

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

GIOVANA SORDI SCHIAVI

**TECNOLOGIAS DIGITAIS NA ESTRUTURAÇÃO DE NOVOS MODELOS DE
NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: UMA ANÁLISE A PARTIR DA
PERSPECTIVA INSTITUCIONAL**

Porto Alegre

2021

GIOVANA SORDI SCHIAVI

**TECNOLOGIAS DIGITAIS NA ESTRUTURAÇÃO DE NOVOS MODELOS DE
NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: UMA ANÁLISE A PARTIR DA
PERSPECTIVA INSTITUCIONAL**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Ariel Behr

Porto Alegre

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

Sordi Schiavi, Giovana
TECNOLOGIAS DIGITAIS NA ESTRUTURAÇÃO DE NOVOS
MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: UMA ANÁLISE
A PARTIR DA PERSPECTIVA INSTITUCIONAL / Giovana Sordi
Schiavi. -- 2021.
199 f.
Orientador: Ariel Behr.

Tese (Doutorado) -- Universidade Federal do Rio
Grande do Sul, Escola de Administração, Programa de
Pós-Graduação em Administração, Porto Alegre, BR-RS,
2021.

1. Tecnologias digitais. 2. Modelos de negócios. 3.
Teoria Institucional. 4. Mudança institucional. 5.
Sistemas de Informações Contábeis. I. Behr, Ariel,
orient. II. Título.

GIOVANA SORDI SCHIAVI

**TECNOLOGIAS DIGITAIS NA ESTRUTURAÇÃO DE NOVOS MODELOS DE
NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: UMA ANÁLISE A PARTIR DA
PERSPECTIVA INSTITUCIONAL**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Ariel Behr

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Ariel Behr - Orientador
PPGA/PPGCONT/UFRGS

Prof. Dra. Raquel Janissek-Muniz
PPGA/UFRGS

Prof. Dr. Everton da Silveira Farias
PPGCONT/UFRGS

Prof. Dra. Cristina Dai Prá Martens
PPGA/PPGP/UNINOVE

Prof. Dr. Henrique Mello Rodrigues de Freitas
UFRGS

Porto Alegre, 03 de fevereiro de 2021.

AGRADECIMENTOS

Enfim, é chegada a hora de agradecer, pois a realização do Doutorado só foi possível graças a pessoas incríveis que estiveram ao meu lado, seja em partes do caminho, seja em toda sua extensão. Agradecer talvez seja a forma mais singela, mas também a mais pura, de reconhecer, em palavras, toda atenção recebida. Por isso, agradeço imensamente:

Aos meus pais e ao meu irmão, por todo apoio, incentivo e cuidado irrestrito. Valorizo cada gesto e busco o meu melhor para vocês também.

Ao Stefan, por toda parceria e carinho. E por me mostrar que posso ser mais forte que qualquer dificuldade.

Ao meu orientador, Prof. Ariel Behr. Não tenho palavras para agradecer toda atenção nas orientações, todo empenho nos ensinamentos e todas oportunidades concedidas que me fazem aprender e crescer na trajetória acadêmica. Levo sua dedicação (não só comigo, mas com muitos outros) como exemplo pessoal e profissional, buscando imprimir as mesmas qualidades no meu trabalho!

Aos professores do PPGA/UFRGS com os quais tive a oportunidade de aprender ao longo dos últimos anos. Em especial, agradeço aos professores da banca de projeto e de tese pelas avaliações, contribuições e outras oportunidades de aprendizagem: Profa. Raquel Janissek-Muniz, Prof. Everton Farias, Prof. Cristina Dai Prá Martens e Prof. Henrique Freitas.

Aos colegas do PPGA/UFRGS e do GP ITEC, por todo compartilhamento de experiências e conhecimento. Dedico um agradecimento especial para Carla Marcolin, que sempre inspira e auxilia com suas técnicas de pesquisa. E para as queridas amigas Fernanda Momo e Camila de Oliveira, que sempre estão presentes para motivar, ajudar e aconselhar.

A UFRGS e a CAPES, por viabilizarem e incentivarem o ensino e a pesquisa.

A todos os entrevistados, que dedicaram seu tempo e se disponibilizaram a contribuir com esta pesquisa.

RESUMO

SCHIAVI, Giovana Sordi. **Tecnologias digitais na estruturação de novos modelos de negócios contábeis-financeiros: Uma análise a partir da perspectiva institucional.** 2021. 198 fls. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2021.

As tecnologias digitais estão sendo empregadas em uma série de produtos e serviços, alterando as relações sociais, pessoais e de trabalho dos indivíduos. O processo de mudança viabilizado pelas informações no formato digital vem afetando as organizações, que precisam lidar com o desafio da transformação digital, que afeta desde os setores com estruturas menos complexas até aqueles excessivamente organizados e regulamentados. A Contabilidade é um exemplo de segmento altamente institucionalizado, prevalecendo as questões regulatórias na legitimidade de suas práticas e que, atualmente, enfrenta o desafio das mudanças de caráter tecnológico. Esta tese propõe que, na Contabilidade, a mudança proporcionada por fatores tecnológicos difere da mudança relacionada a normas e regulamentos, considerando o caráter mandatário desta última; ao mesmo tempo, vai além de sua mera incorporação para otimização de processos. Ou seja, acredita-se que esse tipo de mudança permite um contexto maior de adaptação das estruturas organizacionais, originando novos modelos de negócios que acompanham as atuais práticas de clientes, fornecedores, órgãos regulatórios, entre outros. Considerando esses aspectos, a presente tese tem como objetivo geral explorar a relação entre as tecnologias digitais e a estruturação de novos modelos de negócios contábeis-financeiros pela lente teórica institucional. Para o desfecho desse objetivo, esta tese foi estruturada em três artigos que buscam: 1) Analisar a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis; 2) Apresentar a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, incorporada ao campo organizacional no processo de legitimação; 3) Identificar o papel das tecnologias digitais no processo de mudança institucional do campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros; e 4) Analisar o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros. De modo geral, e apresentado um dos principais resultados da pesquisa, ficou evidente a manutenção de estruturas estabelecidas, a reestruturação de estruturas tradicionais para modelos digitais e o surgimento de novos modelos de negócios (escritórios *online*), no processo de mudança institucional do campo contábil. Além disso, foi identificado o papel de outros atores (empresas de tecnologia, clientes, marketing) no processo de mudança institucional do campo contábil. Diante desse atual cenário, percebe-se o papel da tecnologia atuando como um elemento de mudança do campo, ao determinar a direção dos três possíveis/atuais arranjos para os escritórios contábeis: não adoção das tecnologias digitais, tecnologias digitais como elemento de reestruturação (otimização de processos e possibilidade de entregas gerenciais) e tecnologias digitais como elemento de inovação (otimização de processos, criação de novos modelos de negócios e novas entregas de valor para mercados remodelados).

Palavras-chave: Tecnologias digitais. Modelos de negócios. Teoria Institucional. Mudança institucional. Sistemas de Informações Contábeis.

ABSTRACT

Digital technologies are being employed in several products and services, altering the social, personal, and work relationships of individuals. The process of change made possible by information in digital format has affected organizations, that need to deal with the challenge of digital transformation. This change affects sectors with less complex structures and sectors with overly organized and regulated. The accounting area is an example of a highly institutionalized segment, prevailing regulatory issues in the legitimacy of its practices and which currently faces the challenge of technological changes. This thesis proposes that, in Accounting, the change provided by technological factors differs from the change related to norms and regulations, considering the mandatory nature of the latter; at the same time, it goes beyond its mere incorporation for process optimization. In other words, it is believed that this type of change allows a greater context of adaptation of organizational structures, resulting in new business models that follow the current practices of customers, suppliers, regulatory bodies, among others. Considering these aspects, this thesis has as its general objective to explore the relationship between digital technologies and the structuring of new accounting-financial business models through the institutional theoretical lens. For the outcome of this objective, this thesis was structured into three articles that seek: 1) To analyze the way institutional theory is used in research in Accounting Information Systems; 2) Present the structure of traditional accounting-financial business models, incorporated into the organizational field in the legitimation process; 3) Identify the role of digital technologies in the process of institutional change in the organizational field of accounting-financial business models; and 4) Analyze the process of emergence and dissemination of new accounting-financial business models. In general, and presented one of the main results of the research, it was evident the maintenance of established structures, the restructuring of traditional structures for digital models, and the emergence of new business models (online CPA firms), in the process of institutional change of the accounting field. In addition, the role of other actors (technology companies, customers, marketing) in the process of institutional change in the accounting field was identified. Given this current scenario, the role of technology acting as an element of change in the field is perceived, when determining the direction of the three possible/current arrangements for CPA firms: non-adoption of digital technologies, digital technologies as a restructuring element (process optimization and the possibility of management deliveries) and digital technologies as an element of innovation (process optimization, creation of new business models and new value deliveries to remodeled markets)..

Keywords: *Digital technologies. Business models. Institutional Theory. Institutional change. Accounting information systems.*

LISTA DE FIGURAS

INTRODUÇÃO

Figura 1 - Estrutura da pesquisa	20
--	----

PRIMEIRO ARTIGO - A TEORIA INSTITUCIONAL NAS PESQUISAS EM SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Figura 1 - Apresentação geral das pesquisas sobre Teoria Institucional e Sistemas de Informação.....	34
Figura 2 - Sistemas e tecnologias de informação na área da Saúde	35
Figura 3 - Sistemas de informação na área de Segurança da Informação	36
Figura 4 - Sistemas e tecnologias de informação na área Pública.....	37
Figura 5 - Sistemas e tecnologias de informação na área de Cadeia de Suprimentos e de Sustentabilidade.....	38
Figura 6 - Apresentação geral das pesquisas sobre Teoria Institucional e Contabilidade.....	41
Figura 7 - Contabilidade e IFRS	43
Figura 8 - Contabilidade na área Pública.....	44
Figura 9 - Contabilidade e Responsabilidade Social	45
Figura 10 - Contabilidade e XBRL	46

SEGUNDO ARTIGO - ESTRUTURAÇÃO DOS MODELOS DE NEGÓCIOS-CONTÁBEIS FINANCEIROS: UM CAMPO EM MUDANÇA

Figura 1 - Termos mais frequentes presentes nos documentos organizacionais	99
--	----

TERCEIRO ARTIGO - SURGIMENTO E DIFUSÃO DE NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: INOVAÇÃO OU REESTRUTURAÇÃO?

Figura 1 - Modelo para mensuração da inovação de modelos de negócios	129
Figura 2 - Análise da frequência de respostas do item CAP_4	140
Figura 3 - Análise de <i>Bootstrapping</i>	144
Figura 4 - Estágios da mudança institucional de caráter tecnológico no campo contábil	155

LISTA DE TABELAS

PRIMEIRO ARTIGO - A TEORIA INSTITUCIONAL NAS PESQUISAS EM SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Tabela 1 - Resultados das pesquisas na área de Sistemas de Informação	39
Tabela 2 - Resultados das pesquisas na área Contábil	47

SEGUNDO ARTIGO - ESTRUTURAÇÃO DOS MODELOS DE NEGÓCIOS-CONTÁBEIS FINANCEIROS: UM CAMPO EM MUDANÇA

Tabela 1 - Modelo de negócio <i>Canvas</i>	77
Tabela 2 - Legenda e classificação dos entrevistados e dos documentos.....	83
Tabela 3 - Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros quanto ao serviço e à interface do cliente	88
Tabela 4 - Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros quanto ao gerenciamento de infraestrutura	90
Tabela 5 - Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros quanto aos aspectos financeiros.....	91
Tabela 6 - Influências institucionais na estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros	96

TERCEIRO ARTIGO - SURGIMENTO E DIFUSÃO DE NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: INOVAÇÃO OU REESTRUTURAÇÃO?

Tabela 1 - Dimensões e subconstrutos da inovação dos modelos de negócios	128
Tabela 2 - Legenda e classificação dos entrevistados e dos documentos.....	134
Tabela 3 - Estatística descritiva	136
Tabela 4 - Alfa de Cronbach.....	137
Tabela 5 - Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin e teste de esfericidade de Bartlett	138
Tabela 6 - AFE no bloco.....	139
Tabela 7 - Cargas externas, Alfa de Cronbach, confiabilidade composta e AVE.....	142
Tabela 8 - Validade discriminante pelo critério HTMT	143
Tabela 9 - Teste das hipóteses	145
Tabela 10 - Nível de efeito f^2	146
Tabela 11 - Legenda e descrição dos escritórios analisados	147
Tabela 12 - Influência dos elementos dos modelos de negócio na reestruturação e inovação de organizações contábeis	162

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tabela 1 - Resumo da tese..... 189

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVOS	16
1.2.1	Objetivo geral.....	16
1.2.2	Objetivos específicos.....	16
1.3	JUSTIFICATIVA	17
1.4	ESTRUTURA DA PESQUISA.....	19
2	PRIMEIRO ARTIGO - A TEORIA INSTITUCIONAL NAS PESQUISAS EM SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	22
2.1	INTRODUÇÃO.....	23
2.2	TEORIA INSTITUCIONAL.....	25
2.3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
2.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
2.4.1	Teoria Institucional aplicada às pesquisas de Sistemas de Informação	33
2.4.2	Teoria Institucional aplicada às pesquisas de Contabilidade.....	40
2.4.3	Teoria Institucional aplicada às pesquisas de Sistemas de Informações Contábeis ..	48
2.4.4	Discussão	51
2.5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
	REFERÊNCIAS	55
	APÊNDICE A - RESULTADO DAS BUSCAS DE ARTIGOS	61
	APÊNDICE B - EXPLICAÇÕES ADICIONAIS SOBRE A TÉCNICA LSA	65
	APÊNDICE C - PESO DOS TERMOS DE ANÁLISE PELA LSA	70
3	SEGUNDO ARTIGO - ESTRUTURAÇÃO DOS TRADICIONAIS MODELOS DE NEGÓCIOS-CONTÁBEIS FINANCEIROS: DA ESTABILIDADE À MUDANÇA TECNOLÓGICA.....	72
3.1	INTRODUÇÃO.....	73
3.2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	75
3.2.1	Modelos de negócios	75
3.2.2	Modelos de negócios contábeis	77
3.3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	79
3.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	83
3.4.1	Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros.....	84
3.4.2	Influências institucionais na estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros	91
3.4.3	Mudanças institucionais proporcionadas pelas novas tecnologias digitais.....	97
3.5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	102
	REFERÊNCIAS	104
	APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	109
	APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO... 	112
	APÊNDICE C - CODEBOOKS.....	113
	APÊNDICE D - ROTEIRO PARA COLETA DE DOCUMENTOS	118
4	TERCEIRO ARTIGO - SURGIMENTO E DIFUSÃO DE NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: INOVAÇÃO OU REESTRUTURAÇÃO?.....	120

4.1	INTRODUÇÃO.....	121
4.2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	123
4.2.1	Mudança institucional e as novas tecnologias no campo contábil	123
4.2.2	Inovação em modelos de negócios	126
4.3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	130
4.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	134
4.4.1	Análise dos resultados: Estudo quantitativo	134
4.4.1.1	Análise de confiabilidade e análise fatorial exploratória (AFE)	137
4.4.1.2	Modelo de mensuração	141
4.4.1.3	Modelo estrutural e teste das hipóteses	144
4.4.2	Análise dos resultados: Estudo quantitativo	147
4.4.2.1	Estágios da mudança institucional de caráter tecnológico no campo contábil.....	148
4.4.2.2	Inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros	156
4.5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	163
	REFERÊNCIAS	165
	APÊNDICE A - SURVEY	170
	APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	176
	APÊNDICE C - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO ..	180
	APÊNDICE D - MATRIZ DE RELAÇÕES	181
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	184
5.1	CONTRIBUIÇÕES, IMPLICAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES DE ESTUDOS FUTUROS	188
	REFERÊNCIAS	195

1 INTRODUÇÃO

Para auxiliar no processamento dos dados e na divulgação das informações financeiras, o profissional contábil incluiu diferentes recursos tecnológicos em suas rotinas de trabalho ao longo do tempo (Stone, 2002; Gelinas & Gogan, 2006). **O apoio tecnológico nas atividades contábeis é influenciado pela evolução dos sistemas de informações** (Granlund & Mouritsen, 2003). Knudsen (2020) destaca duas fases que marcam essa relação. A primeira trata do surgimento dos sistemas informacionais computadorizados, os quais provocaram grandes mudanças na forma de registro dos dados. A segunda retrata o advento da *internet* e a utilização dos sistemas integrados de gestão empresarial (*ERP - Enterprise Resource Planning*), que trouxeram maior eficiência na captura e na entrega de informações. As duas fases revelam alterações significativas no funcionamento das atividades contábeis, a partir do apoio tecnológico nos processos executados pelos contadores (Knudsen, 2020).

Uma terceira fase é apresentada ao mercado atualmente (Remane, Hanelt, Nickerson & Kolbe, 2017) e caracteriza-se pelo uso das **tecnologias digitais** em diferentes segmentos (Karimi & Walter, 2016). Considerando os atuais impactos dessas tecnologias na economia e em outras esferas, Baskerville, Myers e Yoo (2020) levantam uma nova perspectiva de análise sobre esse fenômeno nas pesquisas em Sistemas de Informação. Para os autores, a maioria das ações dos indivíduos, hoje, são moldadas por tecnologias digitais, revelando como a realidade física está tornando-se reflexo da realidade digital. Conseqüentemente, novas indagações sobre o impacto dessas tecnologias em empresas (e em setores inteiros), nos processos de transformação digital dos negócios, na competição por mercado e na criação de valor devem ser investigadas (Baskerville et al., 2020). Dentre alguns segmentos para análise, o campo contábil merece a atenção de pesquisadores e gestores (Chiu, Liu, Muehlmann e Baldwin, 2019).

A utilização desses novos recursos tecnológicos está **impactando a forma como os processos contábeis são realizados**, e há uma tendência de que esse processo ganhe ainda mais relevância nos próximos anos (Fawcett, 2015; Bygren, 2016; Guthrie & Parker, 2016). Ao se considerar o volume de informações com o qual o profissional contábil lida e o tempo necessário para processá-lo, a busca por soluções para esses problemas revela o destaque das tecnologias digitais na Contabilidade (Dimitriu & Matei, 2015). Processos manuais e de rotina estão sendo substituídos e amparados por diferentes ferramentas. O uso de *softwares* de armazenamento e de análise de dados, de banco de dados, de soluções em nuvem, de sistemas para gerenciamento de documentos, de ferramentas de automação, de plataformas digitais e de

aplicativos de comunicação são exemplos de tecnologias digitais que permitem maior flexibilidade, rapidez e eficiência nas ações cotidianas dos profissionais contábeis (Dimitriu & Matei, 2015; Bygren, 2016; Chiu et al., 2019; Knudsen, 2020).

Entretanto, mais desafiante que a incorporação de novas soluções tecnológicas nas atividades é a maneira pela qual **essas tecnologias modificam os fundamentos dos tradicionais modelos de negócios**, sendo relevante uma análise gerencial na forma de estruturação das empresas (Dimitriu & Matei, 2015). Remane et al. (2017) destacam que a grande dificuldade dos gestores é a mudança de comportamento em relação às novas ferramentas tecnológicas empregadas. Isso porque, além do suporte às atividades, essas soluções possuem potencial de mudança nos negócios, de forma a alterar parte ou toda estrutura organizacional (Bygren, 2016; Remane et al., 2017). Dessa forma, além da inserção de novas soluções para otimização de processos, gestores precisam estar atentos ao movimento da transformação digital que leva a novas estruturas, práticas e valores (Hinings, Gegenhuber & Greenwood, 2018).

A compreensão da mudança tecnológica e sua influência sobre os negócios é importante para garantir a sobrevivência das empresas contábeis (Frey & Osborne, 2013). Atualmente, os **modelos de negócios digitais** apresentam-se como alternativas organizacionais para os profissionais da área contábil. Esses modelos são orientados por informações no formato digital e eletrônico. Conforme verificado por Schiavi, Momo, Behr & Maçada (2020), as empresas contábeis já estão percebendo essas mudanças e buscando soluções digitais para otimizar o tempo dos profissionais. Nesse caminho, as questões operacionais ganham destaque, pelo apoio e uso de soluções digitais nos processos comunicacionais e em outros processos que caracterizam a prestação dos serviços contábeis. Conseqüentemente, a agilidade e a conveniência relacionada à entrega dos serviços e às atividades de análise dos dados apresentam-se como importantes aspectos para uma nova proposição de valor ao cliente (Al-Htaybat, von Alberti-Alhtaybat & Alhatabat, 2018), permitindo que os contadores ampliem o escopo de suas tradicionais funções e de seus negócios (Liu & Vasarhelyi, 2014).

O atual cenário revela como diferentes **elementos de negócios** podem ser alterados para melhor aproveitar as oportunidades que surgem com as novas soluções digitais (Remane et al., 2017). Dimitriu e Matei (2015) revelam que as soluções digitais modificam, principalmente, as atividades; e a agilidade adquirida no processo de acesso às informações permite que outros elementos sejam alterados, como os aspectos financeiros. Para Basova (2017), a eficiência adquirida com o uso de novos recursos tecnológicos nos processos tem potencial para contribuir com a proposição de valor, ao oferecer para os clientes, por exemplo, soluções de análise de

dados. Esses aspectos revelam a importância de compreender as estruturas dos **modelos de negócios** em contextos de alterações tecnológicas (Metallo, Agrifoglio, Schiavone & Mueller, 2018). Os modelos de negócios apresentam-se como ferramentas para auxiliar a criar ou modificar estruturas dos negócios, dando atenção a todos aspectos de gestão empresarial (Osterwalder & Pigneur, 2011). Esse instrumento gerencial é composto por aspectos estratégicos, operacionais e financeiros (Demil & Lecocq, 2010), sendo o *Canvas* um modelo que sistematiza esses elementos e que permite ajustes aos negócios para acompanhar as tendências do mercado (Joyce & Paquin, 2016).

Hansen, Giglierano e Whalen (2018) mostram que a relevância dessa ferramenta gerencial está na análise temporal do comportamento dos elementos em conjunto, de forma a compreender o relacionamento entre eles ao longo do tempo. A preocupação na organização dos elementos empresariais tem despertado o interesse de gestores para a **inovação dos modelos de negócios** (Pereira, Imbrizi, Freitas & Alvarenga, 2015). Esse tipo de inovação trata da construção ou reorganização de estruturas empresariais, de forma a promover a diferenciação ao satisfazer as necessidades dos clientes não atendidas pela concorrência (Wu, Ma & Shi, 2010; Vargas Del Angel, Rodriguez & Tirado, 2014). A inovação dos modelos de negócios é um processo mais amplo dentro das empresas, englobando a adequação de diferentes elementos organizacionais aos objetivos do negócio (Moore, 2004). Markides (2006) ressalta que o objetivo de um modelo de negócio inovador não é descobrir novos produtos/serviços, mas redefinir um produto/serviço existente e sua forma de fornecimento aos clientes. Esse processo revela a amplitude desse tipo de inovação, que impacta diferentes elementos de negócios para uma nova proposição de valor ao mercado (Johnson, Christensen & Kagermann, 2008).

A atividade contábil modifica-se não só em razão de questões tecnológicas (Dimitriu & Matei, 2015), mas também por fatores políticos, econômicos e regulatórios (Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002). Mesmo a área contábil sofrendo contínuas adaptações a fatores que provocam sua mudança, o **profissionalismo dos negócios contábeis** (relacionado às normas e práticas que regulamentam as atividades) impele muitos gestores a ações conservadoras em relação à condução dos negócios (Chang, Hilary, Kang & Zhang, 2013). Isso porque o campo organizacional das empresas contábeis é altamente **normatizado e regulamentado**, sendo esses os principais fatores que legitimam as práticas contábeis (Greenwood et al., 2002; Correia & da Costa, 2016). Em consonância com a base teórica do novo institucionalismo, quando empresas de um mesmo ramo de negócio estruturam-se em um campo concreto (ou seja, estabelecem interrelações reconhecidas institucionalmente com diferentes atores), forças atuam para tornar essas empresas similares umas às outras (DiMaggio & Powell, 1983).

Coram e Robinson (2017) destacam que a influência de questões regulatórias sobre as atividades contábeis age na forma de condução dos negócios, levando a um **padrão de comportamento no mercado**. No contexto das empresas contábeis brasileiras, essas organizações compõem um total de 68.328, sendo a maioria constituída sob a forma de escritórios de Contabilidade, que prestam serviços a terceiros (CFC, 2019). Esse conjunto de organizações formaliza um campo organizacional homogêneo, com práticas estabelecidas e reconhecidas socialmente (Schiavi & Behr, 2020). O comportamento das organizações contábeis expressa relativa estabilidade do mercado; contudo, isso não impede que processos de mudanças ocorram e impactem esses negócios (Scott, 2008). Para Winick, (2017), mudanças de diferentes naturezas podem afetar tanto os segmentos com estruturas organizacionais menos complexas quanto aqueles altamente organizados e regulamentados.

A **entrada de elementos de mudança em um campo organizacional** mexe com os princípios de legitimidade que mantêm sua homogeneidade e estabilidade (Greenwood et al., 2002; Seo & Creed, 2002). Em setores como o contábil, aspectos regulatórios têm maior chance de desinstitucionalizar práticas organizacionais estabelecidas devido à ameaça de coerção que acompanha a execução dessas medidas (DiMaggio e Powell, 1983). Ao mesmo tempo, os elementos regulatórios garantem a legitimidade das práticas contábeis desenvolvidas socialmente, em função de seu caráter obrigatório (Greenwood et al., 2002). Todavia, outros elementos de mudança também podem redefinir as práticas instituídas no campo contábil. As mudanças de origem tecnológica, por exemplo, modificam processos estabelecidos, os quais são adaptados para se aproveitar as oportunidades advindas com tais incrementos (Knudsen, 2020). Contudo, percebe-se nos estudos de Sebastian et al. (2017) e Hinings et al. (2018), por exemplo, que a entrada de novas tecnologias digitais nos negócios possibilita não só a melhoria de processos, mas também uma mudança mais ampla na forma de estruturação das empresas.

