacionada com os dados da EFD-Contribuições. Portanto, a baixa qualidade dos dados poderá afetar até o fluxo de caixa da empresa. Destaca ainda que a multa mínima pelo atraso ou não entrega, por mês ou fração, é de R\$ 5.000,00.

As pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real deverão entregar a EFD-Contribuições a partir dos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012; e a partir de 1º de julho de 2012, as demais empresas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.

Observa-se que o EFD-Contribuições é uma ferramenta do SPED que pode auxiliar o fisco no controle da escrituração fiscal das empresas em tempo reduzido, com segurança e qualidade no envio e recepção, por meio da assinatura digital, além de evitar fraudes.

2.2.2.6 Livro de apuração do lucro real eletrônico (e-Lalur)

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, em vigor desde 1º de janeiro de 2008, atualizou as regras contábeis brasileiras, harmonizando-as com os pronunciamentos internacionais emitidos pelo Internacional *Accounting Standards Board* (IASB). Um dos conceitos trazidos por essa nova legislação está relacionado a não interferência de regras fiscais nos resultados contábeis para fins societários.

Assim, o Regime Tributário de Transição (RTT) foi instituído com o objetivo de estabelecer a neutralidade tributária, devido às mudanças das regras contábeis. O RTT diferencia o conceito de apuração fiscal e contábil, não sendo o lucro contábil parâmetro para calcular os tributos, reforçando o conceito da diferença entre a apuração do lucro contábil e fiscal. O lucro contábil não é parâmetro para calcular o imposto de renda e tributos (DIAS, 2012).

Faria et al. (2010) citam que o subprojeto e-Lalur, em elaboração, trata da substituição de uma obrigação manual conhecida pelos contabilistas pela sua versão digital. O e-Lalur também tem como objetivo eliminar a redundância das informações existentes na escrituração contábil, no Livro de apuração do Lucro Real (LALUR) e na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ).

De acordo com o Portal do SPED da Receita Federal do Brasil (2012), após baixado pela internet e instalado o programa gerador de escrituração, é possível obter as seguintes funcionalidades: a) digitação das adições, exclusões e compensações; b) importação, compreendendo os arquivos contendo as adições e exclusões, de informações contábeis oriundas da escrituração contábil digital e dos saldos da parte B do período anterior; c) cálculo dos tributos; d) verificação de pendências; e) assinatura do livro; f) transmissão pela Internet e visualização.

Ao importar os dados da contabilidade, o e-Lalur converterá para um padrão parecido com o que se informa nas declarações de imposto de renda das pessoas jurídicas, utilizando um plano de contas referencial, informado anteriormente na escrituração contábil digital (ECD). Além das premissas do SPED, o e-Lalur permite a rastreabilidade das informações baseada no plano de contas referencial e a coerência aritmética dos saldos da parte B do e-Lalur. A partir desses elementos, o sistema fará um rascunho da demonstração do lucro real, da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, e caso o contribuinte acate os resultados, fará a assinatura eletrônica no livro e o transmitirá pela internet (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Observam-se grandes eficiências na apuração das informações por meio do e-Lalur, na agilidade do envio, da segurança jurídica por meio da assinatura eletrônica, além de eliminar a redundância de informações existentes e facilitando o cumprimento da obrigação acessória. O presente projeto está em construção e além da participação da Receita Federal do Brasil e do Conselho Federal de Contabilidade, outras entidades empresariais estão envolvidas.

2.2.2.7 CT-e

O Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) é o novo modelo de documento fiscal eletrônico, instituído pelo ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais (SINIEF) no. 09/07, de 25/10/2007, que poderá ser utilizado para substituir um dos seguintes documentos fiscais: Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8; Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;

Conhecimento Aéreo, modelo 10; Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11; Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27; Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas.

O CT-e também poderá ser utilizado como documento fiscal eletrônico no transporte dutoviário e, futuramente, nos transportes Multimodais. O CT-e pode ser conceituado como um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Dias (2012) ressalta que mesmo não sendo obrigatório até o início de 2012, há cerca de 10 milhões de conhecimentos de transportes eletrônicos emitidos com validade jurídica. Ainda não há definição de cronograma para a sua obrigatoriedade, devendo ser observadas as legislações em cada estado.

Sobre a circulação de mercadorias, Dias (2012, p. 111) cita que:

Para acobertar o trânsito da mercadoria e a efetiva prestação de serviço de transporte de cargas será impressa uma representação gráfica simplificada do Conhecimento de Transporte Eletrônico de cargas, intitulado Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte de Cargas Eletrônico (Dacte), em papel comum, que conterá impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta do CT-e na internet e um código de barras unidimensional, que facilitará a captura e a confirmação de informações do CT-e pelos Postos Fiscais de Fronteira dos demais Estados.

Observa-se mais um subprojeto do SPED que está em fase de implantação, que objetivará garantir, da mesma forma que a nota fiscal eletrônica, segurança nas informações quanto ao preenchimento e envio por meio da certificação digital, evitando a sonegação e aprimorando a fiscalização.

2.2.2.8 Central de Balanços

A Central de Balanços brasileira é um projeto integrante do SPED, em fase inicial de desenvolvimento, que deverá reunir demonstrações contábeis e uma série de informações econômico-financeiras públicas das empresas envolvidas no projeto. As informações coletadas serão mantidas em um repositório e publicadas em diversos níveis de agregação. Esses dados servirão para geração de estatísticas, análises nacionais e internacionais (por setor econômico, forma jurídica e porte das empresas), análises de risco creditício e estudos

econômicos, contábeis e financeiros, dentre outros usos. A Central tem como objetivo a captação de dados contábeis e financeiros (notadamente as demonstrações contábeis), a agregação desses dados e a disponibilização à sociedade, em meio magnético, dos dados originais e agregados (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

Percebe-se frente ao exposto o avanço tecnológico e o aperfeiçoamento na fiscalização pelos órgãos governamentais proporcionados pelo SPED, além da necessidade por parte dos empresários e profissionais da contabilidade em investirem em conhecimento, *hardware* e *software*.

2.2.2.9 Escrituração fiscal digital social (EFD Social)

O projeto está em fase de estudos na Receita Federal e nos demais entes públicos interessados, tendo como objetivo abranger a escrituração da folha de pagamento e, em uma segunda fase, o Livro Registro de Empregados (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

A Fundação Escola Nacional da Administração Pública (ENAP) é uma escola de governo do Poder Executivo Federal, que oferece formação e aperfeiçoamento em Administração Pública a servidores públicos federal. Em sua apresentação sobre o EFD-Social e das obrigações previdenciárias e trabalhistas, pode-se ter uma visão específica desse projeto:

- a) tem a premissa de promover a integração dos fiscos, racionalizar as obrigações tributárias e identificação de ilícitos tributários;
- b) envio da mesma informação a diversos órgãos fiscalizadores em um ambiente nacional compartilhado, com padronização das folhas de pagamento e das tabelas de rubricas;
- c) leiaute do arquivo, contemplando eventos trabalhistas, folha de pagamento e outras informações trabalhistas e previdenciárias;
- d) *software* com funcionalidades de importação, validação e assinatura eletrônica, além da apuração dos tributos incidentes;
- e) integração com o macroprocesso tributário, previdenciário e trabalhista brasileiro;
- f) possibilidade de um módulo especial para os pequenos empregadores;
- g) banco de dados para armazenamento das informações, onde se transformará no livro de registro dos empregados;
- h) validação e sincronização do registro eletrônico com a folha de pagamento, sincronização dos benefícios sociais com as contribuições previdenciárias; e

- i) distribuição ou alimentação das informações de forma automática aos participantes do projeto, como a Previdência Social, Ministério do Trabalho e Emprego e Receita Federal do Brasil (ENAP, 2012).

A previsão de início desse projeto é a partir de janeiro de 2013. Representa mais um importante passo no projeto digital de escrituração das empresas, desde a escrituração contábil, fiscal, da escrituração de contribuições e finalizando no processo de registro de empregados e toda a apuração de impostos, contribuições sociais e trabalhistas.

Alves Júnior, Medeiros e Sousa Neto (2012) entendem que o SPED é um divisor de águas para as organizações, que precisam ter a capacidade de percepção antecipada das mudanças demandadas. Devem utilizar de maneira inteligente e estratégica o apoio que a área de tecnologia da informação pode proporcionar, no sentido de apreender as informações oportunas e de qualidade, para que suas decisões possam garantir com eficácia a administração dos processos de negócios, garantindo assim, maior competitividade.

Portanto, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) não deve ser encarada pelas organizações sob o ponto de vista estritamente fiscal, mas sim, como uma oportunidade de melhoria para seus processos de controles internos.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Os métodos e procedimentos da pesquisa buscam investigar e adquirir respostas que traduzam a realidade sobre o tema que está sendo pesquisado. Esta seção apresenta o delineamento da pesquisa, a descrição da população e da amostra, o *constructo* e o instrumento de pesquisa, a descrição da coleta e dos procedimentos de análise dos dados, o desenho da pesquisa e suas limitações.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para a realização de uma pesquisa é preciso que se identifique, após o enquadramento do estudo e verificação dos seus objetivos, qual o procedimento que deverá ser adotado e a forma de abordagem.

Quanto ao delineamento de pesquisa, pode-se classificá-la em três grupos: exploratória, descritiva e explicativa (GIL, 2007). O estudo pode ser classificado como uma pesquisa descritiva, pois visa descrever características sobre determinada população. Para Cervo e Bervian (2002), a pesquisa descritiva estuda e elabora a descrição de dados, características, propriedades ou ocorrências da própria realidade pesquisada.

A coleta dos dados foi realizada por meio de um levantamento ou *survey*, aplicando-se um questionário dividido em cinco seções, enviado por meio eletrônico, utilizando a ferramenta *Google docs*.

Martins e Theóphilo (2009) apontam que os levantamentos são próprios para os casos em que o pesquisador necessita responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais.

O estudo de levantamento é utilizado geralmente quando a população é numerosa, existindo a impossibilidade de estudar detalhadamente cada objeto ou fenômeno em específico, mas nem por isso deixa de ser relevante, ao contrário, sendo muitas vezes de fundamental importância (BEUREN; RAUPP, 2008).

Quanto à natureza dos dados, caracterizou-se como pesquisa quantitativa. De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p.103), “nesse tipo de pesquisa, o pesquisador, dependendo da natureza das informações, dos dados e das evidências levantadas, poderá empreender uma avaliação quantitativa, isto é: organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados”.

Esta pesquisa delinea-se então como de natureza descritiva, realizado por meio de levantamento, com abordagem quantitativa.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Marconi e Lakatos (2002, p. 41) entendem a população ou universo como “o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”. Segundo Beuren et al. (2004, p. 119), “a população não se refere apenas a um grupo de pessoas sobre as quais se pretende conhecer, mas a uma coleção de unidades como: os seres humanos, os países, os fatos sociais, a produção agroindustrial, as empresas públicas ou privadas e objetos diversos”.

O universo de pesquisa contempla as empresas de serviços contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina, sendo constituídas por: sociedades que são entidades com dois ou mais sócios; empresas individuais, constituídas por apenas uma pessoa física; e empresários, que tem a mesma conotação das empresas individuais, mas são assim chamadas pelo Código Civil atual, totalizando 4.670 entidades. Estão distribuídas em: 2.067 sociedades, 463 empresários e 2.140 individuais (CFC, 2012).

A amostra deste estudo pode ser caracterizada como por acessibilidade. Beuren et al. (2008) definem que nesse tipo de amostragem o pesquisador obtém os elementos a quem tem maior facilidade de acesso, admitindo que esta é uma forma adequada da população. Foram recebidos efetivamente 123 questionários de empresas contábeis localizadas no estado de Santa Catarina.

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Constructos podem ser entendidos como operacionalizações de abstrações que os cientistas sociais consideram nas suas teorias, como: produtividade, valor de uma empresa, *status* social, custo social, risco, entre outros. É uma variável, um conjunto de termos, de conceitos, uma definição operacional robusta que busca representar empiricamente um conceito dentro de um específico quadro teórico, um constructo poderá ser um embrião de um modelo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Apresenta-se no Quadro 3 o constructo do estudo, expondo os objetivos específicos, as hipóteses e as respectivas variáveis e instrumentos utilizados.

