

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES

Programa de Pós-graduação em Administração

Jesusimar de Oliveira Dornelas

**A ESCRITURAÇÃO DIGITAL E AS ESTRATÉGIAS DAS EMPRESAS
DE SERVIÇOS CONTÁBEIS**

Belo Horizonte
2017

Jesusimar de Oliveira Dornelas

**A ESCRITURAÇÃO DIGITAL E AS ESTRATÉGIAS DAS EMPRESAS
DE SERVIÇOS CONTÁBEIS**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico em Administração do Centro Universitário Unihorizontes, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

Linha de pesquisa: Tecnologias de Gestão e Competitividade.

Área de concentração: Organização e Estratégia

Belo Horizonte

2017



Centro Universitário Unihorizontes
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO
DO CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **JESUSIMAR DE OLIVEIRA DORNELAS**

Matrícula: 770731

LINHA DE PESQUISA: ESTRATÉGIA, INOVAÇÃO E COMPETITIVIDADE

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

TÍTULO: A ESCRITURAÇÃO DIGITAL E AS ESTRATEGIAS DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS.

DATA: 12/05/2017

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva
ORIENTADOR
Centro Universitário Unihorizontes

Profª Dra Eliane Bragança de Matos
Centro Universitário Unihorizontes

Prof. Dr. José Roberto de Souza Francisco
UFMG

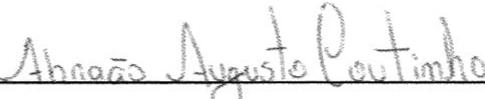
DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE PORTUGUÊS

Declaro ter procedido à revisão da Dissertação de Mestrado apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico do Centro Universitário Unihorizontes, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração, de autoria de Jesusimar de Oliveira Dornelas, área de concentração "Organização e Estratégia", linha de pesquisa "Tecnologias de Gestão e Competitividade", sob a orientação do Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, intitulada "A escrituração digital e as estratégias das empresas de serviços contábeis".

Dados da revisão:

- Gramática
- Ortografia
- Redação
- Abstract

Belo Horizonte, 26 de abril de 2017.



Abraão Augusto Coutinho

Graduado em Letras Português/Inglês (PUC Minas)

À minha esposa, Jeovana, e aos meus filhos, Laura e Antônio,
sem o amor de vocês nada faz sentido

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha existência e por propiciar o meu aperfeiçoamento diário, permitindo que eu busque ser uma pessoa melhor a cada dia.

A minha esposa, Jeovana, pela compreensão, confiança e apoio nesta etapa, se desdobrando junto a meus filhos para suprir minha ausência, me acolhendo sempre com carinho e amor ao regressar de minhas viagens.

A meus filhos, Laura e Antônio, pelo amor incentivo e pelo orgulho desta minha empreitada.

A meus pais que, mesmo sem compreender a necessidade de tanto estudo, me apoiaram e me incentivaram neste desafio, fazendo diariamente suas orações para que tudo desse certo.

A meu orientador, Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, pela paciência, pelo seu conhecimento e por sempre estar aberto ao diálogo, por aceitar meu tema de pesquisa, me fazendo aperfeiçoar a cada dia.

A meus colegas de turma, que sempre apoiaram e me ajudaram, fazendo a distância diminuir.

A meus sócios, por me apoiarem e permitirem que eu investisse meu tempo neste projeto.

A meu amigo, colega de trabalho e de mestrado, companheiro das longas viagens, Luís Paixão, pelo incentivo, apoio e motivação nesta jornada.

Aos professores do curso de mestrado que souberam transferir o conhecimento e nos apresentar o universo acadêmico e sua contribuição para o desenvolvimento da humanidade.

“A essência da estratégia está em escolher o que não fazer”.
Michael Porter

RESUMO

A contabilidade é uma das atividades que mais se adaptou às transformações, sendo a informatização a principal delas. O modelo de implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição ao seu equivalente em papel, e o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foram ações que visaram reduzir o custo de administração tributária, aumentar a arrecadação e inibir fraudes e sonegação. O governo criou o SPED, instituindo um processo de controle fiscal com o uso de *softwares* inteligentes que estão monitorando toda a cadeia produtiva, não apenas o resultado final apresentado pela contabilidade com os seus demonstrativos. Acompanhar essa evolução e criar estratégias para se adaptar ao novo modelo é determinante para a longevidade das empresas. Assim, este estudo tem como unidade de análise as estratégias das organizações contábeis em relação aos procedimentos utilizados com o advento do SPED, buscando, como objetivo geral, identificar quais são as estratégias e os processos utilizados por empresas/escritórios de serviços contábeis que possibilitaram maior aderência ao ambiente em que se encontram, após o advento do SPED, e como isso refletiu no controle dos processos e na qualidade dos serviços contábeis. Especificamente, pretendeu-se: I) identificar melhorias nas estratégias de controle; II) identificar alterações de tempo na execução das tarefas; III) identificar se houve investimento em capacitação dos profissionais. Metodologicamente, realizou-se uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa. Para tanto, foram realizadas dez entrevistas com sócios de empresas de contabilidade dos municípios de Cataguases e Leopoldina, Minas Gerais. Os dados foram analisados a partir da técnica de análise de conteúdo. Dentre os principais resultados alcançados, destaca-se que as empresas possuem estratégias, mas em grande parte não estão sistematizadas, houve alterações nos processos de trabalho, contudo, as empresas analisadas não se adaptaram tecnologicamente e estrategicamente às mudanças advindas da implantação do SPED. Algumas empresas têm retrabalho e morosidade nos serviços executados, pois se identificou que elas estão preocupadas principalmente em atender aos prazos da agenda do governo. O acompanhamento dos processos e serviços ainda é realizado de maneira pouco assertiva, baseado somente na agenda do governo e nas obrigações fiscais. Sublima-se que o tempo para execução das atividades dentro das empresas diminuiu, contudo, as tarefas ficaram mais complexas e mais minuciosas, o que aumentou a qualidade e autenticidade das informações prestadas ao Fisco. Por fim, com a chegada do SPED, o domínio de habilidades das ciências contábeis deverá estar aliado aos conhecimentos ligados à informática, que ficam cada vez mais evidentes e essenciais para esse profissional.

Palavras-chaves: Contabilidade. SPED. Planejamento Estratégico. Gestão.

ABSTRACT

Accounting is one of the activities that most adapted to the transformations, being the computerization the main one. The implementation of the Electronic Invoice (NF-e), in substitution of its paper equivalent, and the Public Digital Bookkeeping System (SPED) were actions aimed at reducing the cost of tax administration, increasing collection and inhibiting fraud and evasion. The government created SPED, instituting a fiscal control process with the use of intelligent software that is monitoring the entire production chain, not just the final result presented by accounting statements. Following this evolution and creating strategies to adapt to this new model is determinant for the longevity of the companies. Thus, this study has as a unit of analysis the strategies of accounting organizations in relation to the procedures used with the advent of SPED, seeking, as a general objective, to identify the strategies and processes used by accounting companies/offices that made possible greater adherence to the environment in which they work, after the advent of SPED, and how this reflected in processes and quality control of accounting services. Specifically, this research intended to: i) identify improvements in control strategies; II) identify changes in the time needed for the execution of tasks; III) identify if there was investment in staff training. Methodologically, this is a descriptive, qualitative research. For that, ten semi-structured interviews were conducted with employees, partners and owners of accounting firms in the municipalities of Cataguases and Leopoldina, Minas Gerais, Brazil. The data were analyzed using the content analysis technique. Among the main results achieved, there were changes in work processes, however, the companies did not adapt technologically and strategically to the changes arising from the SPED implementation. Some companies have rework and slow services, since it has been identified that they are mainly concerned with meeting the deadlines of the government's agenda. Their follow-up of the processes and services is still performed in a non-assertive way, the services are not established with basis on a previous planning, therefore there is an absence of work planning. It is emphasized that the time for carrying out the activities within the companies decreased, however, the tasks became more complex and detailed, which increased the quality and authenticity of the information provided to tax authorities. Finally, with the advent of SPED, the skills of the accounting sciences must be combined with knowledge related to information technology, which are increasingly evident and essential for companies' staff.

Keywords: Accounting. SPED. Strategic planning. Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Fases do planejamento estratégico.....	31
Quadro 2 - Empresas de contabilidade.....	61
Quadro 3 - Categorias e subcategorias do estudo.....	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Acompanhamento e avaliação das atividades	70
Tabela 2 - Principais mudanças após a implantação do SPED.....	71
Tabela 3 - Ações para programação e qualidade dos serviços prestados	74
Tabela 4 - Ações para melhoria nos serviços prestados ao cliente.....	82
Tabela 5 - Clientes e lucratividade após o advento da escrituração digital	84
Tabela 6 - Aspectos observados na contratação de funcionários	90

LISTA DE ABREVEATURAS E SIGLAS

ATO - *Australian Taxation Office*

BPM - *Business Process Management*

CCB - Código Civil Brasileiro

CMM - *Capability Maturity Model*

CRC-MG - Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

ENAT - Encontro Nacional de Administradores Tributários

ERPs - *Enterprise Resource Planning*

GM - General Motors

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

MBA - *Master of Business Administration*

NF-e - Nota Fiscal Eletrônica

PAC - Programa de Aceleração de Crescimento

PIS - Programas de Integração Social

PMATA - Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira

RFB - Receita Federal do Brasil

SCP - *Structure, Conduct, Performance*

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

XML - *Extensible Markup Language*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Objetivo geral	18
1.1.2	Objetivos específicos	18
1.2	Justificativa	18
2	AMBIÊNCIA DE PESQUISA	23
2.1	As empresas de contabilidade	23
3	REFERENCIAL TEÓRICO	26
3.1	A História da Contabilidade: conceitos básicos e o contador no Brasil ...	26
3.2	Escrituração Eletrônica (SPED).....	28
3.3	O Planejamento Estratégico: origem e evolução	30
3.4	O Planejamento Estratégico como ferramenta de gestão.....	35
3.5	Planejamento Operacional.....	40
3.6	Gestão de processos.....	47
4	ESTUDOS ANTERIORES SOBRE MUDANÇAS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED	52
5	METODOLOGIA	59
5.1	Tipo de pesquisa.....	59
5.2	Quanto aos fins.....	60
5.3	Quanto aos meios.....	60
5.4	Unidades de análise, unidades de observação e sujeitos da pesquisa.....	61
5.5	Coleta de dados	61
5.5.1	Coleta de dados qualitativa	62
5.6	Análise de dados qualitativa.....	64
6	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADO	66
6.1	Descrição dos sujeitos pesquisados	66
6.2	Categorias e subcategorias: análise qualitativa dos dados	67
6.3	Estratégia em processos e qualidade dos serviços contábeis	68
6.3.1	Estratégia de controle: melhorias possíveis	78
6.4	Tempo de execução de tarefas.....	86
6.5	Investimentos na capacitação de profissionais.....	89
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
	REFERÊNCIAS	99
	APÊNDICE	111

1 INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica permite a cada dia novos métodos de trabalho que revolucionam as formas tradicionais. A contabilidade é uma das atividades que mais se adaptou a essas transformações. No início, o trabalho era feito por meio de manuscritos, que foram substituídos pela mecanização e esta, por último, pela informatização. Em todos os contextos, os profissionais ajustaram sua forma de trabalho e se adaptaram às mudanças. Na atualidade, com o advento da escrituração digital, surge um novo paradigma e, como em qualquer processo de mudança, estratégias para adaptação se tornam necessárias.

Para Ludícibus (2010), em relação à mudança contemporânea, a contabilidade não é uma ciência exata, é uma ciência social, pois é a ação humana que modifica o fenômeno. Segundo o autor, a contabilidade está relacionada ao dia a dia do homem, pois em que tudo que se faz na vida, é sempre necessário o uso de métodos quantitativos para quantificar nossas atividades.

A descentralização promovida pelo sistema tributário brasileiro aumentou significativamente os custos de administração fazendária nos diversos âmbitos de governo. Em consequência, elevou os custos de cumprimento dessas normas por parte dos contribuintes. Diante do reclame social por uma reforma tributária e da necessidade existencial de se modernizar, o Estado procurou meios de remover obstáculos administrativos e burocráticos, integrando o público e o privado, com foco direcionado, quase que exclusivamente, para uma redução expressiva dos custos de administração, bem como o aumento de sua eficiência arrecadatória (LAIA *et al.*, 2011).

De início foram aprovados dois protocolos de cooperação técnica. O primeiro tratou das questões relacionadas ao sincronismo das diversas bases cadastrais das administrações públicas. O segundo, mais generalista, procurou discorrer sobre o plano de desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses dos respectivos entes públicos. Um ano depois, em outra reunião semelhante, definiu-se o modelo de implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e),

em substituição ao seu equivalente em papel, e do Sistema Público de Escrituração Digital, o SPED (BORGES *et al.*, 2010). Todas, portanto, foram ações que visaram apenas reduzir o custo de administração tributária, e a sociedade sequer participou.

O arcabouço jurídico que propiciou essa mudança se iniciou com a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduzindo o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, complementado com o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e a instrução normativa da Receita Federal do Brasil, RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007.

Mulligan e Oats (2009) afirmam que o ambiente muito regulado incentiva uma postura mais conservadora. No cenário trazido pelo SPED e com amplo monitoramento pela administração tributária, é de se esperar que o contribuinte brasileiro, de forma geral, adote uma postura conservadora em relação ao risco fiscal, apoiando-se ainda mais nos contadores.

Pesquisa realizada por Silva *et al.* (2012) analisou o impacto do SPED nas 500 maiores empresas brasileiras, coletadas na edição de 2010 da *Revista Exame – Melhores & Maiores*, concluindo que o sistema aumentou o *compliance* voluntário, dado o crescimento da eficiência dos métodos de auditoria fiscal da administração tributária.

Evans (2000) afirma que os custos de conformidade foram tratados por muito tempo como “custos ocultos” da tributação e que um consenso a respeito do significado preciso do termo *compliance costs of taxation* somente começou a emergir na literatura há aproximadamente 25 anos.

Acompanhar essa evolução e criar estratégias para se adaptar ao novo modelo poderá ser determinante para longevidade das empresas (ADIZES, 1990).

Mintzberg (1978) define estratégia de uma forma mais ampla, para o autor estratégia é um padrão em sucessão de decisão, ou sucessão de ações. Essa definição permite que um observador independente examine o comportamento da organização e que, ao reconhecer um padrão em suas ações, chame-o de

estratégia, mesmo que a organização não tenha descrito tais ações previamente em um plano. Mintzberg define estratégia não em termos de intenções como em um plano, mas sim em termos daquilo que a organização efetivamente faz, a partir das ações que são realmente postas em prática.

Assim, essa definição faz de estratégia um conceito mais operacional para o pesquisador que esteja estudando qualquer organização real, porque ele não precisa mais verificar se há uma sequência de ações em uma organização foi estabelecida previamente em um plano para que possa chamá-la de estratégia. A essa abordagem o autor denomina de “estratégias emergentes”, que é, essencialmente, uma "estratégia não planejada", no sentido de uma linha de ação que só é percebida como estratégica pela organização à medida que ela vai se desenrolando ou até mesmo depois que já aconteceu.

No entanto, a origem grega da palavra "estratégia" denota objetivos claros, planejamento e comando. Logo, a definição de estratégia partem do pré suposto da existência de um plano, método e estratagema. Assim sendo, para definir estratégia emergente de modo que pudesse fazer sentido, Mintzberg precisou antes, de ampliar o significado do termo estratégia como sendo uma linha de ação coerente que conduz a resultados importantes e desejáveis pela organização, tenha ela sido planejada com antecedência ou não. Tal linha de ação pode ser percebida por um observador externo como sendo resultado de um plano, mesmo nas ocasiões em que isso não ocorreu.

O mesmo autor também leva em consideração a forma clássica e tradicional em se pensar estratégia, ou seja, ele também defende a ideia de estratégia como sendo algo planejado previamente, o que ele chama de “estratégia deliberada”, portanto, um padrão de ação seguido de acordo com um plano (MINTZBERG, 1978).

Para Whittington as empresas evoluem de forma biológica em decorrência da dinâmica competitiva dos mercados, selecionam as mais aptas, as demais são extintas. Segundo o autor é o mercado e não os gerentes que faz as escolhas mais importantes, as estratégias apenas emergem quando o processo natural apresenta seu julgamento (WHITTINGTON 2002).

Em se tratando de planejamento, para Anthony (1972) o planejamento estratégico é importante para que as empresas controle seus recursos de forma que se atinjam metas e objetivos previamente estipulados, é o processo de definir também mudanças de objetivos da organização, assim como de recursos que a empresa deve usar para atingir tais objetivos, bem como estabelecer políticas que devem conduzir a aquisição e uso de recursos. Para Oliveira (2002) é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, tendo em vista a otimização do grau de interação da organização com o ambiente atuando de forma inovadora e diferenciada.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é um grande sistema de monitoramento, e seus princípios têm semelhança com a sociedade de controle, caracterizada pelo controle contínuo e pela comunicação instantânea, em que se extrapolam os limites dos espaços físicos e de confinamento, conforme definido por Deleuze (1992), uma vez que a sociedade de controle se caracteriza pelo autocontrole, ou autovigilância.

Na sociedade de controle, o essencial não seria mais a assinatura nem um número, mas uma cifra: a cifra é uma senha. A linguagem digital do controle é feita de cifras, que marcam o acesso ou a recusa a uma informação (DELEUZE, 1990).

A implementação dos processos de fiscalização eletrônica alterou a forma de trabalho dos contadores, é preciso interagir cada vez mais com a tecnologia para cumprir esse rol de obrigações (DUARTE, 2008).

A capacidade de adaptação determinará a sobrevivência das organizações, segundo Adizes (1990). O crescimento e o envelhecimento das organizações ocorrem em função da inter-relação entre dois fatores: flexibilidade e controlabilidade.

A tecnologia da informação aplicada aos negócios das empresas é hoje uma medida fundamental para a competitividade empresarial. Portanto, o contabilista deve encarar a tecnologia da informação em termos estratégicos, por ser um recurso que afeta diretamente a sobrevivência das organizações (NUNES, 2009).

Para os contadores, é necessário adaptar-se rapidamente às normas que surgem regularmente e garantir o controle das inúmeras operações que ocorrem nas organizações e que devem ser informadas à fiscalização por meio do SPED.

Atualmente, há cinco processos que se completam: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), SPED fiscal, SPED contribuições, Escrituração Fiscal Digital e Escrituração Contábil Digital. Está em fase final o SPED social, que vai controlar toda a relação entre patrões e empregados. Nas organizações ligadas ao mercado financeiro, já está em vigor o SPED financeiro, que permite monitorar todas as empresas e pessoas por meio da movimentação financeira. A base legal de todo o processo é a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, e o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, complementado por instruções normativas e demais instrumentos legais.

A cada período, novas obrigações já previstas são inseridas no rol de obrigações do SPED, como o controle de produção e estoque, denominado Bloco K do SPED fiscal, que está sendo implantado gradativamente a partir de janeiro de 2017, conforme prevê o Ajuste SINIEF nº 25, de 9 de dezembro de 2016, que altera o Ajuste SINIEF 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD (BRASIL 2016).

Oliveira *et al.* (2014), em pesquisa sobre a evolução do ciclo de vida operacional das organizações contábeis, concluíram que, diante do avanço da tecnologia e dos mecanismos de fiscalização, essas entidades estão modernizando, apresentam estrutura departamentalizada, investem em informática e contratam colaboradores cada vez mais especializados, ainda que com apenas um contador responsável.

Para Duarte (2008), o maior desafio é ter uma contabilidade coerente, real e íntegra, auditável eletronicamente pela empresa e pelo Fisco. O autor destaca que, conceitualmente, a escrituração pode ser interpretada apenas como uma transformação de livros contábeis em documentos digitais. No entanto, essa transformação trará consequências para todo o processo de produção e utilização das informações.

O Código Civil Brasileiro de 2002 estabeleceu a responsabilidade compartilhada do profissional da contabilidade sobre informações contábeis e fiscais prestadas e, também, a reparação de danos causados por ato ou omissão, negligência ou imprudência. A legislação, de forma impositiva, transfere a responsabilidade sobre as contingências fiscais decorrentes da execução para a organização contábil que presta serviço de assessoria tributária (BRASIL, 2002). O artigo 1.177 descreve de forma clara tal responsabilidade:

Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos (BRASIL, 2002).

Em relação ao profissional da contabilidade que atua em organização contábil, Lonardon e Cortez (2008) enfatizam que, frente à inteligência fiscal e às responsabilidades legais, a atualização constante passa a ser primordial. Segundo os autores, é imprescindível que o profissional contábil agregue novos conhecimentos à sua formação, com o objetivo de pensar em novos rumos para prevenção de fraudes e incorreções. Os mesmos autores consideram que o novo Código Civil faz com que os contadores criem e implementem mecanismos relacionados ao controle e à transparência da gestão, fato que contribuirá para o engrandecimento da profissão, seu reconhecimento nos diferentes quadrantes da atividade humana e a moralização da sociedade como um todo.

As empresas de contabilidade têm de estar atentas ao processo de inovação. Para enfrentar essas mudanças de cenário, devem buscar incorporar aos seus processos de gestão medidas para elevação da qualidade de seus serviços. Tal preocupação tem como pressuposto a crença de que a elevação dessa qualidade requerida pelo mercado contribui para a inovação e a criatividade, gerando, assim, vantagens competitivas. Para Porter (2002), vantagens competitivas são atributos que diferenciam a organização de seus concorrentes. São aspectos que evidenciam como a organização é percebida e se destaca em seu setor. Baseia-se em recursos raros, difíceis de imitar, e não substituíveis. Entretanto, criar vantagens competitivas

num setor que requer adaptações rápidas às exigências governamentais não é tarefa fácil.

O avanço da tecnologia e, conseqüentemente, a veiculação mais rápida das informações trouxeram novos desafios para as Ciências Contábeis. Se a contabilidade outrora era formatada para a quantificação dos dados econômico-financeiros das empresas, nos tempos atuais seu papel é mais dinâmico e orientador para a organização (TAVEIRA; MACIEL, 2007).

Após essas considerações, surge uma pergunta que norteará o presente estudo: Quais as estratégias, do ponto de vista operacional, de controle e de relacionamento com o cliente, implementadas nas empresas de serviços contábeis após a introdução SPED.

1.1 Objetivo geral

Identificar quais são as estratégias utilizados pelas empresas de serviços contábeis que possibilitaram maior aderência ao ambiente em que se encontram após o advento da escrituração digital e como isso refletiu no controle dos processos e na qualidade dos serviços contábeis.

1.1.2 Objetivos específicos

- a) Identificar melhorias nas estratégias de controle;
- b) Identificar alterações de tempo na execução das tarefas;
- c) Identificar se houve investimento em capacitação dos profissionais.

1.2 Justificativa

A forma de gerenciar e se antever aos fatos é fator decisivo na manutenção da capacidade competitiva. Mintizberg (1967) define que a estratégia envolve o processo de tomada de importantes decisões.

Dentre as principais contribuições deste estudo, destaca-se sua importância acadêmica, já que esta pesquisa contribui para acrescentar conhecimento sobre o tema proposto e poderá servir de fonte de consulta para a comunidade acadêmica de modo a fundamentar futuros estudos.

Do ponto de vista acadêmico, este estudo irá colaborar para a formação de novos profissionais de contabilidade frente aos desafios da escrituração digital. O tema está em evidência, mas há poucos trabalhos sobre as estratégias das empresas de prestação de serviços contábeis em relação à escrituração digital.

Na ótica organizacional, este estudo oferece também a análise e identificação das estratégias e dos processos utilizados pelas empresas de serviços contábeis que possibilitaram a continuidade das atividades após o advento da escrituração digital, e como isso refletiu no controle dos processos e na qualidade dos serviços contábeis, buscando compreender a função que o contador e os gestores das empresas exercem em um ambiente de constante mudança provocada pelo advento do SPED.

Do ponto de vista organizacional, este estudo poderá contribuir para uma melhor compreensão dos problemas de preparação profissional na implementação e nos trabalhos com o SPED, dando subsídios para uma melhor inclusão dos conteúdos na preparação dos profissionais de contabilidade. Poderá ainda contribuir para a gestão das empresas de contabilidade, que passam a depender muito mais dos *softwares*, pois, além dos já utilizados usualmente no serviço, há informações fiscais cujos dados são abrangentes, sendo necessária a tabulação por meio de *softwares*.