Nota-se, assim, que a **mudança tecnológica**, relacionada às soluções digitais, não apresenta um caráter obrigatório/regulatório, mas sim uma adequação a outros aspectos do campo. Considerando a diferença entre os aspectos tecnológicos e regulatórios, Hinings et al. (2018) sustentam a necessidade de se entender a influência das soluções tecnológicas na estruturação de novos modelos de negócios em um campo institucionalizado. Os autores sugerem que pesquisadores busquem esclarecimentos sobre a forma de legitimação das novas estruturas e sobre a transmissão de suas práticas dentro do campo organizacional, atentando para o relacionamento dos novos arranjos com os outros atores. Baskerville et al. (2020) salientam a relevância da análise das lógicas institucionais (regras jurídicas e comerciais, normas formais e informais, contextos e práticas sociais etc.) para compreender as ações dos

negócios que são influenciados pelas atuais soluções digitais. Knudsen (2020) complementa a importância de analisar como as novas soluções tecnológicas afetam as ações dos vários atores organizacionais, de forma a identificar quem determina sua implementação e adoção. Isso porque, diferentemente dos aspectos regulatórios, que são acompanhados por pressões coercitivas, a adoção de novos recursos tecnológicos pode estar associada a outras pressões, como as derivadas da demanda de clientes e de fornecedores, por exemplo.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Tendo em vista o contexto apresentado, o interesse da presente tese está em responder à seguinte problemática: **Como as tecnologias digitais influenciam na estruturação de novos modelos de negócios contábeis na área financeira?** Entende-se por modelos de negócios contábeis-financeiros a forma organizacional dos escritórios de Contabilidade que prestam serviços a terceiros, os quais se enquadram na área financeira da Contabilidade em função de suas atividades realizadas (Schiavi & Behr, 2020). Com a intenção de responder ao questionamento apresentado, são propostos os objetivos desta pesquisa na subseção seguinte.

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção, são apresentados os objetivos desta pesquisa, tanto o geral quanto os específicos, buscando, assim, responder à problemática de pesquisa apresentada para esta tese.

1.2.1 Objetivo geral

Considerando os aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, a presente tese tem como objetivo geral **explorar a relação entre as tecnologias digitais e a estruturação de novos modelos de negócios contábeis-financeiros pela lente teórica institucional**. Para isso, sugere-se a execução de alguns objetivos específicos.

1.2.2 Objetivos específicos

Para conduzir ao desfecho do objetivo geral desta pesquisa, são propostos os seguintes objetivos específicos:

1. **Analisar** a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis;
2. **Apresentar** a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, incorporada ao campo organizacional no processo de legitimação;
3. **Identificar** o papel das tecnologias digitais no processo de mudança institucional do campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros;
4. **Analisar** o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros.

Cada objetivo específico constitui uma etapa desta tese, que são representadas sob a forma de artigos, a fim de atender à questão e ao objetivo de pesquisa propostos inicialmente. A apresentação da estrutura da pesquisa é descrita ao final desta introdução.

1.3 JUSTIFICATIVA

A adoção de novos recursos digitais gera um impacto em todos os segmentos de negócios, inclusive nas áreas mais tradicionais. Esta tese propõe que, na Contabilidade, a mudança proporcionada por fatores tecnológicos difere da mudança relacionada a normas e regulamentos, considerando o caráter mandatório desta última; ao mesmo tempo, vai além de sua mera incorporação para otimização de processos. Ou seja, acredita-se que esse tipo de mudança permite um contexto maior de adaptação das estruturas organizacionais, originando novos modelos de negócios que acompanham as atuais práticas de clientes, fornecedores, órgãos regulatórios, entre outros. Assim, novos recursos tecnológicos apresentam-se como elementos desestabilizadores do campo contábil, que alteram práticas e estruturas estabelecidas e que perturbam o consenso socialmente construído sobre a forma de fornecimentos dos serviços. Presume-se, também, que os novos recursos tecnológicos contribuem para a legitimação dessas modificações (por exemplo, ao satisfazer as necessidades de clientes com novas soluções de negócios).

Essa proposição é justificada por diferentes motivos. Inicialmente, destaca-se que as soluções digitais estão sendo incorporadas em uma variada gama de produtos e serviços, fazendo parte das relações sociais, pessoais e de trabalho dos indivíduos (Nambisan, 2013; Baskerville et al., 2020). Esse fato ressalta a urgência de gestores lidarem com essas novas soluções em seus negócios, buscando acompanhar as necessidades e tendências do mercado (Demirkan, Spohrer & Welsler, 2016). Knudsen (2020) ressalta a brevidade da literatura que trata da incorporação de novos

recursos digitais aos negócios e a possibilidade de se explorar diferentes aspectos sobre esse tema, principalmente na área contábil e a partir de pesquisas empíricas. Chiu et al. (2019) complementam que, hoje, a área de Sistemas de Informações Contábeis é representada com mais precisão por pesquisas que tratam da inovação tecnológica do que propriamente pesquisas sobre sistemas de informações. Segundo os autores, a crescente importância das tecnologias emergentes para a Contabilidade sugere um exame minucioso ao longo do tempo, de forma a fornecer informações sobre a história em evolução dessas tecnologias e a traçar possíveis cenários futuros.

Contribuindo com pesquisas relevantes e atuais para a área de Sistemas de Informações Contábeis, o estudo das novas soluções digitais tem potencial para explicar os efeitos de sua adoção na profissão contábil (Dimitriu & Matei, 2015), assim como para mostrar tendências futuras de negócios (Schiavi et al., 2020). Ainda, uma análise mais ampla do impacto tecnológico para a mudança do campo contábil deve ser considerada, buscando compreender seu efeito entre os diferentes atores (Hinings et al., 2018). Para esses estudos, Currie (2011) ressalta que a Teoria Institucional é uma base teórica relativamente nova para as pesquisas que analisam diferentes fenômenos relacionados aos sistemas e tecnologias de informação nas organizações, apresentando-se como uma relevante lente teórica de investigação para pesquisadores. Ademais, Baskerville et al. (2020) salientam a análise das lógicas institucionais nas pesquisas que buscam compreender o atual fenômeno de adoção das tecnologias digitais.

O novo institucionalismo é uma perspectiva teórica consolidada e válida para explicar a homogeneidade entre organizações (DiMaggio & Powell, 1983). Entretanto, Hinings et al. (2018) atentam para o fato de novas pesquisas afastarem-se do foco tradicional sobre a estabilidade institucional, buscando compreender os processos de mudança do campo e de suas organizações. O uso da perspectiva institucional em pesquisas recentes pode auxiliar pesquisadores a entender o surgimento e a difusão de novas estruturas e práticas organizacionais e sua busca por legitimidade, a partir de elementos tecnológicos que provocam processos de mudança institucional (Greenwood et al., 2002; Hinings et al., 2018). Em recente revisão sobre o uso da Teoria Institucional, Soeiro e Wanderley (2019) ressaltam a importância de estudar essa base teórica em subáreas específicas da Contabilidade, como em Sistemas de Informações Contábeis, com o objetivo de se obter achados específicos e aprofundados em cada uma delas.

Guthrie e Parker (2016) salientam a necessidade de se analisar esse cenário que emerge, visto que essas mudanças impactam os negócios contábeis e exigem novas competências e habilidades dos gestores. A análise dessas mudanças revela-se pertinente ao se considerar a relevância da área contábil para o desenvolvimento econômico nacional. Isso porque as empresas brasileiras, independente da natureza e do porte, devem ter seus livros contábeis

escriturados, observando-se as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis (Brasil, 2002), sendo o profissional contábil responsável por essas informações. A área contábil conta com 68.328 organizações ativas para apoiar nas questões financeiras e gerenciais das inúmeras empresas presentes no mercado (CFC, 2019), sendo a maioria dos negócios contábeis constituídos sob a forma de escritórios.

A escolha desse segmento específico considera a representatividade dessas organizações no mercado contábil nacional (CFC, 2019) e o contexto do campo organizacional, caracterizado por sua homogeneidade, complexidade e pela atual presença de elementos desestabilizadores (novos elementos tecnológicos) que estão provocando processos de mudança nas instituições. A potencial contribuição desta tese está em retratar uma fase inicial de adaptação dos escritórios contábeis a um atual contexto de mudança tecnológica, marcado pela estruturação de novos arranjos e práticas organizacionais (Hinings et al., 2018). Retornar aos escritórios de Contabilidade informações sobre as atuais tendências do mercado e sobre as novas formas de organização dos modelos de negócios contribui com a gestão dessas empresas (Coram & Robinson, 2017). Ainda, a expansão da compreensão de uma mudança não obrigatória amplia a discussão sobre a institucionalização de novas práticas em um campo altamente regularizado, contribuindo com a literatura sobre mudança institucional (Greenwood et al., 2002). A próxima subseção apresenta a estrutura da pesquisa que norteia esta tese.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Para atender à questão e ao objetivo de pesquisa propostos nesta introdução, a tese é composta por quatro etapas, representadas sob a forma de três artigos, visando ao alcance dos objetivos específicos deste estudo. A Figura 1 sistematiza a estrutura da presente tese, apresentado a questão de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, bem como a organização dos três artigos.

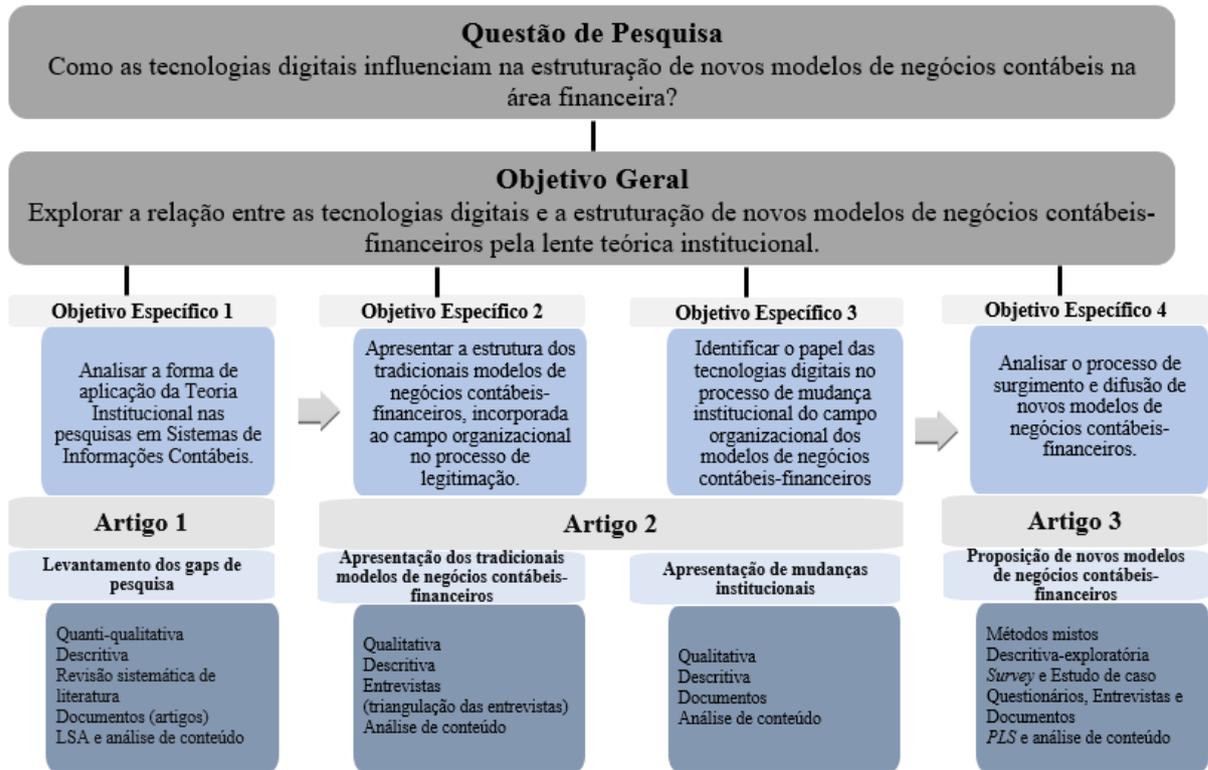


Figura 1. Estrutura da pesquisa.

Os próximos capítulos desta tese apresentam a realização das quatro etapas formuladas para esta pesquisa, estruturadas sob a forma de três artigos, os quais são explicados na sequência:

Artigo 1 - O primeiro artigo analisa a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis. Para isso, é realizada uma revisão sistemática dos artigos que utilizam essa lente teórica na área investigada. A revisão é caracterizada como quanti-qualitativa e descritiva; sendo a etapa quantitativa realizada para categorização dos dados e a etapa qualitativa utilizada como base para as inferências. A apresentação deste artigo na tese permite uma discussão sobre as pesquisas que utilizam a perspectiva institucional no campo de Sistemas de Informações Contábeis, levantando algumas lacunas de pesquisa para a área. As lacunas de pesquisas apresentadas auxiliam na construção dos problemas de pesquisas dos próximos artigos da tese (segundo artigo e terceiro artigo).

Artigo 2 - Englobando dois objetivos específicos da tese, o segundo artigo busca analisar a forma de estruturação dos escritórios de Contabilidade em seu campo organizacional. Para isso, este artigo apresenta, inicialmente, a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, incorporada ao campo organizacional no processo de institucionalização (objetivo específico 2 da tese); e, posteriormente, identifica o papel das tecnologias digitais no

atual processo de mudança do campo e desses negócios (objetivo específico 3 da tese). Esta pesquisa, de caráter qualitativo e descritivo, realiza entrevistas com diferentes atores do campo organizacional contábil e coleta documentos para o desfecho dos objetivos levantados. A apresentação deste artigo na tese revela a estrutura organizacional de um campo homogêneo e seu atual processo de mudança, a partir do uso de novos recursos tecnológicos, que gera expectativas de reorganizações dessas estruturas estabelecidas de negócio.

Artigo 3 - O terceiro artigo da tese analisa o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros. Para tanto, o artigo apresenta uma pesquisa com abordagem de métodos mistos, combinando dados coletados por uma *survey* (para mensurar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros) com dados coletados por um estudo de caso único com unidades incorporadas, a partir de entrevistas e documentos institucionais (para identificar o processo de mudança do campo organizacional dos escritórios contábeis a partir do uso de novas soluções tecnológicas, bem como as tendências de negócios adotadas por diferentes perfis de escritórios). A apresentação deste artigo na tese revela como alguns casos de empresas contábeis estão lidando com as atuais mudanças do campo, propondo ações gerenciais para as estruturas de negócios do campo contábil.

O último capítulo apresenta as considerações finais da tese, retomando a questão de pesquisa e o objetivo geral deste estudo, bem como unificando os achados de cada artigo que estruturam esta pesquisa, a partir dos objetivos específicos propostos. Além disso, são apresentadas as contribuições, implicações e limitações da pesquisa, bem como as sugestões de estudos futuros.

2 PRIMEIRO ARTIGO - A TEORIA INSTITUCIONAL NAS PESQUISAS EM SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS¹

RESUMO

Este artigo analisa a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis. Realizou-se uma revisão sistemática de literatura quanti-qualitativa e descritiva. A etapa quantitativa foi utilizada para categorização dos dados, a partir da técnica de análise de dados textuais LSA (*Latent Semantic Analysis*); enquanto a etapa qualitativa, realizada por análise de conteúdo categorial hierárquica, serviu como base para as inferências. Foram revisadas 488 pesquisas que usam a Teoria Institucional em Sistemas de Informações Contábeis, bem como em Sistemas de Informação e em Contabilidade, considerando essas as áreas de origem do campo de Sistemas de Informações Contábeis. A revisão apresentou os principais tópicos/áreas de estudo e formas de uso da Teoria Institucional relacionadas às pesquisas das áreas de Sistemas de Informação e de Contabilidade. Nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis, percebe-se o uso da teoria para analisar fenômenos de adoção de sistemas/tecnologias, bem como a aplicação dos processos isomórficos (coercitivo, mimético e normativo) para verificar os fatores que influenciam nos fenômenos de análise. Destacam-se os elementos coercitivos e normativos nas pesquisas, considerando o papel das bases legais e dos órgãos normativos na regulamentação das práticas contábeis. Porém, a presença de outros fatores ambientais também foi verificada, revelando como a adoção de sistemas/tecnologias pode ir além de fatores regulatórios. As contribuições do artigo estão relacionadas à revisão e discussão das pesquisas que utilizam a perspectiva institucional no campo de Sistemas de Informações Contábeis, bem como à apresentação de sugestões de pesquisas para a área.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Sistemas de Informações Contábeis. Sistemas de Informação. Contabilidade. Revisão sistemática de literatura.

ABSTRACT

This article analyzes the application of the Institutional Theory to researches in Accounting Information Systems. A literature systematic review (quantitative-qualitative and descriptive) was carried out. The quantitative step was used to categorize the data, through the LSA technique (Latent Semantic Analysis), used to analyze textual data. The qualitative step was carried out by hierarchical categorical content analysis, serving as a basis for inferences. 488 articles using Institutional Theory in Accounting Information Systems, Information Systems, and Accounting were reviewed, considering these as the areas of origin of the field of Accounting Information Systems. The review presented the main topics/areas of study and ways of using the Institutional Theory related to research in the areas of Information Systems and Accounting. In the Accounting Information Systems researches, it is noticed the use of theory to analyze the adoption phenomenon of systems/technologies, as well as the influence of isomorphic processes (coercive, mimetic, and normative) to verify the factors that influence the analysis phenomenon. The coercive and normative elements are highlighted, considering the role of legal bases in the regulation of accounting practices. However, the presence of other environmental factors was also verified, revealing how the adoption of systems/technologies can go beyond regulatory factors. The contributions of the article are related to the review and discussion of researches that use the institutional perspective in the field of Accounting Information Systems, as well as the presentation of suggestions for future researches.

Keywords: *Institutional Theory. Accounting Information Systems. Information Systems. Accounting. Systematic literature review.*

¹ Recorte do artigo publicado e apresentado no VII Encontro de Administração da Informação da ANPAD – 2020 (EnADI/ANPAD). Tendo por base esta versão apresentada, o presente artigo está sendo preparado para submissão em periódico já selecionado pelo autor e orientador, após a conclusão da Banca de Defesa de Tese.

2.1 INTRODUÇÃO

O novo institucionalismo trouxe a ideia de que as organizações não são sistemas puramente racionais de produção de bens e serviços, mas se estruturam em razão de seus efeitos simbólicos (Meyer & Rowan, 1977). Nessa concepção, o ambiente assume relativo determinismo, e seus elementos simbólicos e culturais ganham *status* de norma no pensamento e na ação social, legitimando estruturas e práticas organizacionais (Meyer & Rowan, 1977; Scott, 1987). Dessa forma, as organizações são analisadas como sistemas sociais e culturais, inseridas dentro de um ambiente institucional que exerce pressões sobre quais estruturas e práticas organizacionais constituem um comportamento legitimador (Hinings, Gegenhuber & Greenwood, 2018). A base conceitual do novo institucionalismo trouxe uma nova perspectiva de análise para estudos em diferentes áreas, incluindo as pesquisas em **Sistemas de Informação** (Weerakkody, Dwivedi & Irani, 2009).

Ao revisar a Teoria Institucional nessa área, Currie (2009) revela que essa lente teórica explica como a escolha dos atores, entre as opções para desenvolver ou usar um sistema/tecnologia, é socialmente construída. Ou seja, estudos buscam compreender como as pressões institucionais influenciam indivíduos e organizações a praticarem ações, intencionais ou não, a fim de garantirem maiores oportunidades de aprovação ou legitimidade (Currie, 2011). Alguns exemplos derivam de pesquisas que se concentram em analisar como as organizações aumentam sua legitimidade ao obedecerem às normas de uso de uma determinada tecnologia (Wang, Wen & Seng, 2014), ao adotarem inovações tecnológicas (Hwang & Choi, 2017), ao modificarem práticas de negócios (Wang & Cheung, 2004) e ao serem influenciadas por fontes externas. Essas fontes decorrem, principalmente, de parceiros comerciais (Sodero, Rabinovich & Sinhad, 2013), concorrentes (Tingling & Parent, 2002), redes profissionais (Martins, Oliveira, Thomas & Tomás, 2019) e entes governamentais (Bhakoo & Choi, 2013).

As organizações, pelo menos inicialmente, adotam esse comportamento socialmente construído para reduzir a incerteza de suas ações (Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002). Esse processo conota estabilidade e ordem, mas não significa que as instituições não estejam sujeitas a enfrentar cenários de mudanças (Scott, 2008). Por isso, Weerakkody et al. (2009) salientam que a Teoria Institucional também contribui para a compreensão de influências internas e externas sobre as organizações envolvidas em contextos de transformação. Dentre os tipos de mudanças institucionais, destacam-se os choques exógenos decorrentes de alterações tecnológicas (Pinch, 2008). Orlikowski e Barley (2001) sugerem que a perspectiva institucional possibilita aos pesquisadores da área de Sistemas de Informação uma oportunidade para analisar

os processos de mudanças tecnológicas que emergem por forças culturais, estruturais, técnicas e econômicas. Currie (2009) acrescenta que a Teoria Institucional oferece suporte para tratar da adoção e difusão de novos sistemas e tecnologias nas organizações. Atualmente, Baskerville, Myers e Yoo (2020) ressaltam a análise das lógicas institucionais para se compreender o papel de mudança das organizações diante do atual contexto da realidade digital.

Nesse cenário de transformação, um importante contexto de pesquisa da área de Sistemas de Informação é o campo contábil. As organizações contábeis, ao mesmo tempo que são impactadas por diferentes sistemas e tecnologias, esbarram na imposição de normas que regulamentam as práticas de trabalho (Tucker, 2017). Apesar desse contexto propício para análise à luz da Teoria Institucional, é notório o destaque dessa perspectiva teórica em outras subáreas de Sistemas de Informação (saúde, pública, segurança da informação, sustentabilidade, entre outras), sendo o campo de Sistemas de Informações Contábeis pouco explorado (Soeiro & Wanderley, 2019). De forma semelhante, embora as **pesquisas em Contabilidade** utilizem amplamente a perspectiva institucional para explicar o processo de legitimação organizacional, enfatizando o papel das regras e das normas na maneira como as organizações se comportam (Ozdil & Hoque, 2017), sua aplicação nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis ainda se mostra incipiente.

Em recente revisão sobre a Teoria Institucional nas pesquisas em Contabilidade, Soeiro e Wanderley (2019) ressaltam a importância de estudar a aplicação dessa teoria nas diferentes subáreas da Contabilidade, a fim de se obter achados mais específicos e aprofundados em cada uma delas. Sendo assim, um dos focos de pesquisa em Sistemas de Informações Contábeis é a análise de novas tecnologias para a Contabilidade, compreendendo os diferentes fatores que provocam mudanças e as consequências desse processo para as organizações (Bygren, 2016; Chiu, Liu, Muehlmann & Baldwin, 2019). Na área de **Sistemas de Informações Contábeis**, a Teoria Institucional auxilia a entender não só as mudanças organizacionais influenciadas por pressões institucionais (Perdana, Robb & Rohde, 2015), mas também os cenários sociais que emergem da inovação tecnológica e organizacional (Troshani, Parker & Lymer, 2014).

Considerando esses pontos, este artigo busca responder a seguinte questão: **Como as pesquisas na área de Sistemas de Informações Contábeis relacionam a Teoria Institucional com suas temáticas de estudo?** Sendo o objetivo deste artigo analisar a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis, realizou-se uma revisão sistemática dos artigos que utilizam essa lente teórica na área investigada. Ao final das análises, são apresentadas e discutidas possibilidades de aplicação da Teoria Institucional para a área de Sistemas de Informações Contábeis. Currie (2011) atenta

para o fato de que a Teoria Institucional é uma base teórica relativamente nova para as pesquisas que analisam fenômenos relacionados aos sistemas e tecnologias de informação, apresentando-se como uma oportunidade para pesquisadores. A partir desta revisão, busca-se contribuir com explicações sobre a aplicação da Teoria Institucional nos estudos em Sistemas de Informações Contábeis, destacando possibilidades de pesquisas para a área.

Este artigo está estruturado de forma a trazer, após esta introdução, a Seção 2, que apresenta os principais argumentos para compreensão da Teoria Institucional. A Seção 3 mostra os procedimentos metodológicos do estudo. A seção 4 revela os resultados da revisão da Teoria Institucional nas pesquisas das áreas de Sistemas de Informação, Contabilidade e Sistemas de Informações Contábeis, bem como traz algumas possibilidades de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas da área de Sistemas de Informações Contábeis, discutindo essas ideias. Por fim, a Seção 5 apresenta as considerações finais deste estudo.

2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

Ao longo dos anos, a perspectiva institucional vem sendo apontada como uma tendência teórica para explicar o funcionamento e a evolução da sociedade organizacional (Carvalho, Vieira & Goulart, 2005). Os estudos à luz da Teoria Institucional tornaram-se ainda mais representativos a partir do novo institucionalismo, no qual pesquisadores começaram a reteorizar as instituições e seus efeitos (Mohr & Friedland, 2008). A partir dos trabalhos de Meyer e Rowan (1977) e de DiMaggio e Powell (1983), a perspectiva institucional, além de suas contribuições para a Sociologia Organizacional, também forneceu uma importante base teórica para outras áreas da Ciência Social (Mohr & Friedland, 2008). Assim, as pesquisas nas áreas da Administração e da Contabilidade registram um crescimento significativo de estudos que analisam como os fenômenos e as mudanças organizacionais estão ocorrendo nesses campos (Soeiro & Wanderley, 2019).

Scott (1987, p. 493) ressalta que “os conceitos de instituição e institucionalização foram definidos de diversas formas, com variações substanciais entre as abordagens”. Uma primeira e influente abordagem da perspectiva institucional deriva de Selznick (1957). A perspectiva institucional de orientação sociológica, que tem como foco a análise das relações organização-ambiente, recebeu os qualificativos de velho e de novo (Carvalho et al., 2005). O **velho institucionalismo** tirou de foco as organizações e concentrou-se nas instituições (Scott, 1995). Para Selznick (1957), a organização é vista como um instrumento técnico que atua na mobilização das energias humanas, a fim de atingir uma finalidade estabelecida. Carvalho et al.