Quadro 3 – Constructo da pesquisa

Objetivos	Hipóteses	Instrumento/Técnica estatística	Referência
a) Identificar hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED;	-	<u>Instrumento:</u> Bloco II do Questionário de pesquisa: questões 01 a 10. <u>Técnica estatística:</u> Estatística descritiva e medidas de tendência central.	Adaptado de: Alves (2004); Muller (2007); Macohon (2008); Contribuições do <i>Focus Group</i>
b) Levantar mudanças nos hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED;	H ₁ – A implantação do SPED provocou alterações nos hábitos e rotinas de empresas de serviços contábeis de Santa Catarina	<u>Instrumento:</u> Bloco III do Questionário de pesquisa: questões 01 a 10. <u>Técnica estatística:</u> Estatística descritiva, medidas de tendência central.	Adaptado de: Alves (2004); Muller (2007); Macohon (2008); Contribuições do <i>Focus Group</i>
c) determinar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED;	H ₂ – Os hábitos e rotinas relativos ao SPED observados nas empresas de serviços contábeis de Santa Catarina não estão totalmente institucionalizados	<u>Instrumento:</u> Bloco IV do Questionário de pesquisa: questões 01a a 10d. Técnica Estatística: Aplicação do método <i>displaced ideal</i> .	Adaptado de: Alves (2004); Muller (2007); Macohon (2008); Contribuições do <i>Focus Group</i>
d) classificar as empresas de serviços contábeis quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados ao SPED;	-	<u>Instrumento:</u> Bloco IV do Questionário de pesquisa: questões 01a a 10d. Técnica Estatística: Análise dos resultados obtidos com a aplicação do método <i>displaced ideal</i> .	-
e) determinar características das empresas que explicam os níveis de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED.	H _{3a} – O tempo de atividade das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED; H _{3b} – O tamanho (faturamento) das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED; H _{3c} – A quantidade de clientes das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;	Regressão Linear Múltipla: Variável dependente: Menor distância Euclidiana dentre as 4 calculadas para cada empresa; Variáveis independentes: - tempo de atividade das empresas; - valor do faturamento; - quantidade de clientes; - número de clientes obrigados à entrega do SPED; - tipos de SPED que os clientes estão obrigados; - quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis.	-

Continua...

Objetivos	Hipóteses	Instrumento/Técnica estatística	Referência
	<p>H_{3d} – O número de clientes obrigados à entrega do SPED ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;</p> <p>H_{3e} – Os tipos de SPED que os clientes estão obrigados ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;</p> <p>H_{3f} – A quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED;</p>		

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 3 evidencia para cada objetivo específico do estudo a respectiva hipótese de pesquisa, caso exista, o instrumento de coleta dos dados e a técnica estatística de análise, além dos autores base utilizados para a construção do instrumento de pesquisa.

Para alcançar o primeiro objetivo específico do estudo, foi utilizado o bloco II do questionário, com dez questões, para capturar os hábitos e rotinas existentes na organização antes da implantação do SPED. A análise desses dados foi realizada a partir da estatística descritiva, com o cálculo da média, mediana e desvio-padrão das respostas.

De forma a atender ao segundo objetivo específico do estudo, foi utilizado o bloco III do questionário, com dez questões, para capturar as mudanças nos hábitos e rotinas na organização após a implantação do SPED. A análise desses dados foi realizada a partir da estatística descritiva, com o cálculo da média, mediana e desvio-padrão das respostas. A fim de alcançar o terceiro objetivo específico do estudo, foi utilizado o bloco IV do questionário, com as questões de 01a a 10d, para determinar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas na organização após a implantação do SPED. A análise desses dados foi realizada a partir da aplicação do método *displaced ideal*.

O quarto objetivo específico do estudo foi atendido efetuando-se a análise dos resultados obtidos com o método *displaced ideal*. Logo, a partir das respostas do Bloco IV do

Questionário, cuja finalidade era classificar as empresas de serviços contábeis quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados ao SPED, e da alocação de cada empresa em sua respectiva fase de institucionalização atingiu-se o quarto objetivo específico.

Com vistas a atender ao quinto e último objetivo específico do estudo, a fim de determinar características das empresas que explicam os níveis de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED, utilizou-se o método de regressão linear múltipla. Utilizou-se como variável dependente a menor distância Euclidiana calculada para cada empresa, ao passo que para as variáveis independentes utilizou-se: tempo de atividade das empresas; valor do faturamento; quantidade de clientes; número de clientes obrigados à entrega do SPED; tipos de SPED que os clientes estão obrigados; e a quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis.

3.4 INSTRUMENTO DA PESQUISA

O questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa. É um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever, sendo encaminhado para potenciais informantes, selecionados previamente (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A aplicação do questionário neste estudo tem a finalidade de verificar inicialmente a verificação da institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis no estado de Santa Catarina com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

O questionário foi construído tendo por base os questionários aplicados por Alves (2004), Muller (2007) e Macohon (2008). Foram retirados desses questionários aspectos chave a serem investigados, como treinamento, quantidade de clientes, classificação da empresa, integração entre *softwares* (Alves, 2004), investimentos na área de TI, alterações nos hábitos e rotinas, institucionalização de hábitos e rotinas, quantidade de colaboradores, mudanças nos hábitos e rotinas, aceitação das regras e hábitos (MULLER, 2007), desenvolvimento de habilidade multifuncionais/multiconhecimentos, tempo de atividade, alterações nos hábitos e rotinas, melhoria nos processos, alteração nas atividades operacionais (MACOHON, 2008). A partir desses aspectos chave, foram incluídos outros, como procedimentos de lançamentos contábeis/fiscais, geração de *backups*, visitas aos clientes, auditoria em sistemas, consultoria e treinamento nos clientes, integração de informações entre clientes e empresa de serviços contábeis e estudo da legislação.

Este instrumento de pesquisa inicial foi submetido à análise de um grupo focal, que discutiu as questões abordadas. Martins e Theóphilo (2009) tratam o grupo focal como uma entrevista em profundidade realizada em grupo, tendo como objetivo a discussão de um tópico específico. O grupo focal é chamado também de entrevista focalizada de grupo, entrevista profunda em grupos e reuniões em grupos.

O grupo focal foi constituído por sete profissionais da área contábil, formado por sete contadores, todos empresários da contabilidade, atuando também: um na área de tecnologia de informação, com experiência de 26 anos; três professores de contabilidade; um auditor; dois consultores e ministrantes de vários cursos, inclusive na área do SPED. As principais informações sobre os participantes do grupo focal estão apresentadas no Quadro 4.

Quadro 4 – Informações sobre os participantes do grupo focal

Participante	Informações
Participante 1	Contador, bacharel em administração e economia. Pós-graduado em contabilidade e auditoria. Mestre em administração moderna de negócios. Trabalha na área contábil desde 1965. Experiência em auditoria interna e externa há mais de 40 anos. Professor universitário desde 1979 e em pós-graduação desde 1986.
Participante 2	Contador desde 1975. Professor de auditoria e perícia contábil. Especialista em contabilidade e na qualidade de serviços contábeis. Empresário contábil desde 1995, ex-presidente da Federação dos Contabilistas do Estado de Santa Catarina na gestão 1996 a 1999. Conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina na gestão 2010 a 2013.
Participante 3	Empresário do setor de serviços e tecnologia há 26 anos. Profissional da Contabilidade e palestrante e consultor para assuntos do SPED e IFRS, <i>International Financial Reporting Standards</i> .
Participante 4	Contador, empresário do setor contábil desde 1991, consultor e ministrante de cursos contábeis na esfera federal.
Participante 5	Contador, empresário contábil há 25 anos em Joinville, vice-presidente da câmara técnica do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, Diretor de legislação do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Perícias e Assessoramento – Sesccon/SC e presidente do Núcleo Contábil da Associação de Joinville e Região da Pequena e Média empresa.
Participante 6	Contador e empresário contábil desde 1994, professor da Furb, Asselvi e Cedup, diretor do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis de Blumenau e Conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina.
Participante 7	Empresário Contábil há 15 anos, delegado do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina em Tubarão, proprietário de uma empresa de Cursos, capacitação e atualização profissional, atuando também na área do SPED e IFRS.

Fonte: Dados da pesquisa.

O trabalho com o grupo focal foi desenvolvido no dia 15 de junho de 2012 na cidade de Florianópolis-SC. Todo o trabalho está gravado em alta resolução, com duração aproximada de 2 horas, arquivado em CD. Os profissionais preencheram uma ficha de identificação com seus currículos resumidos.

O grupo focal validou o questionário a ser aplicado nas empresas contábeis, com algumas alterações e aprofundou a discussão sobre os objetivos acerca do trabalho. Foram

validadas as questões e sugeridas outras, relacionadas ao perfil das empresas investigadas, como tamanho, localização, tempo de atividade, entre outras.

O questionário (Apêndice A) foi direcionado aos profissionais contábeis, empresários das empresas de contabilidade no Estado de Santa Catarina, enviado por meio eletrônico utilizando a ferramenta do *Google Docs*. O instrumento de coleta de dados está dividido em quatro blocos compostos por perguntas fechadas. O Quadro 5 apresenta a divisão dos blocos de pesquisa e os respectivos aspectos levantados.

Quadro 5 – Informações sobre os participantes do grupo focal

Blocos	Aspectos Levantados	Itens Investigados	Perguntas do Instrumento
I	Perfil da empresa	Localização. Tempo de atividade. Faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Quantidade de clientes. Quantidade de clientes que implantou o SPED de forma facultativa. Tipos de SPED obrigados. Quantidade de colaboradores.	1 a 7
II	Hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED	Participação em cursos, treinamentos, etc. Lançamentos manuais. Geração de <i>backup</i> . Conhecimento na área de Tecnologia da informação. Incentivo no desenvolvimento de habilidades e multiconhecimentos. Visitas aos clientes. Auditoria em sistemas. Realização de treinamento e consultoria aos clientes. Integração entre o sistema do cliente e da empresa contábil. Rotina no estudo da legislação.	1 a 10
III	Hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis após da implantação do SPED	Participação em cursos, treinamentos, etc. Lançamentos manuais. Geração de <i>backup</i> . Conhecimento na área de Tecnologia da informação. Incentivo no desenvolvimento de habilidades e multiconhecimentos. Visitas aos clientes. Auditoria em sistemas. Realização de treinamento e consultoria aos clientes. Integração entre o sistema do cliente e da empresa contábil. Rotina no estudo da legislação.	1 a 10

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme disposto no Quadro 5, o primeiro bloco levanta a caracterização das empresas pesquisadas e o perfil dos respondentes. Quanto à caracterização das empresas perguntou-se: localização, tempo de atividade, faturamento acumulado nos últimos 12 meses,

quantidade de clientes, quantidade de clientes que implantou o SPED de forma facultativa, tipos de SPED que os clientes estão obrigados e quantidade de colaboradores das empresas de contabilidade.

O segundo bloco investiga hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED. Os itens pesquisados foram: participação em cursos, treinamentos, entre outros; se os lançamentos eram predominantemente manuais; a geração de *backup*; se havia conhecimento na área de tecnologia da informação; se havia incentivo no desenvolvimento de habilidades e multiconhecimentos; se haviam visitas aos clientes; auditoria em sistemas; realização de treinamento e consultoria aos clientes; integração entre o sistema do cliente e da empresa contábil; e sobre a rotina no estudo da legislação. Para as respostas optou por uma escala *likert* com cinco pontos, sendo: “1 – discordo totalmente” e “5 – concordo totalmente”.

O terceiro bloco investiga hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED, possuindo a mesma estrutura de perguntas, buscando averiguar alterações dos itens pesquisados após a implantação do SPED.

No quarto e último bloco investiga-se o nível de institucionalização de hábitos e rotinas nas empresas de serviços contábeis com a implantação do SPED. Também com as mesmas variáveis da escala *likert*, mas as dez questões nesse bloco foram subdivididas em quatro sub-questões (“a”, “b”, “c” e “d”), que correspondem às fases de: “a” codificação; “b” à fase da incorporação; “c” à fase da reprodução; e “d” à fase da institucionalização, conforme modelo apresentado por Burns e Scapens (2000). Dessa forma, pode-se identificar em que nível está o processo de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos à implantação do SPED nas empresas pesquisadas.

3.5 COLETA DE DADOS

A coleta dos dados foi realizada por meio de questionário, enviado por correio eletrônico utilizando a ferramenta *Google docs*, para as empresas de serviços contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina (CRCSC). O envio foi providenciado pelo próprio CRCSC por duas vezes, que não disponibiliza seu banco de dados.

