

Mudanças de Hábitos e Rotinas nos Controles de Gestão Provocadas pelo SPED em um Grupo Empresarial do Sul do Brasil

Habit and Routine Changes in Management Controls Caused by SPED in a Business Group of the South of Brazil

Resumo

A pesquisa objetiva verificar as mudanças de hábitos e rotinas que ocorreram nos controles de gestão a partir da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sob a abordagem institucional, em um grupo empresarial do sul do Brasil. O pressuposto teórico é de que as empresas para atenderem ao SPED tiveram que mudar seus hábitos e rotinas em termos de controles de gestão. Para tanto, desenvolveu-se um estudo de caso, em um grupo empresarial formado por seis empresas. O instrumento de pesquisa utilizado foi um roteiro de entrevista. Como coleta de dados utilizou-se a entrevista, análise documental e observação. Os achados apontaram que a implantação do SPED gerou necessidades de investimentos em recursos humanos e tecnológicos, trouxe benefícios, dificuldades e acarretou em mudanças nos controles de gestão em aspectos como eficiência, informações geradas, frequência de utilização, investimentos em tecnologia da informação e recursos humanos que os geram. A pesquisa contribuiu no sentido de evidenciar que o SPED exigiu maior organização, planejamento e controle das operações, o que permitiu proporcionar controles mais eficientes e que possam ser utilizados no processo de gestão de forma segura. Conclui-se, com base nas análises realizadas, que as mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão, provocadas pelo SPED, resultaram na institucionalização de novas regras e rotinas nos moldes preconizados por Burns e Scapens (2000).

Palavras-chave: Hábitos e Rotinas; Controles de Gestão; SPED; Institucionalização.

Abstract

The objective of this research was to verify the changes in habits and routines that occurred in the management controls from the implementation of the Public Digital Bookkeeping System (SPED), under the institutional approach, in a business group in southern Brazil. The theoretical assumption is that companies to attend SPED had to change their habits and routines in terms of management controls. Therefore, a case study was developed in a business group of six companies. The research tool used was an interview script. As data collection was used the interview, documentary analysis and observation. The findings pointed out that the implementation of SPED generated needs for investments in human and technological resources, brought benefits, difficulties and resulted in changes in management controls in aspects such as efficiency, information generated, frequency of use, investments in information technology and human resources that generate them. The research contributed to show that SPED required greater organization, planning and control of the operations, which allowed to provide more efficient controls that can be used in the management process in a safe way. Based on the analyzes carried out, the changes in habits and routines in the management controls, provoked by the SPED, resulted in the institutionalization of new rules and routines in the manner recommended by Burns and Scapens (2000).

Keywords: Habits and Routines; Management Controls; SPED; Institutionalization.

Submetido em Dezembro de 2018 e aceito em Abril de 2019 por André Bufoni após o processo de Double Blind Review

Este trabalho foi anteriormente apresentado no evento Versão aprovada no XII Congresso Anpcont, 2018

1. Introdução

A Contabilidade é considerada por muitas empresas como um sistema de informações que, por meio de suas técnicas, apoia o processo de gestão organizacional. Como reforçam Raupp, Martins e Beuren (2006), os controles de gestão se apresentam como instrumentos de auxílio à gestão.

A principal função do controle, para Gomes e Salas (2001, p. 22), “é assegurar que as atividades de uma empresa se realizem de forma desejada pelos seus membros e contribuam para a manutenção, melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações”. Esses controles têm por função auxiliar os gestores a conhecerem a forma de utilização dos recursos das empresas, fornecendo informações reais e em tempo certo, para que possam tomar decisões mais embasadas (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Os sistemas de contabilidade gerencial evoluíram ao longo dos anos de um enfoque no fornecimento de informações mais formais e financeiramente quantificáveis, para auxiliar a tomada de decisões gerenciais, em um que abranja um escopo de informações, muito mais amplo (CHENHALL, 2003). Incluem controles formais e informais, os controles formais referem-se a regras, procedimentos operacionais padrão e sistemas orçamentários. Esses são os componentes mais visíveis e objetivos do sistema de controle, já os informais não são projetados conscientemente, incluem as políticas não escritas da organização e muitas vezes derivam ou são um artefato da cultura organizacional (LANGFIELD-SMITH 1997).

Alterações no ambiente interno e externo das empresas, refletem nos hábitos e rotinas nos controles de gestão, e conseqüentemente no processo de institucionalização. Para Klann, Lima Jr. e Beuren (2006, p. 74), “os hábitos são pressuposições básicas compartilhadas e aceitas de forma inquestionável. A partir do momento em que esses hábitos são formalizados, passam a constituir rotinas”. Segundo Simons (1995, p 5), “sistemas de controles gerenciais são formais, informações baseadas em rotinas que os administradores utilizam para manter ou alterar padrões em atividades organizacionais”. Quando se estuda mudança contábil da administração estuda-se mudanças nas rotinas organizacionais (BURNS; SCAPENS, 2000). Para Cordeiro e Klann (2014, p.82), “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”.

Pesquisas anteriores abordam que os controles de gestão são influenciados por forças ambientais externas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1998, BRIGNALL; MODELL, 2000, COLLIER, 2001, COWTON; DOPSON, 2002, MODELL, 2001, UDDIN; TSAMENYI, 2005) e forças ambientais internas (BARLEY; TOLBERT, 1997, BURNS; SCAPENS, 2000; CHENHALL, 2003, LUKKA, 2007), (GAMAGE; GOONERATNE, 2017). À medida em que a tecnologia avança, ocorrem mudanças nas organizações, nas mais diversas áreas, inclusive na contabilidade, em que os sistemas informatizados precisam ser práticos e acessíveis a todos os usuários. Nesse contexto, no Brasil a Contabilidade deparou-se, nos anos recentes, com uma nova realidade, com o surgimento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

A contabilidade digital trouxe alterações nas empresas principalmente com o Decreto nº 6.022 - 22/01/07, que criou o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que constitui um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes; consiste na modernização da sistemática vigente do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017). “O SPED constitui-se em uma revolução, caracterizada pela transição da Contabilidade em papel para a Digital” (GERON *et al.*, 2011, p. 21).

Com a obrigação de disponibilizar todas as operações praticadas aos órgãos fiscalizadores, as empresas se depararam com a necessidade de rever seus processos, controles internos, sistemas de gestão, análise dos recursos de informática, bem como investir em consultorias externas, com o intuito de garantir a correta geração das informações, cálculo dos tributos e cumprimento das obrigações acessórias, minimizar ou até mesmo eliminar erros e evitar, dessa forma, autuações fiscais (ALBERTI, 2016).

A forma de fazer contabilidade nas empresas tem sido impactada por essas novas tecnologias. As empresas continuarão sendo alteradas pela tecnologia da informação, principalmente os processos contábeis, proporcionando novos caminhos para os usuários de informações recolherem e analisarem a informação (PASA, 2001).

Neste contexto, pressupõe-se que as empresas, para atender o Sistema Público de Escrituração Digital SPED, tiveram que mudar seus hábitos e rotinas, exigindo maior organização em termos operacionais e de gestão, possibilitando a implantação e/ou aprimoramento de controles de gestão e conseqüentemente o levantamento de informações mais seguras e tempestivas. Diante do exposto, a questão problema da pesquisa consiste em: *como as mudanças de hábitos e rotinas ocorreram nos controles de gestão a partir da implantação do SPED, em um grupo empresarial do sul do Brasil?* O objetivo consiste em verificar as mudanças de hábitos e rotinas que ocorreram nos controles de gestão a partir da implantação do SPED, em um grupo empresarial do sul do Brasil.