(2005, p. 862) destacam que a organização caracterizada dessa forma “atua basicamente sobre sua própria estrutura e concentra processos no desenvolvimento de seus produtos”. Já a instituição é o produto natural das pressões e necessidades sociais (Selznick, 1957), sendo vista “como um veículo adaptativo que é moldado em reação às características e compromissos dos participantes, bem como às influências e restrições do ambiente externo” (Scott, 1987, p. 494).

Em decorrência da diferença analítica entre organização e instituição, Selznick (1957) ressalta a relevância do conhecimento da história evolutiva das instituições, enfatizando uma abordagem holística e contextual. A partir disso, outra importante abordagem institucional surge a partir da década de 1970 (Scott, 1987), com o trabalho de Meyer e Rowan (1977). Essa nova abordagem altera as definições iniciais de institucionalização, portanto, caracterizada como **novo institucionalismo**. Para Meyer e Rowan (1977, p. 341), a institucionalização envolve o modo pelo qual “processos sociais, obrigações ou realidades passam a assumir *status* de norma no pensamento e na ação social”. Sob essa perspectiva, as organizações perdem o relativo controle sobre o ambiente, como era sugerido pelo velho institucionalismo, e a noção ampliada de ambiente sustenta os argumentos dos neo-institucionalistas (Carvalho et al., 2005). Desse modo, Scott (1987) destaca outras alterações importantes que foram introduzidas por essa mudança de ênfase.

Uma primeira modificação consiste na reconceitualização das características dos ambientes organizacionais. Para Scott (1987), a Teoria Institucional diferencia-se de outras teorias organizacionais - como a Teoria da Contingência e a Teoria da Dependência de Recursos, que tratam de requisitos técnicos, fluxos de recursos, fluxos de informação e relações de influência -, pois enfatiza o papel e a fonte de elementos culturais (símbolos, sistemas cognitivos e crenças normativas). A partir desse entendimento, “além dos requisitos técnicos que capacitam as organizações à eficiência e eficácia, o ambiente é constituído por elementos simbólicos e normativos, legitimadores de estruturas e práticas organizacionais” (Carvalho et al., 2005, p. 863). Assim, o novo institucionalismo tende a desviar a atenção de elementos ambientais, como mercado, recursos e concorrentes, “a fim de chamar a atenção para o papel de outros tipos de atores, como estado e associações profissionais, que moldam a vida organizacional, tanto diretamente, impondo restrições e exigências, quanto indiretamente, criando e promulgando novos mitos racionais” (Scott, 1987, p. 499).

Outra diferença destacada por Scott (1987) é que há menos ênfase na institucionalização como um processo distintivo. Isso porque Meyer e Rowan (1977) ressaltam que, muitas vezes, as organizações incorporam práticas e ações para aumentar sua legitimidade e sua perspectiva de sobrevivência, independentemente da eficácia imediata de seus resultados. Como

consequência, o novo institucionalismo revela um relativo determinismo ambiental, especialmente quando são enfatizados os elementos reguladores e normativos das instituições, apontando para o conceito da homogeneização das organizações em um campo estabelecido (DiMaggio & Powell, 1983). Nessa perspectiva, outra pesquisa relevante na linha do novo institucionalismo é a de DiMaggio e Powell (1983), que explica a adoção de determinadas ações a partir de processos isomórficos. O isomorfismo é o processo de homogeneização que sugere que as características organizacionais sejam alteradas, buscando assemelhar-se com as características do ambiente (DiMaggio & Powell, 1983).

DiMaggio e Powell (1983) apresentam três tipos de processos isomórficos (coercitivo, mimético e normativo) que, apesar de se misturarem no contexto empírico, tendem a derivar de condições diferentes e podem levar a resultados distintos. O isomorfismo coercitivo deriva de influências políticas e do problema da legitimidade, resultando tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. Por outro lado, o isomorfismo mimético resulta da incerteza, apresentando-se como uma poderosa força que incentiva a padronização. Nessa perspectiva, as organizações buscam adotar como modelo outras organizações de seu campo que sejam mais legítimas ou bem-sucedidas. Por último, o isomorfismo normativo está associado à profissionalização, que define normas, condições e métodos sobre as atividades de trabalho, a fim de controlar a “produção dos produtores” e de estabelecer uma base cognitiva e legítima para as profissões.

O distanciamento entre as duas perspectivas (velho e novo institucionalismo) não implica uma ruptura, mas, como destacado por Scott (1987), torna-se relevante o conhecimento das diferentes visões para o entendimento da Teoria Institucional. Além da compreensão das diferenças apresentadas entre o velho e o novo institucionalismo, cabe discutir as **críticas e limitações do novo institucionalismo** em relação ao seu antecessor. Entre os questionamentos a essa perspectiva, destacam-se: 1) críticas e limitações decorrentes da abordagem teórica do novo institucionalismo, questionando-se os trabalhos seminais; e 2) reducionismo conceitual, levando pesquisadores a simplificarem conceitos centrais da Teoria Institucional em prol da operacionalização das pesquisas.

Fortes exemplos dessa simplificação conceitual são os três processos de isomorfismo organizacional de DiMaggio e Powell (1983) e as subcategorias de forças reguladoras, normativas e cultural-cognitivas de Scott (1995), amplamente utilizados em modelos teóricos ou como categorias de análise de dados. Segundo Carvalho et al. (2005), o uso da Teoria Institucional dessa forma torna-se um tanto quanto limitada, gerando certa acomodação na

análise teórica, a qual é “refletida na simplificação na operacionalização de suas principais categorias, resultando numa relativa superficialidade das explicações de fenômenos organizacionais e sociais complexos”. Nesse sentido, Currie (2009) salienta que uma revisão geral dos conceitos da teoria deve ser realizada, de forma a compreender a totalidade dos argumentos teóricos, buscando-se evitar a superficialidade de seu uso.

Outros questionamentos e críticas são levantadas em relação ao conservadorismo dessa nova base teórica discutida, considerando-se a adequação das organizações ao ambiente, em virtude dos padrões de legitimidade. Isso ocorre, pois, essa conformidade aumenta as possibilidades de sobrevivência das organizações (Meyer & Rowan, 1977). Por consequência, a nova perspectiva institucional traz à tona e enfatiza a homogeneidade estrutural e processual, amplamente divulgadas no estudo de DiMaggio e Powell (1983). Essa perspectiva, entretanto, mostra-se limitada quando utilizada para descrever e explicar os processos de mudanças e de transformações organizacionais que fossem além da conformidade às pressões institucionais (Greenwood & Hinings, 1996). Diante disso, novas discussões foram trazidas para a perspectiva institucional, as quais preconizam a influência de elementos exógenos e endógenos às organizações no processo de **mudança institucional**.

Para a discussão sobre mudança institucional, diferentes orientações teóricas podem ser adotadas, dependendo do enfoque dado a esse conceito na pesquisa. Uma das principais linhas trata das mudanças institucionais nos campos organizacionais, a partir da entrada de elementos desestabilizadores. Essa proposta tem como base a análise do campo organizacional. Para DiMaggio e Powell (1983), o campo organizacional é constituído de organizações que, em conjunto, estabelecem uma área reconhecida da vida institucional, formada pelas instituições e seus fornecedores-chave, consumidores, concorrentes, agentes regulatórios, entre outros. Uma vez que diferentes organizações, do mesmo ramo de negócios, estejam estruturadas em um campo concreto, forças emergem, levando-as a se tornarem mais similares umas às outras. Scott (2008) salienta que esse processo claramente conota estabilidade e ordem, mas não significa que as instituições não possam enfrentar mudanças.

Greenwood et al. (2002) argumentam que a Teoria Institucional não nega nem é inconsistente com a mudança, ao considerarem que os casos de convergência isomórfica também implicam mudança, ou seja, um movimento de uma posição para outra, mesmo que para uma perspectiva de estabilidade. Dessa forma, os sistemas institucionais podem se deparar com mudanças por razões externas e internas. A mudança exógena ocorre em um contexto amplo, e pode ser ocasionada por interrupções de origens políticas, econômicas ou sociais, por exemplo, que desestabilizam regras e entendimentos existentes; já a mudança endógena pode

surgir em resposta a circunstâncias locais, a inconsistências entre elementos institucionais internos ou a práticas institucionais que caem em desuso (Leblebici, Salancik, Copay & King, 1991; Scott, 2008). Hinings et al. (2018) destacam a importância da perspectiva da mudança institucional nos estudos em Sistemas de Informações Contábeis para ilustrar os atuais desafios da institucionalização de novas práticas e organizações, revelando como as novas tecnologias apresentam-se como elementos exógenos que provocam a mudança institucional.

2.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Sendo o objetivo desta revisão analisar a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis, realizou-se uma **revisão sistemática de literatura quanti-qualitativa e descritiva**. A etapa quantitativa foi utilizada como estratégia para categorização dos dados, enquanto a etapa qualitativa serviu como base para as inferências. Foram revisadas as pesquisas que aplicam a Teoria Institucional em Sistemas de Informações Contábeis, bem como em Sistemas de Informação e em Contabilidade, considerando a falta de identidade sofrida pelo campo de Sistemas de Informações Contábeis por muitos anos (Sutton, 1992; Grabski, Leech & Schmidt, 2011).

A compreensão da relação entre a perspectiva institucional com as temáticas de estudo dessas duas áreas auxilia a analisar como o campo de Sistemas de Informações Contábeis apropria-se de suas áreas de origens, e como utiliza a Teoria Institucional em suas pesquisas. Isso porque o histórico da área de Sistemas de Informações Contábeis advém da aplicação das tecnologias de informação e comunicação no ambiente da Contabilidade e da Auditoria, de forma a facilitar o processo de levantamento e de comunicação dos dados (Stone, 2002). Dessa maneira, a presença do campo de Sistemas de Informações Contábeis tornou-se visível tanto como um segmento de análise da área de Sistemas de Informação quanto da Contabilidade, por muitos anos.

A **coleta dos artigos** foi realizada a partir de buscas pelos termos “*Institutional Theory*” e “*Institutionalism*” nos títulos, resumos e/ou palavras-chaves de *journals* das áreas de Sistemas de Informação, Contabilidade e Sistemas de Informações Contábeis, buscando obter estudos que tratassem o tema em profundidade. Como **critério para a escolha dos journals**, considerou-se a classificação do AJG (*Academic Journal Guide*) da CABS (*Chartered Association of Business Schools*), também chamado de *ABS List*, ou *Ranking ABS*. Foram utilizados os dados do AJG de 2018, sendo essa a última versão disponibilizada durante a realização da pesquisa. Para as áreas de Sistemas de Informação e Contabilidade, foram

consideradas as melhores classificações nesse *ranking* (4*, 4 e 3). Já para a área de Sistemas de Informações Contábeis, foram consideradas todas as posições, visto que a quantidade de *journals* é menor. Sendo esse *ranking* um indicativo de bons *journals*, espera-se que os artigos selecionados apresentem os melhores usos da Teoria Institucional em seus estudos. Foram selecionados 21 *journals* da área de Sistemas de Informação, 27 da área Contábil e 3 da área de Sistemas de Informações Contábeis.

Buscando complementar esse critério, foram selecionados os *journals* das Associações de cada área. No caso da área de Sistemas de Informação, os 8 *journals* da *Association for Information Systems* (AIS) já estavam listados nas principais classificações do AJG de 2018. Na área Contábil, dos 17 *journals* da *American Accounting Association* (AAA), 5 já estavam listados nas melhores classificações do AJG de 2018 e 1 pertencia a área de Sistemas de Informações Contábeis. Nesse processo complementar, foram adicionados apenas *journals* da área Contábil, totalizando 38 *journals* contábeis analisados.

A fim de não restringir a coleta dos artigos aos critérios de escolhas de *journals* bem classificados nas áreas de Sistemas de Informação, Contabilidade e Sistemas de Informações Contábeis, **buscou-se, ainda, artigos na base de dados da *Web of Science***. As buscas foram feitas pelos termos: "*Institutional Theory*" ou "*Institutionalism*" (para a teoria); e "*Information System*" ou "*Information Systems*" ou "*Information Technology*" ou "*Information Technologies*" (para a área de Sistemas de Informação); ou "*Accounting*" ou "*Accountancy*" ou "*Bookkeeping*" (para a área Contábil); ou "*Accounting Information System*" ou "*Accounting Information Systems*" ou "*Accounting Information Technology*" ou "*Accounting Information Technologies*" (para a área de Sistemas de Informações Contábeis); nos critérios de títulos, resumos e/ou palavras-chaves da base de dados.

A coleta dos dados foi realizada no primeiro semestre de 2019. Destaca-se que nenhuma limitação de período foi utilizada nas buscas. Excluindo-se os artigos duplicados, bem como aqueles que não possuíam os termos de buscas nos títulos, nos resumos e/ou nas palavras-chave, **um total de 488 artigos foi obtido para análise**, sendo 179 da área de Sistemas de Informação, 305 da área Contábil e 4 da área de Sistemas de Informações Contábeis. O Apêndice A ilustra as buscas e os resultados obtidos. Inicialmente, os resumos de cada um dos artigos foram verificados, com o propósito de assegurar sua relevância para esta pesquisa, assim como confirmar que a Teoria Institucional estava sendo explorada em profundidade, e não meramente citada. Esse procedimento ocorreu a partir da leitura de todos os resumos e, quando necessário, do teor completo do artigo.

Para a **análise dos dados**, diante do grande número de artigos coletados, optou-se pelo uso de duas técnicas, sequencialmente. Primeiro, fez-se uso da técnica de análise de dados textuais **LSA (*Latent Semantic Analysis*)**, como suporte ao processo de codificação dos dados das pesquisas das áreas de Sistemas de Informação e Contabilidade. Como todos os artigos coletados estavam no idioma inglês, as análises da LSA foram realizadas a partir do idioma de origem dos artigos. Dessa forma, os termos destacados pela LSA são apresentados em inglês, na seção de Análise dos Resultados desta pesquisa. Em um segundo momento, foi utilizada a técnica de **análise de conteúdo categorial hierárquica** (Bardin, 2011), a fim de melhor contextualizar os termos inicialmente categorizados pela LSA. Para a área de Sistemas de Informações Contábeis, não foi utilizada a LSA, pois, considerando a pouca quantidade de artigos coletados, preferiu-se realizar diretamente a análise de conteúdo desses artigos. Ademais, optou-se por não classificar esses artigos nem na área de Sistemas de Informação nem na área Contábil, visto que as temáticas apresentadas pelos artigos tratam da área de Sistemas de Informações Contábeis, trabalhando as duas áreas em conjunto, e a classificação em um campo ou outro poderia interferir nos dados.

O modelo LSA é uma das técnicas desenvolvidas em resposta às diferentes necessidades de recuperação de informação, e que, de uma forma mais recente, apoia a atividade de *text mining* (Visinescu & Evangelopoulos, 2014). De forma semelhante a esta pesquisa, Evangelopoulos (2011) utilizou a técnica LSA para obter uma compreensão mais profunda sobre a influência do trabalho de F. W. Taylor. Ao realizar o estudo de duas formas distintas (analisando títulos e resumos de pesquisas), o autor verificou que a análise de títulos traz uma visão mais ampla do assunto, enquanto a análise dos resumos oferece uma visão dos contextos e dos tópicos de estudo. Dessa forma, além de expressar achados sobre a obra de Taylor, Evangelopoulos (2011) trouxe contribuições para a técnica LSA. O autor verificou que os resumos, por terem uma representação textual mais complexa do que os títulos, conseguem explicar alguns conceitos mais robustos na LSA, examinando não apenas ‘o que’ está sendo discutido nas pesquisas, mas também ‘como’ os acadêmicos articulam seus discursos.

Tendo como base Evangelopoulos (2011), optou-se pela investigação dos resumos, valendo-se da LSA. O uso da LSA contribuiu com a análise dos dados, ao trazer as categorias de análise sobre a Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informação e em Contabilidade. A partir dos resumos coletados, procedeu-se para a organização desses textos em planilhas eletrônicas. Para a análise, foram separados os 179 resumos das pesquisas em Sistemas de Informação em uma planilha e os 305 resumos das pesquisas em Contabilidade em outra, de forma a realizar a LSA para o conjunto de texto de cada área separadamente. Essa

organização no *Excel* (formato .xlsx) é necessária, pois a técnica LSA é executada no *software RStudio*, onde é aceito esse formato de ordenação dos dados. A sistematização dessas planilhas buscou uma representação matricial e nas fases de pré-processamento dos dados foram removidos os caracteres especiais e as palavras irrelevantes (Marcolin & Becker, 2016).

Outras explicações sobre o desenvolvimento da técnica LSA podem ser observadas no Apêndice B. Ressalta-se que a LSA, ao identificar os fatores (elementos que formam a estrutura latente por detrás dos termos e documentos), consegue extrair os principais tópicos de determinado conjunto de documentos, que sumarizam a informação de um grande volume de texto. Sendo assim, **a LSA apresenta como resultado um conjunto de dimensões, as quais são formadas por termos que sumarizam as informações desses textos.** A partir das dimensões obtidas das matrizes de texto das áreas de Sistemas de Informação e Contabilidade, procedeu-se para a análise dos dados encontrados. Iniciou-se as análises da primeira dimensão em diante, uma vez que as dimensões mais significativas da LSA são sempre as primeiras. As 10 primeiras dimensões de cada matriz foram analisadas, compondo um agrupamento representativo, relevante e que satura o critério de quantidade de dimensões para a explicação do uso da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informação e em Contabilidade.

Em cada dimensão foram analisados 15 termos, os quais tiveram suas frequências relativas calculadas em relação ao total absoluto dos pesos dos termos que compõem cada dimensão. Esse processo foi realizado para todas as 10 dimensões de cada matriz. Esse procedimento permitiu a verificação da frequência que os termos aparecem em cada dimensão, com o propósito de realizar uma nuvem de palavras para cada dimensão analisada, facilitando sua visualização. A partir disso, foram realizadas as análises finais desta pesquisa, estimando-se o significado dos termos mais relevantes destacados pela LSA e evidenciados nas nuvens de palavras. Para essa etapa, utilizou-se da técnica de **análise de conteúdo categorial hierárquica** (Bardin, 2011), a fim de dar significado aos termos identificados na LSA, a partir da análise desses termos nos artigos. Isso porque as técnicas de *text mining* estão intimamente relacionadas à análise de conteúdo, a qual extrai dos dados categorias para análise, permitindo que uma técnica complemente a outra no processo de análise (Yu, Jannasch-Pennell & Digangi, 2011). Ressalta-se o uso do *software Nvivo12* para apoiar as categorizações realizadas, a partir de suas ferramentas de buscas de termos e de árvore de palavras.

2.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta as análises sobre a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informação, Contabilidade e Sistemas de Informações Contábeis, respectivamente.

2.4.1 Teoria Institucional aplicada às pesquisas de Sistemas de Informação

Inicialmente, buscou-se verificar como a Teoria Institucional é relacionada com as temáticas de estudo da área de **Sistemas de Informação**, a partir da análise das 10 primeiras dimensões obtidas com a LSA. Os resultados das dimensões são ilustrados por nuvens de palavras, e o Apêndice C mostra o peso de cada termo em sua respectiva dimensão. Os resultados da LSA, a partir das dimensões obtidas, sugerem categorias de análise. Algumas categorias de análise agrupam duas ou mais dimensões, as quais se complementam ao possuírem semelhança entre seus principais termos. Os termos destacados pela LSA e apresentados nas nuvens de palavras estão em inglês, em função da manutenção do idioma original dos artigos para a análise. Para a compreensão desses termos/tópicos, foi utilizada análise de conteúdo de forma complementar à LSA. Ou seja, as explicações e inferências para os tópicos ressaltados nas nuvens de palavras são derivadas da análise de conteúdo, a partir da leitura desses termos nos artigos. Na apresentação dos resultados, destaca-se a exemplificação de algumas explicações e inferências com os artigos analisados.

O primeiro grupo de dimensões traz uma **visão geral dos principais tópicos analisados na área de Sistemas de Informação (*information system*) à luz da Teoria Institucional (*institutional*)**. De modo geral, esse grupo de conceitos é impulsionado, principalmente, pela primeira dimensão (Nuvem 1). Essa dimensão é uma das mais representativas para compreender o contexto e os tópicos de pesquisa sobre Teoria Institucional na área de Sistemas de Informação, visto que revela os termos de maior importância entre o conjunto de artigos examinados. Essa dimensão é complementada pela sexta dimensão, que traz diferentes exemplos de tecnologias (*technology, mobile technology*) e de sistemas (*SaaS – Software as a Service, EDI - Electronic Data Interchange, intranet*) analisados a partir da perspectiva institucional. A Figura 1 ilustra as nuvens de palavras da primeira e da sexta dimensões.

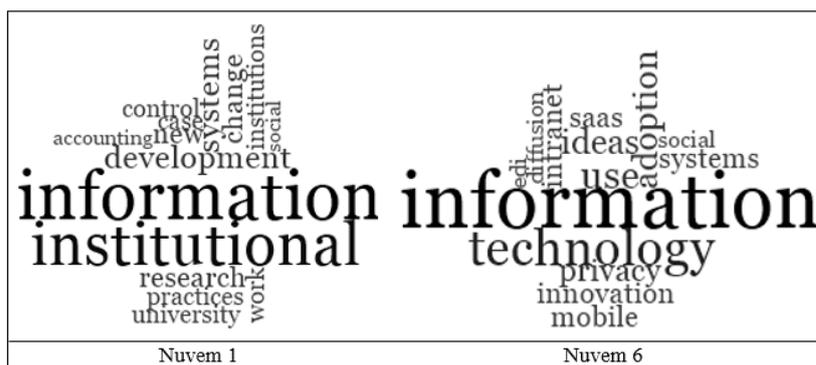


Figura 1. Apresentação geral das pesquisas sobre Teoria Institucional e Sistemas de Informação.

Outra perspectiva a ser analisada nessa primeira categoria, e que complementa os resultados descritos anteriormente, são os fenômenos (*development, adoption, use, diffusion, innovation*) relacionados ao estudo dos sistemas e das tecnologias. Semelhante a esses achados, a revisão de Weerakkody et al. (2009) verificou que a maioria dos pesquisadores utiliza a Teoria Institucional para estudar a adoção de sistemas e de tecnologias nas organizações, bem como os impactos da adoção na mudança organizacional (*change*) e nas práticas de trabalho (*work practices*), analisando desde Sistemas Integrados de Gestão Empresarial (*ERP - Enterprise Resource Planning*) até sistemas interorganizacionais (*intranet*), como aplicativos baseados na *Web* e sistemas de EDI.

Outras pesquisas procuram analisar em que medida as forças institucionais desempenham um papel na adoção de novos (*new*) sistemas e tecnologias dentro das organizações. Nas pesquisas da área de Sistemas de Informação, destaca-se a incerteza dos resultados como uma fonte de pressão do isomorfismo mimético, considerando a instabilidade e o risco da adoção e do uso de novos sistemas/tecnologias. O estudo sobre adoção de computação em nuvem de Yigitbasioglu (2015), por exemplo, mostra que as empresas copiam os esforços bem-sucedidos de outras organizações para implementar sistemas de informação baseados em nuvem. Já as pressões coercitivas, muitas vezes, são originadas de clientes ou de fornecedores dominantes, bem como de associações e de reguladores da indústria. E as pressões normativas, provenientes de estudos de empresas fornecedoras de tecnologia e de consultoria, não se mostraram significativas no estudo. Ressalta-se que, apesar de se tratar da área de Sistemas de Informação (em comum para todas as pesquisas), as pressões institucionais são representadas de formas diferentes nos estudos, dependendo do contexto ambiental, organizacional e tecnológico.

Considerando esse exemplo e as particularidades trazidas nessa categoria de análise, é importante destacar alguns aspectos da revisão de Currie (2009) sobre o uso da Teoria

Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informação. Primeiramente, o autor destaca que há poucos estudos sobre os processos de institucionalização e mais pesquisas sobre os efeitos do institucionalismo. Nesse sentido, muitos estudos recorrem a conceitos institucionais populares de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo (DiMaggio & Powell, 1983) ou às subcategorias de forças reguladoras, normativas e cultural-cognitivas (Scott, 1995). Outra observação de Currie (2009) é que muitos pesquisadores utilizam o nível organizacional como unidade de análise, ao invés de níveis mais amplos (sociais, setoriais, campo) ou individuais (agências), considerando tal fato como um problema teórico e empírico, visto que a base da Teoria Institucional dá ênfase na análise de múltiplos níveis e de múltiplos atores.

O segundo grupo de dimensões analisado trata de um campo de aplicação em Sistemas de Informação: a **área da Saúde**. A Figura 2 ilustra as nuvens de palavras da segunda e quinta dimensões, que relacionam a Teoria Institucional (*institutional*) à área de Sistemas e Tecnologias de Informação na Saúde (*Health Information Technology and System*).

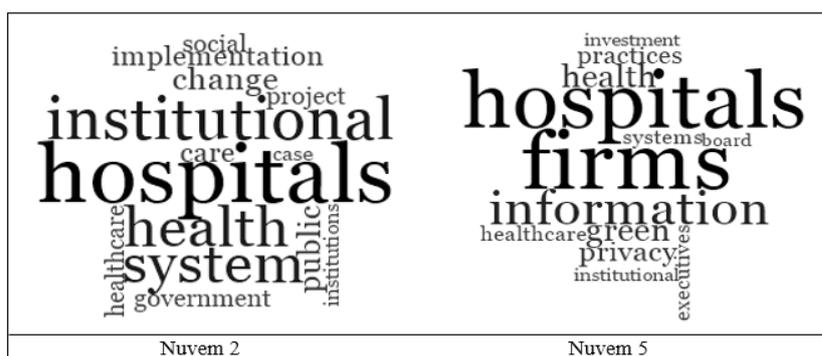


Figura 2. Sistemas e tecnologias de informação na área da Saúde.