O questionário foi enviado por e-mail e na primeira semana obtive-se 41 respostas. Durante a semana seguinte não houve nenhuma nova resposta, então foi necessário iniciar os contatos utilizando o *skype*, enviando mensagens via *facebook* e ligações telefônicas.

Outra estratégia foi enviar *e-mails* aos vinte e dois Sindicatos dos Contabilistas e para alguns Núcleos de Contadores como, por exemplo, nos municípios de São José e Brusque, realizando contato telefônico com os responsáveis de cada entidade para reforçar o pedido e conscientizar da importância na participação.

Também foi realizado contato por e-mail com todos os Delegados do Conselho Regional de Contabilidade, totalizando 30 delegados. Em alguns casos, esse contato também ocorreu por telefone, solicitado o empenho destes para obtenção das respostas.

Nessa segunda etapa, que consumiu mais três semanas de trabalho, houve um aumento de 82 respostas, finalizando em 123 empresas respondentes.

3.6 PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DOS DADOS

Segundo Beuren et al. (2004, p. 136), “analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, as informações dos documentos e outros dados disponíveis”.

Para Gil (2007, p. 125), “interpretação de dados consiste fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teoria, quer sejam de estudos realizados anteriormente”.

Para a presente pesquisa foram utilizados diferentes recursos estatísticos com vistas a atender aos objetivos específicos. Frequências absolutas e relativas foram a primeira forma de análise a figurar no trabalho. Na sequência foram calculadas as medidas de tendência central média e mediana, bem como a medida de dispersão desvio-padrão. Em seguida procedeu-se a aplicação do método *displaced ideal*, para investigar em qual nível de institucionalização cada empresa se encontra. Por fim, utilizou-se regressão linear múltipla objetivando identificar quais características das empresas influenciam o nível de institucionalização.

De acordo com Hair et al. (2005), a média é uma medida que tende a representar um ponto central, também chamada de média aritmética. A mediana refere-se ao valor que está no centro da distribuição, ou seja, corresponde a média dos valores centrais quando há um número par de observações e ao valor central quando há um número ímpar de observações.

Por sua vez, o método *displaced ideal* tem como objetivo criar um cenário considerado ideal (independente de ser real ou não) e verificar, por meio da métrica Euclidiana, a que distância cada empresa se encontra do cenário ideal (ZELENY, 1976). Para o caso da presente pesquisa, considerou-se o cenário ideal a resposta máxima possível de se obter, e a partir da resposta de cada empresa calculou-se a que distância está do cenário ideal. Foram calculadas

quatro distâncias diferentes, uma para cada nível de institucionalização, e considerada apenas a menor distância dentre as quatro.

A ideia central do método *displaced ideal*, conforme citado por Zeleny (1976), é elaborar um *ranking* expondo os melhores e os piores em determinado aspecto. Isso ocorre da seguinte forma, inicialmente calcula-se a que distância cada empresa está do cenário considerado ideal, na sequência ordena-se essas distâncias em ordem crescente e obtém-se o *ranking*.

No caso deste estudo, foram calculadas quatro distâncias para cada empresa, sendo que apenas a menor das quatro foi considerada, posteriormente verificou-se a qual dos quatro níveis de institucionalização pertencia a menor distância calculada, determinando dessa forma o nível de institucionalização de cada empresa.

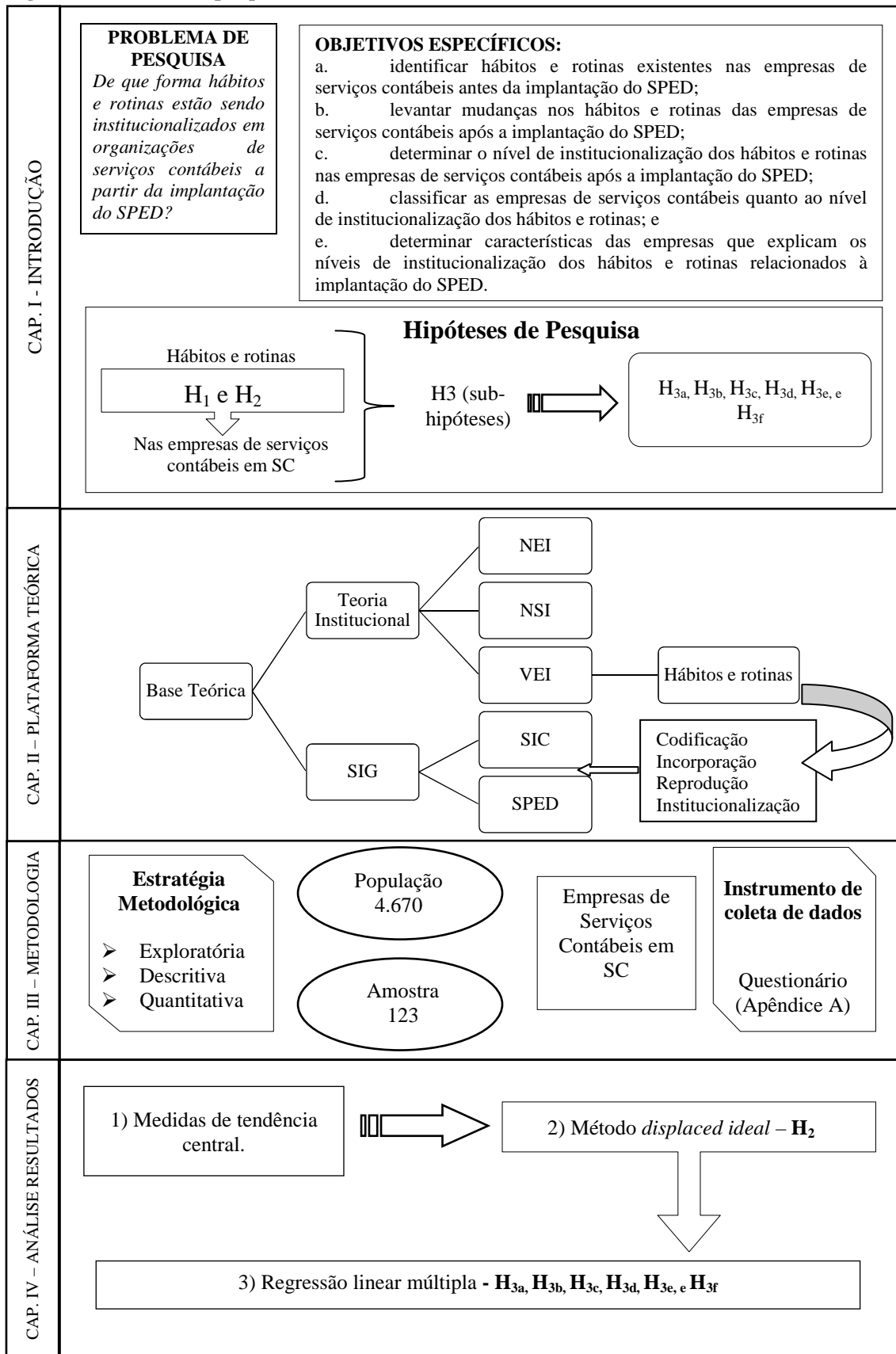
Logo, o método *displaced ideal* não foi utilizado nesta pesquisa com o intuito de elaborar *ranking*, mas sim com o objetivo de analisar qual era o nível de institucionalização do SPED que estava mais próximo do cenário real apresentado por cada empresa. Portanto, a ideia essencial proposta por Zeleny (1976) continua sendo atendida de forma completa.

A análise de regressão múltipla é uma técnica estatística que pode ser usada para analisar a relação entre uma única variável dependente (critério) e várias variáveis independentes (preditoras). O objetivo da análise de regressão múltipla é usar as variáveis independentes cujos valores são conhecidos para prever os valores da variável dependente selecionada pelo pesquisador (HAIR, 2005). Neste estudo optou-se por regressão linear múltipla para atender ao último objetivo específico, de forma a relacionar as características das empresas pesquisadas com o nível de institucionalização em que elas se encontram.

3.7 DESENHO DA PESQUISA

Nesta seção apresenta-se uma síntese dos procedimentos adotados no desenvolvimento deste estudo. Na Figura 2, expõe-se o desenho da pesquisa.

Figura 2 – Desenho da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 2 apresenta a trajetória do desenvolvimento da pesquisa. Inicia-se com a elaboração do problema de pesquisa e o estabelecimentos dos objetivos geral e específicos, pelos quais pretende-se responder ao problema.

Na sequência, abordam-se as temáticas que deram sustentação à realização da pesquisa, com base na Teoria Institucional, que pode contribuir para o entendimento da realidade organizacional. Discorre-se sobre a Nova Economia Institucional, que fundamenta que o ser humano não age racionalmente em todas as suas ações. Posteriormente, aborda-se a Nova Sociologia Institucional, que centra na elaboração de normas, símbolos e crenças. Por fim, analisa-se a Velha Economia Institucional, que foi o suporte deste estudo, em que o foco das ações é o ser humano.

Também discorreu-se sobre os sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERPs), que geralmente estão instalados nos clientes das empresas de contabilidade, e os próprios sistemas de informações contábeis que ficam na maioria das vezes instalados nas empresas de contabilidade, e tem a função de integrar-se aos ERPs empresariais, para integrar todas as informações que serão processadas, validadas e enviadas para o SPED.

A presente pesquisa está delineada como descritiva, realizada por meio de levantamento com abordagem quantitativa. Compõe a população do estudo 4.670 empresas de serviços contábeis estabelecidas no Estado de Santa Catarina. A amostra da pesquisa contempla 123 empresas, as quais responderam o questionário (Apêndice A).

No quarto capítulo são apresentados os resultados da pesquisa, analisados por meio de medidas de tendência central, método *displaced ideal* e regressão linear múltipla. Cada um dos métodos de análise foi selecionado com vistas a atender os objetivos específicos do estudo.

3.8 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Como limitações da pesquisa destacam-se o número reduzido de respondentes que formam a amostra da pesquisa, o fato de o estudo estar baseado em respostas obtidas por meio de um questionário e a abordagem quantitativa do problema em estudo.

Boa parte dos estudos sobre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas tem abordagem qualitativa, sendo aplicados em organizações na forma de estudos de caso. No entanto, para a finalidade desta pesquisa, essa abordagem não daria uma visão da situação da classe (empresas de serviços contábeis) em relação ao assunto. Portanto, ainda que a

abordagem quantitativa tenha suas limitações quanto ao estudo deste tema, foi uma opção de pesquisa tomada pelo pesquisador, ciente das limitações nos resultados.

Outra limitação do estudo refere-se ao instrumento de pesquisa aplicado às empresas, que poderia contemplar outros aspectos a serem investigados, trazendo outros tipos de questões, sendo essa outra limitação acerca do tamanho e abrangência da pesquisa. A fim de evitar um questionário muito extenso, o que poderia provocar um baixo retorno de respostas, optou-se por delimitar as questões a alguns aspectos específicos. Assim, certas características do processo de institucionalização de hábitos e rotinas relativos à implantação do SPED nessas organizações podem não ter sido captados por este estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados obtidos com a realização da pesquisa, bem como as análises realizadas a partir destes. Está dividida em seis subseções, sendo a primeira a caracterização das empresas; a segunda os hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED; a terceira as mudanças nos hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED; a quarta o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED; a quinta a classificação das empresas de serviços contábeis quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas; e por fim, a sexta os determinantes do nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

A Tabela 1 apresenta a região do Estado de Santa Catarina em que estão localizadas as empresas de serviços contábeis respondentes da pesquisa.

Tabela 1 – Região de Localização da empresa contábil

Região de localização da empresa contábil	Número de respondentes	(%)
Grande Florianópolis	25	20,33
Norte	34	27,64
Oeste	35	28,46
Região Serrana	4	3,25
Sul	25	20,33
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme evidenciado na Tabela 1, a maioria das empresas participantes da pesquisa pertence às regiões oeste e norte catarinense, sendo representadas 28,46% e 27,64% da amostra total, respectivamente. Na sequência destacam-se as regiões da grande Florianópolis e sul, com 20,33% de representação em relação à amostra total.

Por outro lado, constata-se que a região serrana do Estado de Santa Catarina foi a que apresentou o menor número de empresas respondentes, apenas 3,25% da amostra total. No que diz respeito às demais regiões do estado, pondera-se que não foram obtidas respostas.