Em pesquisas que estudaram hábitos e rotinas, Klann, Lima Jr. e Beuren (2006) analisaram as mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial em decorrência de alterações ocorridas nos processos, tecnologia da informação e controles de gestão. Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) estudaram os hábitos e rotinas existentes, bem como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio. Boff, Beuren e Guerreiro (2008) averiguaram como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas de Santa Catarina. Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) testaram a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Beuren e Miiler (2010) identificaram evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras. Beuren e Macohon (2010) analisaram a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial, no período de 2003 a 2007, em indústrias de móveis do polo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Cordeiro e Klann (2014) verificaram a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Beuren, Souza e Feuser (2017) estudaram a institucionalização de regras e rotinas na contabilidade gerencial, a partir das implicações da implantação de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) nas funções da contabilidade gerencial.

No contexto de Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Ruschel, Frezza e Utzig (2011) avaliaram o impacto do SPED na contabilidade, demonstrando quais os desafios e as perspectivas dos profissionais contábeis frente àquele sistema. Geron *et al.*, (2011) verificaram se houve, nas empresas, melhorias operacionais quando da adoção do SPED. Silva *et al.*, (2013) investigaram a existência de relação entre SPED contábil e os resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. Jordão *et al.*, (2015) analisaram a percepção de empresários, contadores e órgãos fiscalizadores de Minas Gerais sobre a adoção do (SPED). Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) verificaram quais os principais benefícios e dificuldades percebidos pelos operadores de contabilidade do município de João Pessoa resultantes do SPED. Gonçalves *et al.*, (2016) identificaram os fatores que impactam a adoção e implementação do SPED segundo avaliação de gestores de empresas brasileiras, contemplando fatores estabelecidos pelo Modelo TOE, passando pelas dimensões tecnológica,

organizacional e ambiental do referido modelo. Oliveira e Ávila (2016) analisaram o nível de qualificação dos profissionais de contabilidade em uma cidade do estado de Minas Gerais com relação ao SPED. Origuela (2017) identificou os principais desafios enfrentados e os benefícios gerados após a adoção do SPED, na opinião dos profissionais contábeis. Jordão *et al.*, (2018) analisaram a percepção de contadores e órgãos fiscalizadores federais e estaduais da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, sobre a adoção do sistema público de escrituração digital (SPED).

Apesar de haver diversos estudos que envolvem hábitos e rotinas, e possuem como pano de fundo a Teoria Institucional, bem como sobre o SPED, não se identificaram pesquisas que abordassem as mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão, sob a lente da Teoria Institucional, no contexto do SPED em âmbito nacional e internacional. Neste sentido, essa pesquisa difere das demais e avança, por abordar mudanças de hábitos e rotinas (processo de institucionalização), com enfoque nos controles de gestão operacionais (controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de ativo fixo, controle de fluxo de caixa, controle de estoques, controle de custos, controle de capital de giro, demonstração de resultado, orçamento e indicadores econômico-financeiros), além de ser em um contexto específico e diferente das pesquisas anteriores, que é a implantação do SPED, em um grupo empresarial.

Desse modo, essa pesquisa contribui de maneira: (i) teórica, quando auxilia no preenchimento da lacuna de pesquisas sobre mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão, com a implantação do SPED por meio de um estudo qualitativo; (ii) prática, quando analisa se as mudanças de hábitos e rotinas provocados pelo SPED nos controles de gestão, aprimorou o processo de gestão da empresa em estudo, no que diz respeito ao controle e passou a ter informações mais claras e precisas no processo decisório, e; (iii) social, quando procura evidenciar que o SPED pode tornar as empresas mais organizadas em termos de gestão, o que pode implicar em empresas mais consolidadas e que contribuam para o desenvolvimento da economia de uma região.

2 Referencial Teórico

2.1 Teoria institucional

A teoria institucional considera a contabilidade como uma instituição dentro da organização, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas. O ponto chave da teoria institucional é a ideia de hábitos de um grupo de pessoas: a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos. Os elementos principais que compõem a Teoria Institucional no âmbito da dimensão institucional são: instituição, rotinas e hábitos (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006).

Burns e Scapens (2000, p. 8) definem instituição com base em Barley e Tolbert (1997), ou seja, como “pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável, as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados”.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p.8) discorrem que “os hábitos se caracterizam como uma tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas. Formalizados e institucionalizados, os hábitos formam as rotinas que, por sua vez, moldam as instituições”. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) mencionam ainda que, enquanto os hábitos ocorrem na individualidade, as rotinas envolvem um grupo de pessoas e, assim, as rotinas se tornam os principais componentes das instituições.

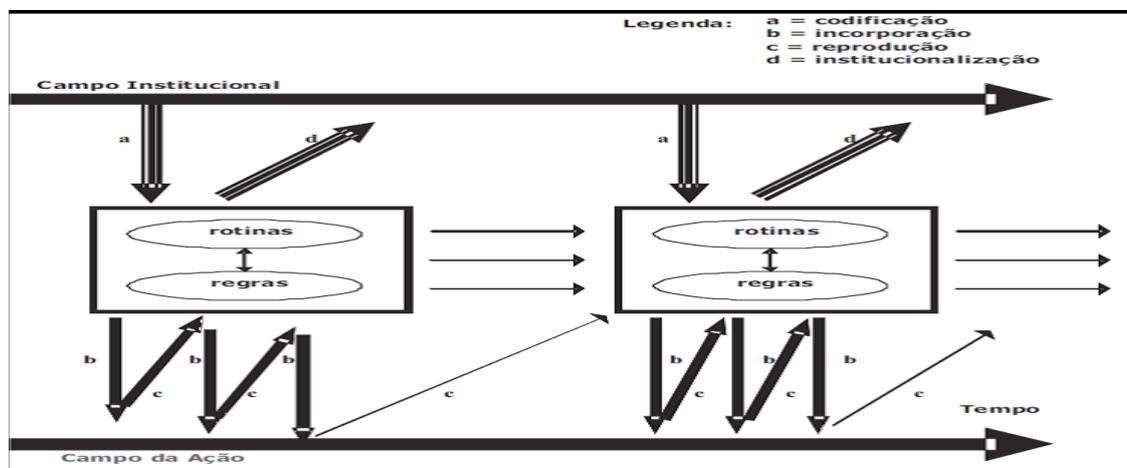
As rotinas incorporam comportamentos orientados por regras e se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas são formas de pensar e de agir e são adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável (GUERREIRO;

PEREIRA; REZENDE 2006). As regras podem ser definidas como a maneira formalmente reconhecida na qual "as coisas devem ser feitas". Já as rotinas como a maneira como "as coisas são realmente feitas" (BURNS; SCAPENS, 2000).

Os sistemas e práticas da Contabilidade Gerencial podem ser considerados regras e rotinas estáveis. Os sistemas de contabilidade gerencial formais são as regras, reportadas em manuais de procedimentos, enquanto que as práticas contábeis atualmente em uso são as rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000).

Burns e Scapes (2000) utilizaram a teoria institucional para desenvolver uma estrutura que conceitua a mudança contábil da administração, além de abordar a estabilidade incorporada no comportamento baseado em regras e os sistemas e práticas organizacionais de rotina, também considera que as regras e as rotinas podem mudar. Seu ponto de partida é reconhecer que as práticas contábeis de gestão podem moldar e ser moldadas pelas instituições. O processo de institucionalização, composto de quatro estágios (codificação, incorporação, reprodução e institucionalização) é apresentado na Figura 1.

Figura 1 – O processo de institucionalização



Fonte: Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 49), traduzido de Burns e Scapens (2000, p. 9).

Na parte superior da Figura 1 tem-se o campo institucional e na parte inferior o campo da ação. Ambos estão continuamente em interação, um processo cumulativo de mudança ao longo do tempo, representado pelas linhas contínuas nas partes superior e inferior da figura. A parte central demonstra a forma como as rotinas e regras atuam conectando os campos, institucional e da ação, e estão em mudança. Além disso, os dois quadros separados no centro representam novas rotinas e regras que com o tempo também podem ser introduzidas. As setas "a" e "d", na parte superior do modelo, possuem formato diferente das setas "b" e "c", na parte inferior; pois demonstram que o processo de institucionalização é mais abstrato do que as regras e rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000).