Destaca-se, ainda, sua importância social, pois se espera que os resultados evidenciados neste estudo possam beneficiar escritórios e profissionais da contabilidade quanto ao entendimento de seu papel perante uma das maiores revoluções da profissão contábil, a escrituração digital, assim como favorecer as empresas em geral no que diz respeito ao entendimento das estratégias necessárias para a execução de um serviço que as possibilite se manterem no mercado.

Dada a necessidade de se relacionar com o mercado e melhorar a gestão, Hambrick (1980) define estratégia de negócios como padrão de decisões que orientam a organização em seus relacionamentos. A empresa de contabilidade tem de se relacionar permanentemente com seus clientes, com as empresas de *softwares* de gestão que prestam serviços para seu cliente e com a fiscalização.

A essência da estratégia e perpetuidade da organização está na construção de uma postura forte e flexível, conforme definem Mintizberg e Quinn (1991), garantindo que os clientes gerem as informações dentro das normas legais.

Para sobreviver, Schumpeter (1942) afirma que as empresas têm de participar do processo de destruição criativa que revoluciona a estrutura econômica e fornece novos elementos às empresas e ao ambiente institucional.

Com base nas mudanças ocorridas no processo de escrituração contábil e no ambiente institucional, conforme obrigações estabelecidas em lei e normas, o contador que não se capacitar para o modelo digital, tal como a elaboração do SPED, terá dificuldade em executar seu trabalho e manter sua empresa funcionando, além disso é preciso um envolvimento maior com o cliente. O SPED não é simplesmente um processo de informatização. Além da transparência, ele traz uma mudança cultural nos processos internos, necessitando de mais controle por meio de *softwares* (NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011).

Strassbourg, Garcia e Garcia (2011) destacam que as empresas necessitam repensar seus valores e comportamentos, assim como o comportamento individual de cada colaborador, pois o Fisco, por meio do SPED, visualizará a situação fiscal real de cada empresa.

Com o advento dos *softwares* de gestão, as operações das empresas têm um acompanhamento e controle permanentes. Biancolino, Riccio e Maccari (2011) asseguram que os benefícios advindos da utilização dos sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP) incluem melhorias nos processos transacionais e o aperfeiçoamento dos processos de negócio da organização, trazendo benefícios gerenciais, como, por exemplo, o aperfeiçoamento do processo de tomada de

decisão ou da formulação do orçamento empresarial. Com o advento do SPED, esse *software* é que subsidiará a elaboração de boa parte dos relatórios junto ao Fisco.

O serviço de contabilidade necessita interagir com o *software* de gestão da empresa, os ERPs. Bauman (1999) explica que ERP corresponde, em português, a “Planejamento dos Recursos Empresariais”, sendo um sistema construído com o princípio de integrar todas as atividades da organização. Possui um banco de dados centralizador que registra cada operação do negócio, a integração desse *software* com a contabilidade é imprescindível.

Os serviços contábeis desempenham papel de considerável importância para a manutenção e a continuidade das atividades econômicas das empresas. A esse respeito, Gitman (2010, p. 10) aponta que cabe às empresas contábeis, primordialmente:

[...] desenvolver e relatar dados para mensurar o desempenho da empresa, avaliar sua situação financeira, atender aos requisitos dos reguladores de títulos e apresentar os relatórios por eles exigidos, além de registrar e pagar impostos (GITMAN, 2010, p. 10).

Contribuições do ponto de vista social podem ser consideradas a importância dos serviços de contabilidade para o desempenho das empresas que geram riquezas para a sociedade. Portanto, um serviço mal prestado por essas empresas pode levar ao fim das atividades das empresas-clientes e, por consequência, ao aumento do número de desempregados. Além disso, um estudo proporciona melhor serviço e aumento da qualidade.

Também como contribuição do ponto de vista social, o governo encontrou nesses mecanismos a solução para o monitoramento e a fiscalização, uma vez que o aumento nas operações e o surgimento das empresas transnacionais exigiriam um grande número de seus funcionários dedicados à fiscalização e ao controle. A alternativa foi a implantação dos processos de fiscalização eletrônica, fazendo com que os controlados, ou seja, as empresas executem grande parte do processo, realizando o autocontrole e a autovigilância. Skinner (2002), ao definir, pela primeira vez, o conceito de autocontrole em seu livro *Ciência e Comportamento Humano*, diz

que frequentemente o indivíduo vem a controlar parte de seu próprio comportamento quando uma resposta tem consequências que provocam conflitos – quando leva tanto a reforço positivo quanto a negativo.

Esta dissertação está estruturada em sete capítulos. No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução. No capítulo seguinte, é apresentado o contexto em que se pretende avaliar as estratégias operacionais utilizadas pelos gestores das empresas de contabilidade para se ajustarem às novas regras. No terceiro capítulo, são resgatadas as contribuições dos estudiosos e a legislação que constituíram a fundamentação teórica. Em seguida, o quarto capítulo contempla os estudos anteriores sobre mudanças após a implantação do SPED. O quinto capítulo descreve a metodologia utilizada na pesquisa. O sexto capítulo traz a apresentação e a análise dos resultados. O sétimo capítulo apresenta as considerações finais, seguidas das referências e do apêndice.

2 AMBIÊNCIA DE PESQUISA

A pesquisa foi realizada nas empresas de contabilidade da microrregião da Zona da Mata mineira, nas cidades sob coordenação das Delegacias do Conselho Regional de Contabilidade de Cataguases e Leopoldina. Os entrevistados foram os contadores que são responsáveis técnicos dessas empresas e, por questões legais, ambos deverão estar registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRC- MG, 2015).

A população de contadores no Brasil é de 485 mil profissionais, em 81 mil organizações contábeis, segundo registros oficiais dos profissionais habilitados, disponibilizados no *site* do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015). Segundo dados do Balanço Social em 2015 do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRC-MG, 2015), o número de contadores tem apresentado constante evolução. Ainda segundo o Balanço Social em 2015 do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, em 2015, foram registrados 4.659 profissionais, sendo 2.758 contadores e 1.901 técnicos. Ao todo, são 57.887 profissionais registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. Na Zona da Mata mineira, são 5.422 profissionais. As organizações contábeis no estado com registro no Conselho são 7.379, incluindo empresas e escritórios individuais. Na Zona da Mata, são 709 organizações (CRC-MG, 2015).

2.1 As empresas de contabilidade

As empresas que executam as funções de contabilidade estão presentes em todo o país e são responsáveis pela escrituração contábil, fiscal e por serviços de departamento de pessoal para as micro e pequenas empresas. Morgan (1996) definiu que as empresas contábeis possuem características mecânicas, um processo repetitivo nos setores de lançamento fiscal. Caracteriza-se como uma empresa de organização burocrática porque se trabalha de forma contínua, com tempo controlado e cronometrado nas atividades diárias. Existe uma hierarquia, e como se trata, na maioria das vezes, de pequenas empresas, as organizações contábeis possuem um contador que é o responsável técnico, normalmente o

empresário. Para cada setor, há um gestor que controla as tarefas realizadas, e os colaboradores, em alguns casos, são contadores com menos experiência e estagiários.

Nessa perspectiva, Peleias *et al.* (2007) evidenciaram que os escritórios que têm um sócio oferecem apenas serviços contábeis tradicionais, isto é, fiscais e de pessoal. Já aqueles com mais sócios estendem sua oferta de serviços, por exemplo, a auditoria contábil. Para os autores, a preocupação com o treinamento dos funcionários é maior nos escritórios de grande porte, com o intuito de valorizar e reter o funcionário. Nesse sentido, quanto mais treinados estiverem os funcionários, maior será a fixação dos clientes no escritório, pois estes serão mais bem atendidos em suas demandas (PELEIAS *et al.*, 2007).

Laguna *et al.* (2014), ao estudarem a estrutura de um escritório de contabilidade, observaram que o número de funcionários pode variar de acordo com a demanda de atendimento do escritório. Entretanto, a estrutura de um escritório contábil, segundo os pesquisadores, pode ser dividida em: departamento pessoal, que cuida das relações trabalhistas; departamento contábil, responsável pelos lançamentos e controles financeiros das empresas; departamento fiscal, que faz os cálculos dos impostos a pagar e elabora guias e livros fiscais; gestão de condomínios, responsável pelos balancetes e controle financeiro dos condomínios; e departamento de contratos, que cuida da elaboração de contratos, alteração e registro na junta comercial.

Tradicionalmente, tendo por base os princípios da Administração Científica, as organizações adotam modelos baseados na divisão de cada operação em tarefas básicas, unidades funcionais e seus mecanismos de coordenação. De acordo com Santos (2002), caracteriza-se pela descentralização de objetivos esse modelo de gestão, funcional, vertical e orientado pela responsabilidade. A visão funcional proporciona a dificuldade de integração entre as diferentes funções e o estabelecimento de competição interna, com implicações negativas para o desempenho, pois geralmente a otimização isolada de funções acarreta perda de eficiência global e prejuízos para a empresa como um todo.

A capacitação permanente desses profissionais se torna cada vez mais necessária, haja vista o surgimento de novas normas e procedimentos diariamente. Silva *et al.* (2012), em pesquisa sobre a evolução do ciclo de vida operacional das organizações contábeis, concluíram que, diante do avanço da tecnologia e dos mecanismos de fiscalização, essas entidades estão se modernizando e apresentam estrutura profissional departamentalizada, investem em informática e contratam colaboradores cada vez mais especializados.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 A História da Contabilidade: conceitos básicos e o contador no Brasil

A contabilidade passou a ser um grande método de entendimento, não só como escrituração, mas também como uma ferramenta especial, segura em guardar informações, de modo que o contador passou a ser um orientador de decisões a serem tomadas, interagindo com a empresa, deixando de ser só o informante de dados (SÁ, 2005).

Desde o surgimento da contabilidade, a preocupação sempre foi o controle do patrimônio e suas variações. O patrimônio é o ponto de convergência sobre os estudos e pesquisas no ramo contábil, principalmente sobre os aspectos quantitativos e qualitativos em relação às suas variações. A contabilidade, nos últimos 10 anos, teve avanços significativos com a padronização internacional, instituída pelas normas brasileiras de contabilidade por meio da Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009.

No Brasil, a contabilidade evoluiu sob a influência das escolas de contabilidade que predominam no mundo, com adaptações à nossa realidade, o que proporcionou o surgimento de traços de uma escola verdadeiramente brasileira (OLIVEIRA *et al.*, 2006).

A regulamentação da profissão no país teve seu processo de fortalecimento construído durante muitos anos. O início da regulamentação de profissões, conforme MacDonald (1999, p. 192), “ocorre com a criação de uma associação dos práticos da ocupação, ou seja, a criação de um grupo ocupacional formal”. O autor cita o caso da Escócia, onde a *Edinburgh Society of Accountants* foi constituída em 1853. Em 1869, movimento similar ocorre no Brasil na fundação da Associação dos Guarda-Livros da Corte, que vai culminar com o ato do governo em 1946, criando a profissão de contador.

Aproximadamente 10 anos depois da criação da associação, conforme Prado Júnior (1970, p. 259), “a indústria brasileira apresentou um apreciável desenvolvimento, com o número de estabelecimentos industriais passando de 200 em 1881 para cerca de 600 em 1889”. Em 1907, o censo das indústrias brasileiras, o primeiro realizado, apurou 3.258 estabelecimentos industriais que empregavam 150.841 colaboradores, sendo que nessa época, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em seu censo demográfico de 1900, a população brasileira era de 17.438.434 (IBGE, 1996). Esse novo surto de desenvolvimento refletiu-se na demanda pelos serviços prestados por contadores.

O I Congresso Brasileiro de Contabilidade traçou os primeiros passos para a unificação dos procedimentos, realizado de 14 a 22 de julho de 1924, no Rio de Janeiro. Foi sugerida nesse congresso uma padronização e uma lei que regulamentasse a profissão. Em 1925, Francisco D’Áuria propõe a criação do Registro Geral dos Contabilistas do Brasil, e, em 1926, é constituída a Classe dos Contabilistas Brasileiros, que institui o Registro dos Contabilistas, divididos em três categorias: Contabilistas, Contadores e Aspirantes. Assim, foi estabelecido que: (i) Contabilistas fossem os profissionais chefes de escritórios, os professores e os autores consagrados de contabilidade; (ii) Contadores, os guarda-livros ajudantes e auxiliares de escritório; e (iii) Aspirantes, os auxiliares e praticantes de escritório e os estudantes de comércio e contabilidade (RIBEIRO, 2010).

As recomendações do I Congresso Brasileiro de Contabilidade foram, em grande parte, atendidas pela interferência do Estado com a promulgação do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que define as atribuições do contador e do guarda-livros e cria o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Da criação até hoje há muitas regulamentações que interferiram na forma de trabalhar dos contadores, temos grandes marcos que culminam com o processo de escrituração digital. O papel do contador na atualidade já foi previsto por alguns autores no passado com base no que se vislumbrava para o futuro. Koliver (1993) já previa que o contador, na próxima década, teria de possuir uma visão aberta do mundo, capaz de se adaptar a cenários e que tivesse uma educação continuada como condição de vida.

Costa *et al.* (2010) destacam que é de suma importância a busca pelo conhecimento e a atualização permanente do profissional, procurando, além das novidades da profissão, a interação com o mundo econômico, político, empresarial, social e cultural, que influenciam diretamente a vida das pessoas e, conseqüentemente, das empresas. Isso pode ser obtido com facilidade com o advento da internet, na qual informações são compartilhadas o tempo todo.

A Lei nº 12.249/2010 estabeleceu que cabe ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a edição de normas contábeis. Elas são aprovadas por resoluções que implementarão os comunicados de pronunciamentos contábeis, também conhecidos como CPC, um processo dinâmico, mas que tem como foco as grandes organizações com formas e estruturas de trabalho distintas das pequenas e médias empresas, haja vista que boa parte delas possui sua contabilidade terceirizada. Apesar do esforço e das normas específicas para pequenas e microempresas, há ainda muitos pontos com divergência (BRASIL, 2010).

3.2 Escrituração Eletrônica (SPED)

A alteração nos processos de escrituração pode ser um novo divisor de águas e uma quebra de paradigmas e mudança de hábitos. Sobre esse tema, pode-se verificar a afirmação de alguns autores. Muller (2007, p. 52) afirma que:

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

Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011) entendem que as vantagens das implantações do SPED são: redução de custos, informatização, segurança e agilidade de transmissão de dados; simplificação do processo envolvido nas obrigações acessórias e oportunidades para os escritórios. No entanto, há dificuldades que precisam ser superadas, como: transmissão e validação; falta de *software*; e capacitação profissional. Esses autores destacam que a implantação do SPED traz uma grande mudança para a qual as empresas não estão preparadas.

O grande desafio em qualquer processo é a mudança de paradigmas, e o papel das pessoas envolvidas é sem dúvida relevante. De acordo com Reis (2004), nos processos de mudança adotados, as atividades passam a ser exercidas de forma contínua, mediante determinação das normas e do poder exercido de forma implícita ou explícita, adquirindo um sentido de hábitos na esfera individual, sendo posteriormente incorporado ao grupo como rotinas. A partir do momento em que não há mais questionamentos sobre a sua validade, pode-se considerá-los institucionalizados.

Ainda sob o enfoque da mudança, outros autores destacaram quão grande tem sido esse processo. O SPED traz uma mudança cultural nos processos internos, provocando um desenvolvimento nos sistemas de informações e na infraestrutura das empresas (NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011).

No caso do SPED, trata-se de uma imposição legal, pois, segundo Duarte (2008), o SPED é resultado da união de esforços entre governo, entidades de classe e grandes empresas, seguindo o exemplo de outros países como Chile e México. O processo é uma meta de governo, sua importância pode ser confirmada pela sua inserção no Programa de Aceleração de Crescimento do Governo Federal (PAC) e no Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA), o que consiste na implantação de novos processos apoiados por *Enterprise Resource Planning* (ERP), tecnologia da informação e infraestrutura logística adequada.

O arcabouço jurídico que propiciou essa mudança se iniciou com a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduzindo o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, complementado com o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e a instrução normativa da Receita Federal do Brasil, RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007.

De acordo com Azevedo e Mariano (2009), a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, que determinou às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarem de forma integrada, inclusive com compartilhamento de cadastro e de informações fiscais. Para discutir essa

proposta, foi realizado o I Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT) com autoridades fiscais que buscavam integração nas três esferas de governo que promovesse maior integração administrativa, padronização das informações, racionalização de custos e da carga de trabalho, maior eficácia da fiscalização, ações fiscais integradas, intercâmbio e cruzamento de informações com dados padronizados e uniformização de procedimentos. O encontro aconteceu em Salvador, Bahia.

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

Segundo Azevedo e Mariano (2009), o projeto coloca o governo e as empresas brasileiras na era da informática, o principal objetivo é a padronização das obrigações acessórias. No Brasil isso tem relevância, haja vista que o país é formado por 26 estados, um distrito federal e 5.564 municípios, cada um com sua legislação. Para Giroto (2008), o processo do SPED permitirá que todos os órgãos fiscalizadores tenham acesso ao banco de dados para obter a informação necessária, diminuindo ilícitos tributários devido ao cruzamento de dados e à auditoria eletrônica.

3.3 O Planejamento Estratégico: origem e evolução

No atual cenário de complexas mudanças, a análise dos fatores ambientais externos e internos à organização tem sido fundamental na definição de uma estratégia que oriente a atuação dos gestores nas organizações públicas e privadas. Porém, é importante ressaltar que as organizações não criam estratégias, cabendo aos funcionários que investem seu talento, criatividade, paixão e energia fazê-lo (ALBINO *et al.*, 2011). Outro ponto que o autor destaca é que as estratégias são ações inseridas num processo empresarial mais abrangente e em conformidade com os objetivos organizacionais. No decorrer dos tempos, o planejamento estratégico passou por transformações que o submeteram a adequações necessárias às demandas organizacionais.

Nesse sentido, para Gluck, Kaufman e Walleck (1980), o planejamento estratégico se divide em quatro fases. O Quadro 1 descreve cada fase.

Quadro 1 - Fases do planejamento estratégico

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4
Planejamento financeiro básico	Planejamento com base em previsão	Planejamento orientado para o exterior	Administração estratégica
Premissas: controle operacional, realização do orçamento anual e foco no funcional.	Premissas: planejamento mais efetivo para o crescimento da organização, análise ambiental, previsões plurianuais e alocação de recursos estática.	Premissas: resposta crescente aos mercados e à competição, análise da situação e avaliação de competição externa cuidadosa e completa, avaliação de alternativas estratégicas, alocação de recursos dinâmica.	Premissas: orquestração de todos os recursos para criar vantagem competitiva, arcabouço de planejamento escolhido estrategicamente, processos de planejamento flexíveis e criativos, sistemas de valores e clima favoráveis.
Foco: cumprir o orçamento	Foco: prever o futuro	Foco: pensar estrategicamente	Foco: criar o futuro

Fonte: Adaptado de Gluck, Kaufman e Walleck (1980).

Por meio do quadro, percebe-se que a evolução do planejamento estratégico ao longo do tempo caminha de questões mais objetivas e ligadas a finanças para algo mais subjetivo, complexo e ligado a questões macro do ambiente de negócios.

Serra, Torres e Torres (2004) detalham a linha de desenvolvimento da evolução do pensamento estratégico, separando-a em períodos históricos de acordo com seus respectivos eventos e acontecimentos:

- a) Primeira Revolução Industrial – para os autores, nesse período já existia concorrência, porém nenhuma empresa tinha forte influência no setor industrial;
- b) Segunda Revolução Industrial – ocorre o desenvolvimento das ferrovias americanas e do mercado de massa, promovendo um cenário em que as empresas exploram economias de escalas por meio de estratégias de integração vertical;

- c) Surgimento das Escolas de Administração de Wharton e Harvard (ambas nos Estados Unidos) – geração de um grande impulso para a Administração como ciência.
- d) Anos 30 do século XX – a General Motors (GM), com base nos pontos fracos da Ford, revoluciona as estratégias empresariais ao oferecer produtos inovadores diante dos produtos da concorrente. Além disso, tem-se o aparecimento das primeiras empresas de consultoria, bem como as previsões e a responsabilidade social começam a serem incorporadas no mundo dos negócios;
- e) Segunda Guerra Mundial – surge a necessidade de alocação de recursos escassos e, por isso, a mudança na maneira de conceber a estratégia;
- f) Anos 50 do século XX – face ao excesso de demanda, tem-se a definição de objetivos estratégicos e metas empresariais em um ambiente competitivo. Predominância do orçamento e da administração financeira;
- g) Anos 60 do século XX – mudanças tecnológicas e diversificação exigem análises ambientais utilizando ferramentas gerenciais e matrizes estratégicas. Isso força as empresas a criarem setores de planejamento. Nesse período, há o desenvolvimento de conglomerados empresariais transnacionais;
- h) Anos 70 do século XX – surge a ideia de competência distintiva, análise estrutural da indústria de Michael Porter, unidades estratégicas de negócios, processos e formas para a elaboração de estratégias, responsabilidade social e planejamento de cenários;
- i) Anos 80 do século XX – a abertura de mercados contribui para a concorrência de importados, desregulamentação, escola de posicionamento e análise de atividade. Passa-se a pensar a estratégia como vantagem competitiva para melhor gestão dos ativos. Além disso, a cultura corporativa passa a ser um elemento-chave do processo estratégico. Fortalecimento da gestão empreendedora e do uso da tecnologia da informação;
- j) Anos 90 do século XX – fontes da vantagem competitiva: análise dos recursos e competências da empresa. Surgem os primeiros Códigos de Ética nas empresas. Surge a concepção de governança corporativa. Ecologia. Terceirização. Visão. Kaplan e Norton apresentam o *Balanced Scorecard* (instrumento de avaliação de desempenho organizacional);

- k) Século XXI até 2009 – período que privilegia o valor da empresa. Recursos e sua relação com os aspectos dinâmicos da competição. Alianças, parcerias e empreendedorismo. Estruturas simples, flexíveis, rápidas e enxutas. Planejamento estratégico no dia a dia, envolvendo mais funções.

As empresas encontram-se em um ambiente tomado por diversas mudanças que ocorrem velozmente. Para que possam sobreviver, têm de adaptar seus processos e definir novas estratégias para não perder a fatia de mercado, mas ganhar cada vez mais a confiança e a credibilidade perante seus clientes e o respeito de seus concorrentes.

As organizações necessitam rever suas principais atividades de geração de valor para seus *stakeholders*, analisando o perfil e as necessidades de seus clientes, como comportam seus concorrentes, qual a principal atividade de sua organização, onde está e onde pretende chegar, como melhorar seus processos internos investindo nas pessoas, e, a partir da conclusão obtida, traçar suas estratégias para ganhar competitividade no novo cenário econômico (STADLER; SCHMIDT; RODERMEL, 2011).

Para que as empresas se destaquem diante da concorrência, é importante que disponham de uma gestão organizada de seus ativos tangíveis (bens que podem ser quantificados, como, por exemplo, instalações, maquinário, dentre outros) e ativos intangíveis (bens que não possuem propriedades físicas, por exemplo, conhecimento, etc.), além de reforçar para seu público interno qual o papel e a relevância de cada um para o sucesso da organização. No caso das empresas de prestação de serviços, como uma organização contábil, os métodos de trabalho e a equipe são fundamentais para o sucesso.

Para Las Casas (2002), os serviços oferecidos pelas empresas devem cuidadosamente ser planejados objetivando a oferta de serviços com a qualidade esperada pelos clientes, de modo a satisfazer suas expectativas. Entretanto, o autor alerta que para gerar satisfação e ofertar serviços de qualidade, as empresas devem saber administrar as expectativas geradas em razão das promessas feitas aos clientes nos processos de negociação.

Nesse sentido, cabe relatar que a qualidade no serviço pode ser atribuída à avaliação dada ao desempenho de uma empresa ao prestar serviços aos seus respectivos clientes (KOTLER; HAYES; BLOOM, 2002).

As empresas necessitam gerenciar suas competências, ajustando seus recursos, tanto materiais como humanos, para gerar e manter sua vantagem competitiva, o que, de acordo com Porter (2005), pode ser entendido como um aglomerado de características que promove o diferencial, possibilitando que a empresa agregue mais valor ao seu produto ou serviço sob a visão dos clientes, conquistando benefícios frente ao mercado. O termo “valor”, nesse caso, indica o que os clientes estão dispostos a pagar para adquirir o produto/serviço. Um valor superior é proveniente da oferta de algo com propriedades semelhantes às da concorrência, porém que compensa um investimento mais alto, devido à sua qualidade superior.

