

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

INSTITUTIONALIZATION OF HABITS AND ROUTINES WITH IMPLEMENTATION OF THE PUBLIC SYSTEM OF DIGITAL BOOKKEEPING (SPED): A STUDY ON ACCOUNTING SERVICES ORGANIZATIONS

ADILSON CORDEIRO<sup>1</sup> | ROBERTO CARLOS KLANN<sup>2</sup>

## RESUMO

O estudo verifica a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). A pesquisa foi realizada por meio de um levantamento e com abordagem quantitativa, envolveu 123 empresas no estado de Santa Catarina. Os resultados apontam que as únicas duas características que influenciaram o nível de institucionalização das empresas foram o tipo de SPED a 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, considerando os estágios da codificação, incorporação, reprodução e institucionalização, verificou-se que o processo de implantação do SPED, na maioria das empresas pesquisadas, pode ser considerado avançado, sendo que boa parte delas apresenta hábitos e rotinas relacionados ao SPED no estágio de institucionalização, conforme o modelo de Burns e Scapens (2000).

**Palavras-chave:** Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Institucionalização de hábitos e rotinas. Empresas de serviços contábeis.

## ABSTRACT

The study verifies the institutionalization of habits and routines in organizations accounting services with the implementation of the Public System of Digital Bookkeeping - SPED. The research was conducted through a survey and quantitative approach. The sample consisted of 123 companies in the state of Santa Catarina. The results show that the only two characteristics that influence the institutionalization levels of companies were the type of SPED that customer are required and the business activity time. Overall, we conclude that the habits and routines of financial services firms surveyed have changed after the implementation of SPED. Moreover, considering the stages of coding, incorporation, reproduction and institutionalization, it was found that the process of SPED implementation in most companies surveyed can be considered advanced, and most of them have habits and routines related to SPED in the stages of institutionalization, based in the model of Burns and Scapens (2000).

**Keywords:** Public System of Digital Bookkeeping (SPED). Institutionalization of habits and routines. Accounting services companies.

## 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 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). 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 modificação das rotinas empresariais. 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 profissional contábil deve 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 ser exigidos sob apresentação de forma eletrônica. Esse processo foi sendo implantado gradualmente, com a inserção de algumas declarações eletrônicas por parte dos fiscos federal, estadual e municipal.

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-se, assim, a validade jurídica.

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 aspectos.

Francisco (2008) indicava que as empresas que adotassem o SPED deveriam utilizar sistemas de informações gerenciais que permitissem que os profissionais da contabilidade exercessem sua função primordial, auxiliar a gestão dos empresários. No entanto, Mahle e Santana (2009) advertiam que o tema SPED levantava muitas dúvidas em alguns contabilistas, que procuravam cada vez mais conhecimento e inclusão digital. Além disso, afirmavam que as empresas não estavam preparadas para a implantação do SPED, necessitando também de qualificação e orientação quanto à funcionalidade do sistema. Portanto,

os profissionais contábeis precisavam se qualificar para atender às exigências relacionadas ao SPED e suprir as carências dos gestores quanto a informações para tomada de decisão. De 2009 até o período atual, tal cenário pode ter se modificado, o que consiste no foco do presente estudo.

Reis e Pereira (2010) destacam a oportunidade de mudança nos sistemas que eram então utilizados, baseados em conceitos tradicionais relativos 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.

Tais processos de mudanças organizacionais constituem objeto de estudo da Teoria Institucional, que visa compreender as mudanças e as interações com os indivíduos provocadas pelas novas instituições. Ainda de acordo com Reis e Pereira (2010), o processo de formação de instituições que ocorre internamente nas organizações está inserido na Velha Economia Institucional (VEI) e pode fornecer elementos que possibilitem a análise de como o discurso influencia o processo de mudança. O centro de análise na VEI é o indivíduo, que afeta a construção das instituições (FREZZATI, 2009).