A revisão de Weerakkody et al. (2009) destaca a área da Saúde como um dos principais campos de investigação da pesquisa sobre Teoria Institucional na área de Sistemas de Informação, principalmente ao analisar fenômenos de implementação (*implementation*) de sistemas. Nessa área, a teoria é utilizada para entender as mudanças (*change*) nas práticas de trabalho dentro desses ambientes, impulsionadas pelos sistemas e tecnologias. Nesse sentido, o uso da teoria, muitas vezes, está relacionado ao entendimento da privacidade das informações (*information privacy*) e aos investimentos (*investment*) em sistemas/tecnologias para melhorar processos e reduzir custos (Fareed, Bazzoli, Mick & Harless, 2015; Handayani, Hidayanto, Ayuningtyas & Budi, 2016). Além disso, a categoria analisada direciona seus termos para os estudos de casos (*case*) sobre o processo de implementação (*implementation*) de sistemas de saúde em hospitais (*hospitals*), principalmente públicos (*public*), que analisam as pressões institucionais recorrentes nesse processo.

Currie (2009) destaca que o campo da saúde opera em um ambiente institucional forte, influenciado, principalmente, por regulamentações governamentais (*government*), e salienta que o setor é composto por diferentes níveis (ou seja, hospitais, distribuidores, fabricantes, governo, sociedade), todos respondendo às pressões institucionais. Bhakoo e Choi (2013), por exemplo, buscaram compreender como os diferentes níveis da cadeia de saúde respondem às pressões institucionais ao implementar sistemas interorganizacionais. Para os autores, ficou claro que as pressões institucionais (coercitivas: pressões regulatórias e de conformidade; miméticas: pressões relacionadas a outros adotantes; e normativas: pressão de órgãos profissionais) manifestam-se em todos os níveis desse setor e de forma diferenciada em cada um deles, levando a ações distintas no processo de implementação dos sistemas.

Na sequência das análises, o terceiro grupo de dimensões traz outra área de aplicação dos estudos em Sistemas de Informação, quando relacionado com a Teoria Institucional: **Privacidade (*privacy*) e Segurança (*security*) dos dados (*data*) e das informações (*information*)**. A Figura 3 apresenta as nuvens de palavras das dimensões três e quatro, que tratam desses tópicos associados à perspectiva institucional (*institutional*).



Figura 3. Sistemas de informação na área de Segurança da Informação.

Apesar dos altos investimentos, nos últimos anos, em tecnologias, em sistemas e em políticas para garantir a segurança e a privacidade da informação, essa tarefa continua sendo um desafio para as organizações, ainda mais com a crescente produção de dados (Cavusoglu, Cavusoglu, Son & Benbasat, 2015). Nessa perspectiva, muitos estudos buscam compreender o papel das pressões institucionais nas ações organizacionais para melhorar a segurança dos dados e das informações. Hu, Hart e Cooke (2007) descobriram que algumas leis, como a *Sarbanes-Oxley*, apresentam-se como forças coercitivas para motivar os gestores na busca por iniciativas de segurança. Além disso, as interações entre gestores em conferências e associações profissionais também foram vistas como pressões normativas para adoção de determinadas práticas de segurança. Os autores ainda evidenciaram que, embora não tivessem sido copiadas

práticas e procedimentos de segurança de outras empresas, as interações com profissionais de outras organizações formam um canal útil para trazer ideias relacionadas à segurança dos dados.

Embora muitos estudos analisem o papel das tecnologias para melhorar a segurança da informação e dos dados, o papel do indivíduo também é foco de discussão em pesquisas nessa área, conforme destacado nas dimensões pelos termos compartilhamento (*sharing*), comportamento (*behaviors*) e violação (*breach*). Nessa direção, a pesquisa de Choi, Lee e Hwang (2018), por exemplo, analisou o comportamento dos indivíduos em relação às práticas de segurança de sistemas de informação. Os resultados demonstraram que pressões coercitivas (legislações e regulamentações voltadas para a implementação, monitoramento e controle de comportamento) e normativas (lideranças profissionais e redes de segurança de sistemas de informação como agentes de persuasão para práticas de segurança) auxiliam na garantia da segurança dos sistemas de informação em relação ao comportamento dos indivíduos.

Assim como a área de Saúde, outro importante campo de pesquisa da área de Sistemas de Informação é a área Pública (Weerakkody et al., 2009). O quarto grupo de dimensões analisado traz a perspectiva institucional (*institutional theory*) como base teórica de pesquisas sobre **Sistemas e Tecnologias de Informação (*information system and technology*) no Setor Público (*public, government*)**. A Figura 4 revela as nuvens de palavras da oitava e da décima dimensões.

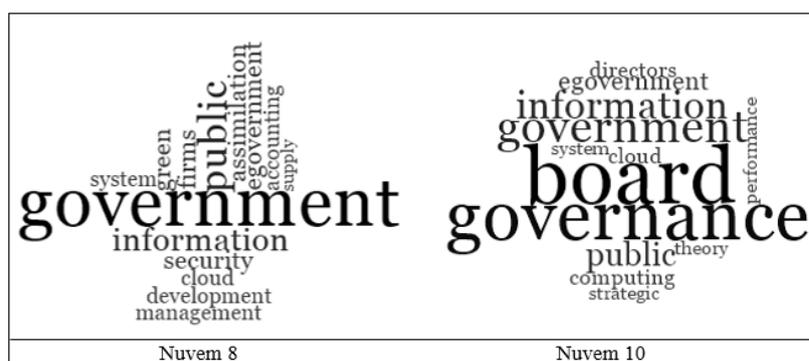


Figura 4. Sistemas e tecnologias de informação na área Pública.

Grande parte das pesquisas na área pública analisam os resultados (*performance, information security*) que surgem em decorrência da adoção de sistemas eletrônico públicos (*egovernment, public system*) pelos Governos (*government*) de todo o mundo, a fim de obter certos benefícios, como maior eficiência ou transparência (Luna-Reyes & Gil-Garcia, 2011). Kim, Kim e Lee (2009) analisaram a adoção do governo eletrônico para melhorar a transparência no setor governamental e para combater a corrupção, e identificaram que a dimensão regulatória/coercitiva, a partir de atitudes do próprio governo, foi crucial para o

sucesso da implantação. Choi et al. (2018) analisaram a segurança em sistemas eletrônicos públicos e verificaram que pressões coercitivas (legislações e regulamentações para implementar práticas de segurança) e normativas (lideranças profissionais e redes de segurança) auxiliam na garantia da segurança dos sistemas públicos. Assim como as organizações da área de saúde, as entidades governamentais também atuam em um ambiente institucional forte, no qual se destacam as pressões coercitivas e normativas no isomorfismo organizacional.

Por fim, a última categoria de análise assemelha-se com a primeira, na qual uma visão geral da perspectiva institucional (*institutional theory*) é apresentada nas pesquisas da área de Sistemas de Informação. Entretanto, esse grupo final de dimensões foi destacado e analisado separadamente por evidenciar outras duas áreas de aplicação das pesquisas em Sistemas de Informação: **Sistemas de Informação para a Cadeia de Suprimentos** (*supply chain, information system*) e **Sistemas e Tecnologias de Informação Verde e Sustentabilidade** (*green, information system*). A Figura 5 mostra as nuvens de palavras da sétima e da nona dimensões analisadas.

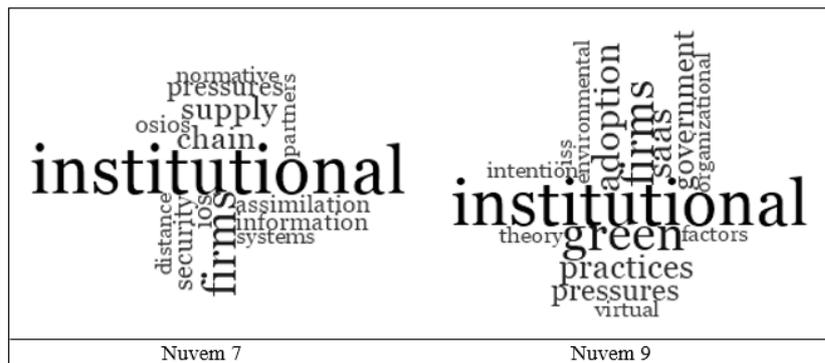


Figura 5. Sistemas e tecnologias de informação na área de Cadeia de Suprimentos e de Sustentabilidade.

Em relação às pesquisas no contexto de cadeia de suprimentos, a maioria dos estudos busca analisar os tipos de pressões que influenciam a adoção de sistemas e tecnologias para operações e gerenciamento da cadeia de suprimento. Zhang e Dhaliwal (2009), por exemplo, verificaram que a gestão da cadeia de suprimentos, a nível operacional, é influenciada diretamente por parceiros, pela concorrência e pela intensidade de uso de tecnologias nas indústrias. Essas pressões institucionais do ambiente de negócios, com destaque para as questões miméticas e normativas, moldam a maneira pela qual as empresas adotam sistemas e tecnologias como parceiros da cadeia de suprimentos.

As pesquisas no contexto de sistemas e tecnologias de informação verde e sustentabilidade também tratam dos principais fatores institucionais para a adoção dessas

práticas e tipos de sistemas/tecnologias nas empresas (Hu, Hu, Wei & Hsu, 2016). Coffey, Tate e Toland (2013) analisaram os imperativos da adoção de tecnologias e de práticas verdes em pequenas e médias empresas, que têm recursos limitados e pouca consciência dos impactos ambientais das tecnologias. Os autores identificaram que a adoção desse tipo de prática por essas empresas, dificilmente, será liderada pelas empresas do próprio setor, sendo a pressão coercitiva do governo ou de outros órgãos reguladores, provavelmente, necessária. Além disso, o posicionamento do mercado, dos clientes e dos grandes *players* também podem ser pressões significativas nesse processo, impulsionando as pressões miméticas. A Tabela 1 sumariza os resultados identificados sobre as pesquisas na área de Sistemas de Informação que utilizam a Teoria Institucional.

Tabela 1

Resultados das pesquisas na área de Sistemas de Informação.

Categories iniciais	Categories finais	Inferências
Visão geral dos principais tópicos analisados na área de Sistemas de Informação à luz da Teoria Institucional	Tecnologias e sistemas analisados	Exemplos de tecnologias e de sistemas, como: tecnologias móveis, SaaS - <i>Software as a Service</i> , EDI - <i>Electronic Data Interchange</i> , <i>intranet</i> , entre outros
	Fenômenos de análise	Fenômenos de análise relacionados ao desenvolvimento, à adoção, ao uso, à difusão e à inovação de tecnologias e sistemas nas organizações Impactos dos fenômenos nas organizações analisadas
	Influência das forças institucionais	As pressões institucionais são representadas de formas diferentes nos estudos, dependendo do contexto ambiental, organizacional e tecnológico
Tecnologias e Sistemas de Informação na Saúde	Implementação de sistemas de saúde	Mudanças impulsionadas pelos sistemas e tecnologias nas práticas de trabalho (privacidade, investimento e custo) Regulamentações governamentais
	Ambiente altamente institucionalizado	Diferentes níveis e atores na cadeia (hospitais, distribuidores, fabricantes, governo, sociedade) respondendo às pressões institucionais
Segurança e Privacidade da Informação	Influência das forças institucionais na segurança dos dados e das informações	Coercitivas, miméticas e normativas
	Papel do indivíduo na segurança dos dados e das informações	Análises de comportamento e de práticas de compartilhamento e violação de dados e informações
Tecnologias e Sistemas de Informação na área Pública	Resultados decorrentes da adoção de sistemas de informação na área pública	Desempenho (eficiência, transparência, segurança e anticorrupção)
Outras áreas de análise	Sistemas de Informação para a Cadeia de Suprimentos	Pressões que influenciam na adoção de tecnologias e sistemas para operações e gerenciamento da cadeia de suprimento (destaque para as normativas e miméticas)
	Sistemas e Tecnologias de Informação Verde e Sustentabilidade	Pressões que influenciam na adoção de tecnologias e sistemas verdes (destaque para as coercitivas e miméticas)

Em Sistemas de Informação, pode-se perceber que o uso da Teoria Institucional tem potencial para explicar os diferentes fenômenos característicos da área (encontrando suporte em Weerakkody et al., 2009), oferecendo ideias perspicazes para analisar e compreender dados empíricos de desenvolvimento, adoção, uso e difusão de sistemas e tecnologias (encontrando suporte em Currie, 2009). Para grande parte desses estudos, o uso da perspectiva do novo institucionalismo é utilizado para analisar os fatores (pressões institucionais) que influenciam nesses processos de adoção e de uso (entre outros citados), bem como o impacto desses fenômenos analisados na mudança organizacional. Currie (2009) salienta um cuidado que se deve ter ao utilizar a Teoria Institucional desse modo. O autor indica que a natureza multifacetada de conceitos institucionais, como campo organizacional e isomorfismo estrutural, levam muitos pesquisadores ao reducionismo conceitual, simplificando conceitos centrais que são operacionalizados nas pesquisas. Um forte exemplo, são os três processos de isomorfismo organizacional de DiMaggio e Powell (1983), amplamente utilizados em modelos teóricos ou como categorias de análise de dados, conforme observa-se nos resultados analisados.

Salienta-se, ainda, o uso da Teoria Institucional para o estudo da mudança organizacional em diferentes ambientes, a partir de novos sistemas e tecnologias que se apresentam, a fim de se obter *insights* sobre iniciativas de mudança que são complexas e difíceis de se estudar (encontrando suporte em Weerakkody et al., 2009). Essa perspectiva de análise também pode ser incorporada a estudos que investigam inovações tecnológicas e de negócios, impulsionadas pelas tecnologias emergentes do mercado (encontrando suporte em Hinings et al., 2018). Diante dessa orientação, nota-se que alguns campos, dentro da área de Sistemas de Informação, são mais analisados que outros. Para ilustrar esse fato, é possível perceber que, apesar da representatividade do campo Contábil nas pesquisas em Sistemas de Informação, tal área não teve destaque nas pesquisas que utilizam a perspectiva teórica institucional.

2.4.2 Teoria Institucional aplicada às pesquisas de Contabilidade

Posteriormente, verificou-se como a Teoria Institucional relaciona-se com as temáticas de estudo da Contabilidade, a partir da análise das 10 primeiras dimensões obtidas com a LSA. O Apêndice C mostra o peso de cada termo em sua respectiva dimensão. Os resultados da LSA, a partir das dimensões obtidas, sugerem categorias de análise. Algumas categorias de análise agrupam duas ou mais dimensões, as quais se complementam ao possuírem semelhança entre seus principais termos. Os termos destacados pela LSA e apresentados nas nuvens de palavras estão em inglês, em função da manutenção do idioma original dos artigos para a análise. Para

a compreensão desses termos/tópicos, foi utilizada análise de conteúdo de forma complementar à LSA. Ou seja, as explicações e inferências para os tópicos ressaltados nas nuvens de palavras são derivadas da análise de conteúdo, a partir da leitura desses termos nos artigos. Na apresentação dos resultados, destaca-se a exemplificação de algumas explicações e inferências com os artigos analisados.

O primeiro grupo de dimensões analisado traz uma **visão geral dos artigos que aplicam a Teoria Institucional na área Contábil**, o qual foi impulsionado pela primeira dimensão (Nuvem 1), revelando alguns dos principais tópicos e contextos das pesquisas. Já a terceira dimensão, que traz conceitos ligados diretamente à Teoria Institucional, complementa as análises ao relacionar a teoria com esses principais tópicos e contextos destacados. Além disso, ressalta-se a relevância dada à Teoria Institucional nas pesquisas, visto que uma dimensão sozinha foi fechada nela (Nuvem 3). A Figura 6 ilustra as nuvens de palavras da primeira e da terceira dimensões.



Figura 6. Apresentação geral das pesquisas sobre Teoria Institucional e Contabilidade.

A primeira dimensão traz áreas da Contabilidade que realizam pesquisas (*research*) tendo a Teoria Institucional (*institutional theory*) como base teórica, bem como alguns tópicos de discussão. Soeiro e Wanderley (2019) revelam que a perspectiva institucional é amplamente utilizada na Contabilidade Gerencial (*management accounting*). Muitos estudos analisam a implementação de novas (*new*) práticas contábeis e relacionam essas mudanças (*change*) com as pressões externas (*state, institutions, policy, political*) por conformidade e/ou legitimidade, revelando a influência das forças macro institucionais nas práticas contábeis intraorganizacionais. Dentre essas práticas contábeis, as pesquisas dão ênfase para questões gerenciais relacionadas a custos, orçamentos, sistemas de gestão, controles internos e de desempenho (*internal control/performance*). Por outro lado, alguns estudos revelam como essas práticas podem ganhar o *status* de norma. A pesquisa de Ozdil e Hoque (2017), por

exemplo, verificou de que forma um novo modelo de orçamento pode ser visto como um mito racional, que confere legitimidade social aos participantes organizacionais e às suas ações.

Além das aplicações na Contabilidade Gerencial, outras áreas foram destacadas. As áreas de Sustentabilidade (*sustainability*), de Responsabilidade Social (*social responsiveness*) e de Contabilidade Pública (*public accounting*) aparecem nas nuvens de palavras da primeira e da terceira dimensões, porém, ganham destaque em outras dimensões que serão analisadas a seguir. O destaque dessas áreas também é observado por Soeiro e Wanderley (2019), que salientam que o cenário do setor privado continua com ampla aplicação da perspectiva institucional, mas que o crescimento em outros âmbitos apresenta-se como uma tendência em função de novas complexidades a serem estudadas em contextos diversos e desafiadores.

Complementando a revisão de Soeiro e Wanderley (2019), que não levantou a área Tributária (*tax*) dentro das pesquisas sobre Teoria Institucional na Contabilidade, nota-se que esses estudos destinam-se a discutir sobre os sistemas tributários em diferentes contextos, usando a lente teórica institucional para explicar algumas práticas adotadas. Hageman e Schmitt (2014) estudaram o sistema americano de impostos sobre vendas, que se torna complexo devido as suas variações entre jurisdições, e o acordo simplificado para este imposto; revelando como grupos de interesse e pressões normativas interferem na adoção de um modelo ou outro. Por fim, apresentam-se os estudos na área de Contabilidade e Educação, que tratam de questões éticas e de formação do profissional (Murphy & Quinn, 2017), bem como do papel das universidades (*university*), vistas como instituições que influenciam na formação do profissional e na promoção de mudanças organizacionais, e que, muitas vezes, são analisadas como pressões normativas (Stuart, Carole & John, 2014).

Outras dimensões importantes nas análises das pesquisas que utilizam a Teoria Institucional na área contábil são as que trazem a temática sobre as **IFRS** (***International Financial Reporting Standards***) e sua adoção. As IFRS foram desenvolvidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), a fim de estabelecer uma linguagem financeira e contábil comum em todo o mundo (Judge, Li & Pinsker, 2010). Isso porque a diversidade entre as práticas contábeis de diferentes países (*countries*) dificulta a comparabilidade das demonstrações financeiras contábeis (*financial reporting*), no momento que as empresas (*companies*) consolidam-se em um mercado global. A Figura 7 apresenta as nuvens de palavras da segunda e da sétima dimensões analisadas.

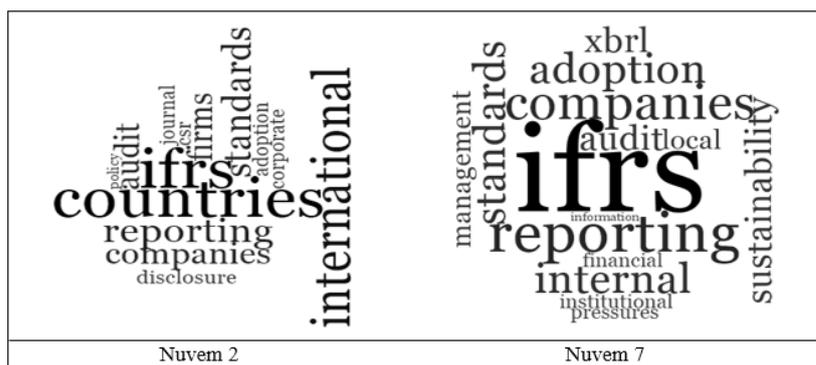


Figura 7. Contabilidade e IFRS.

Considerando que as primeiras dimensões são as mais relevantes dentro do conjunto analisado, pode-se dizer que a adoção (*adoption*) aos padrões (*standards*) e às normas internacionais de Contabilidade tornou-se um tópico de interesse dos pesquisadores, principalmente quando relacionado à adoção voluntária (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2012; Kouki, 2015). Nessas pesquisas, a perspectiva teórica é utilizada para avaliar de que forma as diferentes pressões institucionais (*institutional pressures*) influenciam as decisões para adotar as IFRS voluntariamente (Guerreiro et al., 2012).

Outras pesquisas procuram entender os motivos que levam algumas economias locais (*local*) a adotarem rapidamente as IFRS, enquanto outras adotam parcialmente ou continuam a resistir a esses padrões globais. Judge et al. (2010) identificou que os três tipos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983) influenciam na decisão de adoção das IFRS. No isomorfismo coercitivo, um dos principais influenciadores da adoção é a presença de instituições que possam forçar e/ou influenciar os agentes econômicos a se adequarem aos padrões internacionais de Contabilidade, como o Fundo Monetário Internacional. No isomorfismo mimético, a tendência dos atores sociais é imitar outros atores que são vistos como bem-sucedidos e legítimos, como multinacionais concorrentes que estão em conformidade com as IFRS. Já no isomorfismo normativo, fatores referentes à educação, ao conhecimento técnico e às normas profissionais influenciam na adoção das IFRS. Essa última corrente relaciona-se com a perspectiva da área de Contabilidade e Educação da primeira categoria analisada.

Cabe ressaltar a presença do termo XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*) nesta categoria de análise, o qual será analisado isoladamente em outra dimensão. Esta tecnologia pode ser vista como parte do projeto de convergência às IFRS, ao disponibilizar e integrar as informações contábeis em formato eletrônico, aumentando a eficiência, a precisão e a transparência da divulgação (*disclosure*) das informações contábeis corporativas (Troshani et al., 2014; Perdana et al., 2015).

O terceiro grupo de dimensões analisa, especificamente, uma área da Contabilidade que aplica a Teoria Institucional em suas pesquisas: a **Contabilidade Pública**. A Figura 8 apresenta a nuvem de palavras da quarta dimensão.

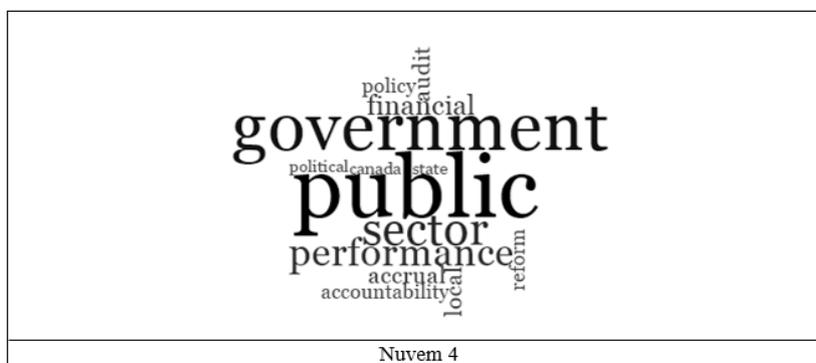


Figura 8. Contabilidade na área Pública.

Em consonância com a temática das IFRS, Soeiro e Wanderely (2019, p. 301) destacam que “no setor público (*public sector*), alguns estudos dedicaram-se a estudar as forças e pressões externas (neste caso os padrões de Contabilidade internacionais aplicada ao setor público) que influenciaram a mudança na Contabilidade local”. Para os autores, essa mudança nem sempre é bem-sucedida, porque realidades locais (*local*) distintas respondem de forma diferente às pressões. Por exemplo, um governo local que tem sua Contabilidade Pública bem consolidada tende a resistir aos processos de mudanças para o padrão internacional; diferentemente de um governo local que possui uma Contabilidade Pública ainda pouco estruturada.

Nessa perspectiva, um importante exemplo é o estudo de Baker e Rennie (2018), que explorou os eventos que levaram à criação de padrões contábeis no setor público do Canadá (*Canada*) e sua adoção pelo governo local (*local government*). Para os autores, um ator influente nesse processo foi o órgão relacionado à Auditoria (*audit*) Geral do Canadá, que primeiro defendeu a criação de padrões contábeis independentes para o governo canadense e, em seguida, pressionou o governo na implementação das políticas (*policy, political*) contábeis desenvolvidas pelo órgão normatizador responsável. Os autores, ainda, verificaram evidências do papel desempenhado por uma rede profissional interorganizacional nesse processo de reforma (*reform*) das normas para um padrão de práticas.

Em outro contexto, o trabalho de Gomes, Fernandes e Carvalho (2015) investigou a reforma (*reform*) da Contabilidade Pública em Portugal, por meio da adoção das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), destacando a percepção de diferentes *stakeholders* no processo de adoção de padrões contábeis públicos. Do ponto de vista das diferentes partes interessadas, os contextos de crises financeiras e as grandes pressões externas

para reduzir os *déficits* públicos e melhorar a qualidade da informação financeira são os fatores mais importantes para estimular mudanças na Contabilidade Pública. Além do contexto institucional e político, os autores identificaram uma combinação de medidas coercitivas, miméticas e normativas, como, por exemplo: pressões de grupos profissionais, pressões legais e do governo, pressões da União Europeia, processos de mudança no setor privado, mudanças de sucesso introduzidas em outros países, compromisso político e interesse na reforma.

Associada a essa perspectiva da aplicação da Teoria Institucional para além das empresas privadas, outra categoria de análise diz respeito às **áreas de Sustentabilidade (*sustainability*) e de Responsabilidade Social (*social, CSR - corporate social responsiveness*) na Contabilidade**. A Figura 9 ilustra as dimensões que possuem significados semelhantes e que caracterizam o quarto grupo de análise.