O modelo também combina elementos sincrônicos e diacrônicos. As instituições restringem e moldam a ação em um ponto específico, ou seja, sincrônicos, as ações produzem e reproduzem instituições, por meio da influência cumulativa ao longo do tempo, ou seja, diacronicamente. As quatro setas (rotuladas a-d) representam os processos sincronizados (a e b) e diacrônicos (c e d) (BURNS; SCAPENS, 2000).

Os quatro estágios propostos por Burns e Scapens (2000) estão interligados a dois elementos presentes nas organizações: (1) elementos sincrônicos, que representam os estágios de codificação e incorporação, por ocorrerem em um ponto determinado do tempo; e (2) elementos diacrônicos, referentes aos estágios de reprodução e de institucionalização, que são desenvolvidos ao longo do tempo (TAMMENPÄÄ, 2011).

Burns e Scapens (2000) explicam que o primeiro processo (seta a) implica a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas. Este processo de codificação baseia-se nos pressupostos assumidos, que compõem os princípios institucionais, por meio da sua concretização em significados, valores e poder existentes. O segundo processo, incorporação (seta b) envolve os atores que executam as rotinas (e regras) que codificam os princípios institucionais. Este processo de promulgação pode envolver a escolha consciente, mas geralmente resultará do monitoramento reflexivo e a aplicação do tácito conhecimento sobre como as coisas são feitas. O terceiro processo, reprodução (seta c), ocorre porque o comportamento repetido leva a uma reprodução das rotinas. O quarto e último processo (seta d) é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas por meio do comportamento dos atores individuais.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) discorrem que o modelo demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Inicialmente, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, posteriormente, por meio do campo da ação, os agentes com suas ações e interações, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. Essas rotinas e regras são institucionalizadas a partir do comportamento repetitivo dos agentes que provoca a repetição de regras e rotinas, constituindo novos elementos do campo institucional.

As práticas contábeis e rotinas emergentes somente podem ser consideradas institucionalizadas quando aceitas de maneira ampla na organização, e se tornam formas inquestionáveis de controle gerencial. Neste caso, são características inerentes do processo de controle gerencial, representam formas esperadas de comportamento e definem as relações entre os vários grupos da empresa. Além disso, influenciarão a atividade organizacional e provavelmente se tornarão bastante resistentes ao desafio (BURNS; SCAPENS, 2000).

2.2 Controles de gestão e o SPED

Anthony (1965) define o controle como um processo em que os recursos são utilizados de forma eficiente e que permite acompanhar a realização das atividades, bem como realimentar todo o processo de gestão. Gomes e Salas (2001, p. 23) afirmam que controle de gestão “refere-se ao processo que resulta da interrelação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos”.

As finalidades do controle estão relacionadas a identificação de problemas, falhas e erros constatados por meio dos desvios, fazer com que os resultados obtidos estejam mais próximos do esperado, verificar se as estratégias e políticas estão gerando os resultados esperados e proporcionar informações periódicas (LUNKES, 2010).

Lunkes (2010) classifica os controles em estratégico, tático e operacional. O controle estratégico é de nível institucional, abrange a organização como um todo, com um conteúdo geralmente genérico e sintético, tendo um longo prazo como dimensão de tempo. O controle tático avalia os gestores em níveis intermediários da empresa por meio de medidas quantitativas e qualitativas. Constitui-se em uma análise comparativa, dos resultados em níveis intermediários, no intuito de visualizar se os resultados esperados estão sendo atingidos. O controle operacional é a análise comparativa das ações e decisões operacionais, tendo por função avaliar as atividades em nível operacional na organização.

Nesta pesquisa o foco está nos controles de gestão formais principalmente operacionais, isto em função do SPED estar relacionado principalmente às atividades operacionais e contábeis da empresa. Na concepção de Gamage e Gooneratne (2017) para Macintosh (1994), os controles formais incluem estrutura organizacional, sistemas de recompensa, orçamento, regras e procedimentos operacionais padrão, sistemas de planejamento estratégico e controles operacionais, enquanto os controles informais consistem em estilo de liderança, cultura, valores e normas.

Nascimento (2013) define o SPED como um conjunto complexo de leis e procedimentos operacionais e sistêmicos que exige do contribuinte três competências básicas: (a) conhecimentos profundos dos investidores, empresários e gestores sobre os objetivos do sistema SPED e temáticas nele envolvidas; (b) estrutura, conhecimento e forte saber tecnológico dos usuários de tecnologia; e (c) mão de obra técnica especializada com grande conhecimento por parte dos usuários das diversas áreas da corporação.

De acordo com o art. 2º, do Decreto 7.979 de 2013, o SPED “é um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” (BRASIL, 2013).

Em 1991, o artigo 11, da Lei 8.218, já determinava que as pessoas jurídicas que utilizassem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturassem livros ou elaborassem documentos de natureza contábil ou fiscal, ficavam obrigadas a manter à disposição da Secretaria da Receita Federal os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária (BRASIL, 1991). Percebe-se que a escrituração eletrônica, ou o início da contabilidade digital, acontece antes mesmo do SPED.

Atualmente o ambiente SPED conta com onze módulos administrados pela Receita Federal composto de: Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e); Escrituração Contábil Digital (ECD); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital – Contribuições; Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS e IPI; Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais EFD-Reinf; e-Financeira; Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e); Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e); Projeto Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Projeto Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e um módulo administrado pelo Ministério do Trabalho e do Emprego (MTE), que é o e-Social, totalizando doze módulos (RFB, 2017).

O SPED foi criado utilizando como modelo governos eletrônicos de países como Espanha, Chile e México. Visa diminuir a assimetria de informação entre contribuinte e fisco e garantir a uniformização das informações fornecidas pelos contribuintes, com o objetivo de melhorar a qualidade das informações solicitadas (SILVA FILHO; LEITE FILHO; PEREIRA, 2015).

De acordo com a RFB (2017), os principais objetivos do SPED são: “a) promover a integração dos fiscos; b) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes; c) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários”.

A RFB (2017) destaca diversos benefícios do SPED, como “uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas, possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes, melhoria da qualidade da informação, possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais”.

O SPED pode ser considerado um marco da chamada ‘era digital’, trouxe significativos impactos organizacionais, exigindo que as empresas inovassem em seus processos corporativos

e de negócios, além de aumentar a eficiência do governo. Os contadores e órgãos fiscalizadores precisam se preparar melhor para o uso do SPED, que é uma inovação organizacional e de negócios que veio para ficar, provocando e ainda podendo provocar significativas implicações econômicas, sociais e gerenciais (JORDÃO *et al.*, 2018).

Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) verificaram quais os principais benefícios e dificuldades percebidos pelos operadores de contabilidade do município de João Pessoa, derivados do SPED. A melhoria na qualidade das informações fornecidas foi o principal benefício percebido pelos profissionais, já que a adoção do SPED resultou em maior exposição às empresas, e uma das principais preocupações passou a ser a qualidade das informações entregues. Origuela (2017) discorre que os profissionais contábeis apresentaram dificuldades com a implantação do SPED. Precisaram buscar treinamento para se aperfeiçoar e terem um diferencial em suas atividades, bem como tiveram aumento na carga de trabalho. Na pesquisa desenvolvida por Geron *et al.* (2011), os respondentes não obtiveram resultados satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de uma nota fiscal, agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias ou redução na aquisição de papel. Muitos têm a perspectiva de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais.

Para a implantação do SPED, Nascimento (2013) menciona que há necessidade de conhecimento de empresários e gestores, estrutura tecnológica e pessoas de tecnologia, além da colaboração de várias áreas, como custos, estoques, vendas, compras, RH, jurídico. “Essa nova ordem fiscal que surgiu com a implantação do SPED vem provocando adaptações e obrigando a criação ou modificação das rotinas empresariais” (CORDEIRO; KLANN, 2014).