Sobre a VEI, 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. Essas 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, compostas por hábitos e rotinas. Diante da contextualização exposta e diante das alterações que a contabilidade está presenciando com o advento do SPED, fundamentado na Teoria Institucional, mais precisamente nos preceitos da VEI, considerando os estágios de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000), o objetivo deste estudo é verificar o estágio de institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Ao consultar os diversos periódicos nacionais classificados nos extratos de A1 a B5 do Qualis Capes, além de artigos apresentados em congressos nacionais da área de administração e contabilidade, verifica-se que 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 avançados de institucionalização dos novos hábitos e rotinas, segundo o modelo de Burns e Scapens (2000), relacionados à implantação do SPED.

Dessa forma, os resultados encontrados podem contribuir para traçar um perfil acerca de quais organizações se adequaram mais facilmente ao SPED, que ações foram implantadas para tal, que características principais essas empresas apresentavam. Esse perfil pode auxiliar outras empresas que ainda encontram dificuldade de adequação a essa nova realidade.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Teoria Institucional

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

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. De acordo com Reis (2008), quando da implantação 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, posteriormente incorporado ao grupo como rotinas. A partir do momento em que não há mais questionamentos sobre a sua validade, tais hábitos podem ser considerados institucionalizados.

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, rotinas e práticas dentro da organização (PETERS, 2000). Sobre as práticas contábeis e novas rotinas, Burns (2000), Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010) afirmam que podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e quando se transformam em formas de controle gerencial inquestionáveis. Um dos modelos mais recorrentes na literatura sobre o processo de institucionalização de novos hábitos e rotinas na contabilidade é o desenvolvido por Burns e Scapens (2000), apresentado na sequência.

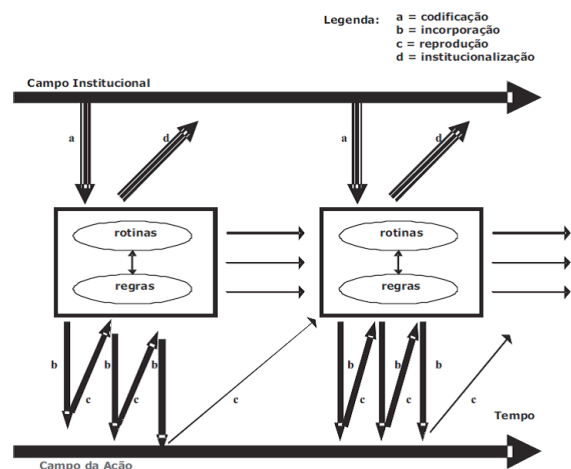
Burns e Scapens (2000) afirmam que as mudanças na contabilidade tornaram-se tema de debate constante. O ambiente em que a contabilidade está inserida tem sofrido mudanças devido a avanços da informática, mercados mais competitivos, novas práticas de gestão e diferentes estruturas organizacionais. Os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

Em muitas organizações, os sistemas de contabilidade gerencial e suas práticas constituem regras e rotinas estáveis. Burns e Scapens (2000) utilizam 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; SCAPENS, 2000).

O processo proposto por Burns e Scapens (2000) é composto de quatro estágios: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização – apresentados na figura 1. O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de rotinas e regras; finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, formando novos elementos do campo institucional (ROCHA; GUERREIRO, 2010).

A figura 1 demonstra a ligação entre o campo de ação e o campo institucional. Na dinâmica do modelo proposto por Burns e Scapens (2000), o campo institucional está relacionado com o campo da ação. Para que as mudanças ocorram, segundo Ferreira (2009, p. 13), em um “primeiro momento, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas, e, na sequência, os atores, através de suas ações e interações – campo da ação – incorporam regras e rotinas que codificam os princípios institucionais”.

Figura 1 – O processo de institucionalização



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

As quatro fases do modelo proposto por Burns e Scapens (2000) estão interligadas a dois movimentos presentes nas empresas: (i) movimentos sincrônicos, que estão relacionados às fases de codificação e incorporação, por ocorrerem em um ponto determinado do tempo; e (ii) movimentos diacrônicos ou cumulativos, referentes às fases de reprodução e de institucionalização, que são desenvolvidas ao longo do tempo (TAMMENPÄÄ, 2011).