A Tabela 2 evidencia o tempo de atuação das empresas de serviços contábeis componentes da amostra de pesquisa. Destaca-se que os intervalos entre os anos foram determinados pela regra de Sturges, sendo que a mesma consideração vale ainda para as Tabelas 4 e 7. A regra de Sturges foi utilizada com o intuito de determinar qual intervalo deve

ser utilizado para a construção das classes de frequência. Serve ainda, para garantir que caso haja uma amplitude muito grande dos dados, a tabela não apresente mais que 10 linhas, deixando-a sempre em um tamanho padrão.

Tabela 2 – Tempo de atividade da empresa contábil (anos)

Tempo de atividade da empresa contábil (anos)	Número de respondentes	(%)
1 - 9	35	28,46
9 - 17	23	18,70
17 - 25	28	22,76
25 - 33	20	16,26
33 - 41	13	10,57
41 - 49	1	0,81
49 - 57	2	1,63
57 - 65	0	0,00
65 - 73	1	0,81
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 2 é possível verificar que a maioria das empresas respondentes possuem tempo de atuação profissional no mercado entre 1 e 9 anos, sendo representado por 28.46% do número total de empresas. Logo na sequência aparece tempo de atuação entre 17 e 25 anos, cuja representação é de 22.76%.

Todavia, ressalta-se que na faixa entre 57 e 65 anos não se encontra nenhuma empresa. Por sua vez, duas faixas temporais, de 41 até 49 anos e de 65 até 73 anos apresentam apenas uma empresa, sendo que cada uma destas representa 0,81% da amostra total. É importante destacar ainda que existem empresas com longa experiência de atuação no mercado e empresas recentes participando da pesquisa. Dessa forma, é possível investigar se o tempo de atuação da empresa influencia no processo de implantação do SPED, o que é tratado na Tabela 14 adiante.

A Tabela 3 apresenta o faturamento acumulado nos últimos 12 meses pelas empresas respondentes da pesquisa.

Tabela 3 – Faturamento da empresa contábil nos últimos 12 meses

Faturamento nos últimos 12 meses	Número de respondentes	(%)
Até R\$ 120.000,00	29	23,58
De R\$ 120.000,01 a R\$ 360.000,00	46	37,40
De R\$ 360.000,01 a R\$ 720.000,00	20	16,26
De R\$ 720.000,01 a R\$ 1.080.000,00	12	9,76
Acima de R\$ 1.080.000,01	16	13,01
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo observado na Tabela 3, a maioria das empresas apresentou faturamento acumulado nos últimos 12 meses na faixa entre R\$ 120.000,01 e R\$ 360.000,00. Em seguida, destaca-se a faixa de até R\$ 120.000,00, sendo representada por 23,58% da amostra total.

A faixa que obteve menor número de respondentes está entre R\$ 720.000,01 e R\$ 1.080.000,00, representando apenas 9,76% dos respondentes. Dessa forma, é possível verificar que empresas de vários tamanhos participaram do estudo, o que possibilita a investigação do processo de implantação do SPED em empresas com características diferentes.

A Tabela 4 apresenta o número de clientes que as empresas de serviços contábeis possuem.

Tabela 4 – Quantidade de clientes da empresa contábil

Quantidade de clientes da empresa contábil	Número de respondentes	(%)
3 - 65	49	39,84
65 - 127	45	36,59
127 -189	15	12,20
189 - 251	5	4,07
251 - 313	4	3,25
313 - 375	2	1,63
375 - 437	0	0,00
437 - 499	1	0,81
499 - 561	2	1,63
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme evidenciado na Tabela 4, a maioria das empresas analisadas apresenta de 3 a 65 clientes, sendo representada por 39,84% da amostra total. Logo em seguida, encontram-se empresas que possuem de 65 a 127 clientes, o que corresponde a 36,59% do número total de empresas. Estas duas primeiras faixas representam mais de 75% do total das empresas respondentes.

Destaca-se também que nenhuma empresa tem de 375 a 437 clientes, e que apenas uma empresa apresenta de 437 a 499 clientes, representando 0,81% da amostra. Novamente ressalta-se que as empresas analisadas apresentam tamanhos diferentes, o que permite uma análise mais completa acerca do processo de implantação do SPED.

A Tabela 5 mostra a quantidade de clientes que cada empresa informou como sendo obrigados a entregar o SPED.

Tabela 5 – Quantidade de clientes que entregou o SPED de forma facultativa

Quantidade de clientes obrigados à entrega do SPED	Número de respondentes	(%)
0	68	55,28
1	11	8,94
2	14	11,38
3	4	3,25
4	2	1,63
5	6	4,88
Acima de 5	18	14,63
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 5, verifica-se que a maioria das empresas informou que nenhum de seus clientes entregou facultativamente o SPED, sendo representado por 55,28% da amostra. Por sua vez, apenas 18 empresas (14,63%) informaram que mais de cinco clientes o entregaram.

Destaca-se que apenas duas empresas informaram ter quatro clientes que cumpriram essa entrega de forma facultativa. Tal fato pode representar a dificuldade enfrentada pelas organizações para atender as exigências impostas pelo SPED.

A Tabela 6 evidencia quais documentos eletrônicos são utilizados pelos clientes das empresas de serviços contábeis respondentes da pesquisa.

Tabela 6 – Tipos de documentos eletrônicos utilizados pelos clientes das empresas contábeis

Obrigação ou uso, por parte dos clientes, de:	Número de respondentes	(%)
SPED Contábil	86	69,92
SPED Fiscal	102	82,93
NF-e	118	95,93
EFD-Contribuições	89	72,36
NFS-e	91	73,98
FCONT	80	65,04

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 6, a NF-e é o documento mais utilizado pelos clientes das empresas contábeis, visto que 95,93% das 123 empresas analisadas fazem uso deste documento. Tal achado também foi constatado por Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011) e FISCOSoft; PROSOFT; SYSTAX (2012). Na sequência, verifica-se que o SPED Fiscal é utilizado por 82,93% das empresas.

O documento menos citado pelas empresas respondentes foi o FCONT, sendo utilizado por apenas 80 empresas. O SPED Contábil é, segundo as respostas, utilizado por 86 empresas, correspondendo a 69,92% delas.

A Tabela 7 evidencia o número de colaboradores de cada empresa contábil respondente da pesquisa.

Tabela 7 – Quantidade de colaboradores da empresa contábil

Quantidade de colaboradores	Número de respondentes	(%)
0 - 10	74	60,16
10 - 20	31	25,20
20 - 30	10	8,13
30 - 40	1	0,81
40 - 50	1	0,81
50 - 60	4	3,25
60 - 70	1	0,81
70 - 80	0	0,00
80 - 90	1	0,81
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo a Tabela 7, a maioria das empresas possui de 0 a 10 colaboradores, sendo 60,16% da amostra. Em seguida, destaca-se que 25,2% das empresas apresentam de 10 a 20 colaboradores. Essas duas primeiras faixas representam mais de 85% do total das empresas respondentes.

Na outra ponta, ressalta-se que nenhuma empresa apresenta de 70 a 80 colaboradores e que nas faixas de 30 a 40, 40 a 50, 60 a 70 e 80 a 90 colaboradores apresentam apenas uma empresa cada, sendo que cada empresa dessas representa 0.81% da amostra.

4.2 HÁBITOS E ROTINAS EXISTENTES NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ANTES DA IMPLANTAÇÃO DO SPED

Com o intuito de identificar hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED foi criado o bloco II do questionário. As respostas obtidas estão sintetizadas na Tabela 8.

Tabela 8 – Hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED

Questionário	Hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
II – 1	Havia participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc.	2	5	4,33	4	0,69
II – 2	Os lançamentos de documentos e obrigações fiscais eram predominantemente manuais	1	5	3,43	4	1,28
II – 3	Havia uma regularidade na geração de <i>backups</i> .	2	5	4,43	5	0,78
II – 4	Era comum a empresa investir em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte.	1	5	3,54	4	1,06
II – 5	A empresa incentivava o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento de seus colaboradores.	2	5	3,98	4	0,92
II – 6	Eram realizadas visitas aos clientes de modo regular.	2	5	3,86	4	0,88
II – 7	Havia um procedimento padrão para realização de auditorias em sistemas.	1	5	3,00	3	1,02
II – 8	A empresa costumava realizar atividades de consultoria e treinamento nos clientes.	1	5	3,24	3	1,15
II – 9	Havia integração de informações (via sistemas/software) entre clientes e a empresa de serviços contábeis.	1	5	3,11	3	1,18
II – 10	Havia um procedimento rotineiro de estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis.	1	5	4,02	4	0,90

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 8 é possível perceber que alguns hábitos e rotinas já faziam parte da rotina das empresas de serviços contábeis mesmo antes da implantação do SPED. Destaca-se a regularidade na geração de *backups*, cuja média da resposta foi a mais alta (4,43) e sua mediana evidenciou pontuação máxima (5).

A participação regular em cursos, atualizações, capacitações e treinamentos obteve a segunda média de resposta, com 4,33 e sua mediana evidenciou pontuação 4, seguida do procedimento rotineiro de estudo da legislação, com média de resposta 4,02 e mediana também de 4 pontos. Também reforça na sequência esse perfil de estudos e treinamentos, com média de 3,98 e mediana 4, o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento.

A afirmação que apresentou a menor média foi a de que havia um procedimento padrão para realização de auditorias em sistemas, cuja média e mediana ficaram em 3. É importante destacar que nenhum dos hábitos e rotinas verificados apresentou respostas na

linha do discordo, todas elas variam do indiferente até o concordo totalmente, o que pode refletir que as mudanças nas empresas relacionadas ao SPED podem não ser tão intensas.

4.3 MUDANÇAS NOS HÁBITOS E ROTINAS DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED

Para levantar mudanças nos hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED criou-se o bloco III do questionário aplicado. A síntese das respostas obtidas encontra-se na Tabela 9.

Tabela 9 – Alterações nos hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED

Questionário	Alterações nos hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão
III – 1	Houve um aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., relacionados diretamente ao SPED.	2	5	4,39	5	0,77
III – 2	Houve alterações nas rotinas de lançamentos de documentos e obrigações fiscais, que antes eram predominantemente manuais, passando a ser em sua maioria via integração de sistemas, com importação de dados dos clientes.	1	5	4,32	5	0,86
III – 3	Houve um aumento na regularidade de geração de <i>backups</i> .	1	5	4,06	4	1,05
III – 4	A empresa passou a investir mais em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte.	1	5	4,04	4	0,83
III – 5	A empresa passou a incentivar cada vez mais o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento de seus colaboradores.	2	5	4,21	4	0,75
III – 6	As visitas aos clientes passaram a ser mais constantes.	2	5	4,23	4	0,76
III – 7	Os procedimentos para realização de auditorias em sistemas passaram a ser mais padronizados e realizados de modo mais regular.	1	5	3,91	4	0,91
III – 8	As atividades de consultoria e treinamento nos clientes passaram a ser mais intensas ou ocorrer de modo mais regular.	1	5	4,10	4	0,80
III – 9	Houve maior integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis.	1	5	4,35	4	0,75
III – 10	O estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis, relacionado diretamente ou não ao SPED, passou a ser mais regular ou recorrente.	2	5	4,26	4	0,79

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 9, novamente percebe-se que não houve nenhum item pesquisado que tenha recebido pontuação figurando no discordo, todas as afirmações possuem respostas que variam entre o indiferente e concordo totalmente. Destaque para a primeira afirmação, de que houve um aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., relacionados diretamente ao SPED, cuja mediana ficou em 5 pontos, isto é, concordo totalmente. Partes desses achados encontram-se nos trabalhos de Ilarino e Souza (2010); Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011); Koettker et al. (2012); Alves Junior, Medeiros, Souza e Neto (2012), que destacaram a capacitação profissional e treinamentos frente ao SPED. Ressalta-se ainda o aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, relacionados diretamente ao SPED, cuja média apresentada é de 4,39 e a mediana de 5, sendo estes os maiores valores obtidos.

Os resultados deste estudo coadunam com os achados da 6ª Pesquisa IOB (2012), que contou com 929 empresas e que também apontou a necessidade de 43% dos respondentes em investir em qualificação profissional. Além disso, 34% dos pesquisados pela IOB apontam a falta destes profissionais no mercado. A Pesquisa FISCOsoft; PROSOFT; SYSTAX (2012) também apontou a mudança nos treinamentos.