Alberti (2016) analisou os impactos da implantação do SPED na estrutura administrativa das empresas do setor têxtil e de confecção filiadas à Associação Brasileira da Indústria Têxtil (ABIT), segundo a percepção dos seus gestores. Os resultados apontaram que ocorreram ajustes nos processos de informações de produção; adequações nos sistemas ERP; ajustes e alterações das rotinas internas; treinamentos externos; compra e atualização de equipamentos; elevação dos quadros de funcionários; realocação interna de funcionários, além de maior burocratização nos processos das empresas.

Ruschel, Frezza e Utzig (2011) constataram que o maior impacto do SPED para os contadores refere-se à fidedignidade e à qualidade dos dados, pois a expectativa é que essas alterações proporcionem mais clareza nos dados apresentados, sendo possível, a partir desse momento, atingir o verdadeiro objetivo da contabilidade, de gerar informações para assessorar seus clientes.

Jordão *et al.* (2015) constataram que o SPED aumentou a eficiência tributária do governo e trouxe impactos organizacionais significativos, exigindo que as empresas inovassem em seus processos corporativos e de negócios, em função do SPED promover avanços informacionais e tecnológicos, gerar mais transparência e mudanças culturais, modernizar a sistemática de fiscalização e arrecadação, provocar inovação em sistemas e processos contábeis, empresariais e governamentais, e exigir o aprendizado de novas metodologias, processos e tecnologias.

Diante do exposto, pressupõe-se que o SPED pode ter gerado mudanças de hábitos e rotinas dos controles de gestão operacionais das empresas, pois sua implantação exigirá alterações na estrutura humana e tecnológica, exigindo maior organização interna em termos de gestão para atender essas exigências.

3 Aspectos Metodológicos

Com base nos estudos de Burns e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008); Lima e Imoniana (2008); Cordeiro e Klann (2014); Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015); Santos, Dorow e Beuren (2016); Beuren, Souza e Feuser (2017) e Receita Federal do Brasil (2017), reelaborou-se o constructo da pesquisa conforme evidenciado no Quadro 1.

Quadro1 - Constructo utilizado na pesquisa

Categories	Subcategorias	Referências
Implantação do SPED	<ul style="list-style-type: none"> - estrutura organizacional antes e após o SPED; - módulos do SPED; - benefícios gerados pelo SPED; - dificuldades encontradas com a implantação do SPED. 	Cordeiro e Klann (2014); Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015); Beuren, Souza e Feuser (2017) e Receita Federal do Brasil (2017)
Institucionalização de hábitos e rotinas	<ul style="list-style-type: none"> - mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão com a implantação do SPED (antes e depois da implantação), em relação aos aspectos de: a) eficiência dos controles de gestão; b) informações geradas pelos controles de gestão; c) frequência de utilização dos controles de gestão; d) níveis organizacionais que utilizam os controles de gestão; e) tecnologia da informação que gera os controles de gestão; e f) recursos humanos que geram os controles de gestão. - processo de institucionalização (codificação, incorporação, reprodução e institucionalização) em relação aos mesmos aspectos acima. 	Burns e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008); Lima e Imoniana (2008); Cordeiro e Klann (2014); Santos, Dorow e Beuren (2016); Beuren, Souza e Feuser (2017) e

Fonte: elaborada pelos autores.

O instrumento de pesquisa utilizado é um roteiro de entrevista estruturado, com questões abertas e de múltipla escolha, para conhecer a empresa, a implantação do SPED, as mudanças dos hábitos e rotinas nos controles de gestão antes e após o SPED e o processo de institucionalização.

Em função da estrutura e disponibilidade de informações da empresa estudada, os controles de gestão pesquisados serão: controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de ativo fixo, controle de fluxo de caixa, controle de estoques, controle de custos, controle de capital de giro, demonstração de resultado, orçamento e avaliação de desempenho (indicadores econômico-financeiros). Considerando que o grupo é formado por pequenas e médias empresas, tais controles foram selecionados com base nas pesquisas de Lima e Imoniana (2008) e Santos, Dorow e Beuren (2016), que também foram realizadas em micro e pequenas empresas.

Para a validação do instrumento de pesquisa foram seguidas as etapas do protocolo definidas por Yin (2015), que considera o protocolo como uma das principais estratégias para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso. O protocolo contém os procedimentos e as regras gerais que precisam ser seguidas para utilizar o instrumento, tais como: informações sobre o tópico que está sendo investigado, os objetivos do estudo e suas questões orientadoras

iniciais (Yin, 2015). Além disso, foi realizado o pré-teste com um contador, especialista em Planejamento Tributário que vivencia a implantação do SPED e um doutorando em contabilidade na área gerencial. Para o contador o instrumento estava claro, sugeriu incluir uma alternativa no item benefícios do SPED sobre cumprimento de obrigações acessórias e pagamento de tributos e o doutorando sugeriu tornar algumas questões mais abertas, por se tratar de uma pesquisa que busca o interpretativismo.

O estudo de caso foi realizado em um grupo empresarial familiar do sul do Brasil, que está no mercado desde 1895, composto por duas médias empresas, comércio varejista de móveis e eletrodomésticos em geral e indústria de extrusão de alumínio e quatro pequenas empresas, atuantes nos ramos de construção e locação de imóveis e *factoring*. Atualmente conta com 68 funcionários e faturamento anual de R\$ 14.000.000,00. O grupo foi escolhido por apresentar as características necessárias para se estudar o problema.

Os dados foram levantados por meio de entrevistas realizadas com a contadora, que na organização possui função equivalente à de *controller*, o gerente de tecnologia da informação (TI), responsável por toda a definição e parametrização de sistemas informatizados e o diretor administrativo, que acompanha todo o processo de gestão da organização. Estes foram os sujeitos envolvidos mais diretamente na implantação do SPED. As entrevistas tiveram duração média de cinco horas com a contadora, realizada em dois dias, 30 minutos com o gerente de TI e uma hora com o diretor administrativo.

Cabe ressaltar que com a contadora o instrumento de pesquisa foi aplicado de forma mais detalhada, incluindo várias alternativas em cada questão, uma vez que a mesma possui conhecimentos técnicos específicos para responder, além de acompanhar o processo de gestão do grupo.

Além das entrevistas, foram utilizados dados documentais coletados na empresa como registro de inventário, registro de controle de ativo fixo, registro de controle de créditos de ICMS do ativo fixo, bem como a observação do ambiente físico e humano dos setores contábil e administrativo da empresa, os quais permitiram melhor entendimento dos dados coletados na entrevista.

A análise de dados seguiu o modelo do processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000, p. 9), cujo objetivo é “descrever e explicar conceitos analíticos que podem ser usados para estudos de caso interpretativos de mudanças contábeis de gerenciamento”. Para análise dos dados utilizou-se também a técnica de análise de conteúdo. Bardin (2010) discorre que a análise de conteúdo consiste em um conjunto de técnicas de análise das comunicações, um instrumento marcado por uma variedade de formas e adaptável a um vasto campo de aplicação. A organização da análise nesta pesquisa seguiu as fases determinadas por Bardin (2010): (i) pré análise: nesta fase organizou-se o material coletado, de forma a torná-lo mais operacional, sistematizando as ideias iniciais; (ii) a exploração do material: nesta segunda etapa realizou-se a exploração do material, com a definição das categorias de análise, com base no construto da pesquisa; e o (iii) tratamento dos resultados, inferência e interpretação: nesta etapa os resultados em bruto foram condensados, tratados de forma a se tornarem significativos e válidos.

Para analisar as mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão com a implantação da SPED, foram consideradas as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000), que se constituem do processo de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. Para tanto, foi definido um conjunto de categorias de análise, para conduzir as entrevistas, a análise documental e observação. Essas categorias seguem o processo institucional. Guerreiro e Pereira (2005) mencionam que a Teoria Institucional não apresenta

uma forma operacional de avaliação do processo institucional, apesar da estrutura conceitual permitir tal entendimento.

É importante ressaltar que após a análise dos resultados, solicitou-se à contadora que realizasse uma leitura dos achados obtidos, com o objetivo de se ter maior consistência e validade dos dados. Para Yin (2015), a revisão do estudo por pessoas participantes do caso constitui um dos procedimentos que proporciona maior validade dos dados.