As setas “a” e “d”, apresentadas na parte de superior do modelo (figura 1), possuem formato diferente das setas “b” e “c”; tal diferença demonstra que o processo de institucionalização é mais abstrato do que as regras e rotinas. O campo institucional está localizado na parte de cima do modelo; e o campo da ação, na parte de baixo – os dois campos se caracterizam por estarem em “curso contínuo, dentro de um processo cumulativo de mudança ao longo do tempo, como representado pelas linhas sólidas na parte superior e inferior da figura” (BERDEJO, 2009, p. 26). O centro do modelo representa as regras e rotinas, que realizam a ligação entre os dois campos e também estão em processo de mudança, de forma cumulativa. Além disso, os dois quadros separados no centro da figura 1 representam a possibilidade de novas rotinas e regras serem adicionadas ao longo do tempo (REIS, 2008; BERDEJO, 2009).

Muller (2007) afirma que a codificação é o primeiro estágio do processo de institucionalização, situado no campo institucional, em que são identificados e codificados os princípios institucionais em regras e rotinas. A incorporação é o segundo estágio do processo institucional e está situada no campo da ação. 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. 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 sua incorporação, é necessário averiguar a aceitação das novas práticas, pois, depois de codificadas e incorporadas (dois primeiros estágios), estas são reproduzidas até a sua instituição (MULLER, 2007).

A instituição é o pressuposto assumido como certo de que essas rotinas representam o comportamento apropriado para o grupo social. Quanto mais ampla e profundamente a instituição for aceita, mais prováveis serão sua influência na ação e sua resistência à mudança (BERDEJO, 2009). De acordo com Burns e Scapens (2000), as instituições caracterizam-se por serem propriedades estruturais que incluem a forma, assumida como certa (taken-for granted), de como devem ser realizadas as ações. Dessa forma, as instituições influenciam, ao longo do tempo, as regras e rotinas, e, ainda, as ações dos atores individuais.

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, incorporadas pelos membros organizacionais e gradualmente reproduzidas por

meio de ações cotidianas, em última análise, sendo institucionalizadas, ou seja, transformadas em um dado adquirido pela maioria dos atores organizacionais.

Esses processos de institucionalização são decorrentes de mudanças organizacionais, que surgem a partir de necessidades internas ou que são decorrentes de fatores externos, como alterações na legislação, por exemplo. Os atores organizacionais precisam modificar suas formas de agir na organização para atender essa necessidade de mudanças. Podem-se citar como exemplo as modificações nas rotinas dos profissionais da contabilidade para atender as exigências do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

### 2.3 O 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, sua validade jurídica. Esse processo iniciou com três projetos: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Escrituração Contábil Digital (ECD). Hoje já estão implantados o EFD Contribuições e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) – esta substituirá a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o e-Lalur. Atualmente, estão em produção os projetos e-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, 2014).

Considerando o avanço tecnológico inevitável no processo do SPED, observa-se que ele impactará as empresas de modo geral, que, por sua vez, deverão buscar 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 Sousa Neto (2012) entendem que o SPED é uma sistemática inovadora e complexa, que exige 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, o fisco, contabilistas e profissionais de tecnologia da informação. Essa implantação leva as empresas prestadoras de serviços contábeis e os profis-

sionais da área a atuarem como uma conexão entre o Estado e seus clientes. Portanto, necessitam estar munidas de ferramentas atuais à implantação e ao domínio pleno de toda parte operacional e funcional do projeto.

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 organização na capacitação e treinamento dos colaboradores, objetivando as informações exigidas pela nova legislação em vigor. 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 como uma oportunidade de melhoria para seus processos de controle internos.

### 3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa delinea-se como de natureza descritiva, com abordagem quantitativa. A coleta dos dados foi realizada por meio de um levantamento. A população de pesquisa contempla as empresas de serviços contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina (CRC/SC), totalizando 4.670 entidades (CFC, 2012). A amostra deste estudo pode ser caracterizada como por acessibilidade; foram recebidos efetivamente 123 questionários. A escolha pelas organizações contábeis registradas no CRC/SC se deu por conta da acessibilidade dos pesquisadores à base de dados do

respectivo órgão de classe, o que facilitou o acesso aos endereços de correio eletrônico dos profissionais contabilistas.