A estratégia pode ser vista como sendo a arte de criar valor (NORMANN; RAMIREZ, 2005), já para Prahalad e Ramaswamy (2004), o “valor está associado às experiências; os produtos e serviços facilitam experiências individuais e experiências medidas pela comunidade”. Para Porter (1985), o conceito de valor é o que os compradores estão dispostos a pagar, cada indivíduo estabelece valor pelo benefício que o produto lhe agrega.

Desse modo, a dimensão da vantagem competitiva é representada pela diferença entre o valor econômico (diferença entre os benefícios percebidos pelos clientes e o custo econômico total desses produtos) que suas concorrentes conseguem criar. Está relacionada à sua capacidade em alcançar níveis elevados de produtividade, considerando custo, qualidade e tempo.

A organização diferenciada define com clareza a função e os objetivos da empresa. Detém habilidades necessárias para gerenciar as adversidades de modo a não desviar-se da estratégia, apresentando bons resultados ao gerar vantagem competitiva na era da informação, superando o desempenho das concorrentes ao tirar proveito da gestão eficiente das informações obtidas (PORTER, 2005).

Conforme ressaltam Lenzi e Kiesel (2009), é importante que o planejamento estratégico cada vez mais se faça presente nas empresas. Trata-se de uma técnica que determina as principais diretrizes, políticas e estratégias que irão orientá-las quanto à melhor utilização dos recursos de que dispõem para a realização de seus objetivos de curto e longo prazos.

Seus principais *inputs* consistem em parâmetros que avaliam as necessidades dos clientes, pontos fortes e fracos da concorrência e da própria empresa, bem como a cultura e os recursos de que dispõe. Depois de ponderar esses insumos, a equipe envolvida no processo estratégico busca elaborar a declaração de visão e missão de forma que estas inspirem e motivem os colaboradores a desempenhar com afinco suas tarefas. Para tanto, é aconselhável que haja participação de um grupo variado de funcionários para que não prevaleça apenas a opinião da alta gerência.

Nesse sentido, a gestão estratégica visa estruturar, por meio de um enfoque criativo e inovador, uma estratégia competitiva que proporcione sucesso ao empreendimento atual e em longo prazo. Ela dá continuidade ao processo de formulação da estratégia e planejamento estratégico, gerenciando o que foi definido no plano estratégico. Para Herrero Filho (2005), a gestão estratégica deve ser suportada por quatro processos: da análise da dinâmica da sociedade e do ambiente de negócios, da formulação da estratégia, da implementação da estratégia e da avaliação e do monitoramento dos resultados. Entretanto, esse processo exige que os gestores saibam trabalhar tanto os aspectos quantitativos (financeiros) quanto os qualitativos e subjetivos (desenvolvimento de novas habilidades e conhecimentos), para poder monitorar de forma eficaz o desempenho de suas atividades internas, corrigindo o que estiver fora do planejado.

3.4 O Planejamento Estratégico como ferramenta de gestão

Segundo Ansoff (1990), somente um número reduzido de empresas utiliza o planejamento estratégico verdadeiramente. A maioria das organizações continua empregando as antiquadas técnicas do planejamento a longo prazo, que se baseiam em extrapolação das situações passadas.

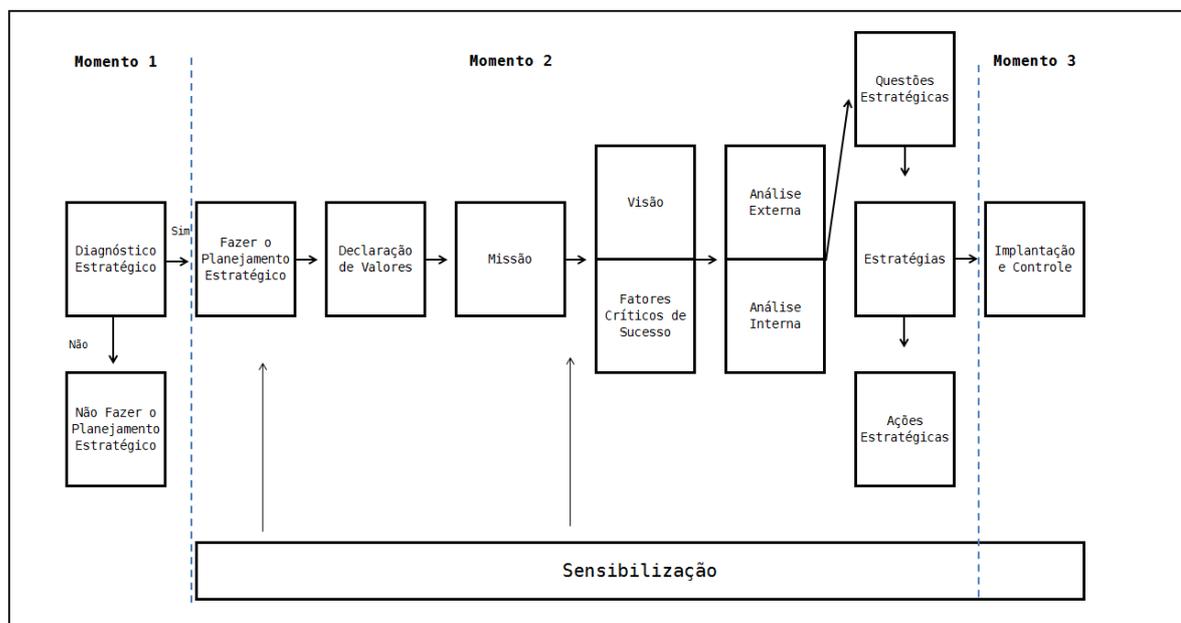
Pereira (2011) define que o planejamento estratégico é um documento formal contendo informações desenvolvidas durante o processo de planejamento. Deve responder às seguintes questões: Onde estamos? Aonde queremos chegar? Como vamos chegar lá?

O mesmo autor define que as etapas do processo de planejamento estratégico não devem ser entendidas como ações isoladas umas das outras, mas, como o próprio nome indica, como um processo integrado e que requer a participação ativa entre os diversos níveis organizacionais. A sequência pode variar conforme os interesses organizacionais, mas as fases do planejamento estratégico são divididas em três momentos distintos e complementares entre si.

As estratégicas são as questões mais abrangentes e relevantes à luz do que fora elencado nos momentos inerentes ao processo de planejamento estratégico empresarial, ou seja, os objetivos estratégicos a serem alcançados mediante as análises ambientais realizadas e a definição de valores, missão e visão organizacionais são tão relevantes e importantes que podem ser responsáveis por sucessos ou fracassos nas estratégias.

A FIG. 1 demonstra os três momentos do planejamento estratégico. De acordo com Fernandes (2011), caso não haja um dos três momentos, não há planejamento estratégico, mas apenas um documento escrito que pode ser muito útil, mas apenas como rascunho, e não para melhorar o desempenho da organização.

Figura 1 - Momentos do Processo de Planejamento Estratégico



Fonte: Fernandes, 2011, p.50.

O autor salienta que para desenvolver o processo de planejamento estratégico, é essencial que depois da aprovação do Momento 1 faça-se, então, a montagem de uma equipe de pessoas para elaborar o Momento 2 ou, melhor dizendo, para colocar no papel todas as etapas.

De acordo com Pereira (2011), não existe uma forma ideal para desenvolver um planejamento estratégico, ou seja, depende da maneira como será desenvolvido o processo, assim como as debilidades e competências inerentes à organização no(s) momento(s) de fazê-lo.

Num contexto de incertezas e possibilidades, o modelo de controle governamental comumente vem se alterando do meio físico para o virtual. A mudança pressupõe o desafio de romper com paradigmas, na qual o papel das pessoas envolvidas é, sem dúvida, imprescindível. De acordo com Reis (2004), a inovação tecnológica inclui não só a criação de novos produtos, processos e serviços. Segundo o autor, inovar abrange também produtos, processos e serviços já existentes, de forma que uma inovação só é implantada se introduzida no mercado ou utilizada dentro de um processo de produção.

Segundo Ansoff (1975), o gestor deve estar atento aos menores sinais de mudança no ambiente competitivo, devendo agir de forma a projetar cenários para não ser apanhado de surpresa, seja por ameaça ou oportunidade. O autor relaciona dois grupos de ações:

- a) aquelas que alteram o relacionamento da organização com o ambiente; e
- b) aquelas que moldam dinâmicas internas e estruturas da instituição.

Neste trabalho, o primeiro caso pode ser aplicado na forma do relacionamento do contador externo com o seu cliente. Com a fiscalização eletrônica, ele deve estar inteirado de todos os processos da empresa e buscando as informações para geração das declarações dentro dos *softwares* de gestão por ela utilizados. Na segunda situação, segundo o mesmo autor, devem ser adotadas três posturas estratégicas: fortalecer o nível de conhecimento da empresa, flexibilizar a organização e atacar as ameaças e oportunidades. O tempo para que a organização lide com uma determinada demanda depende da intensidade da resposta e da sequência de implementação das estratégias.

É imprescindível conhecer o desempenho atual da empresa para o entendimento do nível de mobilização organizacional necessário para as mudanças exigidas, identificando a existência do que Kotter (1997) designa como “senso de urgência grande o suficiente” capaz de mobilizar os recursos necessários para a transformação da organização. É preciso identificar se as empresas entenderam o número de informações que precisam ser geradas sistemática e ordenadamente para o atendimento de todos os relatórios denominados SPED já em vigor ou em vias de serem implementados.

Avaliar a estratégia utilizada pode auxiliar no entendimento do desempenho da organização. Conforme Kaplan e Norton (2001), “*success comes from having strategy become everyone’s everyday job*”, ou seja, é necessário traduzir a estratégia em termos mais operacionais, desdobrando-a em todos os níveis organizacionais, avaliando e acompanhando o andamento dos processos identificados como críticos, garantindo o alinhamento das atividades para melhoria dos processos com as prioridades estratégicas. Embora as organizações executem

centenas de processos, é necessário avaliar se cada qual agrega valor e garante segurança. Kaplan e Norton (2001) afirmam que a arte da estratégia é identificar e otimizar os poucos processos críticos que respondem pela proposição de valor ao cliente.

As avaliações são importantes para a proposição de melhorias. Segundo Drucker (1998), o planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas às implicações futuras das decisões presentes. No que diz respeito às organizações e ao governo, o cumprimento das obrigações impostas poderá determinar o futuro da organização, para tanto são necessárias estratégias para o seu cumprimento. Um erro de escrituração contábil pode levar uma empresa a encerrar suas atividades, o que dá ao contador uma grande responsabilidade, não só pelo seu negócio, mas também por seus clientes. Uma multa pode inviabilizar a continuidade de um empreendimento.

Para Ansoff (1990), a escola de planejamento estratégico é vista como processo, controlado, consciente e formal, que objetiva a interação entre a empresa e seu ambiente, acompanhado pela alteração dos aspectos dinâmicos internos da empresa. Já para Hitt, Ireland e Hoskisson (2008), a estratégia é um conjunto integrado e coordenado de compromissos e ações, definido para explorar competências essenciais e obter vantagem competitiva.

Segundo Braga e Monteiro (2005), a estratégia é sempre sistêmica e holística, pois envolve diversos componentes da instituição de forma integrada. Em outras palavras, ela pode ser entendida como uma resposta às demandas ambientais. O processo de pensar estrategicamente exige o desenvolvimento de um método de planejamento. Nesse sentido, seja qual for esse método, ele sempre envolverá questionamentos quanto ao que fazer, a como fazer, a quem fará, entre outros questionamentos.

A alteração no cenário de controle e fiscalização do governo não deixa alternativa a não ser se ajustar dentro dos prazos estabelecidos e obrigatórios instituídos por normas, portarias, decretos e leis. De acordo com Rummler e Brache (1995), a capacidade de adaptação ao ambiente competitivo é imprescindível para a

sobrevivência das organizações, tendo a gestão como fator-chave que viabiliza adaptações mais rápidas e efetivas. Assim, a eficácia da implementação das estratégias passa, em grande parte das empresas, pelo desafio da mudança organizacional e da revisão de seu modelo de gestão (MOTTA, 1995).

3.5 Planejamento Operacional

Sob condições de mudanças ambientais rápidas e descontínuas, as tradições e as experiências existentes não serão mais suficientes para enfrentar as novas oportunidades e ameaças. Para fazer frente a essas discontinuidades, é preciso escolher, dentre muitas alternativas, as direções certas para o crescimento futuro e saber como mobilizar as energias de um grande número de recursos na direção definida como a melhor alternativa disponível. Nesse sentido, conhecer o desempenho atual da empresa torna-se essencial para o entendimento do nível de mobilização organizacional necessário para as mudanças exigidas, ou seja, para identificar a existência do que Kotter (1997) designa como “senso de urgência grande o suficiente” capaz de mobilizar os recursos necessários para a transformação da organização.

Padoveze (2002) destaca o planejamento operacional como um detalhamento dos planos e das diretrizes estratégicas com o objetivo de dar existência física aos planos delineados, detalhando-se as alternativas selecionadas e quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

Pereira (2001) assinala que a execução envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação das ações. Durante a execução, ocorre a materialização do planejamento. É nessa fase que todas as estratégias definidas pela empresa devem se transformar em realizações, por isso é importante um monitoramento constante das ações realizadas a fim de que cumpram com os objetivos estabelecidos. Essa fase corresponde a um processo contínuo no qual os gestores são responsáveis pela tomada de uma série de decisões a fim de que as realizações ocorram da maneira esperada, porém demandam informações adequadas.

O controle deve ser executado junto a todas as áreas da organização, avaliando o resultado de cada uma individualmente e também da empresa como um todo. Catelli *et al.* (2001) afirmam que a avaliação do desempenho nessa fase deve ser analítica e global. Acrescentam que, para a implementação do controle com sucesso, devem-se seguir quatro etapas: a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; b) reunir informações sobre o desempenho real; c) comparar o desempenho real com o previsto; e d) verificar quando uma decisão foi deficiente, corrigindo o procedimento que a produziu e suas consequências.

Conforme Kaplan e Norton (2001), é necessário traduzir a estratégia em termos mais operacionais, desdobrando-a em todos os níveis organizacionais e acompanhando o desempenho dos processos identificados como críticos, de modo a garantir o alinhamento das atividades para melhoria dos processos com as prioridades estratégicas. No cumprimento de obrigações impostas por meio de legislação, a discussão pode ser restrita aos legisladores e aos órgãos de representação, no entanto, uma vez determinada, a opção é o cumprimento. A alteração nos processos de escrituração e fiscalização pode ser um novo divisor de águas, uma quebra de paradigmas e mudança de hábitos.

Para se adequar aos novos métodos de fiscalização implementados, os usuários são levados a executar processos, gerar e entregar arquivos eletrônicos conforme exigência da legislação. A falta de entrega leva a multa e punições. A cada dia, são novas obrigações, de acordo com Reis (2004), nos processos de mudança adotados. As atividades passam a ser exercidas de forma contínua, mediante determinação das normas e do poder exercido de forma implícita ou explícita, adquirindo um sentido de hábitos na esfera individual, sendo posteriormente incorporados ao grupo como rotinas. A partir do momento em que não há mais questionamentos sobre a sua validade, pode-se considerá-los institucionalizados.

Para atender a esse aparato de obrigações cada vez mais abrangente, são necessárias estratégias. A estratégia é definida por Ansoff (1990) como um dos vários conjuntos de regras de decisão que orientam o comportamento de uma organização. Se uma organização quer se manter em atividade e em crescimento, deve observar a equação “Estratégia + Estrutura = Eficiência (ou desempenho)”,

descrita por Chandler (1962). Assim, constata-se que a empresa se vê obrigada a mudar sua estratégia e sua estrutura para chegar ao desempenho desejado. Tal situação pode ser comparada à situação das empresas de contabilidade no atual contexto em que novas obrigações surgem na esteira das novas legislações.

As empresas de contabilidade recebem dados oriundos das operações de seus clientes e elaboram informações para uma gama de usuários. Esses dados são extraídos, na maioria dos casos, dos *softwares* utilizados pelos clientes para gestão de seus empreendimentos. Assim, há uma necessidade de integração permanente entre as equipes da empresa de contabilidade e a equipe do cliente, e a forma de gestão do cliente influencia muito na qualidade dos dados.

A empresa precisa cada vez mais voltar-se para seus clientes, operando e acompanhando suas operações a partir de uma visão orientada aos processos de negócio que agregam valor para o cliente. Conforme Armistead, Pritchard e Machin (1999, p. 105), a resposta que os gestores dão para a questão “O que a gestão de processos de negócio significa para sua organização?” varia de acordo com o modo (e resultados) de inserção da gestão dos processos nas respectivas organizações, mas é inegável a influência que esta exerce sobre a efetividade organizacional.

Para um contador externo, a forma como o cliente faz a gestão da empresa faz toda a diferença na sua prestação de serviço. Há várias formas de gerir uma empresa, temos um modelo de gestão vertical, funcional. De acordo com Santos (2002), esse modelo de gestão é orientado pela responsabilidade, caracteriza-se pela descentralização de objetivos, pelo isolamento dos diversos setores da empresa (“cultura de silos”) e por priorizar as relações explicitadas na estrutura organizacional. Logo, se não ficar clara a importância das informações geradas pela empresa para o cumprimento das obrigações com a fiscalização, essa tarefa poderá ser deixada para segundo plano e causar problemas como multas para empresa.

Há também empresas com visão horizontal e que são colaborativas, organizam-se em torno de processos multifuncionais (ao invés de tarefas ou funções isoladas), de modo que as informações sobre a execução das atividades possibilitem que as interdependências sejam compreendidas em suas relações de causa e efeito, consolidadas em indicadores de desempenho que reflitam os resultados dos

processos de negócio e sirvam de insumo relevante para a tomada de decisão (RUMMLER; BRACHE, 1995).

Aliado a esse conceito, Ostroff (1999) evidencia que as organizações horizontais priorizam a formação de equipes multidisciplinares, com indivíduos capazes de pensar de modo criativo e tomar decisões, utilizando recursos de tecnologia da informação tanto como fator de produtividade, como para suportar a integração com fornecedores e clientes, focadas na melhoria contínua dos processos de negócio e no cumprimento da proposta de valor para os clientes. Esses modelos de organização também têm de evidenciar a importância da geração de dados para o processo de fiscalização. Uma vez evidenciada a obtenção de dados, a interação fica mais harmoniosa entre contadores e equipes da empresa.

É necessário avaliar se os profissionais estão preparados para esse processo. A definição de Harmon (2004) é que organizações maduras buscam resultados por meio de processos executados de forma estruturada e sistemática, enquanto no caso das imaturas, quando há resultados, estes são decorrentes de esforços isolados, utilizando abordagens não estruturadas. Além disso, a gestão varia muito de equipe para equipe, e a mudança de colaboradores na média empresa onde os processos não são bem definidos pode mudar toda a rotina existente, portanto, como superar esses obstáculos sem uma estratégia?

Uma forma de avaliar as organizações com relação à estratégia é por meio da taxonomia que tem sido amplamente testada nos mais diversos ambientes empresariais e tem demonstrado possuir qualidades muito boas em termos de codificação e predição (SHORTELL; ZAJAC, 1990; JAMES; HATTEN, 1994).

O desempenho da organização pode ser influenciado, no primeiro momento, por fatores externos a ela, ou seja, uma perspectiva “de fora para dentro”, e, em um segundo momento, por influência dos fatores internos, ou seja, uma perspectiva “de dentro para fora”. A abordagem de “fora para dentro” tem em Porter (2005) um de seus principais defensores, sendo que essa abordagem prioriza a análise do mercado, a identificação de oportunidades externas.

No caso das empresas de contabilidade, as normas impostas podem se tornar uma oportunidade para valorização da atividade e do negócio ou uma limitação que pode tirar a empresa do mercado. Com o treinamento da equipe dos clientes, considerando que boa parte do trabalho é executada pelos colaboradores das empresas, o contador predisposto a capacitar essa equipe pode ter menos problemas na execução do seu trabalho.

Uma boa estrutura é a chamada abordagem de “dentro para fora” e, por sua vez, tem como defensores Hamel e Prahalad (1995), que afirmam que o desempenho das organizações é mais fortemente influenciado pela combinação inteligente de competências e de recursos do que pelas condições ambientais. Assim, as competências essenciais (*core competences*) são recursos intangíveis difíceis de imitar e que são capazes de oferecer valor aos clientes, ou seja, a organização contábil que estiver mais bem preparada pode obter uma vantagem da situação.

Para que as organizações contábeis tenham êxito frente ao cenário pós-SPED, o uso de estratégias e a definição de suas operações se fazem necessários e, nesse sentido, há um paradigma conhecido como SCP, que pode ser assim explicado: estrutura (*Structure*), estratégia (*Conduct*) e desempenho (*Performance*), sendo os dois últimos delineados pelo primeiro (BARNEY, 1986; HUNT, 2000).

A característica desse paradigma é que as empresas têm como objetivo lucros elevados, construindo barreiras à entrada de concorrentes e mantendo a diferenciação dos produtos e serviços ofertados para manter seu mercado (BARNEY, 1986).

Para compreender as estratégias organizacionais, podemos observar a definição de Clamberlin, citado por Barney (1986). Seu estudo aborda as características únicas de cada organização e o resultado das estratégias formuladas. Segundo ele, a competição no mesmo setor ocorre entre empresas com diferentes recursos e características. Esses recursos permitem alterar a estrutura por meio da estratégia empresarial. De acordo com essa abordagem, a heterogeneidade das empresas é uma fonte de vantagens competitivas, denominada de competição monopolística para as empresas nesse tipo de disputa. Elas devem adotar estratégias que

umentem os resultados econômicos com a exploração de suas capacidades individuais e sua diferenciação. Neste estudo iremos observar que, apesar de exercer um serviço considerado por muitos como uma *commodity*, um serviço sem diferenciação, algumas empresas de contabilidade conseguem superar seus concorrentes em termos de resultados financeiros.

A vantagem de uma organização perante a outras foi definida por Prahalad e Hamel (1990) como a habilidade dos gestores em consolidar capacitação tecnológica e produtiva em competências, as quais fortalecem a capacidade da organização de adaptar-se rapidamente a novos cenários, como o que vem acontecendo nas atribuições das empresas de contabilidade. Segundo os mesmos autores, as competências essenciais compreendem o aprendizado coletivo da organização, com vínculos estreitos entre capacidade produtiva e múltiplas tecnologias, o envolvimento, a comunicação e o comprometimento dos indivíduos com a organização em seus diversos níveis.

A estratégia competitiva definida por Chirsman, Hofer e Boulton (1988) é descrita levando-se em consideração três fatores: a) escopo – configuração das interações entre a organização e seu ambiente – detalhando seu domínio de atuação; b) armas competitivas – as principais formas pelas quais a organização aplica seu conhecimento e seus recursos atendendo às necessidades do ambiente e cria vantagem competitiva duradoura; e c) diferenciação de segmento – utilização de tipos diferentes de armas competitivas em diferentes segmentos de mercado.

Chirsman, Hofer e Boulton (1988) desenvolveram uma classificação de estratégia com base na definição de um negócio em termos de amplitude da linha de produtos, levando em conta o grau de diferenciação competitiva e o nível de diferenciação dos produtos ofertados em relação à concorrência. Para os autores, a estratégia de diferenciação caracteriza-se pela utilização de diferentes ações estratégicas por empresas com escopo amplo de atuação, no sentido de atender aos diversos segmentos em que atua; a estratégia não diferenciada, também praticada por empresas com escopo amplo de atuação, pode ser descrita como adoção de somente uma ação estratégica, visando atender aos diversos segmentos em que atua.

A ação estratégica de foco é praticada por empresas com escopo restrito de atuação, servindo de uma ação em conjunto para diferenciação competitiva. Grant (1991) afirma que, apesar da tendência de se definir o posicionamento estratégico das empresas em termos da escolha entre custo e diferenciação ou estratégia de foco e todo mercado, o posicionamento da empresa em destinar seus recursos para as necessidades estratégicas é fundamental para o estabelecimento destas, fazendo com que vantagens competitivas sejam estabelecidas e alcançadas.