4. Análise e Descrição dos Dados

A análise e descrição dos dados apresenta inicialmente a implantação do SPED, na sequência as mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão e, por fim, a institucionalização de hábitos e rotinas nos controles de gestão após o SPED.

4.1 Implantação do SPED

O grupo começou a implantar o SPED em 2010, o primeiro módulo implantado foi Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS e IPI. Atualmente constam implantados seis módulos, Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital – Contribuições. PIS e COFINS Federal, Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Na análise de conteúdo das entrevistas foi possível perceber que a contabilidade passou por mudanças em termos de recursos humanos e tecnológicos. Houve a mudança de contador, a contratação de pessoas com perfil pró ativo e agregação de funções com treinamento. Com a implantação do SPED a contabilidade passou a ser totalmente interna, pois antes o setor pessoal era terceirizado em escritório contábil e o contador não permanecia integralmente na empresa, apenas dois dias na semana. O departamento contábil na estrutura organizacional fica no setor administrativo, ao lado do diretor e possui duas auxiliares contábil. Um dos entrevistados comentou que: *“com o SPED houve necessidade de sangue novo, as pessoas antigas não conseguiam acompanhar o ritmo de mudanças”*.

Em termos tecnológicos houve investimentos expressivos em servidores, investiram em customização do sistema contábil para atender as exigências da Receita Federal do Brasil, passaram a utilizar com mais frequência a empresa de consultoria em sistemas, para parametrizar os sistemas diante das novas exigências e a consultoria tributária e contábil, para esclarecer dúvidas sobre a legislação fiscal e contábil. Nascimento (2013) destaca que o SPED exige saber profundo por parte dos gestores sobre as suas temáticas, estrutura e forte conhecimento dos usuários de tecnologia, além dos diversos usuários das áreas da corporação. Alberti (2016) também percebeu a busca de treinamentos externos, compra e atualização de equipamentos, elevação do quadro de funcionários e realocação interna de funcionários.

De acordo com os respondentes, diversos foram os benefícios apresentados na empresa com a implantação do SPED: a) integração com o fisco e rapidez no acesso às informações, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais (RFB, 2017); b) maior transparência na apuração de resultados e tributos; c) melhoria na qualidade das informações, possibilitando gerar uma avaliação mais segura sobre o desempenho da empresa (RFB, 2017); d) maior consistência e confiabilidade na emissão/escrituração de documentos fiscais e contábeis (SILVA FILHO; LEITE FILHO; PEREIRA 2015); e) eliminação do papel e redução de custos, substituindo a emissão de livros e documentos fiscais em papel por documentos eletrônicos (RFB, 2017). Tais resultados coadunam com a pesquisa de Geron *et al.* (2011), em que os respondentes possuem a perspectiva de que terão benefícios no futuro, principalmente em relação à diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais.

Ao serem questionados sobre os benefícios com a implantação do SPED, os entrevistados reportaram que:

anteriormente a emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) as notas fiscais de compra somente chegavam na entrada do produto no estabelecimento da empresa, isso gerava muitos problemas, hoje é possível analisar a nota fiscal no momento da emissão e não na entrega do produto, contribuindo para a diminuição do número de devoluções de compras. [...] atualmente o estoque é integrado no sistema de gestão integrado, antes não era. O estoque deve ser informado trimestralmente a RFB, que tem hoje o estoque “na mão”. [...] após o SPED a nota fiscal emitida fica seis meses disponível no site da RFB para consulta, servindo inclusive como fonte de conferência para conciliação contábil. [...] a forma de organização dos arquivos para a RFB facilita o acesso da própria empresa no caso de consulta gerencial.

Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) também observaram que a melhoria na qualidade das informações fornecidas foi o principal benefício percebido pelos profissionais de contabilidade. Ruschel, Frezza e Utzig (2011) constataram que o maior impacto do SPED para os contadores refere-se à fidedignidade e à qualidade dos dados.

No que se referem as dificuldades, as principais foram: a) interpretação e aplicação das legislações; b) mudanças dos sistemas informatizados; c) escassez de: pessoal qualificado para aplicação, de cursos de capacitação e de tempo. Para os entrevistados:

compreender todo o processo e procedimentos exigidos pelo fisco, foi bem desgastante, exigiu muito trabalho braçal para adaptação dos sistemas. [...] várias horas extras foram realizadas para se adaptar às exigências.

Em relação a resistência um dos entrevistados reportou que:

não houve resistência das pessoas envolvidas na implantação em função das mudanças nas rotinas. Outro mencionou que: resistência sempre há, mas como é uma obrigação, não tem o que fazer e desde que foi exigido sempre foi entregue no prazo.

Os achados corroboram com o estudo de Origuela (2017), que percebeu que os profissionais contábeis tiveram dificuldades com a implantação do SPED, como aumento na carga de trabalho. Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) perceberam em sua pesquisa que uma das principais preocupações das empresas passou a ser a qualidade das informações entregues. Origuela (2017) constataram que os profissionais contábeis também apresentaram dificuldades com a implantação do SPED. Para tanto, precisaram buscar treinamento para se aperfeiçoar.

4.2 Mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão com a implantação do SPED

Em relação às mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão com a implantação do SPED, questionou-se sobre a **eficiência dos controles de gestão** utilizados antes e após a implantação. O controle de contas a pagar e de contas a receber foi o que se tornou mais eficiente após o SPED. Um dos entrevistados relatou:

havia controle, mas era mais rudimentar, eliminou-se muito problema com as notas fiscais de compras, que eram preenchidas incorretamente, com problemas na descrição de produtos, bem como produtos trocados. Problemas como esses dificilmente acontecem agora.

O controle de estoques e o controle de custos também tiveram mais mudanças e se tornaram mais eficientes. Sobre esses controles um dos entrevistados comentou:

obteve-se grande evolução no controle de estoques com o SPED, por meio da nota fiscal eletrônica (NF-e) é possível monitorar melhor as compras, as vendas e devoluções. O bloco H do SPED trata do inventário e a cada trimestre precisa ser informado a RFB, conforme previsto no RICMS-SC. Se consegue ter controle físico mais apurado,

atualmente a NF-e está interligada com o pedido de compra e o pedido de venda, antes era mais manual e isso levava a várias divergências físicas. Foi preciso detalhar no sistema ERP os itens discriminados das notas fiscais. Antes eram lançados de forma genérica, sendo inclusive extraviados, por exemplo, se lançava 100 taças como se todas tivessem as mesmas características; hoje precisamos detalhar cada uma, conforme características específicas. Esse fato, representou um avanço para fins de controle. Após o SPED o controle ficou mais seguro. O preço de venda é formado com base no custo de aquisição de cada produto, conforme consta no sistema. A partir do momento que se começou a detalhar os itens no estoque, se passou a conhecer o custo real de cada mercadoria, o detalhamento de cada item é uma exigência do SPED fiscal e contribuições para as empresas optantes pelo lucro real, o que não acontece no lucro presumido. Hoje a NF-e tem sua entrada a partir da comparação com o pedido de compra, gravado previamente no sistema, somente se consegue fazer o registro da entrada da nota se essa refletir fielmente o pedido. Após a implantação do SPED a empresa conseguiu ter um custo mais competitivo, a partir do momento que possui o real custo, pode trabalhar a margem ideal.

Na sequência, o controle que teve mais mudanças foi a demonstração de resultado (DR), consequência das mudanças nos controles de custos e de estoques. Um dos entrevistados relata:

Depois da adoção do SPED, a DR passou a ser realizada via excel e convertida em arquivo com extensão própria RTF para incorporar ao SPED contábil e a ECF. Com certeza as informações atualmente chegam mais apuradas e fidedignas para a elaboração da DR, antes eram mais rudimentares. Hoje se consegue consultar as NFs emitidas no site da SEFAZ no estado de SC e verificar se tem alguma NF de compra, por exemplo, que ainda não foi registrada no sistema. Antes de fechar o mês se faz essa conferência, antes não era possível, esse tipo de consulta permitiu melhorar o controle. A empresa já tinha controle, mas agora tem ainda mais.