O instrumento de pesquisa foi construído tendo por base os questionários aplicados por Alves (2004), Muller (2007) e Macohon (2008). A partir desses questionários, foram selecionados aspectos-chave a serem investigados, como, por exemplo, treinamento, quantidade de clientes, integração entre softwares (ALVES, 2004), investimentos na área de TI, alterações nos hábitos e rotinas, quantidade de colaboradores, aceitação das regras e hábitos (MULLER, 2007), desenvolvimento de habilidades multifuncionais ou multiconhecimentos, tempo de atividade, melhoria nos processos e 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, totalizando 67 questões. Esse instrumento de pesquisa inicial foi submetido à análise de um grupo focal, que discutiu as questões abordadas; tal grupo foi constituído por 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. 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 foi direcionado aos profissionais contábeis, empresários das empresas de contabilidade no estado de Santa Catarina, enviado por meio eletrônico, utilizando-se a ferramenta do Google Docs. O instrumento de coleta de dados está dividido em quatro blocos compostos por perguntas fechadas. O quadro 1 apresenta a divisão dos blocos de pesquisa e os respectivos aspectos levantados.

Quadro 1 – Instrumento de pesquisa

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 backup   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 o da empresa contábil   Rotina no estudo da legislação	1 a 10
III	Hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED	Participação em cursos, treinamentos, etc.   Lançamentos manuais Geração de backup   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 o da empresa contábil   Rotina no estudo da legislação	1 a 10

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme disposto no quadro 1, o primeiro bloco levanta a caracterização das empresas pesquisadas e o perfil dos respondentes. O segundo investiga hábitos e rotinas existentes nas empresas de serviços contábeis antes da implantação do SPED. Para as respostas, optou-se por uma escala likert com cinco pontos: “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 em busca de 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. Utilizaram-se as mesmas variáveis do bloco III, porém com quatro alternativas de resposta (“a”, “b”, “c” e “d”), que correspondem às seguintes fases: “a” codificação; “b” incorporação; “c” reprodução; e “d” institucionalização – conforme modelo apresentado por Burns e Scapens (2000).

Para a presente pesquisa, foram utilizados diferentes recursos estatísticos, desde frequências absolutas e relativas até medidas de tendência central (média e mediana), bem como a medida de dispersão (desvio padrão). Em seguida, procedeu-se à aplicação do método displaced ideal, para investigar em qual nível de institucionalização cada empresa se encontrava. Esse método tem como objetivo criar um cenário considerado ideal (independentemente 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. A partir da resposta de cada empresa, calculou-se a que distância ela estava do cenário ideal. Foram calculadas quatro distâncias diferentes, uma para cada nível de institucionalização, sendo considerada apenas a menor distância dentre as quatro.

Por fim, utilizou-se regressão logística multinomial, objetivando identificar quais características das empresas influenciam o nível de institucionalização, com auxílio do software Statistical Package for the Social Science (SPSS). Esse teste estatístico permite que a variável categórica dependente (nível de institucionalização) apresente mais de duas categorias (codificação, incorporação, reprodução e institucionalização) (FÁVERO et al., 2009).

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, contemplam-se os hábitos e rotinas existentes antes da implantação do SPED e aqueles posteriores ao processo de implantação, bem como a classificação das empresas quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas e os fatores determinantes do nível de institucionalização dos hábitos e rotinas da implantação do SPED.

No entanto, antes dessas análises, apresentam-se as principais características das empresas respondentes, em relação a sua localização, tempo de atividade, faturamento e número de clientes. Quanto à localização, identificou-se a seguinte distribuição geográfica: 28% localizadas no oeste do estado de Santa Catarina, 28% no norte, 20% na Grande Florianópolis, 3% na região serrana e 20% na região sul. Com relação ao tempo de atividade, 28% dos respondentes se encontram na faixa de até 9 anos, 19% estão entre 9 e 17 anos e 53% têm acima de 17 anos. Cerca de 61% dos respondentes têm faturamento anual de até R\$360.000,00. Quanto ao número de clientes, 40% têm até 65 clientes, 37% têm de 65 a 127 clientes e 23% têm acima de 127 clientes.

### 4.1 Hábitos e rotinas existentes 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 possível perceber, conforme a tabela 1, 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 de 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. Esse perfil de estudos e treinamentos é reforçado pela variável desenvolvimento de habilidades multifuncionais/multiconhecimentos, com média de 3,98 e mediana 4.