Destaca-se também a maior necessidade de integração de informações via sistema/*software* entre clientes e empresas de serviços contábeis, com média de 4,35, reforçando as alterações nas rotinas de lançamentos de documentos e obrigações fiscais, que antes eram predominantemente manuais, passando a ser em sua maioria via integração de sistemas, com importação de dados dos clientes, com média de 4,32 e mediana máxima de 5. Observa-se a necessidade das visitas aos clientes que passaram a ser mais constantes, com média de 4,23, o que torna mais evidente os perfis acima mencionados, destacando essas novas necessidades.

Esses resultados estão em linha com os encontrados na 6ª Pesquisa IOB (2012), que também demonstrou que 37% das empresas apontam que falta parametrizar os sistemas e importar os dados corretamente. A Pesquisa FISCOsoft; PROSOFT; SYSTAX (2012) aponta que 41% das empresas não disponibilizam suas informações por meio de arquivos eletrônicos. Tais achados também foram demonstrados por Ilarino e Souza (2010); Alves Junior, Medeiros, Souza e Neto (2012), que identificaram a necessidade de alterações nos sistemas e customização dos *ERPs*.

Por outro lado, os procedimentos para realização de auditorias em sistemas passaram a ser mais padronizados e realizados de modo mais regular foi a afirmação que apresentou a menor média de respostas, de 3,91. A segunda menor média, de 4,04, foi obtida na questão

que aborda se as empresas passaram a investir mais em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte.

No que tange aos desvios-padrões, estes foram baixos para todas as afirmações pesquisadas, de forma a evidenciar que as respostas obtidas são homogêneas, não apresentando grandes disparidades.

4.4 NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS HÁBITOS E ROTINAS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED

Com a aplicação do método *displaced ideal* foi possível determinar o nível de institucionalização de cada empresa. Com a aplicação do método foram calculadas quatro distâncias, para fins de análise foi considerada apenas a menor das quatro. Sendo assim, a Tabela 10 apresenta esses resultados.

Tabela 10 – Estatística descritiva do nível de institucionalização do SPED nas empresas contábeis

	C	I	R	In	Nível de institucionalização em que a empresa se encontra
Empresa 1	5,831	5,099	2,449	2,236	In
Empresa 2	6,325	6,000	4,899	6,000	R
Empresa 3	5,477	5,196	4,243	5,196	R
Empresa 4	2,449	2,449	1,732	1,732	R
Empresa 5	6,325	6,325	6,325	6,325	R
Empresa 6	5,831	5,831	4,243	5,292	R
Empresa 7	2,000	2,000	2,000	2,236	C / I / R
Empresa 8	5,099	5,099	5,099	5,099	C / I / R / In
Empresa 9	3,606	3,162	2,828	2,828	R / In
Empresa 10	7,280	6,481	6,083	6,000	In
Empresa 11	5,916	5,831	4,243	0,000	In
Empresa 12	2,449	2,236	2,449	2,449	In
Empresa 13	7,071	6,708	6,083	6,481	R
Empresa 14	5,477	6,000	5,568	6,708	C
Empresa 15	6,633	5,745	6,708	6,557	In
Empresa 16	3,606	4,000	3,873	3,873	C
Empresa 17	9,055	8,124	7,937	7,746	In
Empresa 18	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 19	4,243	3,742	3,606	2,236	In
Empresa 20	9,165	7,616	5,657	6,633	R
Empresa 21	2,828	2,828	2,646	2,646	R / In
Empresa 22	4,690	5,000	4,243	4,359	R
Empresa 23	4,899	4,899	3,606	3,606	R

Continua...

...continuação

Empresa 24	7,810	9,000	7,874	5,477	In
Empresa 25	5,477	5,292	2,646	4,796	R
Empresa 26	6,325	6,083	6,083	6,083	I / R / In
Empresa 27	3,606	4,000	3,464	3,162	R / In
Empresa 28	6,708	5,568	5,831	5,568	In
Empresa 29	3,464	3,742	2,236	2,828	R
Empresa 30	0,000	0,000	0,000	0,000	C / I / R / In
Empresa 31	2,646	2,236	2,236	2,828	I
Empresa 32	2,646	2,646	2,646	0,000	In
Empresa 33	7,000	6,782	6,633	8,944	R
Empresa 34	2,646	2,646	2,646	2,828	C / I / R
Empresa 35	2,828	2,828	2,449	2,646	R
Empresa 36	7,141	6,928	5,916	5,916	R / In
Empresa 37	7,141	6,782	5,568	5,000	In
Empresa 38	4,359	4,359	4,000	4,899	R
Empresa 39	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 40	5,385	4,359	6,000	4,583	I
Empresa 41	10,000	7,416	5,385	4,690	In
Empresa 42	6,000	4,899	3,464	3,873	R
Empresa 43	5,831	4,123	3,317	3,873	R
Empresa 44	2,828	2,000	1,732	0,000	In
Empresa 45	4,583	3,873	4,123	3,317	In
Empresa 46	8,000	7,416	4,583	4,243	In
Empresa 47	4,690	4,690	4,359	4,000	In
Empresa 48	1,732	1,000	1,000	1,000	R / In
Empresa 49	1,414	1,414	1,414	1,414	C / I / R / In
Empresa 50	5,745	4,359	4,690	4,899	I / In
Empresa 51	4,000	4,796	3,000	4,000	R / In
Empresa 52	2,828	2,000	3,000	5,568	I
Empresa 53	5,196	4,583	5,000	3,873	In
Empresa 54	3,742	3,162	2,236	4,472	R
Empresa 55	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 56	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 57	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 58	5,477	6,245	5,385	5,916	R
Empresa 59	5,477	5,745	6,481	5,099	In
Empresa 60	3,464	2,449	2,828	4,000	I
Empresa 61	6,928	4,359	4,123	4,243	R
Empresa 62	4,123	5,000	5,000	4,123	In
Empresa 63	4,472	4,123	4,000	4,243	R
Empresa 64	7,681	7,348	6,782	5,292	In
Empresa 65	3,606	3,162	3,162	3,162	I / R / In
Empresa 66	2,236	2,449	2,236	2,000	In

Continua...

...continuação

Empresa 67	3,162	3,000	3,000	3,606	I / R
Empresa 68	5,657	5,292	5,568	6,083	I
Empresa 69	5,831	6,708	3,606	6,083	R
Empresa 70	2,236	2,000	1,732	2,000	R
Empresa 71	2,236	2,000	1,732	2,000	R
Empresa 72	8,307	5,385	4,123	5,196	R
Empresa 73	4,899	4,243	4,583	4,359	I
Empresa 74	5,292	5,292	4,359	3,317	In
Empresa 75	3,606	3,464	6,245	2,646	In
Empresa 76	9,592	9,950	9,950	9,220	In
Empresa 77	5,831	5,292	6,782	6,325	I
Empresa 78	2,000	2,000	2,449	2,000	I / In
Empresa 79	2,449	1,732	1,414	1,414	R / In
Empresa 80	3,000	3,162	3,000	3,000	C / R / In
Empresa 81	4,000	4,000	4,000	3,162	In
Empresa 82	3,317	3,873	3,000	3,162	R
Empresa 83	3,464	4,359	4,000	4,583	C
Empresa 84	8,718	5,196	4,243	5,568	R
Empresa 85	6,325	6,325	6,325	6,325	C / I / R / In
Empresa 86	2,000	2,236	2,000	4,000	C / R
Empresa 87	4,583	4,243	4,243	4,359	I / R
Empresa 88	5,099	6,164	5,099	5,385	C / R
Empresa 89	4,123	3,606	3,162	3,000	In
Empresa 90	3,317	3,162	3,162	2,646	In
Empresa 91	4,000	4,123	4,583	4,796	C
Empresa 92	5,292	5,916	4,899	8,775	R
Empresa 93	7,280	6,928	4,899	4,899	R / In
Empresa 94	3,317	3,000	3,000	5,916	I / R
Empresa 95	7,483	8,307	6,325	9,487	R
Empresa 96	2,646	2,646	3,000	2,449	In
Empresa 97	3,606	4,583	3,606	4,359	R
Empresa 98	8,602	7,280	7,071	6,325	In
Empresa 99	6,782	6,000	5,196	5,196	R / In
Empresa 100	3,162	3,162	3,162	3,606	I / R
Empresa 101	5,292	6,000	4,899	4,000	R / In
Empresa 102	0,000	1,000	1,000	1,414	C
Empresa 103	5,292	4,899	5,000	4,359	In
Empresa 104	3,000	3,464	3,464	2,828	In
Empresa 105	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 106	3,317	1,414	3,464	1,414	I / In
Empresa 107	4,000	4,583	2,828	3,162	R
Empresa 108	3,317	3,317	3,742	3,742	C / I
Empresa 109	5,000	5,000	4,690	4,690	R / In

Continua...

...continuação

Empresa 110	3,606	4,000	3,606	4,000	R
Empresa 111	6,856	6,856	6,481	12,166	R
Empresa 112	4,243	3,606	3,606	3,162	In
Empresa 113	4,583	4,243	4,243	3,742	In
Empresa 114	3,162	3,162	3,162	3,162	C / I / R / In
Empresa 115	2,000	2,000	1,732	1,000	In
Empresa 116	2,000	2,000	1,732	1,000	In
Empresa 117	3,873	3,873	3,873	4,000	C / I / R
Empresa 118	4,359	4,359	4,359	4,000	In
Empresa 119	2,828	2,828	2,828	2,000	In
Empresa 120	0,000	0,000	0,000	2,828	C / I / R
Empresa 121	5,568	4,359	4,472	4,690	I
Empresa 122	2,449	2,449	2,000	2,236	R
Empresa 123	1,000	1,000	1,414	0,000	In

Legenda: C: Nível De Codificação; I: Nível de Incorporação; R: Nível de Reprodução; In: Nível de Institucionalização.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme evidenciado na Tabela 10, apenas 5 empresas estão integralmente classificadas no nível de codificação, evidenciando que as empresas analisadas já estão em um nível mais avançado de institucionalização. Por sua vez, o nível de incorporação contempla de forma integral apenas 8 empresas, corroborando com a afirmativa anterior de que as empresas já estão mais evoluídas no processo de institucionalização do SPED.

Ainda com base na Tabela 10, percebe-se que 33 empresas estão completamente inseridas no nível de reprodução e 37 empresas estão integralmente classificadas no nível de institucionalização. Logo, a maioria das empresas analisadas pertence a uma das duas fases finais do processo de institucionalização do SPED, conforme modelo de Burns e Scapens (2000).

É importante também ressaltar que 40 empresas pertencem a mais de um nível de institucionalização ao mesmo tempo. Dessa forma, é possível concluir que as empresas não necessariamente precisam passar pelos 4 níveis de institucionalização de forma isolada e sequencial, é possível “pular” níveis, ou até mesmo contemplar mais de um ao mesmo tempo.

A quantidade de empresas integrando mais de um nível de institucionalização ao mesmo tempo foi alta, provavelmente pelo fato de a institucionalização do SPED ser um processo. Dessa forma, as empresas vão acumulando as pontuações em cada fase. Destaca-se também que não é necessário que a empresa encerre um nível para passar ao outro, logo, ela pode estar em mais de um nível simultaneamente.

No modelo de Burns e Scapens (2000) percebe-se que as empresas podem estar inseridas em mais de um estágio de institucionalização, podendo, por exemplo, estar codificando um hábito ou rotina e já estar incorporando-a ou até mesmo reproduzindo-a de forma consciente ou inconsciente.

4.5 CLASSIFICAÇÃO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS QUANTO AO NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS HÁBITOS E ROTINAS

A partir das distâncias calculadas foi possível alocar cada empresa a um único nível de institucionalização. Para tanto, foi considerada a menor distância dentre as quatro calculadas. A Tabela 11 evidencia quantas, das 123 empresas analisadas, foram alocadas a cada um dos quatro níveis de institucionalização.

Tabela 11 – Classificação das empresas quanto ao nível de institucionalização

Nível de Institucionalização	Número de respondentes	(%)
Codificação	5	4,07
Incorporação	9	7,32
Reprodução	43	34,96
Institucionalização	66	53,66
Total	123	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme verificado na Tabela 11, o nível de institucionalização é o que apresenta o maior número de empresas, sendo representado por 53,66% da amostra da pesquisa. Na sequência encontra-se o nível de reprodução, com 43 empresas. Portanto, percebe-se que os dois últimos níveis de implantação do SPED são os que concentram a maioria das empresas analisadas, ou seja, a implantação do SPED nas empresas de serviços contábeis de Santa Catarina já está bastante adiantada.