Hunt (2000) buscou a identificação dos fatores determinantes das diferenciações entre empresas do mesmo setor quanto à eficiência em produção. A proposta é que com a adoção, por parte das empresas, de diversas fontes de tecnologia de produção, denominada pelos autores como origem ambígua, mesmo que as concorrentes reproduzam os modos de produção praticados pelas empresas mais eficientes, haverá imperfeição quanto ao uso e à informação de tais tecnologias.

Como complemento, Hunt e Morgan (1995, 1996, 1997) e Hunt (1997, 2000) propõem a teoria da vantagem em recursos – chamada *R-A Theory* –, que tem como premissas:

- a) A inovação e a aprendizagem organizacionais são endógenas à competição;
- b) O acesso à informação é imperfeito – diferentes empresas têm acesso às informações e a custos diferentes e em momentos diversos; e
- c) As políticas e as instituições públicas afetam diretamente o desempenho econômico das organizações.

Uma questão principal da teoria da vantagem em recursos está no fato de considerar que o processo de seleção das organizações, considerando-se o mercado em que atuam, baseia-se na competição pelos recursos que garantam manutenção de uma vantagem perante seus concorrentes, demonstrando a fundamentação da teoria na visão baseada em recursos. Esse conceito, aliado à heterogeneidade da demanda e ao acesso imperfeito à informação, leva à diversificação do tamanho das empresas, do escopo de suas atividades e dos níveis de lucratividade, não somente entre setores diferenciados, mas também internamente aos diversos setores de atividade. Essa teoria pode ser aplicada ao

presente trabalho, pois uma das questões primordiais para uma organização contábil é o acesso à informação, em especial, à legislação e sua aplicabilidade.

3.6 Gestão de processos

Para que uma organização tenha sucesso, é necessário que a melhoria de seus processos seja a base de sua gestão (JESTON; NELIS, 2006). Em uma empresa de contabilidade, são necessários vários processos de realização dos trabalhos, alguns são realizados pelo cliente e finalizados na empresa de contabilidade.

No entendimento de McCormack e Johnson (2001), as organizações são obrigadas a se tornarem ágeis, flexíveis e participativas, bem como se concentrarem em clientes, concorrência, equipes, tempos e processos.

O processo é considerado uma sequência de atividades que se interagem utilizando recursos que serão transformados em bens ou serviços, isto é, resultados do processo (HAMMER; CHAMPY, 1994). Para Davenport (1994), processo é a ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, entrada e saída, claramente identificados, enfim, uma estrutura para a ação. É imprescindível, em nosso caso, que os papéis sejam claramente definidos e, caso ocorra algum equívoco no processo, que seja definida também a responsabilidade.

De acordo com Oliveira (2006), processo é um conjunto de atividades sequenciais que apresentam relação lógica entre si, de forma a atender às necessidades da organização.

Um processo pode ser visto como uma cadeia de agregação de valores. Pelo fato de contribuir para criação ou entrega de um produto ou serviço, cada uma de suas etapas deve acrescentar valor às etapas precedentes (RUMMLER; BRACHE, 1995). No caso das empresas de contabilidade, com o advento da escrituração digital, em especial, o contador externo busca nos *softwares* de gestão dos seus clientes as informações para executar seu trabalho na gestão do SPED.

Para Oliveira e Argoud (2015), a busca pela modernização e utilização eficiente dos recursos tornou-se questão de sobrevivência para as organizações no século XXI, as quais são obrigadas a se tornarem rápidas, flexíveis e participativas, concentrando-se em clientes, concorrência e equipes. O trabalho da empresa de contabilidade busca os fatos e informações no cliente, é necessário haver sinergia nessa relação, a dificuldade nessa relação compromete todo o trabalho.

Ainda hoje, a visão funcional, também chamada de vertical, é a mais comum nas empresas. Ela é fruto da Revolução Industrial, com a divisão das tarefas e a especialização do trabalho (PEREIRA; ARGOUD, 2013). De acordo com essa concepção, cada departamento da empresa possui uma função específica, assim há o departamento de produção, engenharia, *marketing*, recursos humanos, vendas, etc.

O fluxo de informações ocorre dentro de cada desses setores e é vertical, isto é, dos níveis hierárquicos superiores para os inferiores e vice-versa. Em nosso caso, trata-se de empresas terceirizadas que seguem regras para realização dos trabalhos, elas não fazem parte da estrutura funcional da empresa contratante, mas ditam normas para os colaboradores. A demora na execução de tarefas, como cadastro de produtos, entrada em notas fiscais, geração de arquivos magnéticos, pode gerar gargalos que atrasam a realização do trabalho.

Para Pereira e Argoud (2013), gargalos são “locais” responsáveis por segurar ou represar um trabalho. Por exemplo, em uma fábrica, uma máquina pode ser o gargalo. Em um escritório, uma pessoa sobrecarregada de atividades a cumprir pode se tornar um gargalo para o processo, represando o fluxo do serviço, por isso é importante ajustar os trabalhos e compartilhar conhecimento.

É importante conhecer o nível de maturidade dos processos, pois isso proporciona uma gestão eficiente capaz de identificar possíveis falhas que estão atrapalhando o desenvolvimento deles. Siqueira (2005) apresenta cinco níveis de maturidade dos processos:

- a) Nível 1: informal – as atividades são desenvolvidas sem um efetivo planejamento na sua execução. Com isso, a qualidade e o desempenho do processo ficam comprometidos;
- b) Nível 2: organizado – é possível realizar melhorias baseadas nos conhecimentos adquiridos sobre a gestão dos processos, os quais são gerenciados e planejados com a finalidade de se tornarem bem estruturados;
- c) Nível 3: bem estruturado – a gestão funcional começa a ser transformada em uma gestão por processos com a finalidade de padronizá-los por meio de atividades bem definidas e estruturadas. Nesse nível, é incluído o uso de medições para auxiliar no gerenciamento dos processos;
- d) Nível 4: gerenciado – por intermédio de indicadores introduzidos na etapa anterior, é possível controlar os processos, o que proporciona um ciclo de melhorias baseado nos fatos estatísticos adquiridos. O conhecimento detalhado dos processos proporciona uma gestão eficiente;
- e) Nível 5: otimizado – as medições são utilizadas para fornecer *feedback* sobre o desempenho dos processos que auxiliam nas ações de melhoria e inovações. Nesse nível, as ações de melhorias estão direcionadas para os objetivos estratégicos da organização.

Modelos de maturidade, ou *Business Process Management* (BPM), são utilizados como ferramenta de avaliação e aplicados nos fluxos da cadeia de suprimentos e como parte de projetos de melhoria contínua em redes de valor. O uso desses modelos como instrumentos de análise permite uma visão detalhada do fluxo e das medidas que deverão ser tomadas para seu crescimento e desenvolvimento (SANTOS *et al.*, 2010).

Por sua vez, Harmon (2004) desenvolveu um modelo de maturidade para processos de negócio, denominado BPM, com base nos cinco estágios de maturidade do CMM, os quais são distribuídos da seguinte forma:

Estágio 1: inicial – não existe ou existem poucas estruturas coordenadas de BPM que apresentem algumas características. Por exemplo, insuficiente envolvimento dos funcionários, limitada experiência externa em BPM, poucas iniciativas de BPM no escopo e as técnicas, ferramentas e metodologias não são concretizadas;

Estágio 2: repetível – nesse estágio, obtêm-se as primeiras experiências com BPM, e as pessoas começam a ter a visão de processos na organização. Algumas características marcam essa etapa, por exemplo, confiança e experiência externa em BPM, documentação de processos, envolvimento dos executivos de alto escalão, metodologias estruturadas e padrões comuns;

Estágio 3: definido – nessa fase, aumenta o número de pessoas que visualizam a organização na perspectiva de processos, e a empresa busca desenvolver suas capacidades em BPM. Esse estágio possui as seguintes particularidades: utilização das ferramentas BPM; treinamentos formais em BPM; as fases iniciais são geridas no estilo de processos; utilização de ferramentas de gerenciamento;

Estágio 4: gerenciado – nessa etapa, a organização já implantou a BPM em sua estratégia organizacional com as seguintes características: tecnologias e métodos plenamente aceitos; extensão e consolidação contínua das iniciativas de BPM; escritório de processos que mantém os padrões da instituição; tecnologias e métodos plenamente aceitos; posição do BPM totalmente formal e designada;

Estágio 5: otimizado – o gerenciamento estratégico e operacional da empresa tem como integrante consolidado a BPM, a qual apresenta as seguintes características: fixação de um ciclo de BPM; aceitação e uso de métodos padronizados; maior abordagem de abrangência de usuários envolvidos nos processos da organização. É necessário identificar como se dá o nível dos processos nas empresas pesquisadas.

Com a mudança ocorrida a partir da escrituração digital, muitos processos válidos até então perderam sentido. As mudanças foram impostas em virtude da legislação, implementadas com ou seu planejamento.

Para obter sucesso na implantação dessa mudança, é necessário que as organizações tenham comprometimento com as novas propostas, no sentido de ajustar seu comportamento para se adaptarem aos novos processos (MILLER, 2012). A participação da equipe na definição do processo é imprescindível.

Zaidan e Silva (2013) compreendem que a gestão da mudança tem como objetivo melhorar a eficiência dos processos, uma vez que é um processo de alocação de recursos que visa transformar a organização.

Para Rodrigues e Werner (2011), o envolvimento dos funcionários no processo de mudança é fundamental para diminuir a resistência à sua implantação. Os autores ressaltam que os treinamentos, a participação e o desenvolvimento dos colaboradores são relevantes nesse processo de mudança.

4 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE MUDANÇAS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO SPED

A contabilidade é uma das atividades que precisa estar em constante adaptação às transformações, sendo a implantação do SPED a mais significativa dos últimos tempos, bem como a informatização dos dados. O modelo de implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição ao seu equivalente em papel, e o SPED foram ações que visaram reduzir o custo de administração tributária, aumentar a arrecadação, inibir fraudes e sonegação. O governo criou o SPED, instituindo um processo de controle fiscal com o uso de *softwares* inteligentes que monitoram toda a cadeia produtiva, e não apenas o resultado final apresentado pela contabilidade com os seus demonstrativos. Portanto, verifica-se que mudanças nos trabalhos e processos das empresas de contabilidade podem ter ocorrido.

Este capítulo visa verificar alguns estudos que tratam de algumas alterações nas empresas após a implantação do referido sistema. Buscou-se elencar, sobretudo, estudos relacionados ao tema desta dissertação e aos objetivos aqui propostos, tendo como parâmetro estudos realizados nos últimos cinco anos.

O estudo de Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011) teve o objetivo de evidenciar os benefícios e desafios da implantação e utilização do SPED na opinião de prestadores de serviços contábeis no Distrito Federal. Para o estudo, apresentaram uma base teórica que relata a opinião de profissionais da área contábil, obtida por meio de entrevistas com pessoas de vinte empresas que utilizam o SPED e pessoas vinte empresas que não o utilizam, para comparativo e alcance do objetivo proposto.

O estudo concluiu que as empresas pesquisadas não estão preparadas para uma transformação nos moldes do SPED em sua forma de escrituração. Constatou-se que a NF-e é o subprojeto mais utilizado entre os usuários do SPED. Os autores, ao confrontarem o julgamento dos dois grupos de empresas respondentes, verificaram que há semelhanças quanto aos benefícios, e os mais citados foram: redução de custos, informatização, segurança e agilidade de transmissão de dados e simplificação do processo envolvido nas obrigações acessórias. Quanto aos

desafios nas empresas contábeis pesquisadas, constatou-se o seguinte resultado: problemas de envio e validação falta de *software* específico e dificuldade em capacitar o profissional contábil e/ou falta de profissionais capacitados.

Em relação a estudos sobre estratégias implantadas após o SPED, tema que se assemelha ao desta dissertação, tem-se o estudo de Peleias *et al.* (2011), que tencionaram investigar como 50 organizações contábeis da cidade de São Paulo se posicionam em relação à importância do planejamento estratégico para adequação ao SPED e se essas empresas pretendem implementar tal planejamento estratégico.

A maioria dos respondentes considerou que o planejamento estratégico é importante. Entretanto, a percepção captada junto não se mostrou associada a uma efetiva intenção de implementação de ações estratégicas. Assim, os resultados desse estudo indicam um comportamento das organizações contábeis que já foi observado na literatura no âmbito das organizações em geral, ou seja, elas assumem a importância da implantação de estratégias, contudo, não as implantam efetivamente, o que aponta para uma tendência tímida das organizações em relação ao planejamento estratégico.

No estudo de Rodrigues e Jacinto (2012), o objetivo foi buscar evidências empíricas por meio da escrituração contábil digital, evidenciando os benefícios e as dificuldades enfrentadas em produzir informações contábeis com transparência, qualidade e responsabilidade pelos profissionais contábeis. Para isso, os autores utilizaram-se da investigação por meio do método qualitativo, explicando o comportamento da escrituração contábil digital na sociedade empresária. Os resultados do estudo atestam que os profissionais contábeis devem estar cada vez mais capacitados e habilitados para exercer sua profissão, produzindo informações com precisão e qualidade a serem encaminhadas para a Receita Federal do Brasil por meio da escrituração contábil digital. Entretanto, não é possível enviar a escrituração contábil digital se a estrutura tecnológica não conseguir dar suporte aos profissionais da contabilidade.

No estudo desenvolvido por Cordeiro (2012), o objetivo foi verificar a institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com

a implantação do SPED. Os resultados da pesquisa apontam que, antes da implantação do SPED, se verificou a regularidade na geração de *backups* como o hábito mais praticado pelas empresas analisadas. Tais empresas têm 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.

Nas empresas pesquisadas, após a implantação do SPED, essa mesma rotina foi apontada como a que mais sofreu alteração, juntamente com o aumento da integração de informações via sistemas e *softwares*, suas parametrizações e importações entre o sistema ERP dos clientes e o sistema das empresas de serviços contábeis. Destaca-se que as únicas duas características que influenciaram o nível de institucionalização das empresas foram o tipo de SPED a que os clientes estão obrigados e o tempo de atividade das empresas.

De forma geral, o estudo de Cordeiro (2012) concluiu que os hábitos e as rotinas das empresas de serviços contábeis pesquisadas se modificaram após a implantação do SPED. Além disso, verifica-se que o processo de implantação do SPED na maioria das empresas pesquisadas já está adiantado, sendo que boa parte dessas empresas apresenta hábitos e rotinas relacionados ao SPED nos estágios de institucionalização.

No que diz respeito à percepção sobre oportunidades, os grupos divergem significativamente nos seguintes itens: valorização profissional, oportunidades de emprego, oportunidades de negócios, qualidade da informação, relacionamento eletrônico com o cliente, redução de custos administrativos, produtividade e automação de tarefas. Contrariamente, na percepção sobre as dificuldades na adoção do SPED, os grupos apresentam concordância. De modo análogo, na percepção sobre estratégias de adequação ao SPED, apresentam também concordância, exceto quanto ao item “assessoramento aos clientes para adequação dos processos internos da empresa às exigências do SPED”. Ou seja, não há um assessoramento aos clientes para adequação às exigências do SPED, o que gera retrabalho. Para alcance desses resultados, Cordeiro (2012) pesquisou uma população que compreende 4.670 empresas de serviços contábeis registradas no

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Santa Catarina, resultando numa amostra de 123 empresas. A escolha da amostra foi intencional, a fim de atingir toda a população de empresas contábeis catarinenses.

No estudo de Campos (2012), o objetivo foi investigar se, na percepção dos operadores da contabilidade, o conhecimento exigido para a implementação eficaz do SPED é compatível com as competências que esses operadores julgam possuir. Para tanto, o estudo limitou-se aos operadores da contabilidade com atuação no Estado do Rio Grande do Norte (RN). Para isso, foram estudadas duas amostras de operadores da contabilidade extraídas por amostragem não probabilística do tipo por conveniência e julgamento, aos quais foi aplicado um questionário de caráter autoavaliativo para coleta dos dados. As amostras denominadas de amostra de pesquisa e amostra padrão foram constituídas por 147 e 20 entrevistados, respectivamente. As principais conclusões do estudo apontam que as competências dos operadores da contabilidade não são compatíveis com os conhecimentos exigidos para a implementação eficaz do SPED. Igualmente, foram detectadas deficiências significativas quanto ao domínio conceitual do SPED.

Borges, Soares e Martins (2013) fizeram um estudo cujo objetivo foi analisar os desafios e benefícios do SPED para os profissionais contábeis do município de Uberlândia, Minas Gerais. Realizou-se uma pesquisa descritiva, com um método de abordagem quantitativo. Coletaram-se dados por meio de questionário aplicado a profissionais contábeis do referido município. Os resultados do estudo demonstraram um aumento na quantidade de tarefas executadas e na capacitação profissional para utilização do SPED. Verificou-se que a pouca clareza da legislação, a mudança de cultura na empresa e a falta de *software* adequado foram os maiores desafios enfrentados pelas empresas participantes da pesquisa. Verificou-se também que o SPED promoveu a redução da emissão e do armazenamento de documentos em papel, rapidez no acesso às informações e fortalecimento do controle e da fiscalização, conseqüentemente foi considerado um instrumento de melhoria na gestão fiscal das empresas pesquisadas.

Rosa (2014) estudou como os contabilistas percebem o SPED no contexto geral, tendo como objetivo mostrar como é a percepção deles em relação à qualidade das

informações geradas para o SPED na região de Pouso Alegre-MG. Para isso, utilizou-se revisão bibliográfica com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados por meio de um questionário composto de 35 questões que foram respondidas por profissionais contábeis. O autor dividiu o resultado em quatro categorias que chamou de Responsabilidade, Gerenciamento, Informações e Percepção. Como resultado, Rosa (2014) observou que a responsabilidade das informações geradas é alta e diversificada, e que alguns profissionais não estão capacitados suficientemente sobre as informações geradas.

No estudo de Lima *et al.* (2016), os autores tencionam contribuir para a análise dos gastos públicos direcionados ao estabelecimento e à manutenção do SPED quanto à efetividade da redução dos custos de conformidade tributária, temporários e permanentes. Para tanto, foi utilizado o método *Survey*, com um questionário desenvolvido contendo 22 questões com base no modelo de previsão de impacto regulatório desenvolvido e aplicado pela *Australian Taxation Office* (ATO), adaptado para identificar a redução nos custos de conformidade relacionados às três vertentes organizacionais específicas: Pessoas, Tecnologia e Contratação de Serviços de Consultoria. Vinte pessoas com cargos de direção ou gerência envolvidos diretamente no projeto SPED em empresas de tamanho e segmento distintos participaram da pesquisa. A abordagem de pesquisa realizada atendeu tanto à pesquisa qualitativa como à pesquisa quantitativa.

Os resultados do estudo de Lima *et al.* (2016) indicam que o SPED provocou aumento dos custos de conformidade temporários e permanentes, sobretudo devido à estratégia de implementação definida e aplicada pela administração pública. O estudo dos autores também evidenciou que, mesmo que os gastos públicos direcionados à implantação e manutenção do SPED não sejam comparativamente semelhantes aos gastos privados direcionados para o mesmo fim, demonstrou-se tendência de transferência dos custos de administração para os custos de conformidade dos contribuintes.

No estudo de Gonçalves (2016), procurou-se investigar qual o posicionamento estratégico das organizações contábeis com a implantação SPED. Para isso, realizou-se uma pesquisa quantitativa, descritiva e de levantamento (*Survey*), na

qual foi aplicado um questionário para a obtenção dos dados. Os resultados demonstraram que 83,30% das organizações contábeis participantes da pesquisa optaram pela estratégia genérica de “diferenciação”, ou seja, se posicionaram visando prestar serviços com maior qualidade e investir nas suas estruturas organizacionais, procurando oferecer benefícios superiores aos dos concorrentes.

Oliveira *et al.* (2016) propuseram, em seu estudo, analisar a percepção dos profissionais de escritórios de contabilidade de Belo Horizonte, Minas Gerais, quanto às mudanças que ocorreram após a implantação do SPED. A pesquisa foi de cunho qualitativo e descritivo. Para tanto, foi elaborado e aplicado um questionário semiestruturado como instrumento para o levantamento de dados, tomando como foco um conjunto de perguntas que permitiu identificar a percepção dos profissionais da área diante das mudanças introduzidas com a implantação do SPED. Participaram do estudo 104 profissionais que atuam em escritórios de contabilidade localizados na região metropolitana de Belo Horizonte.

Os resultados apontam que, dentre as principais mudanças avaliadas pelos profissionais entrevistados, se destacam a agilidade e precisão na transmissão e na busca de dados, a preservação do meio ambiente pela redução de consumo de papel, o aumento da fiscalização, a melhoria na qualidade da informação, o relacionamento eletrônico com o Fisco e a valorização do profissional contábil. No estudo, foi possível também perceber que os principais problemas enfrentados no sistema SPED foram os erros na transmissão dos arquivos, as muitas obrigações para envio e os prazos apertados.

Oliveira e Ávila (2016) tiveram como objetivo de estudo analisar o nível de qualificação dos profissionais de contabilidade em uma cidade do estado de Minas Gerais com relação ao SPED. Os dados foram coletados mediante um questionário aplicado a 61 profissionais aleatórios de uma cidade de Minas Gerais. Os autores concluíram 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. Observou-se, também, que mesmo os respondentes não tendo a profissionalização necessária para garantir o

cumprimento da obrigação estudada, eles estão satisfeitos com os benefícios advindos do referido sistema.

5 METODOLOGIA

Neste capítulo, descrevem-se os procedimentos metodológicos que fundamentam a realização da pesquisa e que são divididos nos seguintes tópicos: tipo de pesquisa quanto aos fins e quanto aos meios e método de pesquisa, unidade de análise e sujeitos da pesquisa; técnica da coleta de dados e técnica de análise de dados.

5.1 Tipo de pesquisa

Esta pesquisa buscou compreender as estratégias e os processos utilizados pelas organizações contábeis no que tange ao SPED. Os dados foram obtidos por meio dos relatos dos entrevistados, com vistas à compreensão de suas vivências e sentimentos na condução dos trabalhos diários frente à implantação do processo de escrituração digital.

Para Strauss e Corbin (1997), o uso da linguagem pode fazer com que os fatos comuns e normais pareçam extraordinários. Para os escritores mais conceituados, os detalhes podem se tornar vívidos a ponto de enxergar, sentir, cheirar e ouvir o que acontece em determinada cena. Até mesmo para escritores iniciantes, a descrição é muito utilizada na medida em que seus pensamentos e sentimentos se encontram em novas situações.

Nesse sentido, esta pesquisa tem uma abordagem qualitativa, metodologia que, segundo Patton (1987), busca compreender os fenômenos a partir do ponto de vista dos participantes. Segundo o autor, a avaliação qualitativa fornece descrições detalhadas das atividades, dos processos e dos participantes do programa, sendo a observação direta um importante recurso.

O método utilizado neste estudo é o indutivo, que, na definição de Lakatos e Marconi (2010, p. 83), consiste em “um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”. Essa classificação deve-se ao fato

de que se pretende privilegiar os dados a serem coletados no campo para o alcance dos objetivos propostos.

5.2 Quanto aos fins

A presente pesquisa, quanto aos fins, é descritiva, tendo como objetivo analisar a estratégia utilizada pelos contadores para se ajustarem ao ambiente após o advento da escrituração digital e obter maior controle da gestão e dos processos. Para Gil (2002), inúmeros estudos podem ser classificados como descritivos, ao serem feitas diversas verificações empíricas juntamente aos responsáveis técnicos.

Quanto à natureza, trata-se de pesquisa qualitativa, que “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 1999, p. 44). Vergara (2005) acrescenta que a pesquisa descritiva visa expor características de determinado fenômeno, não se preocupando em explicá-los.

Pode-se considerar a pesquisa como descritiva pelo fato de esta caracterizar uma determinada população e ter como objetivo a análise das estratégias utilizadas na execução de tarefas implementadas após o SPED. Para Vergara (2005), a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou determinado fenômeno e pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza.

5.3 Quanto aos meios

Trata-se de um estudo de campo, segundo Gil (1999) procura o aprofundamento de uma realidade específica. É basicamente realizada por meio da observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes para captar as explicações e interpretações do ocorrem naquela realidade.

5.4 Unidades de análise, unidades de observação e sujeitos da pesquisa

A unidade de análise do estudo são as estratégias utilizadas pelas organizações contábeis com relação aos procedimentos, a partir do advento da escrituração digital.