Tabela 1 – 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 backups.	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/multiconhecimentos 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 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 as respostas variam do indiferente até o concordo totalmente, o que pode refletir que as mudanças nas empresas relacionadas ao SPED podem não ter sido tão intensas como previsto por Mahle e Santana (2009). Possivelmente, de 2009 para o período atual, o avanço das tecnologias e o tempo que as empresas tiveram para se organizar para tal mudança podem ter contribuído para esse resultado.

#### 4.2 Mudanças nos hábitos e rotinas com a implantação do SPED

Ao levantar mudanças nos hábitos e rotinas das empresas de serviços contábeis após a implantação do SPED, observou-se um aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treina-

mentos, entre outros, relacionado diretamente ao SPED, cuja mediana ficou em 5 pontos. Partes desses achados coadunam com os trabalhos de Ilarino e Souza (2010); Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011); Koettker et al. (2012); Alves Junior, Medeiros, Sousa Neto (2012) – que destacaram a necessidade de capacitação profissional e treinamentos mediante o SPED. Ressalta-se, ainda, o aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, relacionado diretamente ao SPED, cuja média apresentada é de 4,39 e mediana de 5 – os maiores valores obtidos.

Destaca-se, também, a necessidade de maior grau de integração de informações via sistemas/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; antes eram predominantemente manuais, passando a ser, em sua maioria, via integração de sistemas, com importação de dados dos clientes (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.

Tabela 2 – 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., relacionado 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 e passaram 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 backups.	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/multiconhecimentos 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/software) 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.

Por outro lado, o quesito “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.

De forma geral, os resultados apresentados na tabela 2 estão em linha com os encontrados na 6ª Pesquisa IOB (2012), que demonstrou que 37% das empresas apontam que falta parametrizar os sistemas e importar os dados corretamente. A pesquisa FISCOsoft, PROSOFT e 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 e Sousa Neto (2012), que identificaram a necessidade de alterações nos sistemas e customização dos ERPs.

#### 4.3 Classificação das empresas quanto ao nível de institucionalização dos hábitos e rotinas

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 delas. Para a presente pesquisa, considerou-se o cenário ideal a resposta máxima possível de se obter; a partir da resposta de cada empresa, calculou-se a que distância está do cenário ideal. Em razão da limitação do tamanho, apresenta-se na tabela 3 uma amostra dessa análise.

Tabela 3 – 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 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 14...	5,477	6,000	5,568	6,708	C
Empresa 20...	9,165	7,616	5,657	6,633	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

Fonte: dados da pesquisa.



Apenas cinco empresas estão integralmente classificadas no nível de codificação e oito no nível de incorporação, corroborando que, de modo geral, a maior parte das empresas já está mais evoluída no processo de institucionalização do SPED.

Além disso, 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 encontra-se em uma das duas fases finais do processo de institucionalização do SPED, conforme modelo de Burns e Scapens (2000).

É importante ressaltar que quarenta empresas apresentam características de mais de um nível de institucionalização ao mesmo tempo. Dessa forma, é possível concluir que as empresas não necessariamente precisam passar pelos quatro níveis de institucionalização de forma isolada e sequencial. Portanto, é possível que algumas empresas passem de um estágio inicial, como, por exemplo, a codificação, para um estágio

mais avançado, como a reprodução, de forma direta, sem passar pelo estágio da incorporação, ou este último pode ocorrer de modo concomitante com a reprodução. Tal aspecto não é retratado na literatura; o modelo de Burns e Scapens (2000) destaca que os diferentes estágios formam um ciclo, mas não há evidências de que esses estágios possam ocorrer de modo concomitante. O resultado encontrado pode estar relacionado ao fato de que o processo de institucionalização é cumulativo. Isso significa que um novo hábito, para ser institucionalizado, precisa ter sido codificado, incorporado e reproduzido na organização, o que justificaria a presença de aspectos dos diferentes estágios nas empresas analisadas.

A partir das distâncias calculadas, foi possível alocar cada empresa em um único nível de institucionalização. Para tanto, foi considerada a menor distância dentre as quatro calculadas. A tabela 4 evidencia quantas das 123 empresas analisadas foram classificadas em cada um dos quatro níveis de institucionalização.