Percebe-se que a empresa já possuía controle por meio da DR, um controle mais informal, porém, com a implantação do SPED a DR passou a ser mais tempestiva e gerar dados mais seguros.

No que se refere aos controles de indicadores econômico-financeiros um entrevistado relata: “A empresa utiliza indicadores de liquidez, endividamento e rentabilidade, com o SPED os dados ficaram mais fiéis e os indicadores expressam melhor a realidade”.

O controle de ativo fixo não teve muitas mudanças, um dos participantes destaca:

Como uma das empresas que mais possui bens no grupo é o comércio e esses bens já são antigos o controle de ativo fixo não teve tanta mudança com o SPED, os bens adquiridos são de valor pequeno e já compõe direto o resultado, conforme determinado no regulamento do imposto de renda. Já na indústria, que possui um investimento fixo volumoso, as atividades iniciaram há pouco tempo e o controle patrimonial ainda está sendo implantado. No entanto, o SPED exige que a empresa tenha um controle tempestivo do ativo fixo, com apurações mensalmente, isso impacta inclusive na apuração de créditos de impostos como o ICMS e no resultado. Estes dados são informados no bloco G CIAP do SPED fiscal. O SPED fiscal cruza as informações com o SPED contábil. Antes o controle do imobilizado era realizado apenas via excel.

Os achados coadunam com a RFB (2017) que destaca que o SPED permitirá o compartilhamento das informações contábeis e fiscais.

O controle de capital de giro também teve alterações, segundo um dos participantes:

considerando que os controles de estoques e contas a pagar e a receber se tornaram mais eficientes, isso impactou no controle de capital de giro. No entanto, sempre se teve preocupação com a política de prazo, não investimento excessivo em estoques. Em relação ao orçamento, a empresa não possui a cultura do processo orçamentário, mas pretende implantar com o avanço das atividades na indústria, hoje possui apenas estimativa das vendas, compras – segundo um entrevistado.

O controle de fluxo de caixa também não teve mudanças.

Essas mudanças nos controles de gestão provocadas pelo SPED corroboram com Cordeiro e Klann (2014), que destacam que a implantação do SPED vem provocando adaptações e obrigando a criação ou modificação das rotinas empresariais. Os resultados da pesquisa de Alberti (2016) apontaram que o SPED levou a ajustes nos processos de informações de produção, adequações nos sistemas ERP e alterações das rotinas internas. Convergem também para a pesquisa de Jordão *et al.* (2015), que constataram que o SPED aumentou a eficiência tributária do governo e trouxe impactos organizacionais significativos, exigindo que as empresas inovassem em seus processos corporativos e de negócios.

As **informações geradas pelos controles de gestão** tiveram mudanças com a implantação do SPED e se tornaram mais consistentes. Um dos entrevistados respondeu:

já era uma conduta nossa estar utilizando informações sobre inadimplência, lucratividade, liquidez, tínhamos controles que geravam essas informações, porém com o SPED as informações se tornam mais consistentes. O SPED permite gerar um banco de dados mais íntegro, não podemos ter dados distorcidos.

Silva Filho, Leite Filho e Pereira (2015) destacam que as empresas passaram a se preocupar mais com a qualidade das informações entregues ao fisco. A RFB (2017) também destaca que o SPED permite uma maior integração com o fisco e rapidez no acesso às informações. Os achados relacionam-se também aos da pesquisa de Jordão *et al.* (2018), em que os resultados ajudaram a perceber a importância do SPED, que vem se destacando como uma das principais inovações organizacionais e de negócios dos últimos tempos no Brasil, por promover mudanças tecnológicas em relação à escrituração contábil e fiscal, na sistemática de organização e controle das informações das empresas e na forma de fiscalização do Governo.

Em relação às informações geradas pelos controles de gestão, antes e após a implantação do SPED, um dos entrevistados mencionou que informações como inadimplência, lucratividade, rentabilidade, liquidez, endividamento, investimentos fixos, custo das mercadorias vendidas, investimentos em estoques e necessidade de capital de giro, passaram a ser mais consistentes e geradas pelos controles de gestão, diferente de informações sobre previsão de vendas, compras e resultados, pois a empresa não possui a cultura do orçamento.

Alguns **controles de gestão passaram a ser utilizados com mais frequência** no grupo empresarial, um dos respondentes comentou: “*antes da implantação se tinha o hábito de utilizar trimestralmente controles de custos, estoques, demonstração de resultado, indicadores econômico-financeiro, atualmente a frequência é diária, semanal ou mensal, controles como contas a pagar e contas a receber, já eram utilizados diariamente*”.

Os **níveis organizacionais (gerência e operacional) que utilizam os controles de gestão** não tiveram alterações. Antes do SPED, os diretores, contadores e gerentes já tinham o hábito de utilizar conforme se pode observar nos comentários dos entrevistados:

sempre tiveram a cultura de utilizar os controles de gestão, mas com informações não tão apuradas, a partir do SPED as informações ficaram mais detalhadas e a tomada de decisão mais segura. [...] não se percebeu mudanças, o nível operacional utiliza uma determinada camada de informações gerada pelo sistema, o nível gerencial outra.

Percebeu-se mudanças também na **tecnologia da informação que gera os controles de gestão**. O grupo empresarial já possuía sistemas informatizados integrados com a contabilidade, mas com o SPED tais sistemas foram parametrizados de forma que permitem gerar controles mais eficientes e proporcionar maior apoio gerencial, no entanto, tais tecnologias geram apenas controles operacionais e não estratégicos. Um dos participantes relatou:

Sempre teve setor de TI, mas antes o setor se ocupava mais com atividades que envolviam os equipamentos, hoje ele precisa entender os sistemas, a geração da informação. O ERP foi implantado em 2004, hoje o módulo contábil é dentro do sistema

ERP, houve várias adaptações, com o SPED parametrizou-se configurações que envolvem, controle de estoques, controle de custos, controle de ativo fixo, controle de demonstração de resultado.

Os achados corroboram com Alberti (2006), que afirma que o SPED leva a adequações nos sistemas ERP. Coadunam também com a pesquisa de Jordão *et al.* (2015), que constataram que a implantação do SPED promoveu avanços informacionais e tecnológicos, gerou mais transparência e mudanças culturais, modernizou a sistemática de fiscalização e arrecadação, provocou inovação em sistemas e processos contábeis, empresariais e governamentais, e exigiu o aprendizado de novas metodologias, processos e tecnologias.

Em relação aos **recursos humanos que geram os controles de gestão** o grupo empresarial passou a realizar mais investimentos em profissionais capacitados, bem como, em cursos de atualizações e capacitações para seus funcionários. Um dos entrevistados destacou que:

Atualmente se tem uma maior preocupação na contratação de pessoas qualificadas, antes o contador era muito tradicional, o SPED valorizou o setor contábil dentro da empresa. Após as mudanças, a contadora participa com mais frequência de cursos, pesquisa mais, utiliza rotineiramente a consultoria tributária e contábil e o pessoal do suporte do sistema, que presta manutenção nos softwares.

Neste aspecto os achados não corroboraram a pesquisa de Oliveira e Ávila (2016), em que os resultados apontaram que os profissionais entrevistados tiveram contato com os subprojetos do SPED, mas buscaram baixo volume de qualificação acerca do sistema, além de não investirem em treinamentos sobre a ferramenta. Os respondentes não apresentaram profissionalização necessária para garantir o cumprimento da obrigação estudada, porém estão satisfeitos com os benefícios do SPED. No entanto, os achados coadunam com pesquisa de Cordeiro e Klann (2014), em que os profissionais de escritórios contábeis passaram a participar regularmente em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos, entre outros, além da existência de um procedimento rotineiro de estudo da legislação dentro da empresa de serviços contábeis.