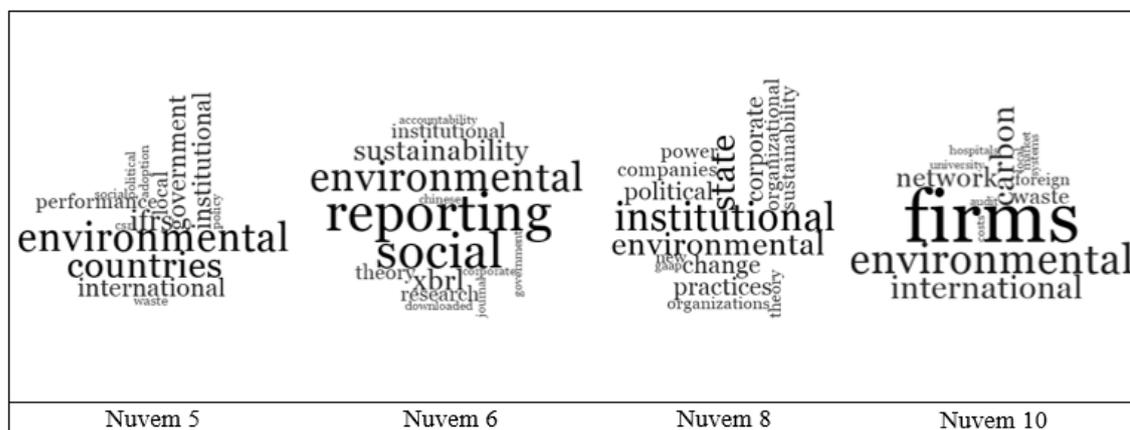


Figura 9. Contabilidade e Responsabilidade Social.

As dimensões possuem seus significados latentes em torno da palavra meio ambiente (*environmental*). Mais especificamente, a quinta dimensão faz uma relação dos conceitos ambientais com as IFRS, sendo possível inferir semelhanças entre esses dois fenômenos. Da mesma forma que a adoção das IFRS segue uma lógica de pressões institucionais, e sua adoção voluntária é vista como uma forma de legitimação das organizações, a divulgação de relatórios sociais e ambientais é uma prática que garante legitimidade, sendo essa a principal motivação para sua divulgação (Li & Belal, 2018). Soeiro e Wanderely (2019) destacam que alguns estudos na linha de Sustentabilidade e Responsabilidade Social investigam as pressões para a divulgação dos relatórios ambientais e sociais em diversos contextos, e as lógicas por trás da estruturação dos relatórios, características presentes nas dimensões 6 e 8. Um exemplo são os estudos que analisam os relatórios de carbono (*carbon*), que buscam identificar a participação

das empresas nesse processo e os fatores que influenciam em sua divulgação, como pressões competitivas, legais e do mercado de créditos de carbono (Luo & Tang, 2016).

A última dimensão de análise traz a temática sobre **XBRL** (*eXtensible Business Reporting Language*) nas pesquisas que utilizam a perspectiva institucional na área Contábil. A Figura 10 ilustra a nona dimensão, que diz respeito à essa tecnologia.



Figura 10. Contabilidade e XBRL.

A tecnologia XBRL é uma das tecnologias emergentes mais estudadas no campo Contábil (Chiu et al., 2019). Sendo a convergência às IFRS um tema recorrente da aplicação da Teoria Institucional, é inerente que a relevância da tecnologia XBRL seja destacada em uma dimensão, considerando seu papel no processo de padronização às normas internacionais das informações contábeis e financeiras e sua função na disponibilização e integração dessas informações eletronicamente (Troshani et al., 2014; Perdana et al., 2015). Cabe ressaltar que, entre todas as categorias analisadas, tanto da área de Sistemas de Informação quanto da área Contábil, essa dimensão é a que mais se assemelha aos tópicos de discussão na área de Sistemas de Informações Contábeis, associando a influência de perspectivas de inovação tecnológica aos processos de trabalho contábeis.

Como qualquer nova (*new*) tecnologia, seu processo de adoção ainda é incerto e enfrenta algumas dificuldades. Trazendo para a pesquisa um foco interorganizacional, Troshani et al. (2014) investigaram o processo de institucionalização da tecnologia XBRL. Os autores buscaram compreender como os atores organizacionais são mobilizados para se engajar no desenvolvimento e na difusão de uma inovação contábil baseada em tecnologia, cujos benefícios são incertos. A pesquisa identificou que os atores organizacionais são mobilizados, principalmente, pelo poder (*power*) legislativo regulador (*state, policy, political*).

Por outro lado, Perdana et al. (2015) buscaram analisar o processo de difusão da tecnologia XBRL nas mídias sociais. Sobre a perspectiva institucional, os autores apontaram

que os governos, incluindo seus órgãos reguladores e diferentes políticas, são os principais fatores institucionais que impulsionam a adoção da tecnologia XBRL. Já a falta de conscientização dos *stakeholders* (em relação à urgência dessa adoção), o ceticismo de contadores (*accountants*) e de auditores não adotantes (sobre os benefícios da tecnologia XBRL) e a falta de legitimidade institucional foram apontados como fatores que inibem a adoção dessa tecnologia. A Tabela 2 sumariza os resultados identificados sobre as pesquisas na área Contábil que utilizam a Teoria Institucional.

Tabela 2

Resultados das pesquisas na área Contábil.

Categorias iniciais	Categorias finais	Inferências
Visão geral dos artigos que aplicam a Teoria Institucional na área Contábil	Áreas da Contabilidade	Principais áreas em que são realizadas pesquisas: Contabilidade Gerencial, Sustentabilidade, Responsabilidade Social, Contabilidade Pública, Contabilidade Tributária, Contabilidade e Ensino.
	Tópicos de discussão	Implementação de novas práticas contábeis (por exemplo, custos, orçamento, sistemas de gestão, controle interno e de desempenho)
		Influência de forças institucionais nas práticas contábeis intraorganizacionais
IFRS (<i>International Financial Reporting Standards</i>).	Adoção das IFRS	Influência das pressões institucionais na decisão de adoção voluntária das IFRS Influência das pressões institucionais na adoção plena ou parcial e na resistência à adoção
	XBRL	Tecnologia vista como parte do projeto de convergência às IFRS
Contabilidade Pública	Mudança na Contabilidade local	Influência de diferentes pressões no processo de mudança da Contabilidade Pública local
Sustentabilidade e Responsabilidade Social	Relatórios sociais e ambientais	Divulgação de relatórios sociais como prática que garante legitimidade
		Diferentes pressões institucionais influenciam na divulgação de relatórios sociais e ambientais
XBRL (<i>eXtensible Business Reporting Language</i>)	Tecnologia emergente	Papel desempenhado pela tecnologia dentro do processo de convergências às IFRS
		Influência das pressões institucionais no processo de adoção da tecnologia

De modo geral, pode-se perceber que a Teoria Institucional é aplicada nas pesquisas em Contabilidade para explicar o processo de legitimação das organizações e para entender os diferentes processos de mudança organizacional, enfatizando o papel das normas (na maneira como as organizações e a sociedade se comportam) e de outras forças regulatórias (que modificam o ambiente institucional e as práticas contábeis) (Soeiro & Wanderely, 2019). Nessa

área, as pressões coercitivas e regulatórias são predominantes, inclusive em função dos fenômenos analisados, que decorrem, principalmente, da adoção de normas e práticas contábeis, bem como da divulgação de informações que promovem a legitimidade das organizações.

Dessa forma, pode-se inferir que o processo em torno da homogeneização das organizações no campo contábil é proveniente de elementos reguladores, que garantem que as organizações se legitimem mediante a conformação a leis estabelecidas, provenientes de entes governamentais ou associações profissionais. Diante dessa perspectiva, a importância de análises a múltiplos níveis e múltiplos atores torna-se essencial para compreender as relações entre as organizações e o ambiente institucional. Entretanto, assim como as pesquisas em Sistemas de Informação, muitas pesquisas que trazem a perspectiva institucional na área Contábil focam em fenômenos intraorganizacionais, sendo dada menor ênfase a fenômenos mais amplos dentro do campo organizacional.

2.4.3 Teoria Institucional aplicada às pesquisas de Sistemas de Informações Contábeis

Por fim, buscou-se analisar a aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas da área de **Sistemas de Informações Contábeis**, tendo como complemento as revisões nas áreas de Sistemas de Informação e de Contabilidade já apresentadas. Para isso, 4 artigos foram analisados, destacando-se o **uso da Teoria Institucional e suas principais implicações**, os quais foram identificados em *journals* específicos da área e em buscas na base de dados da *Web of Science*.

O estudo de Boulianne e Cho (2009) analisou os processos de adoção e de desuso de um tipo de selo de garantia na Web. Os selos *WebTrust* foram desenvolvidos pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA). Esses selos foram criados com o objetivo de avaliar a segurança, disponibilidade e integridade dos dados de *sites* que prestam serviços de vendas eletrônicas. Apesar da essência positiva do *WebTrust*, sua entrada no mercado teve baixa aceitação e reconhecimento, em comparação com outros selos concorrentes, contribuindo para o seu desuso no mercado. Para analisar as decisões gerenciais de adoção e desuso desses selos, os autores utilizaram uma empresa de telecomunicação, pioneira no uso do selo *WebTrust*. Os dados foram analisados a partir dos três processos isomórficos de DiMaggio e Powell (1983): coercitivo, mimético e normativo.

Dessas perspectivas, a adoção do *WebTrust* foi impulsionada pelas pressões coercitiva e normativa. Do ponto de vista das pressões coercitivas, as influências institucionais, como a exercida pelo AICPA, desempenharam um papel ativo nas decisões de adoção, ao limitar as opções de selos de garantia disponíveis, ou ao impor certos requisitos em relação aos selos. Já as pressões normativas foram evidenciadas a partir das organizações profissionais, como o AICPA e o CICA, que recomendavam o selo e disseminavam informações de boas práticas, por meio de conferências, programas educacionais e publicações profissionais. Dessa forma, é importante destacar a consideração de DiMaggio e Powell (1983), que afirma que os tipos de processos isomórficos (coercitivo, mimético e normativo), apesar de se misturarem no contexto empírico, tendem a derivar de condições diferentes e podem levar a resultados distintos. Esse é o caso, por exemplo, do AICPA que por maneiras distintas acabou exercendo mais de um tipo de pressão institucional. Já o processo de desuso foi impulsionado por pressões miméticas, quando outras empresas deixaram de utilizar o selo, pois o uso dessa garantia nos *sites* não tinha impacto sobre o comportamento de compra dos compradores.

Ugrin (2009) também utilizou a perspectiva institucional para analisar a adoção de sistemas ERP, que auxiliam as organizações no processo de integração das informações e na automatização de algumas atividades. Na pesquisa, o autor buscou compreender quais fatores institucionais influenciam no processo de adoção dos sistemas integrados de gestão, a partir de uma *survey* com gestores que tomam esse tipo de decisão. Nesse caso, também foram utilizadas as três pressões isomórficas de DiMaggio e Powell (1983) para a construção de um modelo teórico e para a análise dos dados. Os resultados apontam que os fatores miméticos e normativos influenciam as decisões de adoção de sistemas ERP nas empresas analisadas, sendo os fatores miméticos mais significativos.

Os fatores miméticos mostraram-se mais significativos quando os entrevistados percebiam que os benefícios da adoção de sistemas ERP eram difíceis de quantificar; e quando esses tomadores da decisão de adoção trabalhavam em empresas que ainda não tinham nenhuma experiência com um sistema ERP. Já os fatores normativos foram mais pronunciados quando os entrevistados percebiam que o sistema integrava a empresa com os demais participantes da cadeia de suprimentos. O fator coercitivo foi mensurado a partir da relação entre controladora e controladas. Como todos os respondentes faziam parte de empresas controladoras, esse item não teve significância no estudo.

Henderson, Sheetz e Trinkle (2011) aplicaram a Teoria Institucional para compreender quais fatores ambientais influenciam na intenção de adoção da tecnologia XBRL, após a determinação da *Securities and Exchange Commission's* (SEC). Na época do estudo, a

tecnologia XBRL era vista pelo mercado como uma inovação técnica, que auxiliava na padronização de relatórios financeiros. Mais uma vez, foram utilizados os três processos isomórficos de DiMaggio e Powell (1983): coercitivo, mimético e normativo, para a elaboração do modelo teórico e para a análise dos dados das empresas analisadas. Embora o papel da SEC possa ser percebido como um tipo de pressão coercitiva, o objetivo do estudo foi determinar se outras pressões institucionais desempenham um papel na adoção da XBRL após a determinação da SEC. Por isso, a pressão coercitiva foi incluída como variável de controle no modelo de pesquisa, e não como uma hipótese específica.

Em relação às demais pressões, os resultados sugerem que a percepção de pressões miméticas (basear-se em outras empresas que adotam a tecnologia XBRL, mesmo sendo obrigatório) e de pressões normativas (uso por instituições profissionais e auditores) exercem uma influência positiva significativa na adoção da tecnologia XBRL, mesmo depois dos efeitos mandatórios da SEC. A significância das pressões miméticas indica que, embora a adoção da tecnologia XBRL tenha sido obrigatória, as organizações ainda imitam os concorrentes para evitar o constrangimento de serem percebidas como menos inovadoras ou receptivas. As pressões normativas também tiveram influência positiva significativa na adoção da tecnologia XBRL, indicando que, mesmo após a determinação pela SEC, associações profissionais e auditores desempenham um papel importante na adoção.

Na mesma linha, Pinsker e Felden (2016) analisaram a intenção de adoção voluntária da tecnologia XBRL, em 2009, nas empresas da Alemanha. Dessa vez, somente a pressão normativa de DiMaggio e Powell (1983) foi utilizada na elaboração do modelo de pesquisa e na análise dos dados. Como a Teoria Institucional ainda inclui as pressões coercitivas e miméticas, os potenciais efeitos dessas pressões também foram testados sobre a intenção de adoção da tecnologia XBRL, porém, não foram apresentados resultados significativos para qualquer pressão ocorrer, dado o contexto de adoção voluntária. Os resultados mostraram que as redes sociais, como pressões normativas, exercem influência na intenção de adoção dos gerentes, sendo os gerentes financeiros mais influenciados por essas pressões que os gerentes da área de TI (Tecnologia da Informação).

De forma geral, pode-se notar que **os quatro fenômenos de análise tratam do processo de adoção de algum sistema ou tecnologia**, conforme as tendências de pesquisa na área de Sistemas de Informações Contábeis (Chiu et al., 2019). Analisando a aplicação da perspectiva institucional nessas pesquisas, verifica-se o **uso dos três processos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983) em todos os estudos, os quais são utilizados para verificar os fatores ambientais que influenciam nos fenômenos de análise**. Ainda, é possível observar o

uso da Teoria Institucional, a partir dos processos isomórficos de DiMaggio e Powell (1983), na **elaboração de modelos de pesquisa e na formulação de categorias para análise dos dados**, sendo a maioria das pesquisas desenvolvidas a partir de **estudos quantitativos**.

Cabe ressaltar que as pressões isomórficas de DiMaggio e Powell (1983) apresentam-se de forma diferenciada em cada estudo, dependendo da tecnologia ou do sistema em análise, bem como do contexto ambiental da empresa (ou empresas de um mesmo campo organizacional). Tal fato complementa a orientação de Currie (2009), que indica que níveis mais amplos (sociais, setoriais, campo) devem ser analisados, não tendo somente a empresa e seu nível organizacional como unidade de análise.

Outras observações são verificadas entre os três processos isomórficos nos casos analisados. **O destaque para elementos coercitivos e normativos são evidentes nas pesquisas em Contabilidade, considerando o papel das bases legais e dos órgãos normativos na regulamentação das práticas contábeis**. Dessa forma, não surpreende o fato de que **a pressão coercitiva não é evidenciada no único estudo em que se analisa o processo de adoção de um sistema não obrigatório** por algum tipo de regulamentação. Nessa perspectiva, relevância é dada a outros fatores, como integração aos demais atores da cadeia (normativo) e benefícios percebidos pelos concorrentes adotantes do sistema (mimético), revelando como **a adoção de sistemas e tecnologias pode ir além dos fatores regulatórios**. Mais uma perspectiva semelhante a esse último apontamento trata da verificação de outras pressões institucionais, que não aquelas provenientes de obrigações regulatórias e coercitivas, a fim de verificar de que outras formas as organizações contábeis buscam se legitimar no contexto institucional. Esses e outros achados serão discutidos na próxima seção, a fim de se verificar possibilidades de estudos para a área de Sistemas de Informações Contábeis.

2.4.4 Discussão

A partir das análises realizadas sobre a aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis, e considerando como as áreas de Sistemas de Informação e de Contabilidade usam essa perspectiva teórica, busca-se apresentar e discutir algumas possibilidades de investigação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis. Currie (2011) atenta para o fato de que a Teoria Institucional é uma base teórica relativamente nova para a área de Sistemas de Informação - podendo estender essa conclusão, também, para a área de Sistemas de Informações Contábeis - apresentando-se como uma oportunidade para pesquisadores. Em Sistemas de Informações Contábeis, o uso da Teoria

Institucional tem potencial para explicar os diferentes e atuais desafios do campo contábil, uma vez que essa perspectiva teórica oferece uma base conceitual para analisar as organizações em seu ambiente institucional.

Sendo assim, sua aplicação pode estar direcionada a: 1) **explicar a homogeneidade das organizações contábeis, em função da legitimidade adquirida no atendimento das diferentes normas que regulamentam as práticas contábeis, sendo os sistemas de informação vistos apenas como uma ferramenta de apoio dessas atividades;** 2) **entender o surgimento e a difusão de novas estruturas organizacionais, e como esses processos tornam-se legítimos, a partir de novas expectativas e de mudanças do campo contábil, as quais são impulsionadas, principalmente, pela entrada de novos sistemas/tecnologias nos negócios.** Assim como a maioria das pesquisas analisadas, acredita-se que a perspectiva do novo institucionalismo (Meyer & Rowan, 1977) seja uma lente teórica consolidada e válida para explicar a homogeneidade entre organizações, e não suas variações (DiMaggio & Powell, 1983), bem como para entender o surgimento e a difusão de novas estruturas e práticas organizacionais e sua legitimidade (Hinings et al., 2018).

Em relação à primeira possibilidade de pesquisa, o novo institucionalismo explica que as organizações formais são sistemas de atividades coordenadas e controladas, as quais surgem quando o trabalho é incorporado em redes complexas de relações técnicas e de trocas (Meyer & Rowan, 1977). Em função do desenvolvimento das sociedades modernas, as organizações passam a surgir em ambientes altamente institucionalizados e são levadas a incorporar práticas e procedimentos definidos por conceitos institucionalizados na sociedade, buscando legitimidade, independentemente dos conceitos de eficiência e eficácia (Meyer & Rowan, 1977). DiMaggio e Powell (1983) ressaltam que os campos organizacionais - compostos por organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional -, apresentam relativa diversidade de abordagem e de forma no início; contudo, quando o campo se torna estabelecido, existe um impulso para a homogeneização das organizações. Ou seja, o isomorfismo parte de um processo de restrição que pressiona uma unidade a se assemelhar a outras unidades de uma população, estando todas sujeitas as mesmas condições ambientais, podendo ser do tipo coercitivo, mimético ou normativo (DiMaggio & Powell, 1983).

A partir dessa base teórica, acredita-se que uma importante etapa para a pesquisa de Sistemas de Informações Contábeis seja a explicação da homogeneização das organizações contábeis. Mais especificamente, no contexto brasileiro, as organizações contábeis totalizam 68.328 (CFC, 2019), sendo a maioria dessas empresas constituídas sob a forma de escritórios de Contabilidade, que prestam serviços a terceiros. Esse conjunto de organizações formaliza

um campo organizacional estruturado e homogêneo, constituindo uma área reconhecida da vida institucional, a partir de seus fornecedores, consumidores, concorrentes e agências regulatórias, por exemplo (DiMaggio & Powell, 1983). Soeiro e Wanderley (2019, p. 308) destacam que “os pesquisadores no Brasil ainda continuam focados de modo clássico na aplicação da Teoria Institucional no setor privado”, analisando o processo de legitimação e a influência de pressões institucionais nas organizações, a partir da adoção de novas práticas ou normas contábeis. Todavia, a análise da homogeneização do campo organizacional dos escritórios de Contabilidade, pela perspectiva da Teoria Institucional, permanece em aberto, sendo relevante sua explicação pela representatividade dessas organizações no Brasil.

Na investigação do processo de homogeneização dos escritórios contábeis, é provável que a presença de forças coercitivas e normativas predominem no processo de isomorfismo, uma vez que os serviços contábeis são regulamentados por diferentes instituições. Além disso, verificar o processo de adoção de sistemas contábeis por essas organizações é importante para compreender por que esses sistemas são vistos apenas como ferramentas de apoio às atividades (Ugrin, 2009). Entender essa perspectiva auxilia a análise da segunda possibilidade, talvez mais relevante para o contexto atual, de aplicação da Teoria Institucional na área de Sistemas de Informações Contábeis.

As mudanças institucionais são frequentemente acompanhadas por diferentes choques exógenos, dentre os quais destacam-se as rápidas mudanças tecnológicas (Pinch, 2008). Tem-se, hoje, no campo Contábil, um processo de mudança impulsionado por fatores tecnológicos, que merece atenção dos pesquisadores. Tecnologias digitais e de automação estão impactando os serviços contábeis, e a tendência é que esse processo ganhe ainda mais relevância nos próximos anos, revelando o protagonismo do advento tecnológico nas mudanças do mercado (Fawcett, 2015; Bygren, 2016; Guthrie & Parker, 2016). Ademais, as necessidades e o comportamento dos clientes dos serviços contábeis também estão em transformação: as empresas estão cada vez mais digitalizadas, buscando por novas ferramentas que otimizem as relações de negócio (Baron, 2016). Por isso, mudanças nas estruturas empresariais e nas atividades contábeis estão sendo realizadas, para trazer agilidade na realização das funções contábeis, melhorar a forma de comunicação entre as partes e entregar serviços de valor agregado, a exemplo das análises dos dados de negócios (Baron, 2016, Bygren, 2016).

Desse ponto de vista, embora muitas práticas contábeis sejam normatizadas, limitando sua mudança, o surgimento e a difusão de novos arranjos estruturais e de atividades de trabalho merecem ser analisados, a fim de compreender o papel das tecnologias e dos sistemas nas mudanças organizacionais. Por isso, investigar o caminho que leva a legitimação desses

processos pode trazer importantes contribuições para o campo e para teoria. Tendo a pesquisa de Ugrin (2009) e de Henderson et al. (2011) como exemplo, aponta-se, também, a possibilidade de identificação de quais fatores institucionais, além das questões coercitivas e normativas, influenciam na adoção e no uso de determinados sistemas e tecnologias pelas empresas contábeis, e como as mudanças das estruturas e das práticas contábeis legitimam-se no ambiente.

Por essas sugestões de pesquisas discutidas, tem-se a possibilidade de explorar quais fatores relacionados ao isomorfismo mimético influenciam no processo de adoção de novos sistemas e tecnologias, contribuindo para a reconfiguração dos negócios e das práticas contábeis. Associada a essa perspectiva de análise, a compreensão de outros fatores ambientais, como a mudança no comportamento de diferentes empresas atendidas por escritórios de Contabilidade (Baron, 2016), dever ser realizada, a fim de verificar como transformações mais amplas estão associadas às mudanças das estruturas e práticas contábeis. Tal fato evidencia a aplicação da Teoria Institucional em múltiplos níveis e com múltiplos atores, conforme sugere Currie (2009).

2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista o que foi apresentado nesta pesquisa, foi possível observar que, apesar do tradicionalismo da perspectiva institucional e das diferentes abordagens e questionamentos dados à teoria ao longo dos anos, essa base teórica ainda é amplamente utilizada nas pesquisas de diferentes áreas. Ao analisar a relação da organização com seu ambiente, o qual é permeado por diferentes padrões de legitimidade, a Teoria Institucional explica o processo pelo qual as organizações atendem a esses padrões para se legitimarem na sociedade (Meyer & Rowan, 1977), sendo, por isso, utilizada como base para se entender diferentes fenômenos organizacionais.

Soeiro e Wanderley (2019) sugerem que futuras revisões sobre a Teoria Institucional podem se dedicar a estudar sua aplicação em diferentes áreas do campo Contábil, para se obter resultados únicos de cada área. A partir da revisão realizada, foi possível perceber que a área de Sistemas de Informações Contábeis tem potencial para investigação, pela baixa quantidade de artigos que utilizam a perspectiva institucional, seja do ponto de vista de Sistemas de Informação ou da Contabilidade. Além disso, considera-se a significância dessa teoria na explicação do atual contexto tecnológico que se apresenta no mercado contábil. Pesquisadores que desenvolverem as possibilidades de pesquisas levantadas, ou outras semelhantes, poderão

trazer importantes contribuições para a teoria e para a prática, considerando o ineditismo dos resultados para explicar as atuais mudanças desse campo. Uma análise da evolução institucional ao longo do tempo pode fornecer uma melhor compreensão da forma como o campo organizacional e institucional são moldados e legitimados (Soeiro & Wanderley, 2019).

Uma das contribuições do presente artigo é a apresentação de uma revisão específica sobre Teoria Institucional para a área de Sistemas de Informações Contábeis, algo ainda não verificado na literatura. Outra contribuição é o fato de que a discussão do uso da Teoria Institucional com os temas da área de Sistemas de Informações Contábeis levanta sugestões de estudos para a área. Além disso, a ampla revisão de artigos, a partir da técnica LSA (*Latent Semantic Analysis*), trouxe novas características sobre as pesquisas nas áreas de Sistemas de Informação e de Contabilidades que utilizam a Teoria Institucional, atualizando outras revisões elaboradas (Currie, 2009; Soeiro & Wanderley, 2019), principalmente a respeito de tópicos, áreas de estudo e principais formas de uso da teoria. Aliado a isso, outra contribuição da pesquisa é o método utilizado neste artigo, que pode servir de base para outros pesquisadores, uma vez que nem toda revisão de literatura é do tipo sistemática. Esta pesquisa apresenta diferentes e robustos critérios para seleção da amostra de artigos, revelando sua característica sistemática e sua possibilidade de replicação por outros estudos. Ainda, para análise dos dados, foram adotadas duas técnicas. A técnica LSA tem suas contribuições focadas na possibilidade de análise de grandes volumes de texto, revelando determinados tópicos do texto. Já a análise de conteúdo tem suas contribuições voltadas a interpretação desses tópicos identificados nos artigos. Outra contribuição relacionada ao método está na evidenciação da complementariedade entre técnicas de análise de dados para revisões sistemáticas de literatura.

Por fim, ressalta-se, quanto ao método LSA utilizado nas revisões dos artigos das áreas de Sistemas de Informação e Contabilidade, uma limitação referente à escolha da quantidade de valores singulares. Por isso ser um problema em aberto na literatura (Visinescu & Evangelopoulos, 2014), procurou-se trabalhar não apenas com a relação custo-benefício, dado a adição de cada nova dimensão na análise, como também com um critério de saturação dos termos apresentados.