Tabela 4 – 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 4, o nível de institucionalização é o que apresenta o maior número de empresas, correspondendo a 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 está avançada em relação ao processo de institucionalização.

Nesse sentido, encontram-se apenas cinco 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.

A tabela 5 apresenta as características utilizadas para descrever as empresas pesquisadas separadas por nível de institucionalização.

Tabela 5 – 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 a 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 5, percebe-se que as empresas que estão classificadas no nível de codificação são as que apresentam maior tempo médio 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, com cinco clientes em média, enquanto as empresas do nível de institucionalização são as que apresentam o menor número de clientes obrigados a entrega do SPED (1,58 em média).

Esses resultados demonstram algumas contradições, por exemplo: as empresas classificadas na fase da institucionalização são as que apresentam maior número médio de clientes mas menor número médio de clientes obrigados à entrega do SPED. É possível que esse resultado esteja influenciado pelo tamanho dos clientes, ou seja, as empresas de serviços contábeis na fase da institucionalização podem ter um número maior de pequenos clientes, enquanto as empresas da fase da codificação podem ter menos clientes mas de maior porte. Para os tipos de

SPED que os clientes estão obrigados, destaca-se que as empresas do nível de codificação são as que apresentam maior média, enquanto as do nível de incorporação, a menor – embora as médias de todas as quatro fases sejam semelhantes (de 4 a 5 tipos de SPED). 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.

#### 4.4 Determinantes do nível de institucionalização dos hábitos e rotinas

A partir da tabela 5, nota-se que as empresas apresentam características 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 logística multinomial. A variável dependente do modelo (nível de institucionalização) possui quatro categorias: codificação (1), incorporação (2), reprodução (3) e institucionalização (4). Os resultados sobre o ajuste do modelo são apresentados na tabela 6. O painel A considera as variáveis independentes de maneira individual, enquanto no painel B testou-se o modelo levando-se em conta possíveis interações entre as variáveis independentes.

Tabela 6 – Informações de ajuste do modelo

Modelo	Critérios de ajuste de modelo			Testes de razão de probabilidade		
	AIC	BIC	Probabilidade de log -2	Qui-quadrado	df	Sig.
<b>Painel A</b>						
Apenas interceptação	256,269	264,706	250,269			
Final	274,815	333,871	232,815	17,454	18	0,492
<b>Painel B</b>						
Apenas interceptação	256,269	264,706	250,269			
Final	261,373	303,556	231,373	18,896	12	0,091

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 6, o modelo sem interação (painel A) não apresenta significância, conforme evidenciado pelo resultado do Teste Qui-quadrado (sig. = 0,492). Já o modelo que considera possíveis interações entre as variáveis independentes (painel B) foi significativo ao nível de 10%. As interações testadas estão apresentadas na tabela 8.

Os coeficientes de pseudo R2 do painel B, que indicam quanto da variação na variável de interesse é capturada pelo modelo, apresentam o poder explicativo do modelo, conforme pode ser observado na tabela 7.

Tabela 7 – Coeficientes de pseudo R2 do modelo

Cox e Snell	0,142
Nagelkerke	0,164
McFadden	0,075

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela 8 apresenta os parâmetros estimados do painel B, sendo referência o valor 4 (nível de institucionalização), pois contém o maior número de observações.