A unidade de observação são as organizações contábeis da microrregião da Zona da Mata de Minas Gerais, tendo como polo as cidades de Cataguases e Leopoldina

Os sujeitos da pesquisa são empresários, sócios das organizações contábeis pesquisadas. Esses profissionais respondem solidariamente com os acionistas e sócios das empresas obrigadas a prestar informações junto ao fisco.

Quadro 2 - Empresas de contabilidade

Cidade	Qtd
Além Paraíba	12
Astolfo Dutra	4
Cataguases	27
Leopoldina	24
Palma	1
Pirapitinga	4
Santo Antônio do Aventureiro	1
Total	73

Fonte: Dados da pesquisa.

5.5 Coleta de dados

Para Marconi e Lakatos (2007), é nessa etapa da pesquisa que se colocam em prática os instrumentos elaborados e as técnicas selecionadas. A seguir, serão demonstradas as técnicas de coleta de dados, discriminando as técnicas qualitativas.

5.5.1 Coleta de dados qualitativa

O objetivo que conduziu o trabalho foi avaliar o conhecimento dos contadores frente ao desafio dos novos processos de controle governamental e as estratégias que eles empregam na gestão das organizações contábeis frente às mudanças na legislação e às declarações eletrônicas obrigatórias, denominadas SPED.

Conhecer como está sendo realizado o trabalho das organizações pode colaborar para a elaboração de políticas públicas de capacitação por parte do governo e dos Conselhos de Contabilidade, além de trazer para a academia um retrato da realidade dos profissionais nesse aspecto, propiciando mais estudos e ações nessa área.

Para coleta de dados foi utilizado a entrevista com roteiro semi-estruturado. Conforme Godoy (2006), a entrevista semiestruturada tem por objetivo principal entender os significados que os entrevistados dão às questões e situações referentes ao tema de interesse da pesquisa. Do ponto de vista da autora, as entrevistas semiestruturadas devem ser utilizadas quando o pesquisador deseja compreender a maneira como o entrevistado percebe o mundo e como ele fundamenta suas opiniões e crenças. Além disso, a entrevista fornece a oportunidade de analisar dados que não se encontram em fontes documentais, avaliar condutas e outras informações não verbais que colaborem para o encadeamento das evidências do fenômeno (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A coleta de dados foi realizada entre dezembro de 2016 e janeiro de 2017, com um roteiro semiestruturado, ou seja, que será complementado por esclarecimentos adicionais. No roteiro, pede-se que o entrevistado descreva as estratégias utilizadas após o advento da escrituração digital.

A pesquisa se apoiou na realização de um roteiro semiestruturado previamente elaborado. Segundo Godoi, Melo e Silva (2010), a entrevista baseada em roteiro semiestruturado constitui uma das modalidades principais de entrevista qualitativa, sendo marcada pela preparação desse roteiro e por dar ao entrevistador flexibilidade para ordenar e formular as perguntas durante a entrevista.

No Apêndice A encontra-se o roteiro previamente estabelecido para a realização da entrevista, que visou obter as informações delineadas nos objetivos desta pesquisa. O roteiro teve como base dois trabalhos anteriores. O primeiro deles foi o estudo de Grecco, Grecco e Antunes (2016), intitulado “Risco fiscal sob responsabilidade das organizações contábeis brasileiras: uma proposta para mitigação”, e o segundo foi o estudo de Lopes (2010), intitulado “O impacto dos processos de administração estratégica como antecedentes do desempenho das micro e pequenas empresas”.

Nesse sentido, Godoy (1995) enumera quatro características essenciais inerentes a uma pesquisa qualitativa e que devem ser observadas:

1. O ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumental fundamental;
2. O caráter descritivo;
3. O significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como preocupação do investigador;
4. Enfoque indutivo.

Os entrevistados foram selecionados, preferencialmente, pelo critério de representatividade, e não pelo de acessibilidade. Para alcançar o objetivo proposto, foi adotada a técnica da “Bola de Neve”, usada em pesquisas sociais na quais os participantes iniciais de um estudo indicam novos participantes, que, por sua vez, indicam novos participantes, e assim sucessivamente, até que seja alcançado o ponto de saturação (COLLIS; HUSSEY, 2005). A espécie de rede ou cadeias de referência é descrita por esses autores como técnica de amostragem na metodologia da “Bola de Neve”.

Para esta pesquisa, considerando a acessibilidade e saturação, foi definido o número de 10 (dez) contadores respondentes utilizando-se a metodologia da “Bola de Neve” como ponto de partida.

5.6 Análise de dados qualitativa

Para Franco (2008), na análise de conteúdo, os objetivos da pesquisa precisam ser explicitados. Além disso, deve haver a inclusão de contribuições e evidências conseguidas ao longo da pesquisa com base nos conceitos do referencial teórico e dos resultados da pesquisa. Minayo (2001, p. 74) reforça que a análise de conteúdo é “compreendida muito mais como um conjunto de técnicas”, nesse sentido, pode ser complementada e aplicada em pesquisas tanto qualitativas como quantitativas.

A análise de texto pode ser dividida em: análise do discurso, análise da conversa e análise de narrativas (BARDIN, 2006). Nesta pesquisa, foi utilizada a análise de conversa.

A análise de conteúdo compõe-se de três fases:

- a) Pré-análise, em que se organiza o material que será analisado, com o objetivo de operacionalizá-lo;
- b) Exploração do material, que consiste na definição das categorias da identificação, das unidades de registro, possibilitando, ou não, a riqueza das interpretações e inferências, sendo que a codificação, a classificação e a categorização dos dados são primordiais;
- c) Tratamento dos resultados, que compreende a inferência e a interpretação dos resultados (BARDIN, 2006).

As entrevistas foram gravadas e transcritas, na sequência, as categorias e as unidades de registro foram definidas e os conteúdos das respostas de cada entrevistado são analisados, visando obter as informações delineadas nos objetivos de pesquisa.

De modo a mitigar essa dificuldade pertinente ao critério escolhido, é importante ressaltar que, segundo estudos realizados por Thiry-Cherques (2009), o ponto de saturação geralmente é alcançado dentro de um intervalo que pode variar entre oito a quinze observações. O autor acrescenta às suas análises que a ocorrência da saturação fora desse intervalo pode indicar que o “critério de levantamento ou os

questos escolhidos são inadequados e que devem ser revistos” (THIRY-CHERQUES, 2009, p. 20).

Nesse sentido, conforme Thiry-Cherques (2009), para garantir a representatividade dos sujeitos investigados, foram adotadas previamente três condições:

1. As entrevistas serão feitas de forma isolada e privada;
2. Os participantes não conhecerão as respostas uns dos outros; e
3. As questões formuladas estarão circunscritas a um domínio coerente de conhecimentos.

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADO

O presente capítulo traz a apresentação e análise dos resultados. São descritos os dados demográficos dos entrevistados e a análise dos resultados, com os apontamentos realizados por meio da análise de conteúdo proposta por Bardin (2006) e do referencial teórico.

6.1 Descrição dos sujeitos pesquisados

Os sujeitos de pesquisa deste estudo são empresários, sócios de empresas de contabilidade dos municípios de Cataguases e Leopoldina.

Inicialmente, apresenta-se a descrição dos sujeitos que foram objeto de estudo desta pesquisa. Ao longo deste estudo, esses sujeitos são identificados pelas siglas E1, E2, E3, E4, E5, E6, E7, E8, E9 e E10.

E1 é do sexo masculino e tem entre 46 e 50 anos, graduação em contabilidade e MBA. Há 20 anos trabalha na empresa. Atualmente, ocupa o cargo de responsável técnico e exerce funções de atendimento a clientes.

E2 é do sexo masculino e tem idade entre 51 e 55 anos, graduação em contabilidade e MBA. Trabalha na empresa há 22 anos e, atualmente, é o sócio da empresa, exercendo funções no atendimento a clientes e nas áreas contábil e fiscal.

E3 é do sexo masculino, tem entre 31 e 35 anos, graduação em contabilidade, e trabalha na empresa há 15 anos. Atualmente, é sócio e responsável técnico, exercendo funções nas áreas de atendimento a clientes, departamento de pessoal, contabilidade e fiscal.

E4 é do sexo masculino, tem entre 46 e 50 anos, graduação em contabilidade, e trabalha na empresa há 5 anos. Atualmente, é sócio e administrador e exerce funções nas áreas de contabilidade e fiscal.

E5 é do sexo feminino, tem entre 46 e 50 anos, graduação em contabilidade com especialização/MBA, e trabalha há 9 anos na empresa. Atualmente, ocupa o cargo de contadora e exerce funções nas áreas de atendimento a clientes, contabilidade e fiscal.

E6 é do sexo feminino, tem entre 41 e 45 anos, graduação em contabilidade, e trabalha na empresa há 20 anos. Atualmente, é empresária e responsável técnica, exercendo funções no departamento pessoal.

E7 é do sexo feminino, tem entre 36 e 40 anos possui graduação em contabilidade com especialização/MBA, e trabalha na empresa há 15 anos. Atualmente, é a gerente da empresa, com funções na área de contabilidade.

E8 é do sexo feminino, tem entre 36 e 40 anos, graduação em contabilidade, e trabalha há 20 anos na empresa. Atualmente, ocupa o cargo de auxiliar contábil e exerce funções na área de contabilidade.

E9 é do sexo feminino, tem entre 51 e 55 anos, graduação em contabilidade com especialização/MBA, e trabalha há 30 anos na empresa. Atualmente, é a proprietária da empresa e exerce funções na área fiscal.

E10 é do sexo feminino, tem entre 31 e 35 anos, graduação em contabilidade com especialização/MBA, e trabalha há 15 anos na empresa. Atualmente, é sócia e responsável técnica, exercendo funções nos setores de atendimento a cliente, contabilidade, fiscal e departamento pessoal.

6.2 Categorias e subcategorias: análise qualitativa dos dados

De acordo com os objetivos propostos para análise dos resultados, neste estudo emergiram quatro categorias centrais: controle dos processos e qualidade dos serviços contábeis; melhorias das estratégias de controle; tempo de execução de tarefas e investimento em capacitação dos profissionais das empresas objeto de estudo. Dessas categorias, surgiram subcategorias, tendo se revelado como as mais

significativas para os entrevistados. Cada categoria e suas subcategorias correlatas são apresentadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Categorias e subcategorias do estudo

Categorias de análise	Subcategorias
Controle dos processos e qualidade dos serviços contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - Aspectos governamentais - Obrigações acessórias - Obrigações fiscais - Controles administrativos
Melhoria das estratégias de controle	<ul style="list-style-type: none"> - Prazos de entregas de obrigações - Auxílio de profissionais (consultorias) - Treinamentos e auxílios - Lucratividade
Tempo de execução de tarefas	<ul style="list-style-type: none"> - Demanda interna - Rigor nas informações - Rigor na conferência de informações - Tecnologia
Investimento em capacitação dos profissionais	<ul style="list-style-type: none"> - Conhecimento de informática - Referência profissional - Experiência profissional - Relacionamento interpessoal

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 3, o presente estudo possui quatro categorias de análise, das quais emergiram 16 subcategorias. A discussão acerca destas é realizada na sequência.

6.3 Estratégia em processos e qualidade dos serviços contábeis

De acordo com Adizes (1990), para garantir a sobrevivência de uma organização, é imprescindível que esta tenha a capacidade de adequação ao ambiente em que se encontra. O “crescimento e o envelhecimento” das organizações ocorrem em função da inter-relação entre dois fatores: flexibilidade e controlabilidade dos serviços realizados.

A esse respeito, todos os entrevistados relataram que, para uma qualidade na prestação de serviços, é necessária uma programação dos serviços a serem executados. Os entrevistados pontuam, ainda, que essa programação advém principalmente da agenda governamental e das obrigações acessórias e fiscais. Portanto, é necessária uma adaptação às exigências governamentais para que haja

também um controle administrativo e contábil dentro das empresas. Tais pontos são expostos a seguir, conforme relatos dos entrevistados.

Há uma programação de trabalho. Quem dita a programação do trabalho é o prazo do governo e as obrigações fiscais e acessórias. Existe a programação baseada no prazo de cumprimento das obrigações, com base no tamanho e da opção tributária do cliente. (E2).

Existe a programação de trabalho, primeiro em função da folha de pagamentos, vencimento dos encargos trabalhistas, vencimentos legais trabalhistas, e depois a segunda agenda já é em cima do vencimento dos tributos, ICM, PIS, COFINS, imposto de renda e contribuição social, e a terceira agenda é baseada nas obrigações acessórias, que são as declarações obrigatórias. (E4).

A gente sempre tem em vista as obrigações fiscais, as datas, as prioridades, muito atenta aos calendários, às agendas do governo. (E5).

Nas obrigações, de impostos, que eu calculo imposto, trabalho mais o lucro real, então todo mês eu fecho a contabilidade para passar para o cliente, balancete, entrego DCTF, passo SPED, entrego PIS, faço ISS de quem tem, então é trabalhado de acordo com as obrigações, as datas das obrigações. (E8).

Tais apontamentos certificam que se torna fundamental programar os trabalhos nos escritórios e estabelecer um processo de trabalho baseado em datas, ou seja, em prazos estipulados, para manter a qualidade dos serviços prestados e como forma de evitar multas e punições previstas em lei, visto que uma das obrigações dos escritórios de contabilidade é informar e entregar as obrigações e declarações nos prazos estipulados. Isso porque, de acordo com a Lei nº 10.406/2002, art. 1.177, os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos, conforme pontuou o entrevistado E10.

Sim, na agenda, entrega de declaração, vencimento de imposto, porque a gente tem uma programação dia, eu sempre peço que os impostos saiam daqui com 5 dias no máximo, antes de vencer, então a gente trabalha para que isso sempre aconteça. Qualquer falta de entrega de declaração, por exemplo, você paga uma multa que hoje é pesadíssima. (E10).

Portanto, as estratégias utilizadas pelos entrevistados para uma rotina de processos, ou seja, de trabalho, consistem em realizar reuniões, ter um cronograma de

atividades e a gestão administrativa da empresa baseados na agenda do governo, além de responsáveis técnicos que acompanham os trabalhos, por meio de planilhas, relatórios e *softwares* específicos, como demonstrado na TAB. 1.

Tabela 1 - Acompanhamento e avaliação das atividades

Itens discriminados	Entrevistados
Por meio de planilhas e relatórios	E3, E5, E9
Por meio de relatórios	E1, E8
Por meio da coordenação	E2, E4
Por meio de programas	E7, E10
Não tem um meio formal de acompanhamento	E6

Fonte: Dados da pesquisa.

Como se pode observar na TAB. 1, somente uma empresa, dentre as organizações pesquisadas, alega que não realiza um acompanhamento por meios formais tais como os citados, o que pode representar um risco para a qualidade e a sequência dos serviços, como pontua Adizes (1990) ao afirmar que criar um meio de controle e estratégias em processos para se adaptar às exigências do mercado poderá ser determinante para a longevidade das empresas.

[...] a gente acompanha! Existem alguns relatórios que eles entregam pra gente. Exemplo, em 30 dias nós precisamos atingir tal meta, por exemplo, 30, 90 dias, vão passar pra gente um relatório com o que foi realmente concluído, e o que não conseguiu fazer. (E1).

A gente cria planilhas, com relatórios para preencherem à medida que forem executados. (E3).

A organização diferenciada define com clareza a função e os objetivos da empresa, assim como gerencia e controla suas ações. Detém as habilidades necessárias para gerenciar as adversidades de modo a não desviar-se da estratégia (PORTER, 2005).

Foi percebido que na empresa representada pelo entrevistado E6, em função de não haver um controle institucionalizado, a equipe se desorganiza, o que exige que eles trabalhem até mesmo em dias fora do funcionamento habitual, conforme relatado no trecho de entrevista a seguir. Isso pode prejudicar as estratégias traçadas em longo prazo, como assevera Porter (2005).

[...] uma coisa que eu vou até mudar aqui no escritório, eu estou vendo que não está dando muito resultado, mas chega na época que tem que estar com a contabilidade fechada, o balanço já certo, para a gente já registrar. Aí que começa a correr, é um corre-corre! “Oh, a empresa tal, o que está faltando? Tem que estar pronto!” [...] igual agora, início de ano que é muita coisa, a gente costuma vir aos sábados, para ir colocando em dia, ficamos depois do horário. (E6).

Para os contadores, é necessário adaptar-se rapidamente às normas que surgem regularmente e garantir o controle das inúmeras operações que ocorrem nas organizações e que devem ser informadas à fiscalização através do SPED, sempre visando atender aos clientes, bem como manter a regularidade, idoneidade e qualidade dos serviços prestados.

Nesse sentido, buscou-se identificar se, após a implementação do SPED, houve alguma alteração na programação dos trabalhos e na rotina dentro dos escritórios de contabilidade pesquisados na percepção dos entrevistados. Essa dimensão de análise foi desenvolvida com o propósito de avaliar os impactos causados nos serviços contábeis dos escritórios após a implantação do SPED. As principais alterações estão expostas na TAB. 2.

Tabela 2 - Principais mudanças após a implantação do SPED

Itens discriminados	Entrevistados
Atenção às tecnologias, informações e atualizações	E1, E3, E4, E5, E6, E7, E10
Retrabalho devido ao desconhecimento de clientes sobre as obrigações fiscais	E4, E6, E10
Não perceberam mudanças	E2, E8, E9

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os relatos, para sete entrevistados houve alterações significativas nos processos e nos serviços. Para estes, a principal mudança foi em relação à necessidade de estarem atentos e atualizados, além do constante aprendizado de novas tecnologias e informatização dos processos. Três entrevistados não perceberam mudanças após a implantação do SPED.

Mudança total, quando acaba, a programação na verdade, a programação do trabalho, na verdade, eu diria que nós tivemos que iniciar todo o

processo de aprendizado, porque mudou muita coisa com a escrituração bancária, nota fiscal, então hoje com SPED, a gente tem que estar mais atento às informações e atualização da equipe de trabalho o tempo inteiro. (E1).

Teve sim. Porque, assim, a gente também demanda de outras tecnologias porque o volume de informação aumentou, não tem como corrigir tudo manualmente, corrigir um Sintegra, um SPED “a mão”, é muito difícil, então a gente precisa de outras tecnologias para nos ajudar a executar essas tarefas de forma mais rápida. (E2).

Teve muita alteração com relação até pelo fato de você usar um programa complexo de emissão de notas [...]. É um programa que você precisa entender e exige treinamento mesmo para você passar por todas as etapas dele, e no início a gente “suou” para poder fazer com que todas conseguissem acessar o sistema, porque aquilo é obrigatório, o arquivamento de XML, a cobrança do cliente de XML, e tem cliente que não quer, não entende que tem que ser feito, e aí o que a gente faz, procura uma ferramenta no sistema para que a gente use e armazene esses arquivos, mas a escrituração digital, ela deixou tudo mais corrido. (E10).

Tais relatos corroboram a visão de Duarte (2008), que afirma que a implementação dos processos de fiscalização eletrônica alterou a forma de trabalho dos contadores, portanto é preciso interagir cada vez mais com a tecnologia para cumprir todas as obrigações. Tal afirmação corrobora também as colocações de Taveira e Maciel (2007), quando os autores afirmam que o avanço da tecnologia e, conseqüentemente, a veiculação mais rápida das informações trouxeram para os contadores novos desafios, tais como se atualizarem, estarem sempre atentos à legislação, serem tomadores estratégicos de decisões, estarem integrados a todos os processos contábeis, entre outros.

Ainda nesse sentido, os relatos dos entrevistados salientam a colocação de Lonardoni e Cortez (2008), que afirmam que frente à inteligência fiscal e às responsabilidades legais, a atualização constante do profissional contábil passa a ser primordial. Assim também asseveram Oliveira e Argoud (2015), ao pontuarem que a busca pela modernização e utilização eficiente dos recursos tornou-se questão de sobrevivência para as organizações. Os relatos confirmam também que o SPED traz uma mudança nos processos internos, provocando um desenvolvimento nos sistemas de informações e na infraestrutura das empresas, conforme aduzem Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011).

Já os três entrevistados que não perceberam mudanças alegam que a única alteração foi a necessidade de se ajustarem a uma nova realidade, mas, no que

tange ao fluxo de trabalho, à qualidade e à demanda, não houve alteração significativa nem mesmo pela exigência de atenção às tecnologias, informações e atualizações, como pontuado pelos demais entrevistados.

Sublima-se que tal realidade, isto é, a ausência de mudanças exposta pelos entrevistados E2, E8 e E9, se dá porque a empresa por eles representada não possui um sistema informatizado, ou seja, percebeu-se que a informática é utilizada de forma superficial, pois vários trabalhos são realizados manualmente nos sistemas. Conforme Duarte (2011), a despeito da gigantesca evolução tecnológica no que diz respeito à ingerência da autoridade fiscal sobre as empresas, a gestão e os trabalhos de muitos escritórios se baseiam em métodos de trabalho ultrapassados como os trabalhos manuais.

Olha, sinceramente, não mudou pra gente aqui assim, porque o que existe, se tem a nota fiscal eletrônica, o próprio cliente tem que ter o seu programador, então ele vai trabalhar diretamente com o programador, ele que tem que ver se o administrativo lá dentro, da própria empresa, então ele emite a nota e vem pra mim a nota e pronto, eu só contabilizo [...]. Na verdade, aqui no escritório, a gente ainda não adaptou o programa para resgatar o XML, então as meninas digitam todas as notas fiscais à mão mesmo, então, assim, ainda esse ano, com certeza, a gente vai trabalhar para que mude o programa. (E8).

Eu não tenho nenhum SPED fiscal, nenhum porque todas as minhas empresas são do Simples, então isso aí não tumultua nada. O SPED contábil eu tenho [...]. Não, porque o seguinte, o Sintegra, todas as empresas que têm impressora fiscal, que é a maioria, eles é que fazem, eu entro no Sintegra, eu mando o relatório e eles mandam o deles para mim, e eu confiro tudo, entendeu? (E9).

A esse respeito, com base nas mudanças ocorridas no processo de escrituração contábil e no ambiente institucional, conforme obrigações estabelecidas em lei e normas, o contador que não se capacitar para o modelo digital, tal como a elaboração do SPED, terá dificuldade em executar seu trabalho e manter sua empresa funcionando. Desse modo, é preciso que haja uma mudança cultural nos processos internos por meio de mais controle com o uso de *softwares* para um trabalho ágil e transparente (NEVES JÚNIOR; OLIVEIRA; CARNEIRO, 2011).

Diante da discussão aqui exposta, reporta-se às colocações de Strasbourg, Garcia e Garcia (2011), que salientam que as empresas necessitam repensar seus valores e

comportamentos, pois o Fisco, por meio do SPED, visualizará a situação fiscal real de cada empresa.

Nesse sentido, buscou-se avaliar a percepção dos entrevistados quanto a ações que promovam a programação e a execução dos serviços com qualidade após o advento do SPED. Os principais achados estão detalhados na TAB. 3.

Tabela 3 - Ações para programação e qualidade dos serviços prestados

Itens discriminados	Entrevistados
Estar em dia com os prazos	E1, E2, E3, E4, E5, E6, E7, E8, E9, E10
Não tem ações formalizadas	E6, E7, E9, E10
Reuniões com equipe	E1, E4
Visita aos clientes	E2
Serviços de consultoria	E2
Sistema que mede desempenho	E3
Relatórios	E5

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a TAB. 3, de maneira geral, os entrevistados declaram que não possuem ações formais para programação dos serviços. O que Mintzberg (1978) denomina de “estratégias emergentes”, que é, a “estratégia não planejada”, no sentido de uma linha de ação, isto porque as empresas buscam primeiramente estar em dia com os prazos, com já pontuado. Os demais se utilizam de ações tais como reuniões, serviços de consultoria, *software* de desempenho, relatórios, e realizar visita aos clientes. Destaca-se, pelos relatos dos entrevistados, a existência de questões falhas e morosidade do trabalho (retrabalho), por não haver uma maneira formal de estudar, executar e avaliar os serviços.

Não, não, ainda não. Sinceramente, eu tenho muita coisa pra eu fazer, penso muito, mas não estou conseguindo pôr para praticar aquilo o que estou pensando, não está dando tempo, é muita coisa, as vezes acontece de ter retrabalho. (E6).