Nesse sentido, encontra-se apenas 5 empresas no primeiro nível, o de codificação. O segundo nível, o de incorporação, está representado por apenas 7,32% das empresas. Esses números indicam que são poucas as empresas que ainda estão no início da implantação do SPED.

Destaca-se que os dados constantes na Tabela 11 são agrupados de forma diferente da Tabela 10, pois nesta, as empresas encontram-se totalizadas por grupo, ou seja, das 66 empresas que encontram-se no nível de institucionalização, algumas também podem estar inseridas em outros níveis. A Tabela 12 apresenta as características utilizadas para descrever as empresas pesquisadas separadas por nível de institucionalização.

Tabela 12 – Características das empresas respondentes da pesquisa por nível de institucionalização

Características	Codificação	Incorporação	Reprodução	Institucionalização
Tempo de atividade das empresas (anos)	23,60	16,00	17,24	20,35
Valor do faturamento (R\$)	2,20	2,00	2,50	2,67
Quantidade de clientes	64,00	78,89	100,42	116,63
Número de clientes obrigados à entrega do SPED	5,00	2,22	3,26	1,58
Tipos de SPED que os clientes estão obrigados	5,00	4,11	4,64	4,37
Quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis	6,80	7,00	10,89	14,40

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 12, percebe-se que as empresas que estão classificadas no nível de codificação são as que apresentam maior tempo de atividade, enquanto que as empresas do nível de incorporação apresentam o menor tempo médio de atividade no mercado.

Para analisar o faturamento, utilizou-se uma escala de 1 a 5 (conforme as opções evidenciadas no questionário). Nesse sentido, as empresas que já se encontram no nível de institucionalização são as que apresentam o maior faturamento médio, ao passo que as empresas do nível de incorporação apresentam o menor.

Referente ao número de clientes, destaca-se que as empresas que compõem o nível de institucionalização são as maiores. Por sua vez, as empresas do nível de codificação são as que apresentam o menor número médio de clientes.

No que tange ao número de clientes obrigados à entrega do SPED, observa-se que as empresas do nível de codificação são as que mais se destacam. Enquanto que as empresas do nível de institucionalização são as que apresentam o menor número de empresas obrigadas a entrega do SPED.

Para os tipos de SPED que os clientes estão obrigados, destacam-se positivamente as empresas do nível de codificação e negativamente as do nível de incorporação. Por fim, referente à quantidade de colaboradores das empresas de serviços contábeis, verifica-se as empresas do nível de codificação como as que apresentam o menor número médio de colaboradores. Por outro lado, as empresas do nível de institucionalização são as que apresentam a maior quantidade de funcionários.

4.6 DETERMINANTES DO NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS HÁBITOS E ROTINAS RELACIONADOS À IMPLANTAÇÃO DO SPED

A partir da Tabela 12 percebe-se que as empresas apresentam características muito diferentes entre si, mesmo quando classificadas em seus respectivos níveis de institucionalização, essa diversidade se mantém. Portanto, com o intuito de determinar quais características ajudaram a explicar os níveis de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED, procedeu-se ao cálculo de regressão linear múltipla. Os resultados obtidos são apresentados nas Tabelas 13 e 14.

Tabela 13 – Resultados da significância do modelo de regressão

Modelo		Teste ANOVA	
R	R ²	F	Significância
0,275	0,076	1,345	0,236

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo a Tabela 13, o modelo testado não apresenta significância, conforme evidenciado pelo resultado do Teste ANOVA. Corroborando com esse resultado, verificam-se os baixos valores do coeficiente de correlação e de explicação, 27,5% e 7,6% respectivamente.

A Tabela 14 apresenta os coeficientes obtidos com o cálculo da regressão, bem como suas significâncias, para o modelo que considera a menor distância calculada para cada empresa como a variável dependente.

Tabela 14 – Significância das variáveis testadas no modelo de regressão

Variáveis	Coefficiente	Significância
Constante	4,400	0,000**
Nível de institucionalização dos hábitos e rotinas	-0,002	0,994
Tempo de atividade das empresas	0,026	0,080*
Valor do faturamento	-0,058	0,756
Quantidade de clientes	-0,002	0,510
Número de clientes obrigados à entrega do SPED	-0,025	0,352
Tipos de SPED que os clientes estão obrigados	-0,216	0,032**
Quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis	0,006	0,781

Legenda: * significativo ao nível de 10%; ** significativo ao nível de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 14, percebe-se que a única característica significativa no modelo, ao nível de 5%, é o tipo de SPED que os clientes estão obrigados a utilizar, apresentado significância de 0,032. Porém, ressalta-se que ao nível de 10%, o tempo de

atividade das empresas também foi significativa. As outras quatro características não foram significantes no modelo testado.

Assim sendo, depreende-se que as características das empresas pesquisadas não estão relacionadas ao nível de institucionalização em que elas estão inseridas, com exceção dos níveis de 5% quanto ao tipo de SPED e de 10% quanto ao tempo de atividade, que passam a ser significantes.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta seção apresenta as considerações finais acerca da pesquisa realizada, bem como as sugestões para trabalhos futuros. Está dividida em conclusões e recomendações.

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo verificar a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, de levantamento e quantitativa. Foi elaborado um questionário, dividido em quatro blocos e enviado a 4.670 empresas de serviços contábeis localizadas no Estado de Santa Catarina.

Ao todo foram obtidas 123 respostas, sendo este o número de empresas que compõem a amostra de pesquisa. É importante destacar que a amostra do estudo é bastante heterogênea, apresentando empresas de diferentes tamanhos, com diferentes períodos de atuação no mercado, quantidade de empregados, quantidade de clientes, entre outras características. Para analisar os dados coletados utilizaram-se várias técnicas estatísticas, como medidas de tendência central e de dispersão, aplicação do método *displaced ideal* e análise de regressão linear múltipla.

Quanto ao primeiro objetivo específico, identificar hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED, verificou-se que a regularidade na geração de *backups* foi o hábito mais praticado pelas empresas analisadas. Na sequência surge a participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, além da existência de um procedimento rotineiro de estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis.

No que diz respeito ao segundo objetivo específico, levantar mudanças nos hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED, constatou-se como rotina que mais sofreu alteração pelas empresas o aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., corroborando com o período anterior à implantação do SPED. Os resultados desse estudo coadunam com os achados parciais referentes à participação em cursos e capacitação profissional demonstrados nos trabalhos de Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011), IOB (2012) e FISCOsoft; PROSOFT; SYNTAX (2012).

Verificou-se um aumento na integração de informações (via sistemas/*softwares*) entre clientes e a empresa de serviços contábeis, principalmente quanto à parametrização e importação de dados entre o sistema *ERP* e o utilizado pela empresa contábil. Da mesma forma, os achados desse estudo estão em linha com os apontados na 6ª Pesquisa IOB (2012) e na pesquisa FISCOsoft; PROSOFT; SYSTAX (2012). Dessa forma, a partir das respostas obtidas com o bloco III do questionário (Tabela 9) é possível aceitar a hipótese H_1 , de que a implantação do SPED provocou alterações nos hábitos e rotinas de empresas de serviços contábeis de Santa Catarina.

Referente ao terceiro objetivo específico, determinar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED, observou-se que 37 das empresas pesquisadas apresentaram hábitos e rotinas relativos ao SPED totalmente institucionalizados. No estágio de institucionalização, Burns e Scapens (2000) determinam que as rotinas tornam-se amplamente aceitas na organização, de tal forma que elas se tornam inquestionáveis. Por outro lado, são poucas as empresas da amostra que se encontram nos estágios iniciais do processo de institucionalização (codificação e incorporação). Depreende-se assim que o processo de institucionalização dos hábitos e rotinas relativas ao SPED nas empresas pesquisadas encontram-se em evolução, com a maioria das empresas da amostra nos estágios finais do processo (reprodução e institucionalização).

Observou-se também que algumas empresas da amostra encontram-se localizadas em mais de um nível ou estágio de institucionalização de seus hábitos e rotinas relativas ao SPED, segundo o método de *displaced ideal* utilizado. Tal resultado já era esperado, pois as empresas não precisam sair de um estágio para ingressar em outro, isto é, o processo de institucionalização é cumulativo. No entanto, outras empresas da amostra apresentaram características de apenas três dos quatro estágios. Conclui-se que essas empresas podem ter apresentado uma evolução de seu processo de institucionalização diferente da ordem sugerida no modelo proposto por Burns e Scapens (2000).

No que tange ao quarto objetivo específico, classificar as empresas de serviços contábeis quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados ao SPED, conclui-se que a maioria das empresas participantes da pesquisa enquadrou-se no nível de institucionalização. O nível de reprodução é o segundo em relação à quantidade de empresas. Nesse sentido, é possível concluir que o processo de implantação do SPED já está bastante desenvolvido nas empresas pesquisadas, visto que a maioria das empresas se encontra nos dois últimos níveis de institucionalização.

Referente à hipótese H_2 , de que os hábitos e rotinas relativos ao SPED observados nas empresas de serviços contábeis de Santa Catarina não estão totalmente institucionalizados, conclui-se para aceitá-la, pois mesmo que boa parte das empresas integre o nível de institucionalização, existem as que integram os três outros níveis. Logo, a totalidade da institucionalização não pode ser confirmada.

Por fim, o quinto objetivo específico consistia em determinar características das empresas que explicam os níveis de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED. Em relação a este objetivo, destaca-se que o modelo de regressão linear múltipla utilizado não foi significativo e que os coeficientes de correlação e de explicação do modelo foram baixos. Além disso, duas das características analisadas foram significativas, a dos tipos de SPED que os clientes estão obrigados e o tempo de atividade das empresas, as demais não apresentaram significância ao nível de 10%.

Logo, as hipóteses H_{3b} , de que o tamanho (faturamento) das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED; H_{3c} , de que a quantidade de clientes das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED; H_{3d} , de que o número de clientes obrigados à entrega do SPED ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED; e H_{3f} , de que a quantidade de colaboradores da empresa de serviços contábeis ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED, foram rejeitadas por não apresentarem significância ao nível de 5%.

Contudo, as hipóteses H_{3a} , de que o tempo de atividade das empresas ajuda a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED e H_{3e} , de que os tipos de SPED que os clientes estão obrigados ajudam a explicar o nível de institucionalização dos hábitos e rotinas relativos ao SPED, foram aceitas, visto que apresentaram nível de significância inferior de 5% e de 10%, respectivamente. Neste sentido, destaca-se que as únicas características que influenciaram o nível de institucionalização das empresas foram o tipo de SPED que os clientes estão obrigados e o tempo de atividade das empresas.

De forma geral, conclui-se que os hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis pesquisadas se modificaram após a implantação do SPED. Além disso, verifica-se que o processo de implantação do SPED na maioria das empresas pesquisadas já está adiantado, sendo que boa parte dessas empresas apresentam hábitos e rotinas relacionados ao SPED nos estágios de institucionalização, conforme o modelo de Burns e Scapens (2000).

O presente trabalho procurou contribuir para a expansão do conhecimento e do entendimento dos estágios de institucionalização, a partir de mudanças nos processos internos

das organizações de serviços contábeis relacionados ao SPED. Esses resultados podem auxiliar empresas envolvidas na pesquisa a executarem ações no sentido de melhorar seu processo de institucionalização dos novos hábitos e rotinas surgidos a partir da implantação do SPED.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A partir das limitações da pesquisa elencadas no capítulo 3, foi possível estabelecer as seguintes recomendações para trabalhos futuros:

- a) a ampliação da amostra, estendendo a pesquisa para outros estados brasileiros, a fim de estabelecer uma posterior comparação;
- b) mudar a forma de coleta dos dados para minimizar o viés dos respondentes, utilizando-se de entrevistas ou grupos focais;
- c) a mudança de foco do trabalho, atribuindo-lhe uma visão qualitativa, para ter informações mais aprofundadas acerca de um número menor de empresas.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B de; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 06-24, jul./set. 2008.

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. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2010.

ALVES JUNIOR, E. P; MEDEIROS, M. F. M. de; SOUSA NETO, M. V. de. Change in business process and fitness of it on business as a result of implementation of the SPED: a multiple cases study in the state of Pará. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 9., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2012.