REFERÊNCIAS

- Baker, R., & Rennie, M. D. (2018). The creation and acceptance of public sector accounting standards in Canada. *Accounting History*, 23(3), 407-432.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.

- Baron, J. (2016). *Disruptive trends accelerating for the accounting profession*. Thomson Reuters.
- Bhakoo, V., & Choi, T. (2013). The iron cage exposed: Institutional pressures and heterogeneity across the healthcare supply chain. *Journal of Operations Management*, 31(6), 432-449.
- Boulianne, E., & Cho, C. H. (2009). The rise and fall of WebTrust. *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(4), 229-244.
- Bygren, K. (2016). *The digitalization impact on accounting firms business models*. Thesis (Master of Science) - School of Industrial Engineering and Management, Kungliga Tekniska Högskolan, Stockholm, Sweden.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, 39(4), 849-872.
- Cavusoglu, H., Cavusoglu, H., Son, J. Y., & Benbasat, I. (2015). Institutional pressures in security management: Direct and indirect influences on organizational investment in information security control resources. *Information & Management*, 52(4), 385-400.
- Chiu, V., Liu, Q., Muehlmann, B., & Baldwin, A. A. (2019). A bibliometric analysis of accounting information systems journals and their emerging technologies contributions. *International Journal of Accounting Information Systems*, 32, 24-43.
- Choi, M., Lee, J., & Hwang, K. (2018). Information Systems Security (ISS) of e-government for sustainability: A dual path model of ISS influenced by institutional isomorphism. *Sustainability*, 10(5), 1555.
- Coffey, P., Tate, M., & Toland, J. (2013). Small business in a small country: attitudes to “Green” IT. *Information Systems Frontiers*, 15(5), 761-778.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2019). *Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade*. Recuperado de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>
- Currie, W. (2009). Contextualising the IT artefact: Towards a wider research agenda for IS using institutional theory. *Information Technology & People*, 22(1), 63-77.
- Currie, W. L. (2011). Institutional theory of information technology. In Galliers, R. D., & Currie, W. L (Eds.). *The Oxford Handbook of Management Information Systems: Critical perspectives and new directions* (pp. 137-173). New York: Oxford University Press.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Evangelopoulos, N. (2011). Citing Taylor: Tracing Taylorism’s technical and sociotechnical duality through latent semantic analysis. *Journal of Business and Management*, 17(1), 57-74.

- Fareed, N., Bazzoli, G. J., Mick, S. S. F., & Harless, D. W. (2015). The influence of institutional pressures on hospital electronic health record presence. *Social Science & Medicine*, 133, 28-35.
- Fawcett, T. (2015). The digital disruption. *Academic Leadership Series*, 6, p. 34-40.
- Guthrie, J., & Parker, L. D. (2016). Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1), 02-10.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.
- Grabski, S. V., Leech, S. A., & Schmidt, P. J. (2011). A review of ERP research: A future agenda for accounting information systems. *Journal of Information Systems*, 25(1), 37-78.
- Greenwood, R., & Hinings, C. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), p.1022-1054.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal - Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 482-499.
- Hageman, A. M., & Schmitt, D. B. (2014). Institutional and political antecedents of interjurisdictional tax harmonization: Lessons from three states. *Accounting and the Public Interest*, 14(1), 1-33.
- Handayani, P. W., Hidayanto, A. N., Ayuningtyas, D., & Budi, I. (2016). Hospital information system institutionalization processes in Indonesian public, government-owned and privately owned hospitals. *International journal of medical informatics*, 95, 17-34.
- Henderson, D., Sheetz, S. D., & Trinkle, B. S. (2011). Understanding the intention to adopt XBRL: An environmental perspective. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 8(1), 7-30.
- Hinings, B., Gegenhuber, T., & Greenwood, R. (2018). Digital innovation and transformation: An institutional perspective. *Information and Organization*, 28(1), 52-61.
- Hu, Q., Hart, P., & Cooke, D. (2007). The role of external and internal influences on information systems security—a neo-institutional perspective. *The Journal of Strategic Information Systems*, 16(2), 153-172.

- Hu, P. J. H., Hu, H. F., Wei, C. P., & Hsu, P. F. (2016). Examining firms' green information technology practices: A hierarchical view of key drivers and their effects. *Journal of Management Information Systems*, 33(4), 1149-1179.
- Hwang, K., & Choi, M. (2017). Effects of innovation-supportive culture and organizational citizenship behavior on e-government information system security stemming from mimetic isomorphism. *Government Information Quarterly*, 34(2), 183-198.
- Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.
- Kim, S., Kim, H. J., & Lee, H. (2009). An institutional analysis of an e-government system for anti-corruption: The case of OPEN. *Government Information Quarterly*, 26(1), 42-50.
- Kouki, A. (2015). Accounting valuation models under international financial reporting standards: evidence from some European listed companies. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 7(1), 82-101.
- Leblebici, H., Salancik, G. R., Copay, A., & King, T. (1991). Institutional change and the transformation of interorganizational fields: An organizational history of the US radio broadcasting industry. *Administrative Science Quarterly*, 36(3), 333-363.
- Li, T., & Belal, A. (2018). Authoritarian state, global expansion and corporate social responsibility reporting: The narrative of a Chinese state-owned enterprise. *Accounting Forum*, 42(2), 199-217.
- Luna-Reyes, L. F., & Gil-Garcia, J. R. (2011). Using institutional theory and dynamic simulation to understand complex e-Government phenomena. *Government Information Quarterly*, 28(3), 329-345.
- Luo, L., & Tang, Q. (2016). Determinants of the quality of corporate carbon management systems: An international study. *The International Journal of Accounting*, 51(2), 275-305.
- Marcolin, C., & Becker, J. (2016). Exploring latent semantic analysis in a big data (base). *Proceedings of Americas Conference on Information Systems*, San Diego, CA, USA, 22.
- Martins, R., Oliveira, T., Thomas, M., & Tomás, S. (2019). Firms' continuance intention on SaaS use – An empirical study. *Information Technology & People*, 32(1), 189-216.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Mohr, J. W., & Friedland, R. (2008). Theorizing the institution: Foundations, duality, and data. *Theory and Society*, 37(5), 421-426.
- Murphy, B., & Quinn, M. (2018). The emergence of mandatory continuing professional education at the Institute of Certified Public Accountants in Ireland. *Accounting History*, 23(1-2), 93-116.

- Orlikowski, W. J., & Barley, S. R. (2001). Technology and institutions: What can research on information technology and research on organizations learn from each other?. *MIS Quarterly*, 25(2), 145-165.
- Ozdil, E., & Hoque, Z. (2017). Budgetary change at a university: A narrative inquiry. *The British Accounting Review*, 49(3), 316-328.
- Perdana, A., Robb, A., & Rohde, F. (2014). XBRL diffusion in social media: Discourses and community learning. *Journal of Information Systems*, 29(2), 71-106.
- Pinch, T. (2008). Technology and institutions: Living in a material world. *Theory and Society*, 37(5), 461-483.
- Pinsker, R. E., & Felden, C. (2016). Professional role and normative pressure: The case of voluntary XBRL adoption in Germany. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(1), 95-118.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks: Sage, 1995.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37(5), 427-442.
- Selznick, P. (1957). *Leadership in administration*. New York: Harper & Row.
- Sodero, A. C., Rabinovich, E., & Sinha, R. K. (2013). Drivers and outcomes of open-standard interorganizational information systems assimilation in high-technology supply chains. *Journal of Operations Management*, 31(6), 330-344.
- Soeiro, T. M., & Wanderley, C. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: Uma revisão. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.
- Stone, D. N. (2002). Researching the revolution: Prospects and possibilities for the Journal of Information Systems. *Journal of Information Systems*, 16(1), 1-6.
- Stuart, C., Carole, P., John, B. (2014). Can accreditation help a leopard change its spots? Social accountability and stakeholder engagement in business schools. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(2), 234-258.
- Sutton, S. G. (1992). Can we research a field we cannot define? Toward an understanding of the AIS discipline. *Advances in Accounting Information Systems*, 1, 1-13.
- Tingling, P., & Parent, M. (2002). Mimetic Isomorphism and Technology Evaluation: Does Imitation Transcend Judgment?. *Journal of the Association for Information Systems*, 3(1), 113-143.
- Troshani, I., Parker, L. D., & Lymer, A. (2015). Institutionalising XBRL for financial reporting: resorting to regulation. *Accounting and Business Research*, 45(2), 196-228.

- Tucker, I. (2017). Are you ready for your robots?. *Strategic Finance*, 99(5), 48-53.
- Ugrin, J. C. (2009). The effect of system characteristics, stage of adoption, and experience on institutional explanations for ERP systems choice. *Accounting Horizons*, 23(4), 365-389.
- Visinescu, L. L., & Evangelopoulos, N. (2014). Orthogonal rotations in latent semantic analysis: An empirical study. *Decision Support Systems*, 62, 131-143.
- Wang, S., & Cheung, W. (2004). E-business adoption by travel agencies: prime candidates for mobile e-business. *International Journal of Electronic Commerce*, 8(3), 43-63.
- Wang, T., Wen, C. Y., & Seng, J. L. (2014). The association between the mandatory adoption of XBRL and the performance of listed state-owned enterprises and non-state-owned enterprises in China. *Information & Management*, 51(3), 336-346.
- Weerakkody, V., Dwivedi, Y. K., & Irani, Z. (2009). The diffusion and use of institutional theory: a cross-disciplinary longitudinal literature survey. *Journal of Information Technology*, 24(4), 354-368.
- Yigitbasioglu O. M. (2015). The role of institutional pressures and top management support in the intention to adopt cloud computing solutions. *Journal of Enterprise Information Management*, 28(4), 579-594.
- Yu, C. H., Jannasch-Pennell, A., & Digangi, S. (2011). Compatibility between text mining and qualitative research in the perspectives of grounded theory, content analysis, and reliability. *The Qualitative Report*, 16(3), 730-744.
- Zhang, C., & Dhaliwal, J. (2009). An investigation of resource-based and institutional theoretic factors in technology adoption for operations and supply chain management. *International Journal of Production Economics*, 120(1), 252-269.

APÊNDICE A - RESULTADO DAS BUSCAS DE ARTIGOS

Buscas de artigos na área de Sistemas de Informação.

	<i>Journals</i>		Resultados					
	Classificação AJG 2018	Sistemas de Informação	<i>Institutional Theory</i>			<i>Institutionalism</i>		
Critério 1	Busca pelos termos "<i>Intititutional Theory</i>" ou "<i>Institutionalism</i>" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados nos <i>journals</i> classificados (classificações 4*, 4 e 3) no AJG de 2018		Busca	Corte	Total	Busca	Corte	Total
AJG 2018	4*	Information Systems Research	21	-14	7	3	-3	0
AJG 2018	4*	MIS Quarterly	10	0	10	1	0	1
AJG 2018	4	Journal of Management Information Systems	17	-12	5	2	-2	0
AJG 2018	4	Journal of the Association of Information Systems	28	-21	7	305	-305	0
AJG 2018	3	Computers in Human Behavior	3	0	3	0	0	0
AJG 2018	3	Decision Support Systems	2	0	2	0	0	0
AJG 2018	3	European Journal of Information Systems	43	-35	8	6	-6	0
AJG 2018	3	Expert Systems with Applications	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	3	Government Information Quarterly	8	0	8	2	-1	1
AJG 2018	3	Information & Management	13	0	13	0	0	0
AJG 2018	3	Information and Organization	3	0	3	2	0	2
AJG 2018	3	The Information Society	5	-4	1	3	-2	1
AJG 2018	3	Information Systems Frontiers	22	-17	5	3	-3	0
AJG 2018	3	Information Systems Journal	29	-27	2	0	0	0
AJG 2018	3	Information Technology and People	30	-15	15	12	-12	0
AJG 2018	3	International Journal of Electronic Commerce	7	-5	2	0	0	0
AJG 2018	3	International Journal of Human-Computer Studies	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	3	Journal of Computer Mediated Communication	2	-2	0	1	-1	0
AJG 2018	3	Journal of Information Technology	34	-21	13	11	-11	0
AJG 2018	3	Journal of Strategic Information Systems	10	0	10	1	-1	0
AJG 2018	3	Journal of the American Society for Information Science and Technology	11	-9	2	14	-14	0
Total do Critério 1			298	-182	116	366	-361	5
			Busca		Corte		Total	
			664		-543		121	
Critério 2	Busca pelos termos "<i>Intititutional Theory</i>" ou "<i>Institutionalism</i>" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados nos <i>journals</i> da <i>Association of Information Systems</i> (AIS)		Busca	Corte	Total	Busca	Corte	Total
AIS	3	European Journal of Information Systems	0	0	0	0	0	0
AIS	3	Information Systems Journal	0	0	0	0	0	0
AIS	4*	Information Systems Research	0	0	0	0	0	0
AIS	4	Journal of the Association of Information Systems	0	0	0	0	0	0
AIS	3	Journal of Information Technology	0	0	0	0	0	0
AIS	4	Journal of Management Information Systems	0	0	0	0	0	0
AIS	3	Journal of Strategic Information Systems	0	0	0	0	0	0
AIS	4*	MIS Quarterly	0	0	0	0	0	0
Total do Critério 2			0	0	0	0	0	0
			Busca		Corte		Total	
			0		0		0	
Critério 3	Busca pelos termos "<i>Institutional Theory</i>" ou "<i>Institutionalism</i>" e "<i>Information System</i>" ou "<i>Information Systems</i>" ou "<i>Information Technology</i>" ou "<i>Information Technologies</i>" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados na <i>Web of Science</i>		Busca		Corte		Total	
Total do Critério 3			197		-139		58	
Total do Critério 1 + Critério 2 + Critério 3			Busca		Corte		Total	
			861		-682		179	

Buscas de artigos na área Contábil.

	<i>Journals</i>		Resultados					
	Classificação AJG 2018	Contabilidade	<i>Institutional Theory</i>			<i>Institutionalism</i>		
Critério 1	Busca pelos termos "Initutional Theory" ou "Institutionalism" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados nos journals classificados (classificações 4*, 4 e 3) no AJG de 2018		Busca	Corte	Total	Busca	Corte	Total
AJG 2018	4*	The Accounting Review	5	-5	0	1	-1	0
AJG 2018	4*	Accounting, Organizations and Society	22	-3	19	3	0	3
AJG 2018	4*	Journal of Accounting and Economics	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	4*	Journal of Accounting Research	3	-2	1	1	-1	0
AJG 2018	4	Contemporary Accounting Research	27	-25	2	0	0	0
AJG 2018	4	Review of Accounting Studies	2	-2	0	0	0	0
AJG 2018	3	Abacus	9	-8	1	1	-1	0
AJG 2018	3	Accounting and Business Research	24	-21	3	5	-5	0
AJG 2018	3	Accounting Forum	15	-2	13	3	-1	2
AJG 2018	3	Accounting Horizons	9	-7	2	0	0	0
AJG 2018	3	Accounting, Auditing and Accountability Journal	132	-105	27	28	-26	2
AJG 2018	3	Auditing: A Journal of Practice & Theory	16	-14	2	0	0	0
AJG 2018	3	Behavioral Research in Accounting	6	-4	2	1	-1	0
AJG 2018	3	The British Accounting Review	10	0	10	0	0	0
AJG 2018	3	British Tax Review	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	3	Critical Perspectives on Accounting	29	-1	28	11	-5	6
AJG 2018	3	European Accounting Review	42	-36	6	10	-10	0
AJG 2018	3	Financial Accountability & Management	71	-54	17	20	-20	0
AJG 2018	3	Foundations and Trends in Accounting	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	3	International Journal of Accounting	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	3	Journal of Accounting and Public Policy	4	0	4	0	0	0
AJG 2018	3	Journal of Accounting Literature	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	3	Journal of Accounting, Auditing & Finance	1	-1	0	0	0	0
AJG 2018	3	Journal of Business Finance & Accounting	0	0	0	1	0	1
AJG 2018	3	Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	1	0	1	0	0	0
AJG 2018	3	The Journal of the American Taxation Association	1	-1	0	0	0	0
AJG 2018	3	Management Accounting Research	26	-1	25	3	-2	1
Total do Critério 1			455	-292	163	88	-73	15
			Busca		Corte		Total	
			543		-365		178	
Critério 2	Busca pelos termos "Initutional Theory" ou "Institutionalism" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados nos journals da American Accounting Association (AIS)		Busca	Corte	Total	Busca	Corte	Total
AAA		Issues in Accounting Education	0	0	0	0	0	0
AAA	3	Accounting Horizons	0	0	0	0	0	0
AAA	4*	The Accounting Review	0	0	0	0	0	0
AAA	3	Auditing: A Journal of Practice & Theory	0	0	0	0	0	0
AAA	3	Behavioral Research in Accounting	0	0	0	0	0	0
AAA	2	Current Issues in Auditing	2	-2	0	0	0	0
AAA	1	Journal of Emerging Technologies in Accounting	0	0	0	0	0	0
AAA		Journal of Forensic Accounting Research	0	0	0	0	0	0
AAA	1	Journal of Governmental & Nonprofit Accounting	2	-1	1	0	0	0
AAA		Accounting Historians Journal	13	-11	2	4	-4	0
AAA	2	Journal of International Accounting Research	7	-4	3	3	-3	0
AAA	1	The ATA Journal of Legal Tax Research	0	0	0	0	0	0
AAA	2	Journal of Management Accounting Research	10	-10	0	3	-3	0
AAA	2	Accounting and the Public Interest	7	-4	3	1	-1	0
AAA		Journal of Financial Reporting	0	0	0	0	0	0
AAA	1	Journal of Information Systems	4	-3	1	1	-1	0
AAA	3	The Journal of the American Taxation Association	0	0	0	0	0	0

*Continua na próxima página

*Continuação

		45	-35	10	12	-12	0
Total do Critério 2		Busca		Corte		Total	
		57		-47		10	
Critério 3	Busca pelos termos " <i>Institutional Theory</i> " ou " <i>Institutionalism</i> " e " <i>Accounting</i> " ou " <i>Accountancy</i> " ou " <i>Bookkeeping</i> " nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados na <i>Web of Science</i>	Busca		Corte		Total	
		240		-123		117	
Total do Critério 3		240		-123		117	
Total do Critério 1 + Critério 2 + Critério 3		Busca		Corte		Total	
		840		-535		305	

Buscas de artigos na área de Sistemas de Informações Contábeis.

	<i>Journals</i>		Resultados					
	Classificação AJG 2018	Sistemas de Informações Contábeis	<i>Institutional theory</i>			<i>Institutionalism</i>		
Critério 1	Busca pelos termos "<i>Institutional Theory</i>" ou "<i>Institutionalism</i>" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados nos <i>journals</i> da área de Sistemas de Informações Contábeis classificados no AJG de 2018		Busca	Corte	Total	Busca	Corte	Total
AJG 2018	2	International Journal of Accounting Information Systems	1	0	1	0	0	0
AJG 2018	1	Journal of Accounting and Management Information Systems	0	0	0	0	0	0
AJG 2018	1	Journal of Emerging Technologies in Accounting	3	-1	2	0	0	0
Total do Critério 1			4	-1	3	0	0	0
			Busca		Corte		Total	
			4		-1		3	
Critério 3	Busca pelos termos "<i>Institutional Theory</i>" ou "<i>Institutionalism</i>" e "<i>Accounting Information System</i>" ou "<i>Accounting Information Systems</i>" ou "<i>Accounting Information Technology</i>" ou "<i>Accounting Information Technologies</i>" nos títulos, resumos e/ou palavras-chave dos artigos publicados na <i>Web of Science</i>		Busca	Corte	Total			
Total do Critério 2			1	0	0			
Total do Critério 1 + Critério 2 + Critério 3			Busca	Corte	Total			
			5	-1	4			

APÊNDICE B - EXPLICAÇÕES ADICIONAIS SOBRE A TÉCNICA LSA

Quando proposto por Deerwester, Dumais, Furnas, Landauer e Harshman., em 1990, o principal objetivo do método LSA (*Latent Semantic Analysis*) era avançar no problema de sinonímia e polissemia, relacionado ao trabalho com textos no formato desestruturado. Ou seja, seu objetivo era endereçar o fato de que não é possível considerar as palavras utilizadas em uma busca de forma bruta, dado que existem diferentes formas de comunicar o mesmo conceito. Assim, os termos utilizados podem não corresponder aos termos presentes nos documentos, o que implica uma busca ineficiente.

A sinonímia diz respeito ao uso de diferentes palavras com o mesmo significado. Esse fato pode estar relacionado com diferentes contextos dos usuários, com diferentes níveis de conhecimento, com diferentes experiências, entre outros. A sinonímia é considerada uma dificuldade, pois acaba por decrescer o número de documentos relevantes encontrados, podendo excluir itens importantes em uma busca (Manning, Raghavan & Schutze, 2009). Já a polissemia está relacionada ao uso de palavras ou expressões que possuem mais de um significado. Nesse sentido, pessoas diferentes podem utilizar o mesmo termo para expressar sentidos distintos. A polissemia é um problema para a medida de precisão de um sistema de busca, dado que a quantidade de itens encontrados pode não ter relação com o objetivo do usuário (Manning et al., 2009).

Buscando solução para esses pontos, foi proposto o modelo LSA (Deerwester et al., 1990). A principal ideia foi a utilização da Decomposição em Valores Singulares (*Singular Value Decomposition*), de forma a descobrir uma estrutura semântica latente escondida entre os termos presentes nos documentos de um conjunto de documentos, também denominado *corpus*. A Decomposição em Valores Singulares é uma solução de decomposição para tratar com matrizes não-simétricas, ou seja, com uma maior quantidade de linhas do que de colunas, ou vice-versa. As matrizes utilizadas em *text mining*, chamadas de matrizes de Termos e Documentos, encaixam-se nesse perfil, pois dificilmente haverá uma mesma quantidade de termo e de documentos.

Essa decomposição está baseada em modelos de espaços vetoriais, uma aplicação da álgebra linear. O modelo LSA trabalha com uma aplicação particular dos modelos de espaço vetorial para criar o espaço semântico. O *input* para criação deste espaço é a matriz de Termos e Documentos. Assim, um *corpus* contendo n documentos e m termos pode ser representado por uma matriz \mathbf{X} , de ordem $m \times n$. Após a criação da matriz \mathbf{X} , é possível representar seus termos e documentos em um espaço vetorial, através de uma decomposição ortogonal.

Transformações ortogonais conseguem manter as propriedades da matriz original, incluindo normas, ou seja, o comprimento e distância dos vetores das linhas e colunas de \mathbf{X} (Martin & Berry, 2011). Uma matriz ortogonal, resultante de uma decomposição ou transformação, possui a propriedade fundamental $\mathbf{Q}^t\mathbf{Q} = \mathbf{I}$, onde \mathbf{Q} é a matriz ortogonal, \mathbf{Q}^t é a sua transposta e \mathbf{I} é a matriz identidade:

$$\mathbf{Q}^t\mathbf{Q} = \begin{bmatrix} 1 & 0 & \dots & 0 & 0 \\ 0 & 1 & \dots & 0 & 0 \\ \vdots & \vdots & 1 & \vdots & \vdots \\ 0 & 0 & 0 & \ddots & 0 \\ 0 & 0 & \dots & 0 & 1 \end{bmatrix} \quad (1)$$

Assim, os n vetores que formam \mathbf{Q} , e que podem ser representados por $[q_1, q_2, \dots, q_n]$, são ortogonais, pois, para qualquer par (q_i, q_j) , temos que:

$$\begin{cases} q_i^T q_j = 0, & i \neq j \\ q_i^T q_j \neq 0, & i = j \end{cases} \quad (2)$$

Além disso, a matriz \mathbf{Q} é também ortonormal, uma vez que o comprimento de cada vetor é 1, o que pode ser denotado por $\|q_i\| = 1$. Sendo ortonormais, esses vetores (seja, as colunas da matriz \mathbf{Q}) estão posicionados em direções diferentes e formam um ângulo de 90° entre si. Com isso, os vetores $[q_1, q_2, \dots, q_n]$ formam um conjunto linearmente independente e, portanto, servem como uma base para um espaço vetorial, conseguindo formar qualquer outro vetor, neste mesmo espaço, a partir de uma combinação linear de seus termos. Portanto, o objetivo é obter, a partir da matriz \mathbf{X} de Termos e Documentos, o conjunto de vetores linearmente independentes, e que formam a base daquele conjunto. Dessa forma, é possível descobrir a estrutura semântica latente, escondida entre os documentos e os termos que compõem o *corpus* analisado.

O processo de Decomposição em Valores Singulares resulta de uma decomposição matemática de uma matriz \mathbf{X} em três outras matrizes, \mathbf{U} , \mathbf{S} e \mathbf{V}^t , consoante Ashton, Evangelopoulos e Prybutok (2014) mostram na Figura 01. Para além da Decomposição em Valores Singulares, há mais de uma forma de realizar essa decomposição, como a fatorização QR ou a decomposição semi-discreta (SDD - *Semi-Discrete Decomposition*). Porém, para a aplicação em LSA, a decomposição SVD é a mais popular, por alguns motivos (Martin & Berry, 2011). Um motivo principal é a capacidade de decompor a matriz \mathbf{X} em fatores ortogonais que

possuem representação tanto nos termos quanto nos documentos (matrizes \mathbf{U} e \mathbf{V}^t , na Figura 01). Além de conectar esses dois componentes matematicamente através dos vetores, é possível, com a mesma operação, conseguir a representação vetorial para ambos. Além disso, pode-se tratar as questões de dimensionalidade nesta mesma operação.

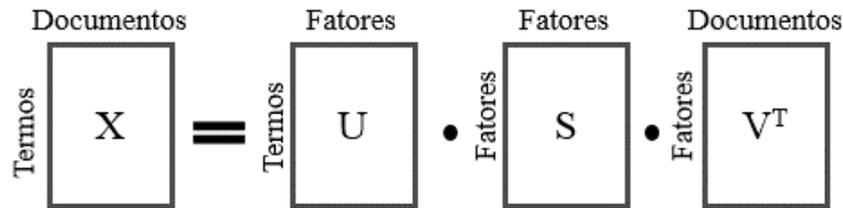


Figura 01. Decomposição em Valores Singulares no contexto do modelo LSA.