[...] às vezes eu vejo uma conversa com outro contador, já aconteceu isso, outra hora a gente vai vendo a necessidade e vai fazendo as alterações [...], é assim, por ser poucos clientes, a equipe é pequena, então a gente consegue trabalhar isso muito bem. As meninas às vezes falam: “você não acha que se a gente fizesse assim seria melhor?” “vamos tentar”. Aí, se funciona, tudo bem, se não funciona, vamos voltar a fazer como era antes entendeu?! (E9).

Contudo, os demais entrevistados, ainda que de maneira acanhada, investem em ações para programar e executar os serviços com qualidade, o que demonstra um nível de maturidade de gestão. Com a mudança ocorrida a partir da escrituração digital, muitos processos até então existentes perderam sentido, o que impulsiona as organizações a terem um comprometimento efetivo com novas propostas, no sentido de ajustar seu comportamento para adaptar-se aos novos processos (MILLER, 2012). Para Harmon (2004), organizações maduras buscam resultados por meio de processos executados de forma estruturada e sistemática, enquanto no caso das imaturas, os resultados, quando obtidos, são decorrentes de esforços isolados e pontuais.

Fazemos reuniões, ouvimos o que os funcionários têm a dizer de propostas de melhorias. (E1).

A gente tem visitado mais os clientes para que eles acertem os seus cadastros de mercadoria e se preocupem mais com esses aspectos de formalidade de emissão de nota fiscal, de cupom fiscal. [...] Tenho ajuda dos próprios programadores, que fornecem os serviços de tecnologia, temos consultores também, que a gente tem utilizado aí pra fazer melhorias com os clientes. (E2).

O principal trabalho de uma empresa de contabilidade é buscar fatos e informações no cliente, assim sendo, é necessário haver sinergia nessa relação, pois falhas e dificuldades nessa relação comprometem todo o trabalho. Zaidan e Silva (2013) compreendem que a gestão da mudança, assim como de processos, tem como objetivo melhorar a eficiência dos processos da organização.

Em função desse cenário, a próxima dimensão de análise foi identificar se as empresas possuem um sistema do tipo *Enterprise Resource Planning* (ERP), para sinergia e integração das operações dos clientes com as operações da empresa contábil. A empresa precisa cada vez mais voltar-se para seus clientes, operando e acompanhando suas operações a partir de uma visão orientada aos processos de negócio que agregam valor para o cliente, conforme asseguram Armistead, Pritchard e Machin (1999).

Sobre isso, nove entrevistados relataram não ter nenhum tipo de sistema que realize a integração das operações dos clientes com as de suas empresas.

Não temos. Quanto a nota fiscal eletrônica, os próprios arquivos que a gente consegue importar para dentro do nosso sistema já facilitam muito a nossa escrituração, [...] mas o restante não, não tem como importar do financeiro do cliente, mas os extratos bancários e de cartão de crédito a gente já está importando. (E2).

Nós até tentamos fazer essa importação de informação, mas só que o programa do cliente não é o mesmo nosso, então estava dando muita confusão, entendeu?! Estava dando muito trabalho pra acertar. **Você fala da parte contábil ou da parte fiscal?** Fiscal. Pega mais a fiscal, porque a contábil a gente já transferia quase tudo, ficava só nota, essas coisas assim de despesa, essas coisas. (E5, grifo nosso).

Não, eu faço o meu aqui e confiro com o do cliente, ele sempre manda o relatório dela pra mim, e aí, sabe, porque eu tenho muito medo disso. [...] Não, eu trabalho aquilo que eu te falei, eu mando o meu relatório pra ele, e ele manda o dele pra mim, e aí eu confiro e falo com ele: "está OK, pode enviar". Entendeu? Ele que envia. [...] Olha, é... às vezes gera retrabalho sim. (E9).

Para Duarte (2008), o maior desafio é ter uma contabilidade coerente, real e íntegra, auditável eletronicamente pela empresa e pelo Fisco. A não existência dessa integração gera riscos fiscais para o cliente e para as empresas contábeis, porque o Código Civil Brasileiro de 2002 estabeleceu a responsabilidade compartilhada do profissional da contabilidade sobre informações contábeis e fiscais prestadas e, também, a reparação de danos causados por ato ou omissão, negligência ou imprudência.

Somente o entrevistado E3 afirma que a empresa adota um sistema integrado com o do cliente, uma vez que ele entende que este seja o caminho para um trabalho real e íntegro, o que para o entrevistado seria "o futuro da contabilidade".

A gente tem tentado utilizar a obrigação do envio de arquivos digitais e aproveitar isso pra fazer a automação contábil, já que tem que fazer a automação fiscal, porque não fazer a automação... ajuda muito, pois evita retrabalho, economiza tempo. E é o futuro, eu acho que é o futuro da contabilidade. Tem que ter! (E3).

Esse trecho de entrevista corrobora os pensamentos de Bauman (1999), quando o autor adverte sobre a necessidade de os serviços de contabilidade interagirem com o *software* de gestão da empresa, os ERPs. O autor explica que se trata de um sistema construído com o princípio de integrar todas as atividades da organização para centralizar e registrar cada operação do negócio, portanto a integração desse *software* com a contabilidade é imprescindível e fundamental.

Em consonância, Francisco (2008) entende que as empresas que adotarem o SPED deverão utilizar sistemas de informações gerenciais que permitirão que os contadores exerçam sua função primordial, auxiliar a gestão dos empresários.

Os achados deste subcapítulo evidenciam que houve alterações nos processos de trabalho e de fiscalização eletrônica. O governo atualmente tem um amplo acesso às informações lançadas no sistema, contudo, a maior parte das empresas analisadas não percebeu que o processo de auditoria do governo é conjunto a elas, cabendo-lhes a maior responsabilidade da veracidade das informações. Sendo assim, percebeu-se que a maioria das empresas pesquisadas não se adaptou plenamente a essas mudanças, o que pode gerar retrabalho e morosidade nos serviços, pois ficou explícito que as empresas estão primeiramente preocupadas em atender aos prazos do governo para que não sejam multadas por um eventual descumprimento do prazo.

O acompanhamento dos processos e serviços ainda é realizado de maneira pouco assertiva, embora as empresas tenham relatórios e planilhas para avaliar os serviços e manter certa qualidade nos trabalhos. Para isso, as estratégias utilizadas pelos entrevistados consistem em realizar reuniões, ter um cronograma de atividades e a gestão administrativa da empresa baseados na agenda do governo, além de responsáveis técnicos que acompanham os trabalhos por meio de planilhas, relatórios e *softwares* específicos. Contudo, há um investimento insuficiente em ações para a melhoria e o consequente aumento da qualidade dos serviços prestados, além da falta de *softwares* que auxiliariam na qualidade, rapidez e autenticidade das informações enviadas ao governo.

Cabe relatar que a qualidade no serviço pode ser atribuída à avaliação dada ao desempenho de uma empresa ao prestar serviços aos seus respectivos clientes (KOTLER; HAYES; BLOOM, 2002). Desse modo, se não há uma forma adequada de mensurar resultados, não há como as empresas se certificarem da qualidade dos serviços oferecidos.

Para Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011), a implantação do SPED busca a redução de custos, informatização, segurança e agilidade de transmissão de dados,

bem como simplificação do processo envolvido nas obrigações acessórias e oportunidades para os escritórios. No entanto, há dificuldades que precisam ser superadas no que tange a transmissão e validação de informações, falta de *software* e capacitação profissional. Esses autores destacam que a implantação do SPED traz uma grande mudança, apesar disso, as empresas não estão preparadas para essa realidade.

Consoante o tema, Resende (2012) afirma que a maioria das empresas não conseguiu se adequar à nova perspectiva contábil que surgiu a partir do SPED, fato que foi percebido e confirmado pelos relatos dos entrevistados. A maioria das empresas não está preparada estrategicamente, no sentido clássico da definição de estratégia e nem tecnologicamente para atender à demanda do SPED.

Nesse mesmo sentido, torna-se importante verificar e avaliar as estratégias utilizadas para a melhoria dos serviços das empresas objeto de estudo. Por conseguinte, essa é a próxima dimensão de análise deste estudo.

6.3.1 Estratégia de controle: melhorias possíveis

O grande desafio em qualquer processo é a mudança de paradigmas. Segundo Reis (2004), nos processos de mudança, as atividades passam a ser exercidas de forma contínua, mediante determinação das normas e do poder exercido de forma implícita ou explícita, adquirindo um sentido de hábitos na esfera individual, sendo posteriormente incorporados ao grupo como rotinas. Para Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011), o SPED traz uma mudança cultural nos processos internos, provocando um desenvolvimento nos sistemas de informações e na infraestrutura das empresas, já que novas obrigações surgem na esteira das novas legislações.

Notavelmente, o aperfeiçoamento e as melhorias no que diz respeito às estratégias são questões que merecem ser enfatizadas, dado que as estratégias são um diferencial, possibilitando que a empresa agregue mais valor ao seu produto ou serviço sob a visão dos clientes, conquistando benefícios frente ao mercado (PORTER, 2005).

Com relação ao cumprimento dos prazos, todos os entrevistados afirmam que conseguem entregar os serviços nos prazos estipulados. Contudo, devido a fatores como muita demanda de trabalho, muita responsabilidade na conferência das informações e documentos pendentes de envio pelos clientes, os entrevistados E1, E2 e E3 alegam que entregam as informações no prazo, porém não conseguem trabalhar com uma política de antecipação de prazos. Implicitamente aos discursos dos entrevistados, percebeu-se uma falta de planejamento por parte deles.

Olha, entregamos tudo no prazo. Mas, olha, na verdade, a gente tenta antecipar o prazo, mas é sempre aos "45 do segundo tempo", não tem jeito, é difícil não deixar para o último dia. É muita demanda, tem que ter muita atenção ao que estamos informando, conferir com os documentos enviados pelo cliente, e também tem a questão dos documentos que chegam dos clientes, prazo curto, então às vezes atrasa a entrega, o envio dos documentos pro escritório de contabilidade. A gente tem que ficar cobrando, então acaba tendo essa dificuldade, aí fica pro último dia, tem sido assim. (E1).

Entregamos, sabe, cumprimos sim, mas não antecipamos muita coisa não, a gente está até com a ideia de implantar isso esse ano, estabelecer um prazo, não a agenda do governo, mas do escritório, com o objetivo, de que não dê nenhum problema na entrega de obrigação acessória, de cálculo dos impostos, porque as multas são muito altas. (E3).

Para essas empresas, esse seria um ponto relevante a ser melhorado. Como pondera Pereira (2011), não existe uma forma ideal para desenvolver um planejamento estratégico, esse processo depende da maneira como é desenvolvido o processo nas organizações, assim como das debilidades e competências inerentes à organização. Santos (2002) adverte sobre a importância das informações geradas pela empresa para o cumprimento das obrigações com a fiscalização, pois essa tarefa, às vezes, é deixada para segundo plano, o que pode causar problemas como multas para a empresa.

Os demais entrevistados, mais especificamente E4, E5, E6, E7, E8, E8, E9 e E10, conseguem estabelecer uma agenda de antecipação. Nesse ponto, paradoxalmente, embora não tenham um planejamento instituído, as empresas conseguem antecipar as entregas das informações ao fisco.

Sim, sim, eu nunca deixo para o último dia por causa de congestionamento na entrega, sempre procuramos fazer antes. A DIRF, por exemplo, ela foi entregue toda semana passada, a gente tenta fazer isso. Sempre trabalho com antecipação de prazo. (E5).

Sim, a gente procura enviar 10 dias, 15 dias antes do prazo. [...] Nunca fica para o último dia, você pode vir aqui no último dia das declarações, tem, assim, só aquelas que estão com algum problema mesmo que ficou para o último dia, eu morro de medo [risos]. As multas são muito altas! (E8).

Todas as obrigações em relação ao fisco a gente antecipa, a gente entrega tudo antes do prazo, mesmo que a gente dependa do cliente, a gente vai, conversa e solicita com urgência para que a gente consiga, tem uma margem de conserto e reenvio, a gente pede, a exemplo da DIRF, a gente, no último dia de DIRF, já não tinha nenhuma para entregar, quando o nosso sistema, quando o sistema que agente usa liberou uma versão para usar pela DIRF, eu já não precisei dela, então a gente trabalha assim, mesmo que a gente tenha que trabalhar manualmente, eu prefiro antecipar. (E10).

Para Las Casas (2002), os serviços oferecidos pelas empresas devem cuidadosamente ser planejados objetivando a oferta de serviços com a qualidade esperada pelos clientes. Portanto, evitar multas, bem como antecipar os prazos com qualidade, é uma estratégia significativa no ramo da contabilidade.

Sobre os validadores na entrega de declarações, tencionou-se verificar se as empresas pesquisadas adotam outro tipo de auditor ao entregar os arquivos do SPED. As colocações dos entrevistados a seguir ajudam a elucidar essa hipótese.

Não, eu tenho a intenção de colocar um auditor [...] de colocar sim, está havendo até um pouco de resistência do pessoal do fiscal, porque eu já conversei com eles, e eles têm que estar abertos à tecnologia, abertos a essa transformação que está acontecendo. (E1).

Não, geralmente a gente concilia tudo e depois a gente entrega, a gente faz tudo e depois que a gente joga no programa e aí valida, e aí pode ser que apareça alguma coisa e aí a gente corrige. Mas não usamos nenhum *software* para validar não. (E5).

A respeito da tecnologia necessária para uma conferência mais assertiva das informações a serem enviadas, nove entrevistados dizem que não utilizam um auditor de informações. Pelos relatos, percebe-se que ainda há resistência por parte de alguns funcionários quanto ao uso da informatização, como colocado por E1.

Pelo relato de E5, a forma de trabalho, ao validar dados, segue um critério não muito confiável, pois, segundo o próprio entrevistado, “pode ser que apareça alguma coisa”, ou seja, algum erro, contudo, percebe-se que algumas falhas podem ocorrer e passar despercebidas ao trabalhar dessa forma.

Nos relatos a seguir, verifica-se que há perda de tempo na execução dos trabalhos, pois a conferência é feita de forma manual, com base no que o cliente informa, ou seja, o próprio cliente faz a contabilidade, e o escritório contábil faz e “refaz” a contabilidade do cliente para, dessa forma, conferir as informações, o que não o isenta de erros, algo que seria mais ágil se fosse utilizado um *software* de validação.

Não, não, eu uso o meu programa para fazer a minha contabilidade, então eu confiro a minha contabilidade toda ali, o fiscal também tem o seu programa, quando vem o SPED do cliente ela confere, é conferido no meu programa e no que vem do cliente, se não bate, tem que verificar, então manda pra ele, ele manda pra cá, manda as notas, aí a gente vai verificando tudo de novo. (E8).

Eu faço manual e acompanho manualmente, eu acompanho manual, eu tenho as telas do meu SPED no meu computador e eu acompanho manual, o que eu preencho no SPED tem que bater com o que eu estou preenchendo nas minhas planilhas. [...] Eu não quis, eu vi um monte de propaganda de empresas que fecham contrato para essa validação, mas é muito pouca empresa para eu fechar ainda um contrato, se eu tivesse 10 empresas que precisam da validação do SPED, contribuição, fiscal, o que for, a gente faria, mas eu ainda não vi necessidade não. (E10).

Novamente, somente a empresa do entrevistado E3 possui um auditor de informações para auxílio na identificação de possíveis erros na entrega de informações no SPED.

Sim, a gente utiliza auditores eletrônicos para poder nos auxiliar na identificação de erros. (E3).

Tendo por base a premissa programar e planejar o trabalho como algo que precisa constantemente ser avaliado, buscou-se verificar, na percepção dos entrevistados, o que as empresas têm feito para melhorar a programação e execução dos trabalhos. De maneira sintetizada, a TAB. 4 expõe as principais estratégias que visam melhorar o serviço prestado.

Tabela 4 - Ações para melhoria nos serviços prestados ao cliente

Itens discriminados	Entrevistados
Cursos <i>on line</i> ou presenciais	E1, E2, E3, E4, E5, E6, E7, E8, E9, E10
Atender bem os clientes, orientá-los	E1, E2, E4, E7, E9, E10
Consulta a especialistas	E1, E2, E3, E4, E5, E10
Dividir tarefas de acordo a capacidade técnica dos funcionários	E1, E2, E4, E9, E10
Treinar o cliente	E2, E3, E4, E5, E10
Consulta a revistas especializadas	E3, E5, E6, E8, E9
Manter-se atualizado	E6, E7, E8
Ter uma rotina de trabalho	E1, E5
Investimento em equipamentos de informática e <i>software</i>	E3, E10
Consulta a colegas	E8
Curso de capacitação para cliente	E8
Ir a plantão fiscal	E9

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos dados apresentados pela TAB. 4, é possível perceber que as empresas procuram investir em cursos da área, além de atender bem os clientes, bem como orientá-los. Os entrevistados não ficam restritos ao escritórios contábeis, recorrem a consultas com especialistas, dividem as tarefas de acordo com a capacidade técnica dos funcionários, além de consultarem revistas especializadas para se atualizarem, conforme salientado nos relatos a seguir.

Atender o cliente, cumprir prazos, sempre buscando melhorar, ver o que dá certo, o que não dá [...], capacidade técnica, porque a gente sabe aquele colaborador que tem condições de finalizar aquela tarefa e aqueles que simplesmente vão auxiliá-lo, então a gente faz dentro da realidade do conhecimento de cada um. Também sempre buscamos informações com o cliente e atendê-lo da melhor forma possível, esclarecendo dúvidas, consultamos especialista, advogado e tal. [...] Ter rotina, planejar na medida do possível. (E1).

[...] Atender às demandas dos clientes, claro[...]. Tem pessoas que estão mais aptas a alterar, transformar os arquivos que vêm para a gente com alguns errinhos, eles são pessoas mais dinâmicas para transformar aquilo no que é correto, para ir direto no erro e ajustar. [...] Conscientização do cliente para ele atender e valorizar o serviço que é executado pela gente, e ele ter um maior conhecimento desse risco dele, porque o risco passivo dele fiscal é muito alto, e ele não percebe isso, ou não dá valor. [...] Na dúvida, consultamos os colegas de trabalho, consulta um advogado (E4).

Fazemos cursos, tem que se atualizar [...], tem departamento que é o e-Social, SPED fiscal, no federal, sempre tem curso, então está sempre fazendo. [...] Buscamos informação nas revistas e amizades que a gente tem também de outro escritório, a gente costuma também trocar informação, temos uma pessoa que vem dar suporte nas máquinas, procuro ter

máquinas boas que suportem os arquivos, programas, pra não parar a rede. (E8).

Nas empresas de contabilidade, as normas impostas podem se tornar uma oportunidade para valorização da atividade e do negócio ou uma limitação que pode tirar a empresa do mercado. Considerando que boa parte do trabalho é executada na empresa por seus colaboradores, o contador que está disposto a capacitar sua equipe e seus clientes pode ter menos problemas na execução do seu trabalho. Como visto nos relatos, as empresas estão buscando melhorar suas atividades de atendimento a clientes, recorrendo a variados meios, como pode ser visto de forma mais completa no relato a seguir.

[...] todo cliente que eu pego, eu vou para a empresa e tenho um contato com ele e com o funcionário, mostro tudo que eles precisam fazer para me atender, porque, assim, não é só me atender. [...] Assino revista, o meu advogado é o meu marido [risos], mas recorro a ele sim, e assim qualquer dúvida que eu tenha, quando a coisa é mais séria, eu vou em Juiz de Fora, eu vou demais, semana passada mesmo eu fui no plantão fiscal, no Ministério do Trabalho, plantão fiscal da Receita, plantão fiscal do INSS, eu acho maravilhoso o plantão fiscal [...]. Eu sei que aquela pessoa que entrou agora não vai ter o mesmo conhecimento para lidar com o cliente de empresas grandes, então eu deixo com uma pessoa que tenha um conhecimento um pouco maior [...]. Fizemos um investimento no servidor, em rede [...]. A gente treina com cliente na empresa [...], a gente tem uma empresa de consultoria, consultoria contábil, fiscal, que a gente trabalha e eu consulto muito outras pessoas e outros contadores e eu não fico com dúvidas. (E9).

Vale ressaltar que, conforme Hamel e Prahalad (1995), o desempenho das organizações é mais fortemente influenciado pela combinação inteligente de competências profissionais e de recursos disponíveis do que pelas condições ambientais. Ou seja, empresas que conseguem atrelar recursos e capacidades técnicas terão melhor desempenho em suas atividades diárias. As competências essenciais (*core competences*) são recursos intangíveis difíceis de imitar e que são capazes de oferecer valor aos clientes, ou seja, a organização contábil que estiver mais bem preparada pode obter uma vantagem estratégica da situação.

Diante do exposto, buscou-se verificar se as empresas perceberam alguma variação no número de clientes, assim como na lucratividade da empresa, após o advento da escrituração digital. Os achados estão expostos na TAB. 5.

Tabela 5 - Clientes e lucratividade após o advento da escrituração digital

Itens discriminados	Entrevistados
Manteve o número de clientes	E1, E5, E7, E9
Diminuiu o número de clientes	E3, E4, E6, E8
Aumentou o número de clientes	E2, E10
Manteve a rentabilidade	E6, E7
Diminuiu a rentabilidade	E1, E3, E4 E5, E8, E9, E10
Aumentou a rentabilidade	E2

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos achados mostrados na TAB. 5, é possível verificar que a maioria das empresas manteve o número de clientes ou teve perda de clientes. Das que mantiveram ou tiveram o número de clientes reduzido, percebe-se também que todas tiveram a rentabilidade reduzida. Sobre isso, no que se refere à rentabilidade, duas empresas mantiveram seu lucro e sete empresas tiveram redução no lucro. Somente uma empresa teve aumento no lucro. Tais situações são descritas nos relatos a seguir.

Olha, diminuiu o número de cliente, mas não sei se é por causa da escrituração digital. [...] Na verdade, a escrituração digital gerou mais custos pra mim [...], com o aumento do custo, por causa da escrituração digital, na verdade, a lucratividade diminuiu, porque a gente passou a investir mais em novas tecnologias para poder dar conta do serviço, mas, assim, a tendência a gente acredita que é isso reverter mais na frente. (E3).

Olha, tanto está saindo como está entrando, a gente tem empresas bem pequenas sendo constituídas agora, as pessoas estão sem opção, na minha opinião, entendeu?! Então estão tendo que montar alguma coisa [...]. Está entrando, mas está saindo também. Tem muita conversão de empresa por MEI [...], o lucro tem diminuído. É, está sendo obrigado a cobrar mais barato e também por causa de diminuir a receita, diminuir que eu falo é quantidade. (E5).

Antes caiu, tinha muita empresa dando baixa, agora parece que está voltando de novo devagar, devagar, mas parece que ficou “elas por elas” [...], minha lucratividade tem sido a mesma, não aumentou nem diminuiu. (E7).

Acho que menos [risos], porque as obrigações aumentaram e você não pode aumentar o honorário, entendeu?! É onde eu te falei que a gente teve que contratar mais para adaptar às mudanças, mas você não pode aumentar. (E8).

Segundo relatos, a perda de rentabilidade foi devido ao aumento das obrigações, em investimentos em tecnologia e em custos. Somente o entrevistado E2 relata que o número de clientes aumentou assim como seu lucro.

Sim, o número de cliente tem aumentado, e a gente absorveu uma lucratividade maior sim. (E2).

Muitas regulamentações fiscais e legislativas interferiram na forma de trabalhar dos contadores. Entretanto, como foi visto outrora, as empresas não estão preparadas estrategicamente e tecnologicamente para atender à demanda do SPED. Isso consequentemente impactou em sua rentabilidade, como demonstrado na TAB. 5.

As empresas se encontram em um ambiente tomado por várias mudanças que ocorrem rapidamente. E para que possam continuar atuantes, é preciso adaptar seus processos e definir novas estratégias para não perder espaço no mercado contábil (STADLER; SCHMIDT; RODERMEL, 2011).

Adaptar-se a essa realidade e a esse ambiente é imprescindível para a sobrevivência das organizações (RUMMLER; BRACHE, 1995). Logo, para essas empresas, será preciso um processo de mudança organizacional e revisão de seu modelo de gestão, para uma eficiente implantação de estratégias, como assevera Motta (1995).