ALVES, M. O. **Software e gestão de clientes internos: um estudo sobre a utilização de tecnologias por contabilistas em suas empresas ou escritórios contábeis**. 2004. 144 f. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-graduação em Gestão e Desenvolvimento Regional, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2004.

ÁVILA, L. A. C. de; SILVA, M. H. da. Sistemas integrados de informação em escritórios de contabilidade: a visão de proprietários e funcionários. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

AYYAGARI, M.; DEMIRGÜÇ-KUNT, A.; MAKSIMOVIC, V. How well do institutional theories explain firms' perceptions of property rights?. **Review of Financial Studies**, v. 21, n. 4, p. 1833-1871, jul. 2008.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K.; Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations & Society**, v. 28, n. 7/8, p. 675-698, oct. 2003.

BALMANN, G. **Contribuição de sistemas de informações contábeis que incluem conceitos de business intelligence na percepção de gestores**. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

BEALING JUNIOR, W.; DIRSMITH, M.; FOGARTY, T. Early regulatory actions by the sec: an institutional theory perspective on the dramaturgy of political exchanges. **Accounting, Organizations & Society**, v. 21, n. 4, p. 317-338, may 1996.

BEPPLER, M. K.; PEREIRA, M. F. Influências da cultura organizacional na estratégia: um debate teórico-empírico. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA, 5, 2011, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: ANPAD, maio 2011.

BERDEJO, L. M. A. **Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviços compartilhados: uma abordagem segundo a teoria institucional.** 2009. 172f. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUSA, M. A. B. de; COLAUTO, R. D; PORTON, R. A de B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, I. M.; MACOHON., E. R. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: um estudo em indústrias de móveis. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, jul. 2012.

BIANCOLINO, C. A.; RICCIO, E. L.; MACCARI, E. A. ERP II: Traces of Technology in the Future of ERP Systems. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2011.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 153-174, jul./set. 2008.

BORGES, T. N. **Estudo exploratório: gestão de sistemas de informações contábeis sob a ótica da metodologia DEQ.** 2004. 211f. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2004.

BRASIL. **Decreto nº. 6.022**, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2007/dec6022.htm>>. Acesso em: 27 jul. 2012.

BRISOLA, J. Teoria do agenciamento na contabilidade, a contabilidade e o processo de comunicação. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 4, n. 7, 2º semestre 2004.

BRITTO, D. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.** 2008. Jus Vigilantibus. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/35924>>. Acesso em: 27 jul. 2012.

BRUTON, G. D.; AHLSTROM, D.; LI, H.-L. Institutional theory and entrepreneurship: where are we now and where do we need to move in the future? **Entrepreneurship Theory and Practice**, v. 34, n. 3, p. 421-440, may 2010.

BURNS, J. The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, v. 13 n. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, mar. 2000.

CAMPBELL, J. L. Why would corporations behave in socially responsible ways? an institutional theory of corporate social responsibility. **Academy of Management Review**, v. 32, n. 3, p. 946-967, jul. 2007.

CARNEY, M.; GEDAJLOVIC, E.; YANG, X. Varieties of Asian capitalism: toward an institutional theory of Asian enterprise. **Asia Pacific Journal of Management**, v. 26, n. 3, p. 361-380, mar. 2009.

CARPENTER, B.; DIRSMITH, M. Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: An extended institutional theory perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 1, p. 41-63, 1993.

CARVALHO, K. C. **A pequena empresa e seu ambiente organizacional: construção de um mapa das práticas dos dirigentes de uma empresa de tecnologia da informação com base na teoria da dependência de recursos e na teoria institucional**. 2010. Tese (Doutorado)-Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2010.

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

CLETO, N.; OLIVEIRA, F. R. de. **Manual de Autenticação dos Livros Digitais – SPED Contábil – Escrituração Contábil Digital – ECD**. São Paulo: Fiscosoft, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Profissionais ativos nos conselhos regionais de contabilidade**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 15 set. 2012.

COSTA, A. J. D. da; SOARES, M. C. P.; SANTOS, C. L. dos; TANUS FILHO, E. J.; RIBEIRO, R. S. Sistema público de escrituração digital (SPED): a nova tecnologia de informação da área contábil e fiscal. **Encontro de Iniciação Científica**, v. 6, n. 6, 2010.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; MICHELMAN, J. E. An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 1, p. 65-80, jan. 1993.

DELBRIDGE, R.; EDWARDS, T. Reflections on developments in institutional theory: Toward a relational approach. **Scandinavian Journal of Management**, p. 191-205, v. 23, n. 2, jun. 2007.

DOLCI, D. B.; KARAWAJCZYK, T. C. Valores subjacentes à estratégia de uma organização: uma perspectiva de análise sob a ótica da teoria institucional e dos esquemas interpretativos. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 26., 2002, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2002.

ESPEJO, M. M. dos S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. da.; ALMEIDA, L. B. de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43 jan./abr. 2009.

FARIA, A. C. de; FINATELLI, J. R.; GERON, C. M. S.; ROMEIRO, M. do C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, Campus, 2009.

FEDERAÇÃO CATARINENSE DE MUNICÍPIOS. **Convênio entre SEF/SC e FECAM para integração da NF-e conjugada** Disponível em: <<http://nfse.fecam.org.br/index.php/convenio-sefsc-e-fecam>>. Acesso em: 29 jul. 2012.

FERNANDES, A. S. A. O conceito de capital social e sua aplicação na análise institucional e de políticas públicas. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 25., 2001, Campinas. **Anais...** Campinas: ANPAD, 2001.

FERNÁNDEZ-ALLES, M. de la luz; VALLE-CABRERA, R. V. Reconciling institutional theory with organizational theories: How neoinstitutionalism resolves five paradoxes. **Journal of Organizational Change Management**, v. 19, n. 4, p. 503-517, 2006.

FISCOSOFT; PROSOFT; SYNTAX. **Percepção das empresas de serviços contábeis em relação ao SPED.** Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/usuarios/arquivos%5Cpublicacoes%5CPesquisa..Sped.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2012.

FOGARTY, T. J. The imagery and reality of peer review in the U.S.: insights from institutional theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 2-3, p. 243-267, feb./apr. 1996.

FRANCISCO, S. Os impactos da implantação do sistema público de escrituração digital (SPED) na gestão das micro e pequenas empresas. CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2., 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2008.

FREZATTI, F. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FUNDAÇÃO ESCOLA NACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Escrituração fiscal digital da folha de pagamento e das obrigações previdenciárias e trabalhistas (EFD- Social)**. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/files/efd_social.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2012.

GEELS, F. W. From sectoral systems of innovation to socio-technical systems Insights about dynamics and change from sociology and institutional theory. **Research Policy**, v. 33, n. 6-7, p. 897-920, sep. 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, A. de O.; PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. A institucionalização da controladoria no âmbito do poder Executivo municipal. In: ANPCONT – CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 44, p. 45-62, jan./mar. 2008.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. de. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, 2005, p. 54-76, 2005.

HAIR, J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IGNACIO, S. da S. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

ILARINO, S.; SOUZA, M. A. de. SPED (sistema público de escrituração digital): impactos da sua implantação na empresa xx. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**, v. 3, n. 1, jul. 2010.

IOB. **Pesquisa IOB SPED**. Disponível em: <http://www.iob.com.br/solucoes/pdf/6_pesquisa.pdf>. Acesso em: 25 set. 2012.

JUNQUEIRA, E. R.; OLIVEIRA FILHO, T. S de; ZANCANELLA, L. P.; MORAES, R. de O. Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma concessionária de veículos.

In: ANPCONT – CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

KAUFMAN, B. E. The organization of economic activity: insights from the institutional theory of John R. Commons. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 52, n. 1, p. 71-96, sep. 2003.

KHAN, R. H.; JARRELL, K. A. International strategic alliances: an integration of the transaction cost and institutional perspectives. **Journal of International Business and Economics**, v. 8, n. 1, p. 88-98, 2008.

KLANN, R. C.; LIMA JUNIOR, R. de; BEUREN, I. M. Mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial nas empresas de governança corporativa de Santa Catarina. **Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 67-89, jul./sep. 2006.

KOETTKER, B. H. S.; PETRI, S. M.; CASAGRANDE, M. D. H.; PETRI, L. R. F.; FERREIRA, L. F. Bookkeeping tax digital (EFD): advantages and disadvantages from selected literature. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 9., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2012.

KREUZBERG, F.; BECK, F.; SCARPIN, J. E. Desinstitucionalização de um sistema de informação: um estudo de caso sob o enfoque da velha teoria institucional. In: ANPCONT – CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

LEITE, J. F. **Análise das rotinas organizacionais em empresas com projetos de inovação financiados pelo programa de apoio à pesquisa em empresas em Minas Gerais**. 2011. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, 2011.

LOPES, F. D.; TERUCHKIN, S. U.; LIMA, M. A. B.; ODERICH, C. L. Alianças estratégicas no Mercosul: uma análise sob os enfoques da teoria dos custos de transação e da teoria institucional. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24., 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000.

LUNA-REYES, L. F.; GIL-GARCIA, J. R. Using institutional theory and dynamic simulation to understand complex e-Government phenomena. **Government Information Quarterly**, v. 28, n. 3, p. 329-345, jul. 2011.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. da; FERNANDES, B. H. R. Mudança e estratégia nas organizações: perspectivas cognitiva e institucional. In: ENANPAD – ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.

MACOHON, E. R. **Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial**. 2008. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Administração, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2008.

MAHALINGAM, A.; LEVITT, R. E. Institutional theory as a framework for analyzing conflicts on global projects. **Journal of Construction Engineering and Management**, v. 133, n. 7, p. 517-528, jul. 2007.

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 da Ciência Contábil**, v. 8, n. 23, p. 73-92, abr./jul. 2009.

MAIDA, F. **A era digital, a nova responsabilidade civil dos profissionais de ciências contábeis e sua interface com o direito tributário**. Direito Net, 2007. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3447/A-Era-Digital-a-nova-responsabilidade-civil-dosprofissionais-de-Ciencias-Contabeis-e-sua-interface-com-o-Direito-Tributario>>. Acesso em: 27 jul. 2012.

MAIS, I.; AMAL, M. Determinantes do desempenho exportador com foco na inovação e no quadro institucional: o caso das empresas de Santa Catarina (Brasil). ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIAS, 5., 2011, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: ANPAD, 2011.

MARÇAL, E. K. **Auditoria da qualidade de softwares de sistemas de informações contábeis**. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009

MELLO, N. O. de; DIAS, E. M. 2nd generation of electronic invoice in Brazil - new paradigm based on events. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 9., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2012.

MULLER, E. T. C. **O processo de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras**. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; OLIVEIRA, C. M. de; CARNEIRO, E. E. Estudo exploratório sobre os benefícios e desafios da implantação e utilização do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED na opinião de prestadores de serviços contábeis no Distrito Federal. In:

CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

OLIVEIRA, E. L., de. **Isomorfismo na institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresas familiares brasileiras.** Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2009.

OLIVEIRA, M. C.; ARAÚJO JÚNIOR, J. F.; OLIVEIRA, O. V.; PONTE, V. M. R. Disclosure social de empresas brasileiras e britânicas à luz da Teoria institucional. In: ANPCONT – CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R. de; CARDOSO, R. L.; FREZATTI, F. análise dos fatores que favorecem a institucionalização da *value based management* (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente *new institutional sociology* (NIS). **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 06-21, abr./jun. 2008.

PASSOS, G. R. P. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária.** 2010. Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

PEREIRA JÚNIOR, H. C. **Qualidade da informação contábil: um estudo sobre a percepção dos usuários de sistemas de informação.** Dissertação (Mestrado)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

PEREIRA, J. S. **Sistemas empresariais integrados - ERP na empresa contábil: um estudo de caso de mudança organizacional com o uso da pesquisa-ação.** 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

PETERS, B. G. Institutional theory: problems and prospects. **Political Science Series**, v. 69, p. 01-18, jul. 2000.

PIRES, A.; FERREIRA, L. F.; PETRI, S. M.; MULLER, N. Perceptions of accountants in Florianópolis, with respect to the deployment of digital bookkeeping system. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2011.

PRADO, E. P. V.; BRITO, B. A. S.; CRISTIANINI, G. Adoption of cloud computing in small business: a study about accounting offices. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 9., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT):** como funciona. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/fcont/como-funciona.htm>>. Acesso em: 20 jul. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Regime de incidência cumulativa.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciacumulativa.htm>>. Acesso em: 29 jul. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):** apresentação. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>>. Acesso em: 29 jul. 2012.