Tabela 8 – Parâmetros estimados

Nível <sup>a</sup>	B	Erro padrão	Wald	df	Sig.	Exp(B)	Intervalo de confiança 95% para Exp(B)	
							Limite inferior	Limite superior
1	Interceptação	-3,278	0,981	11,162	1	0,001		
	Cli_Obrig x Colab	-0,035	0,021	2,740	1	0,098*	0,966	0,927 1,006
	Faturamento x Clientes	-0,007	0,005	1,491	1	0,222	0,993	0,983 1,004
	Cli_Obrig x Tipos_SPED	0,085	0,048	3,201	1	0,074*	1,089	0,992 1,195
	Tempo x Faturamento	0,033	0,019	2,917	1	0,088*	1,033	0,995 1,073
2	Interceptação	-1,775	0,550	10,408	1	0,001		
	Cli_Obrig x Colab	-0,012	0,019	0,424	1	0,515	0,988	0,952 1,025
	Faturamento x Clientes	-0,001	0,002	0,290	1	0,590	0,999	0,994 1,003
	Cli_Obrig x Tipos_SPED	0,028	0,046	0,380	1	0,538	1,029	0,941 1,125
	Tempo x Faturamento	0,001	0,013	0,010	1	0,920	1,001	0,975 1,028
3	Interceptação	-0,461	0,306	2,268	1	0,132		
	Cli_Obrig x Colab	0,007	0,004	2,413	1	0,120	1,007	0,998 1,016
	Faturamento x Clientes	0,000	0,001	0,124	1	0,724	1,000	0,998 1,001
	Cli_Obrig x Tipos_SPED	-0,046	0,024	3,777	1	0,052*	0,955	0,912 1,000
	Tempo x Faturamento	0,006	0,006	0,935	1	0,333	1,006	0,994 1,018

Legenda: \* significante ao nível de 10%; \*\* significante ao nível de 5%.

Variável dependente: nível de institucionalização dos hábitos e rotinas: codificação (1), incorporação (2), reprodução (3) e institucionalização (4).

Fonte: dados da pesquisa.

Dada a não significância do modelo com variáveis independentes analisadas de modo isolado (painel A da tabela 6), verificou-se o efeito da interação entre as variáveis independentes em relação ao nível de institucionalização dos novos hábitos e rotinas relacionados ao SPED. Testou-se a interação entre o número de clientes obrigados à entrega do SPED (Cli\_Obrig) e o número de colaboradores da empresa de serviços contábeis. Presume-se que, quanto maior o número de clientes obrigados à entrega do SPED, maior a necessidade de mão de obra por parte da empresa de serviços contábeis. Outra interação analisada foi entre o faturamento da empresa de serviços contábeis e o número de clientes, fatores que podem estar relacionados. O número de clientes obrigados à entrega do SPED e os tipos de SPED a que estão obrigados foi outra interação testada no modelo. Por fim, testou-se o tempo de atividade da empresa de serviços contábeis e o seu faturamento, esperando-se uma relação positiva entre essas variáveis.

Assim, de acordo com a tabela 8, nota-se que as variáveis Cli\_Obrig e número de colaboradores, Cli\_Obrig e Tipos\_SPED e Tempo versus Faturamento foram significativas ao nível de 10% para explicar a classificação no estágio da codificação. No estágio dois (incorporação), nenhuma das variáveis testadas foi significativa. No estágio três (reprodução), apenas a variável Cli\_Obrig versus Tipos\_SPED foi significativa ao nível de 10% para classificação das empresas nesse estágio.

Depreende-se, a partir do resultado apresentado na tabela 8, que a menor interação entre o número de clientes obrigados à entrega do SPED e o número de colaboradores, a maior interação entre o número de clientes obrigados à entrega do SPED e os tipos de SPED a serem entregues, além da maior interação entre o tempo de atuação e o faturamento da empresa de serviços contábeis são determinantes para a classificação dos hábitos e rotinas relativos ao SPED no estágio da codificação.

Já a interação entre o número de clientes obrigados à entrega do SPED e os tipos de SPED a serem entregues tem efeito negativo na classificação quanto ao estágio da reprodução. Quando comparado o nível de institucionalização com o nível da incorporação (estágio 2), nenhuma das características testadas das empresas apresentou poder de explicação significativo. Portanto, depreende-se que o processo de institucionalização desses hábitos e rotinas pode ser influenciado, direta ou indiretamente, pelo tamanho da empresa (faturamento, número de clientes e colaboradores), bem como pelos tipos e pela quantidade de SPED a ser entregue. No entanto, como esses fatores não estão presentes em todos os estágios do processo de institucionalização, presume-se que outros fatores, não capturados na presente pesquisa, podem influenciar tais resultados – por exemplo, a motivação dos colaboradores para institucionalizar tais práticas.

## 5 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 esse o número de empresas que compõem a amostra desta 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 logística multinomial.

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.