4.3 Institucionalização de hábitos e rotinas nos controles de gestão com o SPED

A institucionalização de hábitos e rotinas é realizada por meio: (i) da observação das mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão; (ii) análise de conteúdo das respostas obtidas com os participantes; (iii) seguindo as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000), em cada aspecto de mudança analisado, sendo eles: eficiência, informações geradas, frequência de utilização, níveis de utilização, tecnologia da informação e recursos humanos que geram os controles de gestão.

Em se tratando da **eficiência dos controles de gestão**, na etapa de codificação percebe-se que a empresa possui planejamento para a alimentação dos controles de gestão. Um dos participantes relata:

por meio de reuniões, analisando o sistema, se planeja as informações com muita antecedência. Por exemplo, o e-social é um módulo que será implantado a partir de julho de 2018 e toda a parte de setor pessoal, está sendo reestruturada como cartão ponto, atestado admissional, rescisão, assim aconteceu quando da implantação dos demais módulos do SPED.

Na etapa da incorporação, observa-se que os controles de gestão estão sendo utilizados de forma mais regular, *“como as informações se tornaram mais tempestivas, os gestores passaram a tomar mais decisões com base nos controles, como, por exemplo, na aquisição de um novo imobilizado, no caso da indústria”*. Na fase de reprodução, identificou-se que vários

membros da organização estão utilizando os controles de gestão, um dos entrevistados comenta que:

o gestor de vendas, o diretor, a contadora. Mesmo quem está no nível operacional, precisa alimentar de forma correta as informações no sistema, por exemplo, quem confere os itens de compras teve que se adaptar ao registro individualizado no sistema, de forma detalhada.

Na etapa de institucionalização, os controles de gestão estão sendo aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável, se tornaram rotinas, como se observa no relato de um dos entrevistados: *“no início da implantação teve-se questionamentos, mas hoje já se tem a cultura, os membros sabem da necessidade de mudança para atender as exigências fiscais”*. Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) destacam que as rotinas são formas de pensar e de agir e são adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável.

No aspecto de **informações geradas pelos controles de gestão**, na etapa de codificação, a implantação do SPED não gerou um plano formal das informações geradas pelos controles de gestão, pois tais informações já são formalizadas. Cordeiro e Klann (2014) em sua pesquisa também observaram que as empresas apresentaram características de apenas três dos quatro estágios, reprodução, incorporação e institucionalização, concluindo 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.

No entanto, as informações passaram a ser mais completas e seguras e estão sendo utilizadas de modo mais regular, o que forma a fase de incorporação, e socializadas entre os membros da organização, evidenciando a etapa de reprodução. Um dos respondentes destaca que: *“As informações operacionais de compras, vendas, recebimento, são reproduzidas entre os membros em níveis mais operacionais, informações sobre desempenho ficam mais restritas a contadora e diretor administrativo”*. As informações geradas pelos controles de gestão estão sendo aceitas pelos membros da organização de modo inquestionável. Um dos participantes destaca que: *“como os controles de gestão se tornaram mais seguros, as informações são aceitas e não questionadas”*.

No que se refere à **frequência de utilização dos controles de gestão**, na etapa de codificação, não há um manual de orientação. A empresa pode ter apresentado uma evolução nesta etapa, conforme Cordeiro e Klann (2014). Um dos participantes destaca que: *“tem-se todo um detalhamento do fluxo operacional, por e-mail, ou pessoalmente, existe um acompanhamento diário por parte do gestor da área”*. Nas etapas de incorporação e reprodução observa-se que houve aumento de frequência de utilização dos controles de gestão, no entanto, *“se deu em função da necessidade dessas informações detalhadas e cumprimento de obrigações legais, se tornou rotina”*. Na fase de institucionalização percebe-se que a frequência de utilização dos controles de gestão está sendo aceita pelos membros da organização de modo inquestionável.

Em relação aos **níveis de utilização dos controles de gestão**, na etapa de codificação, não há um manual dos níveis organizacionais que utilizam os controles de gestão, neste caso a empresa também pode ter apresentado uma evolução, conforme preconizado por Cordeiro e Klann (2014). Na fase de incorporação, percebe-se que apesar de não existir um plano formal, os diversos níveis organizacionais utilizam os controles de gestão de modo regular, entretanto, quem mais utiliza é o nível gerencial. Um dos participantes comenta que: *“os membros da gestão trocam informações extraídas dos controles de gestão, como por exemplo, analisam onde podem melhorar os custos, como repassar o preço para o cliente, isso é discutido, entre gerente administrativo e o gerente comercial”*.

Percebe-se, neste caso a reprodução. Além disso, os níveis organizacionais que utilizam os controles de gestão após o SPED, são aceitos pelos membros da organização de modo inquestionável, caracterizando a institucionalização.

No aspecto **da tecnologia da informação que gera os controles de gestão**, na etapa de codificação, há um planejamento para investimentos em tecnologia da informação que gera os controles de gestão, isso se tornou regra na organização. Para Burns e Scapens (2000), as regras podem ser definidas como a maneira formalmente reconhecida, na qual as coisas devem ser feitas. Um entrevistado destaca que: *“planejamos, compramos outro servidor, investimentos em infraestrutura, software, hardware, contratamos empresa de tecnologia para avaliar a estrutura de tecnologia, para ver se era preciso investir mais em tecnologia”*. Na segunda fase, de incorporação, observa-se que os investimentos são realizados seguindo o planejamento. A necessidade de investimentos em tecnologia da informação é reproduzida entre os membros da organização, *discutida entre os gestores e responsável pela TI* e a necessidade de investimentos é *“questionada por se tratar de investimentos elevados, mas realizada em função da necessidade e qualidade das atividades fiscais, contábeis e gerenciais”*, relata um dos participantes, evidenciando a institucionalização. Os investimentos em tecnologia da informação influenciaram a atividade organizacional e provavelmente se tornarão bastante resistentes ao desafio (BURNS; SCAPENS, 2000).

No que diz respeito ao aspecto de **recursos humanos que geram os controles de gestão**, na etapa de codificação, houve um planejamento para investimentos em recursos humanos, *“ocorreu a substituição do contador, os existentes agregaram mais funções e obtiveram aumento salarial, além de ocorrer investimentos em capacitação”*, destacou um participante. A necessidade de investimentos em recursos humanos foi reproduzida entre os membros da organização destaca um dos entrevistados, *“os gestores estão cientes e os membros da contabilidade sabem da necessidade de se capacitar”*, caracterizando a etapa de incorporação. Tais investimentos são questionados, mas realizados uma vez que o gestor sabe da importância e necessidade, *“sempre questionados com objetivo de procurar melhorar, temos que aceitar, se não aceitar temos multa”*, comentou um participante, caracterizando a fase da institucionalização.

Diante do exposto, com a implantação do SPED exigida pelo governo, os controles de gestão moldaram e foram moldados pelas instituições, conforme preconizado por Burns e Scapens (2002), constituindo o processo de institucionalização dos hábitos e rotinas. Percebeu-se a codificação de novas rotinas e regras, que foram incorporadas, reproduzidas e institucionalizadas (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008). O processo de institucionalização constitui-se primeiro pela codificação das regras e rotinas na esfera institucional, na sequência, foram incorporadas pelos atores organizacionais e gradativamente reproduzidas por meio de ações cotidianas e, finalmente, institucionalizadas, ou seja, transformadas em uma prática utilizada por grande parte dos atores organizacionais (CORDEIRO; KLANN, 2014).

5 Considerações Finais

Esta pesquisa objetivou verificar as mudanças de hábitos e rotinas que ocorreram nos controles de gestão a partir da implantação do SPED, sob a abordagem institucional, em um grupo empresarial do sul do Brasil. Para isso, realizou-se uma pesquisa, descritiva, qualitativa e na forma de estudo de caso.