REIS, L. G. dos. PEREIRA, C. A. A influência do discurso no processo de institucionalização de rotinas de contabilidade gerencial: um estudo de caso na Caixa Econômica Federal. In: ANPCONT – CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010.

REIS, L. G. dos. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional.** 2008. Tese (Doutorado)-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. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de um modelo conceitual de sistemas de custos – um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 24-46, jan./abr. 2010.

RUSCHEL, M. E.; FREZZA, R.; UTZIG, M. J. S. O impacto do SPED na contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul. 2011.

SANTOS, A. R. dos; ALMEIDA, L. B. de. Práticas de contabilidade gerencial no cenário brasileiro: evidências empíricas e a teoria da velha economia institucional (OIE). **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 6, n. 3, p. 230-246, set./out. 2009.

SANTOS, A. R. dos; FERREIRA, L.; PTAK, S.; SANTOS, L. S.; CHIANCONE, A. Empresas prestadoras de serviços contábeis (EPSCS): medidas de prevenção de custos de transação resultantes de evasão fiscal de clientes. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 40, n. 190, p. 33-47, 2011.

SANTOS, P. M. F.; PORTO, R. F. A gestão ambiental enquanto fonte de vantagem competitiva sustentável: contribuições da visão baseada em recursos e da teoria institucional.

Encontro de Estudos em Estratégia, 5., 2011, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: ANPAD, 2011.

SCOTT, W. R. **Institutional theory**: contributing to a theoretical research program. Oxford UK: Oxford University Press, 2004.

STRASSBURG, U.; GARCIA, E.; GARCIA, O. P. G. Disclosure of information and transparency. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2011.

TREVINO, L. J.; THOMAS, D. E.; CULLEN, J. The three pillars of institutional theory and FDI in Latin America: An institutionalization process. **International Business Review**, v. 17, n. 1, p. 118-133, feb. 2008.

TSAMENYI, M.; CULLEN, J.; GONZÁLEZ, J. M. G. Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 409-432, dec. 2006.

VIEIRA, S. **Elementos de estatística**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIEIRA, Sonia. **Introdução a bioestatística**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1988.

WANDERLEY, C. de A.; MIRANDA, L. C.; MEIRA, J. M. de; CULLEN, J. Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 8, n. 2, p. 111-121, abr./jun. 2011.

WEBB, J.; IRELAND, R. D.; HITT, M. A.; KISTRUCK, G. M.; TIHANYI, L. Where is the opportunity without the customer? an integration of marketing activities, the entrepreneurship process, and institutional theory. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v. 39, n. 4, p. 537-554, 2011.

ZANIN, A.; FRIGERI, L. A.; KRUGER, S. D.; COSER, M. S. O impacto da escrituração fiscal digital para as empresas. In: CONTECSI – CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CONTECSI, 2011.

ZELENY, M. **Multiple criteria decision making Kyoto 1975**. Springer-Verlag-Berlin: Heidelberg, 1976.

ZILBER, T. B. The relevance of institutional theory for the study of organizational culture, **Journal of Management Inquiry**, v. 21, n. 1, p. 88-93, jan. 2012.

ZUCCOLOTTO, R.; SILVA, G. M.; EMMENDOERFER, M. L. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 7, n. 3, p. 233-246, jul./set. 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A: INSTRUMENTO DE PESQUISA – QUESTIONÁRIO

Sou mestrando em Contabilidade na Universidade Regional de Blumenau – Furb e conto com a sua colaboração nas respostas do questionário em anexo para a defesa da minha dissertação. Estou sob a orientação do Professor Dr Roberto Carlos Klann.

O presente será aplicado de forma virtual e anonimamente a todos os profissionais da contabilidade das empresas contábeis catarinenses. Agradecemos a todos que responderem, prova de que reconhecem a importância deste trabalho.

Muito obrigado.

Atenciosamente.

Mestrando Adilson Cordeiro

Orientador Professor Dr Roberto Carlos Klann

I – CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

1) A sua empresa contábil está localizada em que região do Estado de SC?

- Grande Florianópolis
- Norte
- Sul
- Oeste
- Região Serrana

2) A sua empresa contábil possui quantos anos de atividade?

3) Qual o seu faturamento acumulado nos últimos doze meses?

- até R\$ 120.000,00
- de R\$ 120.000,01 a R\$ 360.000,00
- de R\$ 360.000,01 a R\$ 720.000,00
- de R\$ 720.000,01 a R\$ 1.080.000,00
- acima de R\$ 1.080.000,01

4) Quantos clientes a sua empresa contábil possui?

5) De quantos clientes você aplicou o SPED de forma facultativa?

6) Seus clientes estão obrigados ou utilizam:

- SPED Contábil
- SPED Fiscal
- NF-e
- EFD-Contribuições
- NFS-e

o FCONT

7) Quantos colaboradores a sua empresa possui?

II – HÁBITOS E ROTINAS EXISTENTES NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ANTES DA IMPLANTAÇÃO DO SPED

Assinale seu grau de concordância em relação às assertivas a seguir, quanto aos hábitos e rotinas existentes na organização antes da implantação do SPED, de acordo com a seguinte escala:

1 – discordo totalmente; 2 – discordo; 3 – indiferente; 4 – concordo; 5 – concordo totalmente.

Assertiva	Pontos
1 – Havia participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc.;	
2 – Os lançamentos de documentos e obrigações fiscais eram predominantemente manuais;	
3 – Havia uma regularidade na geração de <i>backups</i> ;	
4 – Era comum a empresa investir em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte;	
5 – A empresa incentivava o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento de seus colaboradores;	
6 – Eram realizadas visitas aos clientes de modo regular;	
7 – Havia um procedimento padrão para realização de auditorias em sistemas;	
8 – A empresa costumava realizar atividades de consultoria e treinamento nos clientes;	
9 – Havia integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis;	
10 – Havia um procedimento rotineiro de estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis.	

III – ALTERAÇÕES NOS HÁBITOS E ROTINAS EXISTENTES NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED

Assinale seu grau de concordância em relação às assertivas a seguir, quanto às alterações nos hábitos e rotinas existentes na organização após a implantação do SPED, de acordo com a seguinte escala:

1 – discordo totalmente; 2 – discordo; 3 – indiferente; 4 – concordo; 5 – concordo totalmente.

Assertiva	Pontos
1 – Houve um aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., relacionados diretamente ou não ao SPED;	
2 – Houve alterações nas rotinas de lançamentos de documentos e obrigações fiscais, que antes eram predominantemente manuais, passando a ser em sua maioria via integração de sistemas, com importação de dados dos clientes;	
3 – Houve um aumento na regularidade de geração de <i>backups</i> ;	
4 – A empresa passou a investir mais em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte;	
5 – A empresa passou a incentivar cada vez mais o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento de seus colaboradores;	
6 – As visitas aos clientes passaram a ser mais constantes;	
7 – Os procedimentos para realização de auditorias em sistemas passaram a ser mais padronizados e realizados de modo mais regular;	
8 – As atividades de consultoria e treinamento nos clientes passaram a ser mais intensas ou ocorrer de modo mais regular;	
9 – Houve maior integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis;	

10 – O estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis, relacionado diretamente ou não ao SPED, passou a ser mais regular ou recorrente.	
---	--

IV – NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS COM A IMPLANTAÇÃO DO SPED.

Assinale seu grau de concordância em relação às assertivas a seguir, quanto aos hábitos e rotinas existentes na organização após a implantação do SPED, de acordo com a seguinte escala:

1 – discordo totalmente; 2 – discordo; 3 – indiferente; 4 – concordo; 5 – concordo totalmente.

Assertiva	Pontos
1 - Quanto à participação em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc.:	
1a – Há um planejamento formal, com detalhamento quanto à participação de empregados em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc.;	
1b – Há uma participação efetiva de empregados em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., em atendimento ao planejamento efetuado pela empresa para tal;	
1c – A necessidade de participação efetiva de empregados em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., é reproduzida ou repassada entre os colaboradores regularmente;	
1d – A participação efetiva de empregados em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, etc., é aceita pelos colaboradores de modo inquestionável.	
2 – Quanto às rotinas de lançamentos de documentos e obrigações fiscais:	
2a – Há um manual ou modelo de importação de lançamentos de documentos e obrigações fiscais, que antes eram predominantemente manuais;	
2b – Os lançamentos de documentos e obrigações fiscais, que antes eram predominantemente manuais, passaram a ser, na maior parte dos casos, importados dos clientes;	
2c – Os procedimentos para lançamentos de documentos e obrigações fiscais, importados dos clientes, estão sendo reproduzidos ou repassados entre os membros da organização;	
2d – Os procedimentos para lançamentos de documentos e obrigações fiscais, importados dos clientes, é aceito pelos membros da organização de modo inquestionável;	
3 – Quanto à geração de <i>backups</i>:	
3a – Há um planejamento detalhado e formal para a geração de <i>backups</i> ;	
3b – A geração de <i>backups</i> é mais regular, seguindo o planejamento efetuado pela empresa;	
3c – Os procedimentos para a geração de <i>backups</i> estão sendo reproduzidos ou repassados entre os membros da organização;	
3d – Os procedimentos para a geração de <i>backups</i> são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável;	
4 – Quanto aos investimentos nas áreas de TI:	
4a – Há um planejamento formal para investimentos em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte;	
4b – Há investimentos efetivos em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte, de acordo com o planejamento efetuado pela organização;	
4c – A necessidade de investimentos em conhecimentos na área de TI, com a contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte, está sendo reproduzida entre os membros da organização;	
4d – Os investimentos em conhecimentos na área de TI, com contratação de empregados ou empresas terceirizadas para suporte, são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável;	
5 – Quanto ao incentivo para o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento:	
5a – Há na empresa um planejamento ou plano detalhado de incentivos para o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento de seus colaboradores;	
5b – O desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento dos colaboradores é incentivado pela organização, de acordo com o planejamento ou plano existente;	
5c – Os incentivos para o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento dos colaboradores estão sendo reproduzidos dentro da organização;	
5d – Os incentivos para o desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimento dos colaboradores são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável;	
6 – Quanto às visitas aos clientes:	

6a – Há um planejamento ou plano formal de visitas regulares aos clientes;	
6b – Visitas aos clientes ocorrem de modo regular, seguindo o planejamento ou plano formal da organização;	
6c – A rotina de visitas regulares aos clientes está sendo reproduzida ou repassada aos membros da organização;	
6d – A rotina de visitas regulares aos clientes é aceita pelos membros da organização de modo inquestionável;	
7 – Quanto às auditorias em sistemas:	
7a – Há um planejamento ou plano formal com procedimento padrão para realização de auditorias em sistemas;	
7b – As auditorias em sistemas ocorrem de modo regular, seguindo o procedimento padrão estabelecido pela organização;	
7c – O procedimento padrão para realização de auditorias em sistemas está sendo reproduzido ou repassado aos membros da organização;	
7d – O procedimento padrão para realização de auditorias em sistemas é aceito pelos membros da organização de modo inquestionável;	
8 – Quanto às atividades de consultoria e treinamento nos clientes:	
8a – Há um planejamento ou plano formalizado para realização de atividades de consultoria e treinamento nos clientes;	
8b – As atividades de consultoria e treinamento nos clientes estão ocorrendo de modo regular, seguindo o planejamento ou plano da organização;	
8c – Os procedimentos relativos às atividades de consultoria e treinamento nos clientes estão sendo reproduzidos ou repassados entre os membros da organização;	
8d – Os procedimentos relativos às atividades de consultoria e treinamento nos clientes são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável;	
9 – Quanto à integração de informações entre clientes e empresa:	
9a – Há um planejamento ou plano formal de integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis;	
9b – A integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis ocorre de modo regular, segundo o planejamento da organização;	
9c – Os procedimentos para integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis estão sendo reproduzidos ou repassados aos membros da organização;	
9d – Os procedimentos para integração de informações (via sistemas/ <i>softwares</i>) entre clientes e a empresa de serviços contábeis são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável;	
10 – Quanto ao estudo da legislação:	
10a – Há um planejamento ou plano formal para estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis;	
10b – O estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis segue o que está planejado pela organização para tal;	
10c – Os procedimentos para o estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis estão sendo reproduzidos ou repassados aos membros da organização;	
10d – Os procedimentos para o estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável.	