Fonte: Adaptado de “Extending monitoring methods to textual data: A research agenda”, de T. Ashton, N. Evangelopoulos, & V. Prybutok, 2014, *Quality & Quantity*, 48(4), p. 2277-2294.

A Decomposição em Valores Singulares possui extensa aplicação, por trabalhar com os autovalores e autovetores, que carregam muitas informações sobre as matrizes (Becker, 2016). No contexto do modelo LSA, essa decomposição, quando aplicada a uma matriz de Termos e Documentos, permite identificar os termos que se aproximam entre si e a sua correspondência nos documentos. De acordo com a Figura 01, \mathbf{U} é uma matriz ortogonal ($\mathbf{U}^t\mathbf{U} = \mathbf{I}$), \mathbf{V}^t é também uma matriz ortogonal ($\mathbf{V}^t\mathbf{V} = \mathbf{I}$) e \mathbf{S} (também denotado por Σ) é uma matriz diagonal contendo os valores singulares de \mathbf{X} , apresentando a forma:

$$\Sigma = \begin{bmatrix} \lambda_1 & \cdots & 0 \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ 0 & \cdots & \lambda_n \end{bmatrix} \quad (3)$$

Através dessa decomposição, tem-se que as r colunas de \mathbf{U} contém os r autovetores ortonormais associados aos r autovalores não-nulos de $\mathbf{X}\mathbf{X}^t$, e, da mesma forma, as r colunas de \mathbf{V} (linhas de \mathbf{V}^t) contém os r autovetores ortonormais associados aos r autovalores não-nulos de $\mathbf{X}^t\mathbf{X}$. Além disso, $\{\lambda_1, \dots, \lambda_n\}$ representam os valores singulares da matriz \mathbf{X} , de Termos e Documentos, originados a partir do *corpus*. Sem perda de generalidade, é possível assumir que os valores singulares estão ordenados em ordem crescente, sendo $\lambda_1 > \dots > \lambda_n$ (Crain, Zhou, Yang, & Zha, 2012). A partir desse processo, é possível obter os fatores que estão distribuídos pelos documentos e presentes nos termos. Assim, palavras diferentes com significados semelhantes irão estar aproximadas, dado sua distribuição nos documentos. Da mesma maneira, palavras semelhantes com significados distintos irão aparecer em fatores diferentes, pois estão presentes em documentos separados.

Apesar do objetivo focalizado de Deerwester et al. (1990), o modelo LSA permite ir além de resolver os problemas de sinonímia e polissemia. Ao identificar os fatores (que formam a estrutura latente por detrás dos termos e documentos), é possível extrair os principais **tópicos** de determinado conjunto de documentos. Esses tópicos são capazes de sumarizar a informação de um grande volume de texto, ao aproximar palavras em relação aos valores singulares da matriz \mathbf{X} de Termos e Documentos. Assim, possibilita-se a análise de muitos documentos em um nível conceitual, para além da análise pura de compatibilidade de termos e de grafia das próprias palavras (Crain et al., 2012). A possibilidade de criação de um espaço semântico expandiu as aplicações do LSA. Semelhante à proposta deste artigo, uma aplicação atual da LSA pode ser verificada na identificação da estrutura histórica e de tendências de temas de pesquisa na área de Sistemas de Informações Contábeis, a partir do estudo de Hutchison, Daigle e George (2018).

Considerando as explicações sobre a LSA, a matriz \mathbf{X} de Termos e Documentos foi produzida a partir do conjunto de resumos coletados, sendo produzida uma matriz para os resumos da área de Sistemas de Informação e uma matriz para os resumos da área Contábil. Nessas matrizes, foram aplicadas a Decomposição em Valores Singulares, a partir do pacote LSA implementado no *software R*. Da decomposição de cada matriz, foram resultantes três matrizes, conforme a Figura 01. Para esta pesquisa, foi explorada as matrizes \mathbf{U} , que relacionam os termos com as dimensões de análise. No processo de decomposição empregado através do método LSA, a extração dos valores singulares respeita a ordem dos autovalores à esquerda e à direita da matriz \mathbf{X} , permitindo afirmar que, sem perda de generalidade, as dimensões mais significativas estejam associadas aos valores singulares maiores, ou seja, às primeiras dimensões.

Desse modo, como a decomposição ocorre em ordem decrescente, procurando acumular, nas primeiras dimensões, o máximo de informação que permita a reconstrução da matriz original \mathbf{X} , foram analisadas as 10 primeiras dimensões de cada matriz. O ponto de corte de análise escolhido levou em consideração, portanto, as dimensões que proporcionalmente possuem poder de explicação maior, de forma que a adição de novas dimensões à análise agregaria mais esforço do que efetivamente sua capacidade de explicação (Wild, Stahl, Stermsek & Neumann, 2005; Kulkarni, Apte & Evangelopoulos, 2014).

REFERÊNCIAS

- Ashton, T., Evangelopoulos, N., & Prybutok, V. (2014). Extending monitoring methods to textual data: A research agenda. *Quality & Quantity*, 48(4), 2277-2294.
- Becker, J. L. (2016). Ferramentas matemáticas: Matrizes, vetores e escalares. In Becker, J. L. (Org.). *Notas de aula* (pp. 09-93). Porto Alegre.
- Crain, S. P., Zhou, K., Yang, S. H., & Zha, H. (2012). Dimensionality reduction and topic modeling: From latent semantic indexing to latent dirichlet allocation and beyond. In Aggarwal, C., & Zhai, C. (Eds.). *Mining text data* (pp. 129-161). Boston: Springer.
- Deerwester, S., Dumais, S. T., Furnas, G. W., Landauer, T. K., & Harshman, R. (1990). Indexing by latent semantic analysis. *Journal of the American Society for Information Science*, 41(6), 391-407.
- Hutchison, P. D., Daigle, R. J., & George, B. (2018). Application of latent semantic analysis in AIS academic research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 31, 83-96.
- Kulkarni, S. S., Apte, U. M., & Evangelopoulos, N. E. (2014). The use of latent semantic analysis in operations management research. *Decision Science*, 45(5), 971-994.
- Manning, C. D., Raghavan, P., & Schütze, H. (2009). *Introduction to information retrieval*. New York: Cambridge University Press.
- Martin, D. I., & Berry, M. W. (2011). Mathematical foundation behind latent semantic analysis. In Landauer, T. K., Mcnamara, D. S., Dennis, S., & Kintsch, W. (Eds.), *Handbook of latent semantic analysis* (pp. 135-169). New York: Routledge.
- Wild, F.; Stahl, C.; Stermsek, G.; & Neumann, G. (2005). Parameters driving effectiveness of automated essay scoring with LSA. *Proceedings of CAA International Computer-Assisted Assessment Conference*, Loughborough University, Loughborough, UK, 9.

APÊNDICE C - PESO DOS TERMOS DE ANÁLISE PELA LSA

Pesos de cada termo, em sua respectiva dimensão, na área de Sistemas de Informação.

Dimensão 1			Dimensão 2			Dimensão 3			Dimensão 4			Dimensão 5		
Termos	Peso	%	Termos	Peso	%	Termos	Peso	%	Termos	Peso	%	Termos	Peso	%
information	0,1844	16%	institutional	0,2739	13%	data	0,5108	28%	data	0,5023	22%	firms	0,3200	15%
institutional	0,1610	14%	system	0,2546	12%	scientists	0,1625	9%	security	0,3467	15%	hospitals	0,2674	12%
development	0,0845	7%	health	0,2546	12%	sharing	0,1582	9%	information	0,2794	12%	information	0,2604	12%
systems	0,0826	7%	hospitals	0,2227	10%	institutional	0,1405	8%	scientists	0,1584	7%	hospital	0,1937	9%
new	0,0727	6%	hospital	0,1965	9%	research	0,1175	6%	iss	0,1523	7%	green	0,1581	7%
research	0,0655	6%	change	0,1391	6%	firms	0,1102	6%	sharing	0,1106	5%	health	0,1550	7%
change	0,0647	6%	public	0,1381	6%	service	0,0828	5%	behaviors	0,0978	4%	firm	0,1452	7%
practices	0,0620	5%	care	0,1147	5%	datasharing	0,0789	4%	organizational	0,0916	4%	privacy	0,1212	6%
institutions	0,0591	5%	implementation	0,1029	5%	reuse	0,0760	4%	breach	0,0867	4%	practices	0,1143	5%
university	0,0574	5%	healthcare	0,0953	4%	supply	0,0722	4%	datasharing	0,0775	3%	systems	0,0861	4%
work	0,0570	5%	project	0,0845	4%	journal	0,0658	4%	privacy	0,0754	3%	executives	0,0803	4%
control	0,0565	5%	government	0,0845	4%	science	0,0654	4%	reuse	0,0750	3%	healthcare	0,0775	4%
social	0,0545	5%	social	0,0794	4%	firms	0,0651	4%	government	0,0724	3%	institutional	0,0675	3%
case	0,0544	5%	case	0,0754	3%	industry	0,0643	4%	hospitals	0,0698	3%	board	0,0627	3%
accounting	0,0484	4%	institutions	0,0702	3%	chain	0,0625	3%	egovernment	0,0684	3%	investment	0,0618	3%
	1,1648			2,1864			1,8325			2,2643			2,1713	
Dimensão 6			Dimensão 7			Dimensão 8			Dimensão 9			Dimensão 10		
Termos	Peso	%	Termos	Peso	%	Termos	Peso	%	Termos	Peso	%	Termos	Peso	%
information	0,4319	23%	institutional	0,4743	22%	government	0,3482	18%	institutional	0,2966	15%	governance	0,3564	18%
technology	0,1854	10%	firms	0,1961	9%	public	0,1911	10%	green	0,2184	11%	board	0,3344	17%
use	0,1784	9%	chain	0,1761	8%	information	0,1492	8%	firms	0,1936	10%	government	0,2222	11%
adoption	0,1378	7%	supply	0,1744	8%	firms	0,1229	6%	adoption	0,1643	8%	information	0,1796	9%
ideas	0,1298	7%	ios	0,1411	6%	security	0,1130	6%	saas	0,1609	8%	public	0,1278	7%
privacy	0,1067	6%	pressures	0,1401	6%	green	0,1121	6%	practices	0,1344	7%	egovernment	0,0961	5%
mobile	0,1020	5%	security	0,1322	6%	egovernment	0,1115	6%	pressures	0,1145	6%	directors	0,0825	4%
systems	0,1014	5%	information	0,1058	5%	firms	0,1096	6%	government	0,1088	6%	cloud	0,0762	4%
intranet	0,0937	5%	osios	0,0995	5%	assimilation	0,1049	6%	environmental	0,0874	4%	computing	0,0741	4%
saas	0,0908	5%	assimilation	0,0993	5%	development	0,0995	5%	theory	0,0847	4%	boards	0,0709	4%
innovation	0,0859	5%	systems	0,0921	4%	management	0,0901	5%	factors	0,0808	4%	vol	0,0653	3%
diffusion	0,0617	3%	firm	0,0914	4%	system	0,0899	5%	organizational	0,0804	4%	system	0,0650	3%
edi	0,0609	3%	distance	0,0880	4%	accounting	0,0889	5%	intention	0,0770	4%	theory	0,0647	3%
social	0,0606	3%	normative	0,0866	4%	cloud	0,0873	5%	iss	0,0761	4%	performance	0,0638	3%
technologies	0,0517	3%	partners	0,0848	4%	supply	0,0820	4%	virtual	0,0760	4%	strategic	0,0620	3%
	1,8788			2,1818			1,9001			1,9540			1,9409	

Pesos de cada termo, em sua respectiva dimensão, na área Contábil.

Dimensão 1			Dimensão 2			Dimensão 3			Dimensão 4			Dimensão 5		
Termos	Peso	%	Termos	Peso	%									
management	0,2779	17%	ifrs	0,2448	12%	institutional	0,3678	23%	public	0,5118	22%	environmental	0,1904	12%
performance	0,1540	10%	international	0,1947	10%	new	0,1314	8%	government	0,3346	14%	ifrs	0,1505	9%
risk	0,1412	9%	countries	0,1601	8%	policy	0,1214	8%	sector	0,2730	11%	institutional	0,1327	8%
institutional	0,1244	8%	standards	0,1600	8%	political	0,0989	6%	performance	0,2099	9%	government	0,1260	8%
corporate	0,0960	6%	reporting	0,1581	8%	organizational	0,0986	6%	financial	0,1316	6%	international	0,1208	8%
environmental	0,0950	6%	companies	0,1509	7%	change	0,0954	6%	local	0,1212	5%	local	0,1122	7%
business	0,0937	6%	audit	0,1322	7%	actors	0,0861	5%	accrual	0,1186	5%	performance	0,1102	7%
firms	0,0869	5%	firms	0,1315	7%	power	0,0828	5%	audit	0,1114	5%	countries	0,1099	7%
sustainability	0,0860	5%	corporate	0,1081	5%	organizations	0,0808	5%	policy	0,1012	4%	political	0,0845	5%
social	0,0813	5%	adoption	0,1051	5%	state	0,0770	5%	reform	0,0874	4%	csr	0,0833	5%
control	0,0726	5%	disclosure	0,1032	5%	public	0,0708	5%	accountability	0,0840	4%	waste	0,0783	5%
journal	0,0724	5%	csr	0,1026	5%	institutions	0,0698	4%	governments	0,0759	3%	adoption	0,0764	5%
research	0,0720	5%	journal	0,1009	5%	university	0,0669	4%	canada	0,0717	3%	policy	0,0734	5%
also	0,0700	4%	country	0,0813	4%	tax	0,0616	4%	state	0,0713	3%	social	0,0729	5%
internal	0,0689	4%	policy	0,0799	4%	education	0,0584	4%	political	0,0704	3%	country	0,0670	4%
	1,5922			2,0134			1,5677			2,3740			1,5884	
Dimensão 6			Dimensão 7			Dimensão 8			Dimensão 9			Dimensão 10		
Termos	Peso	%	Termos	Peso	%									
reporting	0,2541	14%	ifrs	0,3977	18%	institutional	0,1381	11%	xbri	0,3052	17%	firms	0,1949	12%
social	0,2450	13%	reporting	0,1919	9%	state	0,1257	10%	state	0,1870	10%	environmental	0,1829	11%
environmental	0,1990	11%	companies	0,1723	8%	environmental	0,1192	9%	new	0,1870	10%	international	0,1517	9%
xbri	0,1505	8%	adoption	0,1582	7%	practices	0,0921	7%	policy	0,1321	7%	carbon	0,1500	9%
sustainability	0,1468	8%	internal	0,1569	7%	change	0,0852	7%	social	0,1277	7%	network	0,1278	8%
research	0,1116	6%	standards	0,1532	7%	political	0,0846	7%	change	0,1121	6%	waste	0,1136	7%
theory	0,1089	6%	xbri	0,1357	6%	corporate	0,0845	7%	tax	0,1056	6%	foreign	0,0917	6%
vol	0,1053	6%	audit	0,1312	6%	power	0,0773	6%	states	0,1010	6%	systems	0,0870	5%
institutional	0,1023	6%	sustainability	0,1256	6%	companies	0,0737	6%	political	0,0976	5%	audit	0,0864	5%
accountability	0,0765	4%	management	0,1107	5%	sustainability	0,0730	6%	groups	0,0907	5%	costs	0,0847	5%
government	0,0741	4%	local	0,1041	5%	organizational	0,0699	6%	information	0,0796	4%	firm	0,0828	5%
corporate	0,0739	4%	institutional	0,0968	4%	organizations	0,0618	5%	business	0,0795	4%	university	0,0818	5%
journal	0,0685	4%	pressures	0,0888	4%	new	0,0617	5%	power	0,0791	4%	local	0,0785	5%
downloaded	0,0677	4%	financial	0,0762	4%	theory	0,0578	5%	case	0,0729	4%	market	0,0779	5%
chinese	0,0669	4%	information	0,0677	3%	gaap	0,0567	4%	accountants	0,0699	4%	hospitals	0,0753	5%
	1,8512			2,1671			1,2614			1,8269			1,6670	

3 SEGUNDO ARTIGO - ESTRUTURAÇÃO DOS TRADICIONAIS MODELOS DE NEGÓCIOS-CONTÁBEIS FINANCEIROS: DA ESTABILIDADE À MUDANÇA TECNOLÓGICA ²

RESUMO

Esta pesquisa analisa a forma de estruturação dos escritórios de Contabilidade em seu campo organizacional. Inicialmente, é apresentada a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, incorporada ao campo organizacional no processo de institucionalização; e, posteriormente, identificado o papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo e desses negócios. Para isso, foi desenvolvida uma pesquisa de caráter qualitativo e descritivo, realizando-se entrevistas com diferentes atores do campo organizacional contábil (profissionais acadêmicos e de mercado, como consultores, representantes de órgãos de classe e gestores de escritórios) e coletando-se documentos para o desfecho dos objetivos levantados. As consequências de um campo altamente institucionalizado revelam padrões entre os elementos estratégicos e operacionais dos escritórios contábeis, principalmente pelo atendimento às pressões coercitivas e normativas. Os serviços disponibilizados por esses negócios demonstram o cumprimento de uma série de obrigações. Por consequência, outros elementos são organizados em função desse objetivo. Atualmente, percebe-se que as novas soluções digitais implicam a ruptura de práticas estabelecidas, alterando processos e possibilitando a origem de novas formas organizacionais. Esse contexto revela expectativas de reestruturação dos tradicionais escritórios contábeis e apresenta o surgimento de novas estruturas de negócio (*startups* contábeis e de sistemas financeiros). Contribui-se com a apresentação sobre a forma de estruturação dos tradicionais escritórios de Contabilidade e com uma discussão sobre mudanças de caráter tecnológico, que transpõem as questões mandatórias no processo de reestruturação dos negócios. **Palavras-chave:** Modelos de negócios. Modelos de negócios contábeis-financeiros. Escritórios de Contabilidade. Teoria institucional. Mudança institucional.

ABSTRACT

This research analyzes the way of structuring CPA firms in their organizational field. Initially, the structure of traditional accounting-financial business models is presented, incorporated into the organizational field in the institutionalization process; and, subsequently, identified the role of digital technologies in the current process of change of the field. For this, a qualitative and descriptive research was developed, conducting interviews with different actors in the organizational accounting field (academic and market professionals, such as consultants, representatives of class bodies, and CPA firms managers) and collecting documents for the outcome of the objectives raised. The consequences of a highly institutionalized field reveal patterns among the strategic and operational elements of CPA firms, mainly by meeting coercive and normative pressures. The services provided by these businesses demonstrate the fulfillment of several obligations. Consequently, other elements are organized according to this objective. Currently, it is perceived that the new digital solutions imply the rupture of established practices, changing processes, and enabling the origin of new organizational forms. This context reveals expectations of restructuring of traditional CPA firms and presents the emergence of new business structures (accounting startups and financial systems. It contributes to the presentation on the way of structuring the traditional CPA firms and with a discussion about technological changes, which transpose the mandatory issues in the business restructuring process.

Keywords: Business models. Accounting-financial business models. CPA firms. Institutional Theory. Institutional change.

² Tendo por base esta versão apresentada, o presente artigo está sendo preparado para submissão em periódico já selecionado pelo autor e orientador, após a conclusão da Banca de Defesa de Tese.

3.1 INTRODUÇÃO

A usabilidade das tecnologias digitais tem impulsionado mudanças econômicas, trazendo oportunidades e desafios para diferentes setores (Nylén & Holmström, 2015). Novas opções em tecnologias e sistemas de informações criam e modificam estruturas organizacionais, o que provoca inquietações para os modelos de negócios existentes e a necessidade de sua análise (Sebastian et al., 2017; König, Ungerer, Baltés & Terzidis, 2019). A busca, hoje, por modelos de negócios digitais visa, sobretudo, à aceleração dos processos e à redução no tempo entre a tomada de decisão e suas consequências (Remane, Hanelt, Nickerson & Kolbe, 2017). Dessa maneira, os modelos de negócios, enquanto ferramentas gerenciais, permitem que gestores criem e adaptem as estruturas empresariais para acompanhar as tendências do mercado (Joyce & Paquin, 2016), a partir da orquestração de componentes estratégicos e operacionais que expressam a lógica do negócio (Wu, Ma & Shi, 2010).

O setor contábil é um exemplo de segmento que tem presenciado perturbações em função das tecnologias digitais que estão alterando não só as atividades contábeis, mas também seus modelos de negócios, trazendo inquietações para o campo (Pan & Seow, 2016). Nesse sentido, percebe-se um conflito relacionado aos objetivos dos negócios contábeis. Em essência, a Contabilidade, ao processar e fornecer diversas informações financeiras, tem potencial para auxiliar os gestores a direcionar seus negócios (Basova, 2017; Johnston & Zhang, 2018). Bhimani (2018) destaca que as informações advindas dos serviços contábeis podem fornecer a lente através da qual gestores moldam seus negócios em perspectivas futuras. Na área contábil, a manutenção de modelos de negócios tradicionais e enraizados na perspectiva do profissionalismo (relacionada às normas e práticas) revela as limitações dessas estruturas no atual contexto que se apresenta, principalmente no que concerne a entrega de informações em tempo real para gestores (Vasarhelyi & Alles, 2008; Coram & Robinson, 2017).

As pressões regulatórias exercidas sobre as atividades contábeis acabam influenciando na forma como os negócios atuam e se comportam no mercado; e revelam a tensão entre modelos voltados ao profissionalismo e modelos comerciais (Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002; Coram & Robinson, 2017). Isso porque os modelos comerciais, além das tradicionais preocupações com o cumprimento de questões regulatórias, lidam com questões estratégicas do negócio, relacionadas às tendências do mercado. Knudsen (2020) revela que a presença das tecnologias digitais causa um impacto profundo na maneira como as organizações e profissionais contábeis operam atualmente. O gerenciamento dessas tecnologias na Contabilidade requer a reconfiguração de estratégias e mudanças na forma de condução dos

negócios, focada na estruturação de modelos mais comerciais (Schiavi, Momo, Behr & Maçada, 2020). Hoje, as empresas contábeis não só devem estar alinhadas com os interesses dos clientes, mas também atentas aos fatores de mudança do mercado e dos elementos de seus modelos de negócios - caracterizados pelas suas estruturas estáveis e reconhecidas no campo (Vasarhelyi & Alles, 2008; Knudsen, 2020). Nesse sentido, as tecnologias digitais apresentam-se como oportunidades para alavancar processos e negócios na área contábil (Knudsen, 2020).

Considerando a relevância de se compreender a forma de organização dos modelos de negócios contábeis e como certas forças (regulatórias e tecnológicas) agem sobre essas empresas, busca-se responder: **Como são estruturados os modelos de negócios contábeis-financeiros em seu campo organizacional?** Entende-se por modelos de negócios contábeis-financeiros a forma organizacional dos escritórios de Contabilidade que prestam serviços a terceiros, os quais se enquadram na área financeira em função das atividades realizadas (Schiavi & Behr, 2020). A escolha pelos escritórios de Contabilidade considera a representatividade dessas organizações no mercado contábil brasileiro (CFC, 2019); e o contexto de seu campo organizacional, caracterizado pela homogeneidade, pela complexidade institucional e pela presença de novas soluções tecnológicas que estão provocando mudanças na estruturação dos escritórios (Greenwood et al., 2002; Knudsen, 2020).

Diante dos aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, o presente estudo busca analisar a forma de estruturação dos escritórios de Contabilidade em seu campo organizacional. Para isso, será apresentada a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, incorporada ao campo organizacional no processo de institucionalização; e identificado o papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo e desses negócios. Foram realizadas entrevistas com profissionais acadêmicos e de mercado (consultores, representantes de órgãos de classe da Contabilidade e gestores de escritórios contábeis), bem como coletados diferentes documentos. Considera-se as recomendações de Hansen, Giglierano e Whalen (2018), que sugerem que novas pesquisas analisem o comportamento dos elementos de negócios em conjunto, e não a partir de componentes isolados, buscando compreender o relacionamento entre eles. Ainda, uma análise temporal possibilita entender em quais estágios os elementos do negócio são ajustados na estruturação dos modelos de negócios (Hansen et al., 2018).

Este artigo está estruturado de forma a trazer, após esta introdução, a Seção 2, que apresenta o referencial teórico da pesquisa. A Seção 3 mostra os procedimentos metodológicos do estudo. A seção 4 revela os resultados da pesquisa. Por fim, a Seção 5 apresenta as considerações finais deste estudo.

3.2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico que embasa este artigo. Para tanto, são explorados tópicos atinentes aos modelos de negócios, apresentando uma perspectiva geral sobre essa temática e enfatizando o modelo *Canvas*, e aos modelos de negócios contábeis.

3.2.1 Modelos de negócios

Apesar da utilização de traços de modelos de negócios ainda quando as sociedades se engajavam em mercados de trocas, seu uso como ferramenta de gestão somente foi destacado nas últimas décadas (Chesbrough & Rosenbloom, 2002; Teece, 2010). O conceito sobre modelo de negócio tornou-se presente nas discussões acadêmicas e empresariais pela década de 1990 (Sabatier, Craig-Kennard & Mangematin, 2012; Ojasalo & Ojasalo, 2018), sendo utilizado para moldar as práticas de negócios com base na análise do ambiente (Simmons, Palmer & Truong, 2013). Nesse primeiro momento, muitas pesquisas abordaram a utilização de modelos de negócios com foco no comércio eletrônico, diante do advento da *internet* (Osterwalder & Pigneur, 2004). Posteriormente, pesquisadores e gestores passaram a utilizar da essência desse conceito para explicar a oferta de valor aos consumidores, por meio de diferentes formas de organizar o negócio (Osterwalder, Pigneur & Tucci, 2005).