Com relação à estratégia, verificou-se ainda que, apesar dos pontos frágeis a serem observados pelas empresas pesquisadas, há estratégias em tais empresas, contudo as estratégicas existentes não estão sistematizadas. Tal situação é definida por Mintzberg (1978) como estratégia emergente, que é, essencialmente, uma "estratégia não planejada", no sentido de uma linha de ação que só é percebida como estratégica à medida que ela vai se desenrolando ou até mesmo depois que já aconteceu, é, portanto, um padrão de ação seguido na ausência de um plano ou em desacordo com um plano existente. Tal linha de ação pode ser percebida por um observador externo como sendo resultado de um plano, mesmo nas ocasiões em que isso não ocorreu (MINTZBERG, 1978).

Mintzberg (1978) pontua ainda que, mesmo na ausência de um plano, prévio e detalhado, é possível perceber a estratégia de uma empresa, isto porque na visão do autor, nem sempre a estratégia de uma empresa seguirá a necessidade de pensar estratégia como em um plano previamente estabelecido, mas sim daquilo

que a organização efetivamente faz, a partir das ações específicas que são realmente postas em prática.

Tal conceito também é citado por Whittington (2002) quando afirma que empresas evoluem de forma biológica em decorrência da dinâmica competitiva dos mercados, as estratégias apenas emergem quando o processo natural apresenta seu julgamento, independente das decisões dos gerentes.

Entretanto neste estudo tentou-se verificar também a existência de um planejamento estratégico prévio, ou seja, com plano e métodos para alcance de objetivos, logo, uma maneira tradicional e clássica de definir estratégia, nesse aspecto algumas empresas não possuem planejamento estratégico, ou este é feito de maneira pouco assertiva. Para Mintzberg (1978) esse plano prévio é chamado de "Estratégia deliberada", é um padrão de ação seguido de acordo com um plano. Assim, neste estudo trabalhou-se tanto com a noção de estratégia emergente quanto de estratégia deliberada, considerando as possíveis mudanças que o SPED causou no contexto contábil.

Doravante, torna-se importante verificar o impacto no tempo de execução de tarefas após a implementação do SPED. Por conseguinte, essa é a próxima dimensão de análise deste estudo.

6.4 Tempo de execução de tarefas

Por meio da tecnologia, novos métodos de trabalho surgem, e a contabilidade é uma das atividades que mais se adaptou às transformações advindas da tecnologia. Seu início foi marcado pelo trabalho feito por meio de manuscritos. Posteriormente, veio a mecanização e, por último, a informatização (OLIVEIRA, 2003).

Com a constante inovação da tecnologia, como já dito, a profissão contábil sofreu alterações na maneira de trabalhar e no tempo despendido para as tarefas, passando por modificações significativas nos últimos anos com a adoção da NF-e e do SPED (VIDAL, 2013). Esse crescimento tecnológico, conforme Neves Júnior, Oliveira e Carneiro (2011, p.1), permite "maior velocidade de envio, segurança,

compartilhamento e confiabilidade dos dados, graças às diversas facilidades existentes atualmente, como as certificações digitais”. Sobre a agilidade no envio e na execução dos trabalhos, buscou-se identificar se, após a implantação do SPED, o tempo da execução das tarefas foi alterado.

Conforme relatos, para seis entrevistados, o tempo de trabalho diminuiu, contudo, eles ressaltam que as tarefas ficaram mais complexas e mais minuciosas, o que fez com que a qualidade e a autenticidade das informações prestadas aumentassem.

Nesse contexto, os principais objetivos do SPED são: promover a integração dos fiscos; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes; e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica (BRASIL, 2017).

Nesse sentido, Oliveira (2014) salienta que, a partir da utilização de sistemas, vários procedimentos dentro das empresas de contabilidade foram modificados. Tais mudanças refletiram o grau de sofisticação, o que permitiu ganho de tempo para a realização das atividades dentro das empresas. Assim, de acordo com os relatos, o objetivo do SPED vem sendo alcançado dentro das empresas pesquisadas.

As tarefas mudaram muito com essa tecnologia, ficou mais complexo. Na verdade, nós somos fiscais do governo, gente entrega tudo “de bandeja” pra ele, então, assim, o serviço aumentou, por um lado, a quantidade de declarações aumentou, mas a facilidade eu acho que compensa. [...] Eu sou da época da contabilidade manual, tinha uma diferença, quando acontecia uma diferença na razão, a gente “morria” em cima daquela diferença, hoje em dia você abre o sistema, em 2 minutos você acha a diferença. Eu acho que melhorou a questão do tempo, diminuiu... ficou mais rápido, mas tem que ter mais atenção também por que tudo agora é eletrônico. (E9).

Está gastando menos tempo. Eu acho que gasta menos tempo pela automação mesmo, pelo programa, o programa que a gente usa, ele dá acesso a várias ferramentas que você pode diminuir o seu tempo de trabalho para você poder dedicar em outra coisa, uma legislação, então eu acho que diminuiu o tempo, a burocracia aumentou, mas a gente consegue diminuir o tempo de um lançamento, então eu acho que otimizou o tempo de maneira geral. (E10).

Com os dados armazenados, precisa-se apenas de um componente capaz de gerar a informação. Com isso, os empresários ganham mais tempo para analisar

informações do que conseguiriam se o mesmo processo fosse realizado de forma manual.

Ao se ter um tempo mais ágil nas tarefas, é possível promover melhoria do controle dos processos, bem como padronização das informações dos contribuintes, o que possibilita ao Fisco melhoria nos controles fiscais, cruzamento de informações e identificação mais rápida de fraudes tributárias (VIDAL, 2013).

A geração das obrigações acessórias de forma digital aperfeiçoa o trabalho tanto das empresas de contabilidade quanto do governo, por ser um método que garante a autenticidade das informações por meio do cruzamento de informações, assim como promove a rápida identificação de erro e até mesmo fraudes.

Apesar disso, para três entrevistados, o tempo para execução das tarefas aumentou. Segundo eles, esse aumento é devido principalmente à atenção que se deve dispensar ao lançar as informações no sistema, entretanto, embora o tempo tenha aumentado, segundo relatos, a transparência e a veracidade das informações estão mais seguras com o SPED. Apenas um entrevistado alega que para ele não houve alteração no tempo de execução das tarefas após a implantação do SPED.

Gasta se mais tempo, porque as informações multiplicaram, então são muito mais informações que você tem que registrar para atendimento do Fisco, e as informações estão muito claras, muito transparentes, então você tem que tomar muito cuidado com os arquivos magnéticos que você está entregando. (E4).

Olha, não dá pra te falar assim que diminuiu não, ou aumentou, sabe?! Eu acho que a responsabilidade é que aumentou. A complexidade das tarefas entendeu?! Porque foram criadas obrigações acessórias, tem que ter muita atenção, a responsabilidade aumentou. (E1).

A profissão contábil está mais complexa, ganhando um papel muito importante dentro das organizações ao produzir, a cada dia, informações precisas para o Fisco, assim como para a tomada de decisão empresarial. Segundo Nascimento (2013), o SPED é um sistema que trouxe uma revolução digital no campo da contabilidade societária e da contabilidade tributária, proporcionando uma maior informatização dos dados gerados para o Fisco. Isso diminuiu a demanda enviada em papel, o que, por consequência, propiciou a minimização de irregularidades e maior agilidade nas tarefas e nas informações, como pontuado pelos entrevistados.

Consequentemente, é válido entender que todas essas alterações citadas vêm exigindo grande capacidade de adequação dos profissionais contábeis, que precisam se manter atualizados e aptos a cumprir as novas exigências. Consoante esse tema, Santana Junior, Pereira e Lopes (2008) afirmam que o profissional de contabilidade deve ser capaz de selecionar dados, fornecer informação, gerar conhecimento e, principalmente, produzir o saber necessário para agir e agregar valores à sua empresa. Isso porque o processo evolutivo na profissão vem exigindo mais do contador, que, devido à complexidade dos negócios, deverá estar apto a desenvolver diversas tarefas, como: comunicação e gerenciamento, análise de projetos de investimento e financiamento, bem como uso de métodos quantitativos (MARIN; LIMA; CASA NOVA, 2011).

Desse modo, frente a esse cenário, a próxima dimensão de análise deste estudo buscou verificar se as empresas estão investindo em capacitação profissional dos seus funcionários frente às exigências do mercado e do Fisco.

6.5 Investimentos na capacitação de profissionais

De acordo com Carvalho e Salotti (2013), lidar com as IFRS (*International Financial Reporting Standards* ou Normas Internacionais de Contabilidade) requer uma gama de conhecimentos especializados, tais como métodos quantitativos, matemática financeira e finanças corporativas. Portanto, há necessidade de os contadores ampliarem suas habilidades para atender de forma eficaz às demandas do ambiente (CARDOSO; SOUZA; ALMEIDA, 2006). Corroborando esse pensamento, Oliveira (2014) destaca que a partir de mudanças abrangentes na legislação tributária e demais avanços na tecnologia da informação, por meio da utilização sistemática da Internet, empresas de médio e grande porte, além dos escritórios de contabilidade, perceberam a necessidade de utilização de sistemas que fossem integrados, visando ao acompanhamento e à capacitação dos funcionários na utilização do sistema.

Nesse sentido, buscou-se identificar primeiro verificar o que as empresas pesquisadas avaliam ao contratar um funcionário e posteriormente verificar o que

estas realizam para capacitar internamente seus funcionários. Os achados quanto a contratação estão resumidamente expostos na TAB. 6.

Tabela 6 – Aspectos observados na contratação de funcionários

Itens discriminados	Entrevistados
Conhecimento em informática	E1, E2, E3, E4, E5, E6, E9, E10
Referências anteriores	E1, E3, E4, E6, E8, E9, E10
Experiência profissional	E2, E4, E5, E6, E8, E10
Relacionamento interpessoal	E3, E4, E7, E8, E9, E10
Formação acadêmica/escolaridade	E2, E3, E5, E9
Capacidade técnica	E3, E4, E9

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a TAB. 6, o principal ponto observado pelos entrevistados na contratação de um funcionário é o conhecimento em informática. Outros pontos salientados foram as referências de trabalhos anteriores, a experiência profissional e o relacionamento interpessoal dos candidatos.

Capacidade técnica, experiência, se ele já teve alguma passagem em algum outro escritório, e na verdade nós vamos ter que avaliar o funcionário na prática mesmo, no período de experiência [...]. A pessoa tem que estar mais “antenada” com tecnologia. Então, tem que ter um conhecimento básico de informática, porque se o profissional hoje não souber, não “ter” um domínio de informática básico, hoje ele não consegue trabalhar com a nova tendência do mercado contábil. [...] Tem a questão do conhecimento técnico e também o comportamento interpessoal dele, eu acho que vai influenciar muito, porque se ele não tiver um entrosamento com os outros colegas de trabalho, prejudica muito. (E3).

[...] Atualmente, eu acho muito importante quem já tem formação, faculdade de Ciências Contábeis, atualmente eu prefiro pegar quem tem Ciências Contábeis, porque a pessoa vem com outra cabeça, outra visão. Avalio se tem conhecimento em informática, tem que ter, não tem jeito, o profissional tem que acompanhar as mudanças, tem que saber pelo menos o básico, avalio também a capacidade de cada um, capacidade técnica, capacidade de desenvolver um determinado trabalho, as habilidade mesmo. (E9).

Os relatos dos entrevistados confirmam o que Almeida (2014) pontua ao afirmar que, ao longo dos anos, o profissional precisou se desenvolver para acompanhar toda a evolução contábil assim como da informática para atender às necessidades do mercado. Em consonância com o estudo de Vidal (2013), toda essa evolução informática e tecnológica gerou novas habilidades no mercado contábil, a demanda por profissionais cada vez mais qualificados fez com que contadores ampliassem

suas habilidades. Para Vidal (2013), o contador precisa cada vez mais ampliar suas habilidades, muito em decorrência das novas exigências do Fisco.

Hoje, eu avalio conhecimento, a gente pede que tenha pelo menos uma noção do setor que está precisando, [...] conhecimento em informática, é importante, é importante porque hoje é tudo informatizado, [...] a gente avalia a postura, de onde ela está vindo, se tem referências pessoais, a indicação de alguém. (E10).

O perfil do contador contemporâneo passa exatamente pelo conhecimento da informação e pela boa convivência com a ferramenta aplicada em seu segmento, conforme aduz Duarte (2011), por isso, além de conhecimento em informática, para os entrevistados as referências anteriores, assim como a experiência, são pontos relevantes no momento da contratação.

É visto que as inovações advindas do SPED exigem do contador uma adaptação constante aos sistemas de informática, cada vez mais presentes na realidade dos profissionais. Entretanto, não basta o uso de tecnologias, análises e conhecimento sobre diversos assuntos sem equipar-se de um bom relacionamento interpessoal, ponto bastante citado pelos entrevistados. Uma organização é composta por um conjunto de seres humanos capazes de aprender, inovar e agregar valor a toda a empresa, portanto um bom relacionamento interpessoal torna-se relevante para a carreira dos contadores, como assevera Oliveira (2014) e conforme visto nos relatos.

Portanto, em seguida, buscou-se verificar se as empresas pesquisadas adotam algum tipo de capacitação para seus funcionários. Os investimentos citados foram cursos e treinamentos. Todos os entrevistados, de forma unânime, investem em cursos *on-line* e presenciais para seus funcionários, sendo que os entrevistados E2, E4 e E10, além de investirem em cursos, investem também em treinamentos. Os entrevistados pontuam, inclusive, que o investimento em capacitação profissional aumentou após a implantação do SPED, o que corrobora os estudos de Silva Filho (2015), o qual verificou que o SPED tem exigido, por parte dos contadores, o domínio de ferramentas tecnológicas, assim como melhor conhecimento das normas e legislações que norteiam a profissão contábil.

Fazemos cursos, tem cursos no YouTube, ou no próprio escritório, no nosso sistema, cursos pra toda equipe, às vezes o curso é do departamento pessoal, onde vai falar da DIRF, mas todo mundo entende o que é DIRF, porque vai ser pra todo mundo esse curso, então a gente faz e vai capacitando o colaborador. Agora, o SPED muda muito, a gente tem que estar o tempo todo atualizado e seguindo as mudanças. [...] Os cursos e capacitações aumentaram sim, depois do SPED, com certeza. (E1).

Ah, a gente busca todas as formas de treinamento, sempre tivemos cursos presenciais, treinamentos aqui dentro da empresa mesmo, mais específico, *on-line*, já tivemos de todos. (E4).

Sim, curso. Agora nós estamos pensando em adotar esses cursos aí *on-line*, está tendo muito hoje, muito curso. Depois do SPED, fazemos mais cursos sim. (E6).

Fazemos cursos presenciais ou *on-line* e treinamentos, disponibilizados pelo nosso programa de contábil. (E10).

Percebe-se que há uma preocupação por parte das empresas em capacitar seus funcionários, algo relevante para o cenário contábil, uma vez que novas tecnologias, assim como o conhecimento contínuo, são essenciais para o profissional contábil desenvolver suas atividades diárias, como assegura Vidal (2013). Assim, salienta-se que o contador deve planejar as experiências que irão acrescentar em sua profissão, em consentimento com as propostas relacionadas às exigências do mercado atual, bem como estabelecer relacionamentos profissionais para possíveis indicações futuras de trabalhos.

As diversas alterações na legislação brasileira propiciaram uma importância significativa do papel do contador dentro da instituição da qual ele faz parte. Para Nascimento (2013), o incremento de sistemas tecnológicos e o planejamento de recursos empresariais ocasionaram um aumento de dados em toda a organização. Entretanto, essa tecnologia sozinha não garante uma boa tomada de decisão dos processos contábeis. Portanto, para ser totalmente eficaz, é preciso que os responsáveis estejam aptos e capacitados a manusear as ferramentas tecnológicas para o bom uso das informações.

Dada a importância de se investir na capacitação de funcionários, com cursos e treinamentos, os entrevistados foram questionados a respeito de algum meio de avaliação de desempenho dos funcionários. Todos os entrevistados alegaram que não há um método para avaliar o desempenho dos funcionários, conforme relatos a seguir.

Não. Não temos nada formal. Ainda não, a gente estava estudando um processo para poder fazer isso, mas ainda não. É importante ter, mas ainda não temos. (E3).

Não temos, não conseguimos chegar em um indicador de avaliação ainda, sabe, é uma meta que a gente tem, mas a gente não conseguiu definir ainda esse indicador. (E4).

Não, não, eu tentei implantar, mas não deu certo. Então eu não quis avaliar dessa forma, desempenho para premiação, execução para premiação, entende?! [...] Então eu tentei implantar, mas eu não levei para frente. (E10).

Tais colocações, em algumas instâncias, se chocam com a questão da falta de investimentos em ações formais para programação dos serviços, assim como a falta de investimento em *software* do tipo ERP para sinergia e integração das operações, como exposto anteriormente, ou seja, falta de planejamento formal.

Nesse sentido, é importante discutir que, mesmo com esses pontos frágeis na gestão das empresas pesquisadas, existe uma consciência da necessidade da implantação de tais ações, assim como a criação de indicadores para avaliação de desempenho dos funcionários. Importa sublinhar que a não existência de um indicador de avaliação de desempenho pode ser explicada em função da falta de planejamento estratégico outrora também identificado neste estudo.

O próximo capítulo apresenta as considerações finais traçadas a partir deste estudo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A iniciativa do governo em ter sob controle informações dos contribuintes mobilizou o Fisco a criar um conjunto de ações que permitisse a visualização das informações sobre todas as operações financeiras e fiscais de forma digital. A proposta do SPED alterou em vários aspectos a forma de cumprimento das obrigações acessórias, trazendo uma nova realidade para as rotinas contábeis.

Após as considerações feitas no decorrer deste estudo, conclui-se que a implantação do SPED e, em especial, da Nota Fiscal Eletrônica revolucionou as obrigações tributárias das empresas por meio do cruzamento de dados, simplificando a apuração dos impostos e reduzindo o tempo gasto para o cumprimento das atividades.

O objetivo geral deste estudo foi identificar quais são as estratégias e os processos utilizados pelas empresas de serviços contábeis que possibilitaram maior aderência ao ambiente em que se encontram após o advento da escrituração digital, e como isso refletiu no controle dos processos e na qualidade dos serviços contábeis.

O caminho metodológico utilizado apoiou-se na pesquisa descritiva de abordagem qualitativa. Os sujeitos da pesquisa foram empresários, sócios de empresas de contabilidade dos municípios de Cataguases e Leopoldina, Minas Gerais. Para tanto, foram realizadas dez entrevistas com roteiro semiestruturado, e foram analisadas a partir da técnica de análise de conteúdo.

A unidade de análise do estudo foram as estratégias utilizadas pelas organizações contábeis com relação aos procedimentos a partir do advento da escrituração digital. A unidade de observação foram as organizações contábeis da microrregião da Zona da Mata de Minas Gerais, tendo como polo as cidades de Cataguases e Leopoldina.

Dentre os principais resultados alcançados por este estudo, percebeu-se que houve alterações nos processos de trabalho e de fiscalização eletrônica, no entanto, a

maior parte das empresas analisadas não se adaptou tecnologicamente, e não tiveram estratégias previamente definidas.

Percebeu-se que algumas empresas têm retrabalho e morosidade nos serviços, pois estão preocupadas principalmente em atender aos prazos do governo para que não sejam multadas por um eventual descumprimento dos prazos estabelecidos pela agenda governamental. Assim sendo, suas ações na maneira de trabalhar e de desenvolver a maior parte dos serviços ficam restritas ao cumprimento da agenda governamental.

Embora as empresas tenham relatórios e planilhas para avaliar os serviços e manter certa qualidade nos trabalhos, o acompanhamento dos processos e serviços ainda é realizado de maneira pouco assertiva, ou seja, estes não são estabelecidos tendo como base um planejamento prévio. Portanto nas empresas pesquisadas percebeu-se que há estratégias estabelecidas, contudo, as estratégias não são sistematizadas.

As estratégias de acompanhamento utilizadas pelos entrevistados consistem em realizar reuniões, ter um cronograma de atividades e a gestão administrativa da empresa baseados na agenda do governo, além de responsáveis técnicos que acompanham os trabalhos por meio de planilhas, relatórios e alguns *softwares* específicos que os auxiliam no cotidiano da empresa. Todavia, percebeu-se que há investimentos insuficientes em ações para a melhoria e o consequente aumento da qualidade dos serviços prestados, além da falta de *softwares* importantes que auxiliariam na qualidade, rapidez e autenticidade das informações enviadas ao governo, algo que é primordial no atual cenário contábil.

As empresas analisadas procuram atender bem o cliente, bem como orientá-lo, não ficando restritas ao conhecimento dos profissionais que trabalham nos escritórios contábeis, uma vez que recorrem a consultas com especialistas, dividem as tarefas de acordo com a capacidade técnica dos funcionários, além de consultarem revistas especializadas para se atualizarem. É válido entender que tais ações estão possibilitando que as empresas estejam ativas no mercado contábil, pois procuram se diferenciar dos demais escritórios contábeis da região.

Neste estudo, verificou-se que as empresas têm dificuldades no que diz respeito ao envio de informações corretas ao Fisco, assim como em relação aos prazos apertados para cumprimento da agenda do governo. Logo, a adequação por parte da empresa implica em diversos fatores, entre eles, mão de obra qualificada e estrutura tecnológica, portanto é necessário o aperfeiçoamento permanente do profissional e de sua equipe, por meio de constantes estudos e investimentos em treinamento.

Nessa direção, o profissional contábil deve manter a excelência profissional requerida pelo mercado, adequando-se a todas as inovações tecnológicas existentes, tanto no escopo societário, como no tributário. Do mesmo modo, fica claro que o contador deve participar de cursos de atualização, pois com o advento do SPED, o domínio de habilidades contábeis desse profissional, aliado aos conhecimentos atualizados em tecnologia da informação, fica cada vez mais evidente.

Se, por um lado, o SPED gerou transtornos de implantação devido aos gastos com estudos, adaptação e aperfeiçoamento dos sistemas contábeis, por outro, houve o fomento da capacitação profissional quanto à legislação, para que as informações sejam transmitidas de maneira fidedigna, e melhora na agilidade das rotinas de trabalho. Todavia, houve melhoras muito planejadas, como a redução do uso de papel, dada a possibilidade de emissão da nota fiscal digital, e transparência de dados dos contribuintes, reduzindo a sonegação fiscal.

Com relação aos objetivos específicos deste estudo, como já pontuado, observou-se que as empresas estão utilizando tecnologia aquém do necessário para serviços mais ágeis. Apesar da tecnologia necessária para uma conferência mais assertiva das informações a serem enviadas, a maioria dos entrevistados relatou que não utiliza, por exemplo, um auditor de informações, o que poderia trazer mais confiabilidade e assertividade nas informações enviadas. Percebeu-se que ainda há resistência por parte de alguns funcionários quanto ao uso da informatização.

No que diz respeito ao cumprimento dos prazos, os entrevistados afirmam que conseguem atender aos prazos estipulados, o que já agrega valor aos serviços

prestados, pois agindo assim se evitam multas. Apesar disso, devido a fatores como alta demanda de trabalho, muita responsabilidade na conferência das informações e documentos pendentes de envio pelos clientes, alguns entrevistados alegam que não conseguem trabalhar com uma política de antecipação de prazos, embora cumpram os prazos estabelecidos. Ou seja, implicitamente aos discursos dos entrevistados, percebeu-se uma falta de planejamento por parte deles.

Nesse sentido, a falta de um processo estruturado de trabalho pode implicar alguns pontos críticos, por exemplo, a dificuldade para realizar relatórios que auxiliem na tomada de decisão e para tal processo de trabalho sob uma ótica estratégica.

No que se refere à capacitação e contratação de funcionários, o conhecimento em informática foi o principal ponto observado pelos entrevistados no processo de contratação de um funcionário. Outros pontos salientados foram as referências de trabalhos anteriores, a experiência profissional e o relacionamento interpessoal dos candidatos. Isso aponta que as empresas estão cientes da necessidade de o profissional ser conhecedor da informática e de outras tecnologias, entretanto, as empresas não investem em maquinário e *softwares* para alguns serviços.

Consoante o apontado na análise deste estudo, detectou-se que a contabilidade requer um profissional que demonstre interesse em aprendizado e atualização contínua, que tenha conhecimento da área de tecnologia da informação e do negócio, bem como use a tecnologia de forma assertiva. Dessa forma, o profissional contábil deve manter a excelência profissional requerida pelo mercado, adequando-se a todas as inovações tecnológicas existentes, tanto no escopo societário, como no tributário. Fica claro que o contador deve participar de cursos de atualização presenciais ou a distância que atendam às suas necessidades.