Constatou-se como rotina que mais sofreu alteração pelas empresas a partir da implantação do SPD o aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, corroborando com o período anterior à implantação do SPED. Os resultados deste estudo coadunam-se com os achados parciais referentes à participação em cursos e capacitação profissional demonstrados nos trabalhos de Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011), FISCOsoft, PROSOFT e SYSTAX (2012).

Verificou-se um aumento na integração de informações (via sistemas/software) 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 deste estudo estão em linha com os apontados na pesquisa FISCOsoft, PROSOFT e SYSTAX (2012).

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.

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. Embora a literatura não aponte essa possibilidade, tal resultado pode estar relacionado ao fato de que as empresas acabam acumulando características dos diferentes estágios durante o processo de institucionalização; isso significa que, para estar institucionalizado, um novo hábito precisa ter sido codificado, incorporado e reproduzido. 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), ou que esse processo pode não estar ocorrendo como previsto pelo modelo.

Quanto às características das empresas que explicam os níveis de institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à implantação do SPED, destaca-se que o modelo de regressão logística multinomial utilizado não apresentou resultados significativos quando analisadas as variáveis independentes de maneira isolada. No entanto, ao se estimar interações entre algumas variáveis, notou-se que o número de clientes obrigados à entrega do SPED, o número de colaboradores, os tipos de SPED a serem entregues, o tempo de atuação e o faturamento da empresa de serviços contábeis são determinantes para a classificação dos hábitos e rotinas relativos ao SPED em alguns dos estágios do modelo de Burns e Scapens (2000).

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 está avançado, sendo que boa parte dessas empresas apresenta hábitos e rotinas relacionados ao SPED no estágio de institucionalização, conforme o modelo de Burns e Scapens (2000).

Conclui-se, ainda, que tal processo de institucionalização nas empresas da amostra não é influenciado de modo significativo por características das empresas em todos os estágios. Diante disso, vislumbra-se que outras características, como as de cunho motivacional, podem ter influenciado esse processo. Para capturar tais aspectos, entende-se que pesquisas de caráter qualitativo podem ser desenvolvidas.

Apesar de os resultados obtidos e as conclusões apresentadas serem importantes para o meio científico, deve-se considerar algumas limitações da pesquisa, como o número reduzido de respondentes que formam a amostra, o fato de o estudo estar baseado em respostas obtidas por meio de um questionário e a abordagem quantitativa do problema em questão. Outra limitação do estudo acerca do tamanho e abrangência da pesquisa refere-se ao instrumento de pesquisa aplicado às empresas, que poderia contemplar outros aspectos a serem investigados, trazendo tipos diferentes de questões.

Sugere-se, para pesquisas futuras, a ampliação da amostra, procurando-se investigar profissionais de outros estados da federação. Além disso, sugere-se a realização de estudos qualitativos, procurando-se investigar de modo mais aprofundado o processo de institucionalização dos novos hábitos e rotinas relacionados ao SPED.

## REFERÊNCIAS

- 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.
- \_\_\_\_\_; 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.
- BEALING JR., 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.
- BERDEJO, L. M. A. Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviços compartilhados: uma abordagem segundo a teoria institucional. 2009. 172 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- 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.
- \_\_\_\_\_; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 3-25, mar. 2000.
- 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.
- FÁVERO, L. P. et al. Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FERREIRA, Carlos R. Institucionalização do modelo de gestão de resultados em uma empresa familiar uma contribuição para a motivação e êxito na empresa (Cipatex). 2009. 93 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Empresas) – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE), Lisboa, Portugal, 2009.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

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-dos-profissionais-de-Ciencias-Contabeis-e-sua-interface-com-o-Direito-Tributario>>. Acesso em: 27 jul. 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 JR., 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.

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.

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: 2 maio 2014.

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.

\_\_\_\_\_; 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.

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; 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.

TAMMENPÄÄ, Tiina. An exploratory framework for implementing IFRS standard changes: Case Financial Statement Presentation. 2011. 126 f. Accounting Master's thesis. Department of Accounting, Aalto University School of Economics, 2011. Disponível em: <<https://aaltodoc.aalto.fi/handle/123456789/710>>. Acesso em: 16 set. 2014.

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 FORMAÇÃO, 8., 2011, São Paulo. Anais..., São Paulo: CONTECSI, 2011.

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

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.