A implantação do SPED gerou necessidades de investimentos em recursos humanos e tecnológicos, conforme determinados por Nascimento (2013), Alberti (2016) e RFB (2017). Trouxe benefícios como: integração com o fisco e rapidez no acesso às informações, mediante

a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, melhoria na qualidade das informações, possibilitando gerar uma avaliação mais segura sobre o desempenho da empresa e maior transparência na apuração de resultados e tributos, entre outros. Também houve dificuldades como: interpretação e aplicação das legislações, mudanças dos sistemas informatizados, escassez de pessoal qualificado para aplicação, de cursos de capacitação e de tempo.

Acarretou em mudanças nos controles de gestão em aspectos como: eficiência, tornando os controles de contas a receber, controles de contas a pagar, controle de estoques, custos, demonstração de resultado, indicadores econômico-financeiros, ativo fixo e capital de giro mais eficientes; geração de mais informações, como inadimplência, lucratividade, rentabilidade, liquidez, endividamento, investimentos fixos, custo das mercadorias vendidas, investimentos em estoques e necessidade de capital de giro; utilização com mais frequência, e pelos mesmos níveis organizacionais que utilizavam antes do SPED, nível operacional e gerencial; houve mais investimentos em tecnologia da informação e recursos humanos que geram os controles de gestão. Desse modo, o SPED contribui para a gestão do grupo empresarial, pois gerou controles operacionais mais refinados, tempestivos e confiáveis, ocasionou melhorias na qualidade das informações geradas e conseqüentemente auxiliou no processo de decisão.

Com base na pesquisa se observou que as mudanças de hábitos e rotinas nos controles de gestão, provocadas pelo SPED, resultaram na institucionalização de novas regras e rotinas nos moldes preconizados por Burns e Scapens (2000), nas etapas de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. Nos aspectos de informações geradas, frequência e níveis de utilização, a empresa não apresentou características da etapa de codificação, o que para Cordeiro e Klann (2014), pode 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.

A pesquisa apresenta limitações, pois exige parcimônia na interpretação dos resultados, uma vez que se fundamentou na percepção dos entrevistados que estiveram mais diretamente envolvidos na implantação do SPED, de acordo com o roteiro de entrevista elaborado. Desse modo, aspectos subjetivos podem estar presentes nas respostas. Além disso, os resultados não podem ser generalizados por se tratar de um caso único.

A pesquisa gerou contribuição teórica, pois avançou nos estudos da contabilidade gerencial, por abordar mudanças de hábitos e rotinas (processo de institucionalização), com enfoque nos controles de gestão operacionais, em um contexto específico e diferente das pesquisas anteriores, que é a implantação do SPED em um grupo empresarial.

Como implicação prática, a pesquisa contribuiu no sentido de evidenciar que a determinação do governo para a implantação do SPED vem exigindo maior organização, planejamento e controle das operações por parte da empresa, o que permite proporcionar controles mais eficientes, que possam ser utilizados no processo de gestão de forma segura.

O estudo também traz contribuições sociais, no sentido de evidenciar que com as novas exigências governamentais do SPED, as empresas precisam investir em tecnologia, qualificação de pessoas e organização em termos de processos. Isto implica em empresas mais consolidadas que possam contribuir para o desenvolvimento da economia de uma região.

Como sugestões para novas pesquisas, recomenda-se replicar o estudo em outra empresa com características diferentes ou em um determinado ramo de atividade, a fim de comparar os resultados alcançados.

Referências

- ANTHONY, R.N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston: Harvard Business School Press, 1965.
- ALBERTI, M. J. O impacto da implantação do sistema público de escrituração digital SPED nas empresas do setor têxtil e de confecção, segundo a percepção dos gestores das empresas. 2016, 128f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial). Programa de Pós Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, 2016.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 5. ed. Lisboa: Edições 70, 2010.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.
- BEUREN, I. M.; SOUZA, L. R. B.; FEUSER, H. O. L. Implicações de um Centro de Serviços Compartilhados na Contabilidade Gerencial: Uma Abordagem Institucional. **READ. Revista Eletrônica de Administração**, v. 23, n.3, p. 32-61, 2017.
- BEUREN, I. M.; MACOHON, E. R. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias de móveis. **Organizações & Sociedade**, v.17, n.55, p. 705-723, 2010.
- BEUREN, I. M.; MILLER, E. T. C. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 9, n. 2, p. 43-63, 2010.
- 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, 2008.
- BRASIL. Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. (1991). Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm. Acesso em: 12.01.2018.
- BRASIL. Decreto nº 7.979, de 08 de abril de 2013. (2013). Altera o Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm#art1. Acesso em: 22.01.2018.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- CHENHALL, R.H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society** 28 p.127–168, 2003.
- CORDEIRO, A.; KLANN, R. C. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo em organizações de serviços contábeis. **Revista Gestão Organizacional**, v. 7, n. 1, p.79-93, 2014.
- GAMAGE, S. D. D.; GOONERATNE, T. Management controls in an apparel group: an institutional theory perspective, **Journal of Applied Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 1-32, 2017.
- GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C.; ROMEIRO, M. C. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 2, p. 44-67, 2011.

GONÇALVES, A.; NASCIMENTO, L. A.; BOUZADA, M.; PITASSI, C. Factors that Influence the Adoption and Implementation of Public Digital Accounting According to the Evaluation by Managers of Brazilian Companies. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 13, n. 2, p. 193-218, 2016.

GOMES, J. S.; SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. A avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005. Brasília. **Anais...** Brasília: ENANPAD. 2005.

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, 2008.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v.17(n.spe1), p. 7-21, 2006.

JORDÃO, R. V. D.; SILVA, M. S.; VASCONCELOS, M. C. R. L.; BRASIL, H. G. Um caleidoscópio de perspectivas sobre o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n.26, p.119-140, 2015.

JORDÃO, R. V. D.; SILVA, M. D. S.; VASCONCELOS, M. C. R. L.; BRASIL, H. G. Inovações Organizacionais e de Negócios Trazidas pelo Sped: Um Estudo Empírico sobre as Perspectivas de Contadores e Órgãos Fiscalizadores. **Revista de Administração da UFSM**, v. 11, n. 4, p. 793-811, 2018.

KLANN, R. C.; LIMA JR., R.; BEUREN, I. M. Mudanças nos hábitos e rotinas da Contabilidade Gerencial nas empresas de Governança Corporativa de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 67-89, 2006.

LANGFIELD-SMITH, K. Management Control Systems and Strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n. 2, pp. 207-232, 1997.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J.O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v.2, n.1, p. 28-48, 2008.

LUNKES, R. J. **Controle de gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco**. São Paulo: Atlas, 2010.

MACINTOSH, N. B. **Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach**, New York, NY: John Wiley, 1994.

NASCIMENTO, G. C. **Sped: Sistema Público de Escrituração Digital sem armadilhas**. São Paulo: Trevisan, 2013.

OLIVEIRA, D. D. R.; ÁVILA, L. A. C. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital: Um Estudo do Nível de Qualificação dos Profissionais Contábeis em uma Cidade do Estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n.1, p. 57-69, 2016.

ORIGUELA, L. A. Os Principais Impactos do SPED na Profissão Contábil: Uma Análise da Percepção dos Profissionais de Contabilidade. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, v.7, n.1, p. 45-62, 2017.

PASA, E. C. O uso de documentos eletrônicos na Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 12, n.25, p. 72-83, 2001.

RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN, I. M. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 17, n.40, p. 120-132, 2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Sistema Público de Escrituração Digital SPED. 2017. Disponível em <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>. Acesso em: 15.01.2018.

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, 2011.

SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n.1, p. 153-186, 2016.

SILVA FILHO, G. M.; LEITE FILHO, P. A. M.; PEREIRA, T. R. L. Sistema público de escrituração digital: benefícios e dificuldades na visão dos operadores de contabilidade do município de João Pessoa. **Revista Mineira de Contabilidade**, v.16, n.3, p. 50-60, 2015.

SILVA, A. F.; PASSOS, G. R. P.; GALLO, M. F.; PETERS, M. R. S. Sped – Sistema Público de Escrituração Digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v.15, n. 48, p. 445-461, 2013.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

TAMMENPÄÄ, T. **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.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.