Contudo, os profissionais não estão totalmente aptos a manusear o sistema, assim como as empresas não investiram efetivamente em sistemas para auxiliá-las em um trabalho mais assertivo e de qualidade.

Como principal limitação deste estudo, destaca-se a dificuldade de acesso aos entrevistados, assim como a aceitação destes em participar da pesquisa. Em vários

momentos da entrevista, percebeu-se resistência de alguns entrevistados em responder a algumas perguntas, principalmente as relacionadas ao método de trabalho. Ao longo das entrevistas, verificaram-se aspectos de subjetividade em algumas respostas, como reticências, pausas e momentos de silêncio em relação ao tema perguntado, o que envolve a leitura das entrelinhas do que pode ou não ser dito.

Tendo por base as análises aqui discutidas, para futuros estudos sugere-se avaliar a percepção de órgãos fiscalizadores federais e estaduais sobre o impacto do SPED em seu âmbito de atuação, uma vez que as empresas aqui estudadas se mostraram tecnologicamente para a utilização dessa tecnologia de escrituração digital.

Nessa direção, sugere ser também o desenvolvimento de estudos que busquem avaliar o conhecimento e as competências dos contadores para uma implementação eficaz do SPED.

REFERÊNCIAS

ADIZES, I. **Os ciclos de vida das organizações**: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito. São Paulo: Pioneira, 1990.

ALBINO, J. C. A. *et al.* Sujeitos estrategistas, suas escolhas, decisões e estratégias. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35., 2011. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro. 2011. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/ESO2363.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

ALMEIDA, M. L. **Rede de inovação**: a articulação de Estado, Empresa e Universidade. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2014.

ANSOFF, H. I. Managing strategic surprise by response to weak signals. **California Management Review**, v. 18 n. 2, p.21-33, Winter, 1975.

ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

ANTHONY, R. N. **Contabilidade gerencial**: introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1972.

ARMISTEAD, C.; PRITCHARD, J. P.; MACHIN, S. Strategic business process management for organizational effectiveness. **Long Range Planning**, v. 32, n. 1, p. 96-106, 1999.

AZEVEDO, O. R.; MARIANO, P. A. **SPED**: sistema público de escrituração digital. São Paulo: IOB, 2009.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006.

BARNEY, J. B. Types of competition and the theory of strategy: toward an integrative framework. **Academy of Management Review**, v. 11, n. 4, p. 791-80, out. 1986.

BAUMAN, Z. **Globalização**: as consequências humanas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

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

BORGES, T. B. *et al.* Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, v.44, n. 4, p. 877-901, 2010.

BORGES, C. F.; SOARES, A. B.; MARTINS, V. F. Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. **Revista Científica Linkania Master**, Uberlândia, v. 1, n. 7, 2013.

BRAGA, R.; MONTEIRO, C. A. **Planejamento estratégico sistêmico para instituições de ensino**. São Paulo: Hoper, 2005.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 maio 1946.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, transforma o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm>. Acesso em: 2 set. 2015.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm/>. Acesso em: 7 jul. 2016.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 dez. 2007a. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm/>. Acesso em: 7 jul. 2016 .

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 maio. 2009; http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm/> Acesso em: 7 jul. 2016 .

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007. Institui a escrituração contábil digital. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 nov. 2007b. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15739&visao=anotado>>. Acesso em: 3 mar. 2017.

BRASIL. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jan. 2007c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 2 fev. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 10 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste... **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 7 jul. 2016.

BRASIL. Ajuste SINIEF nº 25, de 9 de dezembro de 2016. Altera o Ajuste SINIEF 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2016. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/aj_025_16>. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Objetivos**. 2017. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

CAMPOS, S. J de B. **Competências necessárias à implementação eficaz do SPED**: percepção dos operadores da contabilidade do RN. 2012. 181 f. il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

CARDOSO, J. L.; SOUZA, M. A.; ALMEIDA, L. B. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo/RS, v. 3, n. 3, p. 275-284, set./dez. 2006.

CARVALHO, L. N.; SALOTTI, B. M. Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. **Accounting Education**, v. 28, n. 2, p. 235-242, maio 2013. Disponível em: <<http://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/iace-50373?code=aaan-site>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

CATELLI, A. *et al.* Sistema de Gestão Econômica - GECON. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Profissionais da Contabilidade e Escritórios Ativos**. 2015. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/registro/quantos-somos->>. Acesso em: 10 out. 2016.

CHANDLER, A. **Strategy and structure**. Cambridge: MIT Press, 1962.

CHRISMAN, J. J.; HOFER, C. W.; BOULTON, W. R. Toward a system for classifying business strategies. **Journal Academy of Management Review**, v.13, n.3, p.413-428, 1988.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. Pesquisa em administração: **um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORDEIRO, A. **Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**: um estudo em organizações de serviços contábeis. 2012. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

COSTA, A. J. D. *et al.* 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.

CRC-MG – Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. **Balço Socioambiental 2015 do CRCMG**. 2015. Disponível em: <<http://www.crcmg.org.br/media/arquivos/c025255b66157fb238866ae15c402e63.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2016.

DAVENPORT, T. **Reengenharia de processos**: como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DELEUZE, G. **Pourparlers**. Paris: Les Éditions de Minuit, 1990.

DELEUZE, G. *Post-scriptum* sobre as sociedades de controle. In: DELEUZE, G. **Conversações**. Tradução de Peter Pál Pelbart. Rio de Janeiro: Editora 34, 1992. p. 219-226.

DUARTE, R. D. **Big Brother fiscal na era do conhecimento**: como a certificação digital, SPED, e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil. 2. ed. São Paulo: Ideas@Work, 2008.

DUARTE, R. D. **Manual de sobrevivência no mundo pós-SPED**: um guia essencial para empreendedores que vivem na “Selva Fiscal Digital”. Big Brother Fiscal IV. Belo Horizonte: Ideas@Work, p. 45-46, 80-81, 2011. Disponível em: <<http://www.crcam.net.br/docs/livro.pdf>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

DRUCKER, P. F. **Introdução à administração**. Tradução de Carlos Afonso Malferrari. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

EVANS, C. Tax Compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**, [S.l.], v. 53, n. 2, p. 229-252, jun. 2000. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papres.cfm?abstrat_id=22895>. Acesso em: 22 nov. 2016.

FERNANDES, P. M. **Administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; Brasília: CAPES : UAB, 2011.

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

FRANCO, M. L. P. B. **Análise de conteúdo**. Brasília: Liber Livro, 2008.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIROTTO, M. SPED Contábil, o novo paradigma. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XXXVII, n. 170, mar./abr. 2008.

GITMAN, L. J. **Princípios da administração financeira**. 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GLUCK, F. W.; KAUFMAN, S. P.; WALLECK, A. S. Strategic management for competitive advantage. **Harvard Business Review**, p. 154-161, jul./ago. 1980.

GODOY, A. S. Estudo de caso qualitativo. In: **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. SILVA, Anielson Barbosa da; GODOI, Christiane K.; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo (Org.). São Paulo: Saraiva, 2006.

GODOY, C. K.; MELO, R., SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GONÇALVES, P. R. G. **Posicionamento estratégico das maiores organizações contábeis da cidade de Bauru (SP) com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**. 2016. 258 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - FECAP, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/jspui/728#preview-link0>>. Acesso em: 13 abr. 2017.

GRANT, R. M. The Resource-Based Theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. **California Management Review**, v. 33, n. 3, p. 114-135, 1991.

GRECCO, G. B.; GRECCO M. C. P.; ANTUNES, M. T. P. Risco fiscal sob responsabilidade das organizações contábeis brasileiras: uma proposta para mitigação. **TAC**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, art. 2, p. 76-94, jul./dez. 2016. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br>>. Acesso em: 7 dez. 2016.

HAMBRICK, D. Operationalizing the concept of business-level strategy in research. **Academy of Management Review**, v. 5, n. 4, p. 567-575, 1980.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. Strategic intent. In: BARNEVIK, P.; KANTER, R. M. **Global strategies: insights from the world's leading thinkers**. New York: The Harvard Business Review, 1990.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HAMMER, M.; CHAMPY, J. **Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

HARMON, P. Evaluating an organization's business process maturity. **Business Process Trends Newsletter**, v. 2, n. 3, mar. 2004. Disponível em: <<http://www.bptrends.com/publicationfiles/03-04NLEvalBPMaturity-Harmon.pdf>>. Acesso em: 1 jun. 2016.

HERRERO FILHO, E. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Administração estratégica: competitividade e globalização**. São Paulo: Thomson, 2008.

HUNT, S. D. Resource-advantage theory: an evolutionary theory of competitive firm behavior? **Journal of Economic**, v. 31, n. 1, p. 59-77, mar. 1997.

HUNT, S. D. **A general theory of competition: resources, competences, productivity, economic growth**. Thousand Oaks: Sage Publications Ltd., 2000.

HUNT, S. D.; MORGAN, R. M. The comparative advantage theory of competition. **Journal of Marketing**, v. 59, n. 2, p. 1-15, abr. 1995.

HUNT, S. D.; MORGAN, R. M. The resource-advantage theory of competition: dynamics, path dependencies, and evolutionary dimensions. **Journal of Marketing**, v. 60, n. 4, p. 107-114, out. 1996.

HUNT, S. D.; MORGAN, R. M. Resource-advantage theory: a snake swallowing its tail or a general theory of competition. **Journal of Marketing**, v. 61, n. 4, p. 74-82, out. 1997.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Anuário Estatístico do Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE, 1996.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JAMES, W. L.; HATTEN, K. J. Further evidence on the validity of the self typing paragraph approach: miles and snow strategic archetypes in banking. **Strategic Management Journal**, v. 16, n. 2, p. 161-168, 1994.

JESTON, J.; NELIS, J. **Business process management: practical guidelines to successful implementations**. Burlington: Elsevier, 2006.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. **The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 2001.

KOLIVER, O. O contador do ano 2.000 – Perfil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília-DF, n. 85, p. 114, dez. 1993.

KOTLER, P.; HAYES, T.; BLOOM, P. N. **Marketing de serviços profissionais – estratégias inovadoras para impulsionar sua atividade, sua imagem e seus lucros**. 2. ed. São Paulo: Manole, 2002.

KOTTER, J.P. **Liderando mudança**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LAGUNA, K. E. de L. *et al.* **Os funcionários e a contabilização em escritório contábil**. Semana Acadêmica 2014: inovação e sustentabilidade. Faculdade de Tecnologia e Ciências do Norte do Paraná: FATECIE, 2014.

Disponível em:

<<http://fatecie.edu.br/documentos/graduacao/revistacientifica/2014/18.pdf>>. Acesso em: 18 jan. 2017.

LAIA, M. M. *et al.* Electronic government policies in Brazil: context, ICT management and outcomes. **Revista de Administração de Empresas**, v.51, n. 1, p. 43-57, 2011.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAS CASAS, A L. **Marketing de serviços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LENZI, F. C.; KIESEL, M. D. (Org.). **O empreendedor de visão**. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, E. S. de *et al.* Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil. **JISTEM - J. Inf. Syst. Technol. Manag.**, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 101-130, jan./abr. 2016. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-17752016000100101&lng=en&nrm=iso>. Acesso em : 16 abr. 2017.

LONARDONI, M.; CORTEZ, M. C. O. A responsabilidade civil do contador: aspectos legais dos atos e omissões praticados no exercício da profissão. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 1, p. 48-61, 2008.

LOPES, V. H. **O impacto dos processos de administração estratégica como antecedentes do desempenho das micro e pequenas empresas**. 2010. 115 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2010.

MACDONALD, K. M. **The sociology of the professions**. London: Sage Publications, 1999.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARIN, T. I. S.; LIMA, S. J. de; CASANOVA, S. P. de C. Formação do contador – o que o mercado quer, é o que ele tem? Estudo de caso sobre o perfil profissional dos alunos de Ciências Contábeis. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., São Paulo-SP. **Anais...** São Paulo, jul. 2011.

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

MCCORMACK, K.; JOHNSON, W. **Business process orientation: gaining the e-business competitive advantage**. Boca Raton: CRC Press LLC, 2001.

MILLER, D. **Gestão da mudança com sucesso: uma abordagem organizacional focada em pessoas**. São Paulo: Integreare, 2012.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Rio de Janeiro: Vozes, 2001.

MINTZBERG, H. The science of strategy-making. **Industrial Management Review**, v.8, n 2, p. 71-81, Spring 1967.

MINTZBERG, H. Patterns in strategy formation. **Management Science**, v. 29, n. 9, p. 934-48, 1978.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **The strategy process: concepts, contexts and cases**. 2 ed. Englewood Cliffs: Prentice International Inc., 1991.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MOTTA, R. A busca da competitividade nas empresas. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 1, p. 12-16, mar./abr. 1995.

MULLER, E. T. C. **O processo de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras**. 2007. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.

MULLIGAN, E.; OATS, L. Tax risk management: evidence from the US. **British Tax Review**, v.1, n. 6, p. 680-703, 2009.

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

NEVES JÚNIOR, I. J.; 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.

NORMANN, R.; RAMIREZ, R. Da cadeia de valor à constelação de valor. In: RODRIGUES, M. V. (Org.). **Gestão estratégica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 53-82.

NUNES, A. C. **A inovação tecnológica e a contabilidade**. 2009. Disponível em: <http://www.aedb.br/sget.../80_artigo%20seget.doc>. Acesso em: 24 nov. 2016.

OLIVEIRA, A. S. **SPED nas pequenas empresas**: como atender às exigências do fisco na era digital. São Paulo: Trevisan, 2014.

OLIVEIRA, C. V. *et al.* Percepção dos profissionais contábeis da região metropolitana de Belo Horizonte sobre a implantação do SPED. **RAGC**, v. 4, n. 16, 2016.

OLIVEIRA, E. **Contabilidade informatizada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, E. B.; ARGOUD, A.R.T.T. Gestão por processos. In: CREMONESI, G. O. G. (Org.). **Administração básica**. Campo Grande: Life Editora, 2015. p. 219-233.

OLIVEIRA, D. P. R. **Administração de processos**: conceitos, metodologia, práticas. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, D. R.; ÁVILA, L. A. C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um estudo do nível de qualificação dos profissionais contábeis em uma cidade do estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n. 1, p. 57-69, 2016.

OLIVEIRA, M. L. G. D. *et al.* Aderência entre a estrutura funcional de empresas de contabilidade e o ciclo de vida organizacional e longevidade na perspectiva de Miller e Friesen [Edição Especial]. **Tourism & Management Studies**, v. 10, p.58-68, 2014.

OLIVEIRA, O. J. *et al.* **Gestão da qualidade**: tópicos avançados. São Paulo: Thomson Pioneira, 2006.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OSTROFF, F. **The horizontal organization**: what the organization of the future looks like and how it delivers value to customers. New York: Oxford University Press, 1999.

PADOVEZE, C. L. A controladoria no planejamento operacional: modelo para determinação da estrutura do ativo. **Revistade Contabilidade do CRC/SP**, São Paulo, ano VI, n. 20, jun. 2002.

PATTON, M. Q. **How to use qualitative methods in evaluation**. Newbury Park: Sage Publications, 1987.

PELEIAS, I. R. *et al.* Marketing contábil: uma pesquisa com escritórios de contabilidade no Estado de São Paulo. **UnB Contábil**, Brasília, v. 10, n.1, jan./jun. 2007.

PELEIAS, I. R. *et al.* Planejamento estratégico em organizações contábeis na Cidade de São Paulo. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 1, p. 73-98, 2011.

- PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREIRA, M. F. **Administração estratégica**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2011.
- PEREIRA, N. A.; ARGOU, A. R. T. T. **Gestão por processos**. São Carlos: UAB/UFSCar, 2013. Apostila. Disponível em: <ead2.sead.ufscar.br>. Acesso em: 16 fev. 2017.
- PORTER, M. E. **Competitive advantage**. New York: Free Press, 1985.
- PORTER, M. E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 9. ed. São Paulo: Campus, 2002.
- PORTER, M. E. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- PRADO JÚNIOR, C. **História econômica do Brasil**. 13. ed., São Paulo: Editora Brasiliense, 1970.
- PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The Core Competence of the Corporation. **Harvard Business Review**, p. 3-15, maio/jun. 1990.
- PRAHALAD, C. K.; RAMASWAMY, V. Co-creation experiences: the next practice in value creation. **Journal of Interactive Marketing**, v.18, n. 3, p. 5-14, 2004.
- REIS, D. R. **Gestão da inovação tecnológica**. Barueri: Manole, 2004.
- RESENDE, V. Sistema complexo. **Revista FENACON**. Brasília, n. 152, jul./ago. 2012.
- 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.
- RODRIGUES, J. R. M. C.; JACINTO, M. S. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. **Revista Hum@nae**, v. 5, n. 1, 2012.
- RODRIGUES, J. T.; WERNER, L. A gestão de pessoas contribuindo com o programa Seis Sigma: multi-casos de empresas instaladas no Rio Grande do Sul. **Produção Online**, Florianópolis, v. 11, n. 3, p. 823-850, 2011. Disponível em: <<http://producaoonline.org.br/rpo/article/view/912/823>>. Acesso em: 8 ago. 2016.
- ROSA, T. S. A percepção dos contabilistas em relação à qualidade das informações geradas para o sistema público de escrituração digital–sped na região de Pouso Alegre-MG. **Revista Científica**, Fortaleza, v. 1, n. 51, p. 1-16, 2014.

RUMMLER, G.; BRACHE, A.P. **Improving performance**: how to manage the white space on the organizational chart. San Francisco: Jossey-Bass, 1995.

SÁ, A. L. de. **Fundamentos da contabilidade geral**. Curitiba: Juruá, 2005.

SANTANA JUNIOR, J. J. B.; PEREIRA, D. M. V. G.; LOPES, J. E. de G. Análise das habilidades cognitivas requeridas dos candidatos ao cargo de contador na Administração Pública Federal, utilizando-se indicadores fundamentados na visão da Taxonomia de Bloom. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 46, p. 108-121, jan./abr. 2008.

SANTOS, N. M. *et al.* Modelos de maturidade em processos: um estudo exploratório. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30., 2010, São Carlos. **Anais...** São Carlos: UFSCar, 2010.

SANTOS, R.P.C. **Engenharia de processos**: análise do referencial teórico-conceitual instrumentos, aplicações e casos. 2002. 307f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - COPPE, Univ. Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <<http://www.enjourney.com.br/antigo/wp-content/uploads/2012/06/tese-rafael-paim-engenharia-de-processos-19fev2003b.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

SCHUMPETER, J. **Capitalismo, Socialismo e Democracia**. Rio de Janeiro. Fundo de Cultura. Scorecard companies thrive in the new business environment. Boston, MA: Harvard Business, 1942.

SERRA, F.; TORRES, M. C.; TORRES, A. P. **Administração estratégica**: conceitos, roteiro prático e casos. Rio de Janeiro: Reichamn & Affonso Editores, 2004.

SHORTELL, S. M.; ZAJAC, E. J. Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity. **Academy of Management Journal**, v. 33, n. 4, p. 817-832, 1990.

SILVA, A. F. *et al.* SPED - Public digital bookkeeping system: increasing the tax base declared by Brazilian Companies. **Proceedings of European Accounting Association**, Ljubljana, Slovenia, n.35, 2012.

SILVA FILHO, G. M. **Nível de conhecimento de profissionais de Contabilidade em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital por meio da Teoria de Resposta ao Item**. 2015. 104f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-Institucional e Inter-regional em Pós-graduação em Ciências Contábeis, Curso de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/18036>>. Acesso em: 30 jan. 2017.

SIQUEIRA, J. **O modelo de maturidade de processos**: como maximizar o retorno dos investimentos em melhoria da qualidade e produtividade. IBQN, Brasil, 2005. Disponível em:

<http://www.ibqn.com.br/htm_artigos_links/Jairo_Siqueira_Artigo_Modelo%20de%20Maturidade.pdf>. Acesso em: 10 set. 2016.

SKINNER, B.F. **Sobre o behaviorismo**. Tradução de M. P. Villalobos. São Paulo: Editora Cultrix, 2002. (Trabalho original publicado em 1974).

STADLER, A.; SCHMIDT, M. do C.; RODERMEL, P. M. **Desenvolvimento gerencial, estratégia e competitividade**. Curitiba: Ibpex, 2011.

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

STRAUSS, A. L.; CORBIN, J. **Basics of qualitative research: grounded theory, procedures and techniques**. Newbury: SAGE, 1997.

TAVEIRA, E. M.; MACIEL, L. E. S. O perfil do contador do século XXI. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 11., Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, 7., 2007, São José dos Campos. **Anais...** Universidade do Vale do Paraíba: UNIVAP, 2007. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2007/trabalhos/sociais/inic/INICG00117_01C.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2016.

THIRY-CHERQUES, H. R. Saturação em pesquisa qualitativa: estimativa empírica de dimensionamento. **Revista Brasileira de Pesquisas em Marketing**, n.3, p.20-27, 2009.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

VIDAL, V. C. P. **Uma análise dos efeitos das recentes mudanças contábeis sobre os mercados de trabalho e ensino superior**. 2013. 78f. (Dissertação de Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2013.

WINTTINGTON, R. **O que é Estratégia?** Tradução de Maria Lúcia Rosa e Martha Malvezzi Leal. São Paulo, Pioneira, 2002.

ZAIDAN, F. H.; SILVA, M. A. Gestão de processos de negócios alinhados à gestão de mudanças com ênfase na melhoria contínua de processos: processo folha de pagamento. **Revista de Sistemas e Computação**, Salvador, v. 3, n. 1, p. 54-65, jan./jun. 2013.

APÊNDICE A - Roteiro de entrevista

Avaliação do Processo Estratégico

Estamos realizando uma pesquisa para avaliar a estratégia das empresas de contabilidade com o advento da escrituração digital, cabe ressaltar que o sigilo das informações será plenamente preservado.

Por sua especial colaboração, antecipamos nossos mais sinceros agradecimentos!

INFORMAÇÕES

Nome da empresa:

Cidade:

1) Cargo na empresa: _____

2) Porte da Empresa:

Micro (Faturamento até R\$240.000,00) ()

Pequena (Faturamento até R\$2.400.000,00) ()

Média ()

3) Número de empregados diretos: _____

4) Idade da empresa (anos) _____

5) Governança (quem dirige a empresa):

Familiar ()

Profissional ()

Mista ()

6) Escolaridade:

1º grau ()

2º grau ()

Superior (completo) ()

Superior (incompleto) ()

Pós-graduação ()

Outros: _____

As ações de sua empresa para execução das tarefas de escrituração digital, sped contábil, sped fiscal, sped contribuições são planejadas previamente.

1) Formalização e avaliação das estratégias

Há formalização destas estratégias com participação dos envolvidos.

A equipe se compromete com a estratégia

Há resistência por parte do envolvidos

Implementa efetivamente o que foi planejado

Avalia as relações de causa e efeito entre o que foi planejado e o que foi efetivamente implementado

2) Estrutura

No planejamento considera os recursos físicos (instalações, máquinas, softwares, capacidade de trabalho) da empresa para a elaboração das estratégias

Como você avalia a capacidade humana e tecnológica para execução das tarefas

Há equipe de apoio em sistemas de informação

No processo de contratação de colaboradores o conhecimento de informática é levado em consideração.

3) Da Execução dos serviços

A empresa elabora um planejamento tributário para os clientes

Os serviços são realizados no prazo correto sem previsão para retificação

Há formalização das operações dos clientes

Há trabalhos para melhoria de qualidade e para melhorias de processo

Há agenda de obrigações de conhecimento de todos

Há Política de antecipação de prazo

Há Finalização dos trabalhos por responsáveis

Há treinamento de procedimentos fiscais para clientes

Há trabalhos para melhoria de qualidade e para melhorias de processo.

Houve alteração no Tempo de execução das tarefas

O que a empresa tem feito para melhorar a execução dos trabalhos?

Vocês tem algum meio de capacitar os funcionários? Como a empresa capacita seus funcionários?

A empresa adota algum meio de avaliar o desempenho dos funcionários?

4) Dos riscos

Há transferência do risco para os clientes

Há domínio por parte da empresa de todas operações dos clientes

Há formalização das operações dos clientes

Há consulta com especialistas (advogados e consultores)

Tem conseguido manter os clientes leais?

Muito obrigado(a) pela contribuição!