Mesmo com a expansão do uso de modelos de negócios na gestão de diversas empresas, a conceituação dessa ferramenta gerencial ainda permanece difusa (Shafer, Smith & Linder, 2005; Zott, Amit & Massa, 2011). Pesquisas apontam que não há consenso acerca de uma definição única que conceitue modelos de negócios, estando sua explicação sujeita a diferentes contextos e aspectos (Osterwalder & Pigneur, 2004; Morris, Schindehutte & Allenc 2005; Osterwalder et al., 2005; Zott et al., 2010). Para um primeiro entendimento sobre modelos de negócios, Chesbrough (2007) afirma que toda empresa possui um modelo de negócio, estando seus elementos empresariais articulados ou não. Dessa perspectiva, parte-se do princípio de que um modelo de negócio é uma ferramenta gerencial composta por um conjunto de componentes estratégicos e operacionais, os quais, quando relacionados, permitem expressar a lógica de negócio de uma empresa para atingir seu objetivo (Wu et al., 2010).

Para Bashir, Yousaf e Verma (2016), os diferentes entendimentos sobre modelos de negócios possuem pontos de convergência, ao descreverem como uma organização cria, entrega e captura valor. Chesbrough e Rosenbloom (2002) revelam que um dos aspectos-chave no desenvolvimento de um modelo de negócio é a articulação da proposta de valor, que deve

satisfazer a necessidade do usuário pela oferta de um produto ou serviço único ao mercado. Osterwalder et al. (2005) complementam que um modelo de negócio deve representar a arquitetura de organização do negócio e sua rede de parceiros para criar, propor e distribuir valor, com a finalidade de gerar receitas lucrativas e sustentáveis. Autores como Teece (2010) e Sabatier et al. (2012) centralizam a figura do cliente e sua importância para os modelos de negócios, de modo a conceber o que eles querem e a definir a melhor forma de servir suas necessidades. Assim, a unidade de análise do modelo de negócio é a sua proposta de valor, sendo as estratégias e a arquitetura do negócio projetadas a partir dessa perspectiva.

Demil e Lecocq (2010) revelam que para se criar, entregar e capturar valor, o modelo de negócio deve articular diferentes atividades e elementos empresariais. Baden-Fuller e Morgan (2010) corroboram essa informação ao apontar que um modelo de negócio é constituído por diversos componentes estratégicos, devendo ser dada atenção na forma como esses componentes são organizados dentro da empresa para atingir o resultado pretendido. Como consequência, assim como existe a dificuldade de se definir um consenso sobre o conceito de modelo de negócio, também há um impasse quando se trata de seus elementos (Ojasalo & Ojasalo, 2018). Osterwalder et al. (2005) destacam que não existe um padrão ou um conjunto único de componentes para um modelo de negócio, assim como uma só lógica de interação entre os elementos. Diante disso, Osterwalder et al. (2005) compararam diferentes modelos de negócios para identificar componentes empresariais comuns entre eles.

A identificação desses elementos e seus respectivos relacionamentos nos modelos de negócios permitiu a formação de uma linguagem comum, criando um modelo de referência e uma ontologia mais formal sobre os modelos de negócios (Osterwalder et al., 2005). Considerando a relevância prática dos modelos de negócios para gestores projetarem seus negócios em ambientes de incerteza (Magretta, 2002), a estrutura do modelo de negócio deve ser razoavelmente simples, lógica, mensurável, abrangente e operacionalmente significativa (Osterwalder et al., 2005). Um dos modelos de negócios mais difundidos surgiu a partir da ampliação da síntese inicial apresentada por Osterwalder et al. (2005), denominado *Canvas*. O modelo *Canvas* (Tabela 1), apresentado por Osterwalder e Pigneur (2011), buscou evidenciar ainda mais as interligações dos elementos destacados na síntese de Osterwalder et al. (2005), a partir de nove elementos empresariais distribuídos em quatro blocos.

Tabela 1
Modelo de negócio *Canvas*.

Blocos	Componentes	Descrição
Produto	Proposta de valor	Busca resolver os problemas dos clientes e satisfazer suas necessidades, com propostas de valor.
Interface do cliente	Segmento de clientes	Uma organização serve a um ou diversos segmentos de clientes.
	Relacionamento com clientes	O relacionamento com clientes é estabelecido e mantido com cada segmento de clientes.
	Canais	As propostas de valor são levadas aos clientes por canais de comunicação, distribuição e vendas.
Gerenciamento de infraestrutura	Atividades-chave	Conjunto de processos (atividades-chave) executados para oferecer e entregar os elementos previamente descritos.
	Recursos principais	Os recursos principais são os elementos para oferecer e entregar os elementos previamente descritos.
	Parcerias principais	Algumas atividades são terceirizadas e alguns recursos são adquiridos fora da empresa.
Aspectos financeiros	Estrutura de custos	Os elementos do modelo de negócios resultam na estrutura de custos.
	Fontes de receita	As fontes de receitas resultam de propostas de valor oferecidas com sucesso aos clientes.

Nota. Adaptado de “*Business model generation – Inovação em modelos de negócios*” de A. Osterwalder, A., & Y. Pigneur, 2011.

O cenário interativo do *Canvas* proporciona uma ferramenta que auxilia o empresário a criar ou modificar seu modelo de negócio, dando atenção a todos aspectos essenciais para a gestão empresarial (Osterwalder & Pigneur, 2011). Bonazzi e Zilber (2014, p. 623) destacam que o *Canvas* é “o mais completo dos modelos na teoria de modelo de negócio, por abordar de maneira detalhada o relacionamento de todos os componentes organizacionais internos e externos”. Com as constantes mudanças e incertezas do ambiente, Joyce e Paquin (2016) revelam que o modelo *Canvas* permite às empresas explorarem inovações que podem resultar da adaptação de seu modelo de negócio atual para um tipo de negócio que acompanhe as tendências do mercado. Metallo, Agrifoglio, Schiavone e Mueller (2018) ressaltam a importância da utilização do modelo de negócio *Canvas* nos domínios da inovação e da gestão de tecnologias emergentes. Assim, os atuais desafios tecnológicos do mercado podem ser traduzidos em oportunidades de negócio, a partir da estruturação de modelos de negócios viáveis (Amshoff, Dülme, Echterfeld & Gausemeier, 2015).

3.2.2 Modelos de negócios contábeis

A Contabilidade, enquanto Ciência Social Aplicada, é exercida ao longo de diferentes configurações do tempo, desempenhando um importante papel na ordenação do patrimônio de indivíduos, organizações e sociedades (Sanchez-Matamoros, Gutiérrez-Hidalgo & Macías,

2015). Por esses aspectos, a Contabilidade é um organismo que se adapta, continuamente, aos contextos social, político, econômico e regulatório do momento (Dimitriu & Matei, 2015). Entretanto, ao mesmo tempo que a Contabilidade é adaptativa a fatores que provocam sua mudança, o profissionalismo da área (associado às normas e práticas que regulamentam as atividades contábeis) prevalece, levando ao conservadorismo da profissão contábil em relação à condução dos negócios (Chang, Hilary, Kang & Zhang, 2013).

Resgatando a base conceitual do novo institucionalismo, um campo organizacional é formado pelas empresas e pelos seus fornecedores-chave, consumidores, concorrentes, agentes regulatórios, entre outros. Os campos organizacionais existem a partir do aumento na amplitude da interação entre as organizações, do surgimento de estruturas de dominação e de padrões de coalizões interorganizacionais, do aumento na carga de informação entre organizações e do desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes (DiMaggio & Powell, 1983). Quando diferentes organizações, do mesmo ramo de negócio, estão estruturadas em um campo definido, determinadas forças agem para tornarem essas organizações similares umas às outras. Do ponto de vista das empresas contábeis, Greenwood et al. (2002) destacam que o campo contábil é altamente institucionalizado, prevalecendo às pressões regulatórias na orquestração das organizações.

Diante da ação de pressões coercitivas e normativas nas práticas contábeis, muitos negócios da área acabam fortemente associados ao profissionalismo do negócio (Coram & Robinson, 2017), sendo esse um importante fator do processo isomórfico dessas organizações. Scott (2008) salienta que o isomorfismo claramente conota estabilidade e ordem, mas não significa que as instituições não possam enfrentar mudanças. Coram e Robinson (2017) revelam que o campo contábil foi, particularmente, afetado por mudanças recentes no contexto organizacional da prática profissional. Tais circunstâncias destacam o fato de que as empresas de Contabilidade, mesmo tendo uma forte tradição de profissionalismo, também são entidades comerciais e devem lidar com a estrutura organizacional do próprio negócio (Schiavi et al., 2020). Hoje, mais do que nunca, as empresas contábeis estão enfrentando as tensões entre profissionalismo e comercialismo, ou seja, entre o atendimento às normas e práticas contábeis e às questões estratégicas do negócio (Coram & Robinson, 2017).

Os modelos de negócios tradicionais de Contabilidade estão em um processo de mudança significativa na forma como se cria, se entrega e se captura valor (Crosley, 2014). Uma das principais mudanças para a área está relacionada ao uso de novas tecnologias no negócio, as quais exercem um importante papel na (re)modelagem dos serviços, processos e estruturas contábeis (Chiu, Liu, Muehlmann & Baldwin, 2019). Isso porque as novas

tecnologias representam elementos de mudança e alteram os princípios de legitimidade que mantêm o campo homogêneo (Greenwood et al., 2002). A Contabilidade, sendo uma disciplina responsável pela divulgação e fornecimento de diversas informações financeiras, sempre teve influência das tecnologias para a realização de suas funções (Gelinas & Gogan, 2006). Tarefas de rotina executadas por profissionais contábeis, como entrada de dados e escrituração, estão cada vez mais vulneráveis à digitalização e à automação (Cokins & Angel, 2017). Outra tendência é o uso de tecnologias, como *Big Data* e *Business Analytics*, para fornecer *insights* de alto valor agregado (Pan & Seow, 2016; Ransbotham & Kiron, 2017), gerando maior vantagem competitiva e satisfação para o cliente (Baron, 2016; Greer, 2017).

Em um primeiro momento, o impacto tecnológico influencia as atividades e os processos contábeis (Bygren, 2016). Porém, conforme destacado por Kane et al. (2015), essas mudanças podem ser expandidas para a alteração dos negócios. Essa perspectiva de transformação do mercado contábil evidencia a figura do “contador-consultor-gestor” na Contabilidade digital. Embora a inovação tecnológica provoque alguma forma de ruptura econômica e social no campo contábil, ao mesmo tempo ela cria e transforma os papéis de trabalho (Fernandez & Aman, 2018). Este contexto que se apresenta ressalta as atividades do profissional contábil, desde sua tradicional função na elaboração de relatórios contábeis-financeiros (cumprindo com a exigência de diferentes normas e regulamentos); até sua capacidade para se tornar um parceiro de negócio, auxiliando em análises que contribuem com o processo decisório dos clientes e do próprio escritório (Baron, 2016). A capacidade do profissional contábil de sobreviver neste cenário depende da combinação de uma série de habilidades, principalmente aquelas voltadas ao conhecimento técnico e prático, ao pensamento empresarial crítico e à visão estratégica (Chartered Accountants, 2015).

3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, de caráter qualitativo e descritivo, objetiva analisar a forma de estruturação dos escritórios de Contabilidade em seu campo organizacional. Para o desfecho do objetivo geral, o estudo foca na apresentação das informações sobre a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros; e na identificação do papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo. Considerando as diferentes possibilidades para se coletar os dados (Yin, 2015), utilizou-se de duas técnicas: a coleta por entrevistas e a coleta documental. A estratégia de coleta de dados teve como foco os objetivos da pesquisa e a diversidade das fontes de coleta de dados, algo indicado por Eisenhardt (1989) e Mintzberg

(1979), que revelam que não é o tamanho da amostra que define a qualidade e a contribuição dos dados. Assim, a definição das estratégias de coleta de dados deve responder ao questionamento da pesquisa e, ao mesmo, não permitir que o pesquisador seja oprimido pelo volume de dados (Eisenhardt, 1989; Mintzberg, 1979).

Para a realização das entrevistas, as unidades de análise foram compostas por profissionais acadêmicos e do mercado contábil. A partir dessas unidades de análise, espera-se retratar as estruturas e as características dos modelos de negócios das empresas contábeis, assim como as pressões e os eventos institucionais que influenciam este campo organizacional - tanto pela perspectiva teórica quanto pela prática -, conciliando os dois pontos de vista na descrição dos resultados. A triangulação dessas entrevistas é uma estratégia para representar os modelos de negócios contábeis-financeiros, a partir do relato de atores que conhecem o campo, porém, possuem interesses distintos (Flick, 2009b). Na seleção dos entrevistados, utilizou-se da técnica de escolha por acessibilidade. Ainda, buscou-se resguardar um critério de tipicidade nas unidades de análise, quando o pesquisador seleciona os sujeitos de análise com base nas informações disponíveis e no conhecimento prévio da população, pressupondo que a amostra selecionada possa representar o universo (Flick, 2009a), a fim de ter presente a perspectiva de diferentes tipos de profissionais contábeis. Assim, foram entrevistados três profissionais acadêmicos e dez profissionais de mercado (sendo dois consultores, dois representantes de órgãos de classe da Contabilidade e seis gestores de escritórios contábeis), obtendo-se a saturação dos dados pela repetição das respostas.

Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com os profissionais apontados, no final de 2019 e início de 2020. Destaca-se que, das treze entrevistas coletadas, quatro delas foram feitas no final de 2017, sendo caracterizadas como dados secundários de outra pesquisa preliminar (Schiavi et al., 2020). Entretanto, visando à atualização desses dados, fez-se contato e procurou-se por novas informações sobre esses escritórios. A análise dessas entrevistas específicas buscou considerar o aspecto longitudinal do tempo, contribuindo para as análises da mudança do campo contábil nos últimos anos. As entrevistas foram realizadas com o auxílio de um roteiro, elaborado com base no modelo de negócios *Canvas* (Osterwalder & Pigneur, 2011) e nos estágios de mudança institucional (Greenwood et al., 2002). Além disso, realizou-se uma revisão sistemática sobre as pesquisas que utilizam a Teoria Institucional na área de Sistemas de Informações Contábeis (Artigo 1), a fim de levantar possíveis pressões institucionais para o campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros. O Apêndice A apresenta o roteiro de entrevista utilizado com os profissionais acadêmicos e de mercado. De forma a complementar as entrevistas realizadas, foram coletados alguns

documentos (materiais de *sites*, *blogs*, reportagens, *newsletter*, revistas, documentos institucionais dos escritórios, entre outros) referentes aos entrevistados.

Após a coleta das entrevistas, realizou-se o tratamento e análise desses dados. As entrevistas foram gravadas e transcritas (conforme termo de consentimento livre e esclarecido dos entrevistados - Apêndice B), para permitir um melhor tratamento e manipulação do material coletado. Para a análise dos dados das entrevistas, utilizou-se de análise de conteúdo (Bardin, 2011), buscando descrever o significado dos dados qualitativos ao atribuir categorias para o material coletado em um quadro de codificação que apresenta todos os aspectos de descrição e interpretação das informações (Schreier, 2013). A categorização pode ser classificada como hierárquica e híbrida (Bardin, 2011), uma vez que as categorias iniciais e intermediárias foram derivadas da literatura (*theory-driven*) sobre os elementos estratégicos dos modelos de negócios contábeis-financeiros, as pressões institucionais que influenciam o campo e os estágios da mudança institucional; já as categorias finais e as inferências foram derivadas da interpretação dos dados das entrevistas (*data-driven*). Ressalta-se o uso do *software Nvivo12* para apoiar as categorizações realizadas e para auxiliar na escolha das melhores ilustrações sobre os resultados obtidos. O Apêndice C apresenta os *codebooks* elaborados, os quais terão seus resultados discutidos na seção a seguir.

Já para a coleta documental, as unidades de análise foram compostas por documentos de diferentes origens. A fonte desses documentos foi a literatura profissional, complementada por documentos organizacionais. A literatura profissional consiste nos documentos divulgados sobre as atuais perspectivas do mercado contábil e os impactos tecnológicos pela visão das *Big 4* (principais empresas de auditoria e consultoria a nível mundial: *Deloitte*, *Ernst & Young*, *KPMG* e *Pricewaterhouse Cooper*), as quais são importantes referências para o mercado contábil. Já os documentos organizacionais representam materiais de *sites*, *blogs*, reportagens, *newsletter*, revistas, entre outros, de empresas contábeis que divulgam as mesmas informações buscadas nos documentos da literatura profissional, com foco para os escritórios contábeis *online* e digitais e as empresas de *software* para a Contabilidade.

Para a coleta dos documentos, foram realizadas duas buscas, uma para cada tipo de documento visado. O Apêndice D apresenta o roteiro utilizado para a coleta do material. Sendo o objeto de busca documentos que auxiliem a identificar o papel das tecnologias digitais no processo de mudança institucional do campo organizacional dos escritórios contábeis, foram privilegiados os documentos dos últimos 5 anos (2015-2020). Nas buscas dos documentos, não foram utilizados termos de buscas exatos, mas sim termos mais amplos relacionados a tecnologias e sistemas de informações, à Contabilidade e à mudança do campo. Por isso,

prevaleceu o teor dos documentos nas buscas, sendo considerados para análise aqueles que tratavam das atuais perspectivas do mercado contábil e dos impactos tecnológicos na Contabilidade. Assuntos relacionados a mudanças na estrutura dos negócios e nas atividades profissionais contábeis também foram considerados para a análise.

A coleta dos documentos da literatura profissional foi feita de forma sistemática, no campo “*Insights/Buscar*” do *site* das quatro maiores empresas de auditoria e consultoria (*Deloitte, Ernst & Young, KPMG e Pricewaterhouse Cooper*). Já os documentos organizacionais foram buscados, de forma sistemática e aberta no *Google*, a partir do termo “Escritórios de Contabilidade *online*”. Os documentos organizacionais representam materiais de *sites, blogs, reportagens, newsletter, revistas*, entre outros, de empresas contábeis (escritórios *online* e empresas de *software* para a Contabilidade), que, hoje, representam as empresas que mais divulgam informações sobre as atuais perspectivas do mercado contábil nacional e sobre o impacto tecnológico. Considerando a quantidade de documentos e a forma de análise deles, optou-se pela análise dos dez primeiros Escritórios de Contabilidade *online* que apareceram no resultado da busca. De forma complementar, foram analisados os documentos de três empresas fornecedoras de *softwares*, as quais proporcionam soluções tecnológicas para escritórios que operam sob a forma de Contabilidade *online* ou digital. Ressalta-se que essas empresas apareceram entre os resultados de buscas dos dez escritórios de Contabilidade *online*. As buscas foram realizadas no início de 2020, sendo coletados 123 documentos no total.

Após a coleta desse material, as informações mais importantes de cada documento foram tabuladas e armazenadas em uma planilha eletrônica (*Excel*), bem como registradas as características de cada uma das buscas realizadas (quantidade de documentos, data da busca, entre outros). Ainda nessa etapa, foram verificados se haviam documentos a serem eliminados por duplicidade, ou por terem sido coletados sem estarem no escopo da busca. Nenhum documento foi excluído nesse processo. Todos os documentos foram salvos em formato *.txt* ou *.pdf*, para permitir a melhor manipulação dos dados. Para a análise dos dados documentais, foi utilizada análise conteúdo, buscando descrever o significado dos dados qualitativos (Bardin, 2011). A categorização pode ser classificada como hierárquica e híbrida (Bardin, 2011), visto que as categorias iniciais e intermediárias foram derivadas da literatura (*theory-driven*) sobre os estágios da mudança institucional; já as categorias finais e as inferências foram extraídas da interpretação dos dados (*data-driven*). No processo de análise, foi utilizado o *software Nvivo12*, para apoiar as categorizações, para auxiliar na escolha das melhores ilustrações dos resultados e para analisar a frequência de palavras dos documentos.

3.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Apresenta-se, inicialmente, informações sobre a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, analisando aspectos referentes: à **proposta de valor**, aos **segmentos de clientes**, à forma de **relacionamento** e de **comunicação** da empresa com os clientes, aos **processos**, aos **recursos**, às **parcerias**, aos **custos** e às **receitas**. Tais dados são complementados por outros pontos abordados nas entrevistas, tendo em vista sua essência semiestruturada. Ainda, são apresentados pontos sobre pressões e eventos institucionais que influenciam na forma de estruturação dos escritórios contábeis. Posteriormente, identifica-se o papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo. Buscando manter o anonimato dos entrevistados e a distinção entre os documentos, os trechos das entrevistas e dos documentos são indicados por legendas (Tabela 2).

Tabela 2

Legenda e classificação dos entrevistados e dos documentos.

Legenda	Classificação	Descrição
Acad_1	Acadêmico	Ciências Contábeis
Acad_2	Acadêmico	Ciências Contábeis
Acad_3	Acadêmico	Ciências Contábeis
Cons_1	Consultor	Consultor de <i>Big 4</i>
Cons_2	Consultor	Consultor independente
OrgClas_1	Representante de órgão de classe	Receita Federal
OrgClas_2	Representante de órgão de classe	Conselho Regional de Contabilidade
Gest_1	Gestor	Modelo de negócio tradicional, com alguma segmentação de cliente
Gest_2	Gestor	Modelo de negócio tradicional
Gest_3	Gestor	Modelo de negócio tradicional, com serviços gerenciais complementares
Gest_4	Gestor	Escritório <i>online</i>
Gest_5	Gestor	Modelo de negócio tradicional, com serviços gerenciais complementares
Gest_6	Gestor	Modelo de negócio tradicional, com serviços gerenciais complementares
Big4	Documento de Big 4	Maiores empresas de auditoria e consultoria
EscOnl	Documento de escritórios <i>online</i>	Novo modelo de negócio no mercado contábil
EmpSof	Documentos de empresas de <i>software</i>	Empresas fornecedoras de <i>softwares</i> para Contabilidade

Os três profissionais acadêmicos representam professores na área de Ciências Contábeis, que contam, também, com experiência profissional relacionada às práticas de escritórios contábeis. Dos consultores selecionados, um atua em uma das maiores empresas de auditoria e consultoria a nível internacional (*Big 4*) e o outro como consultor independente, de pequenas e médias empresas. Em relação aos representantes de órgãos de classe da

Contabilidade, foi entrevistado um profissional atuante na área de sistemas de escrituração da Receita Federal e outro que exerce a presidência do Conselho Regional de Contabilidade no Rio Grande do Sul. Por fim, buscou-se entrevistar seis gestores de escritórios contábeis com diferentes perfis, todos situados na região Sul do Brasil. A maioria dos escritórios atua em um modelo de negócio tradicional, no qual prevalece o atendimento de forma presencial e as entregas dos serviços contábeis obrigatórios. Alguns desses escritórios exercem algumas atividades gerenciais complementares ou são especialistas em um segmento específico de clientes, compondo uma amostra representativa do campo.

3.4.1 Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros

Estando a **proposta de valor** associada a entregas de serviços que atendam às necessidades dos clientes, esse elemento norteia a estruturação dos modelos de negócio (Osterwalder & Pigneur, 2011). Nos escritórios contábeis, as principais entregas estão relacionadas a *“um serviço de conformidade e operacional, [...] para atender as demandas contábeis de uma empresa, ou seja, a parte de escrituração e de demonstrações financeiras”*, (Cons_1). O OrgClas_1 complementa que o papel da maioria dos escritórios é o de *“controlar notas e caixa, fazer declarações, lidar com questões tributárias, fazer a contabilidade, ou seja, emitir dados para saber o que tem que pagar”*. Tal fato evidencia o profissionalismo dos negócios, baseado no rigor ao atendimento de normas que regulamentam as atividades (Coram & Robinson, 2017). Nesses casos, a proposição de valor é destacada pelos entrevistados como uma atividade que não agrega valor de forma tão marcante para o cliente, corroborando os achados de Crosley (2014) sobre a proposição de valor enraizada em questões regulatórias: *“a entrega de valor é muito simples [...], porque uma empresa não tem ganho, ela está evitando perdas”*. Sendo isso decorrência do fato de que, muitas vezes, *“não há habilidade por parte dos escritórios em demonstrar seu potencial para agregar valor ao negócio do cliente”* (Acad_1).

Alguns entrevistados evidenciam que *“a grande maioria dos escritórios oferece o que o mercado demanda”* (Cons_2). O Gest_2 complementa ao revelar a visão de seus clientes: *“têm alguns clientes que valorizam a informação contábil, mas a maioria vê o contador como um custo, porque a profissão é obrigatória por lei, então é um mal necessário, [...] e acabam não dando importância para o potencial dos dados na gestão”*. Considerando que a proposta de valor busca satisfazer às necessidades dos clientes, e que uma demanda relevante do mercado está relacionada à preços baixos pelos serviços demandados, *“a percepção da Contabilidade pelo mercado, pela forma amadora com que se faz gestão de pequenas e médias empresas no*

Brasil, sem olhar para as informações, torna o contador algo acessório para o negócio” (Acad_3). O Acad_1 destaca que o profissional contábil deve valorizar o potencial de seus serviços: *“o contador tem que trabalhar as informações juntamente com o seu cliente, isso é de vital importância para as empresas, porém, atualmente, ainda não se tem um bom diálogo entre empresários e escritórios”*.

O direcionamento para a interpretação das informações levantadas nos serviços contábeis obrigatórios revela a essência de uma entrega com valor agregado ao cliente (Basova, 2017): *“o principal agregador de valor ao serviço está vinculado ao gerenciamento das informações dos clientes, porque as obrigações acessórias que a Contabilidade exige é uma obrigação legal, e todo mundo que entra no ramo acaba fazendo”* (Gest_3). Nos tradicionais escritórios, tais atividades ainda são exploradas superficialmente, visando à complementação dos serviços oferecidos, revelando uma *“tendência de que o escritório não faça só a rotina contábil que está no pacote, mas que assessore o cliente”* (OrgClas_1). Esse movimento abre nichos de mercado para empresas especializadas em áreas específicas ou oportunidades para escritórios contábeis atuarem com essas entregas de forma mais intensa (Baron, 2016): *“a Contabilidade é um serviço quase que commodity, porém, dá para observar uma oportunidade de diferenciação, porque aquelas poucas empresas que conseguem se especializar em alguma área diferenciam-se muito fácil no tipo de serviço prestado”* (Gest_1).

Diante das entregas e da proposição de valor ofertadas, os serviços contábeis podem ser destinados a diversos clientes. Isso porque a obrigatoriedade contábil estende-se a empresas de diferentes portes e segmentos de atuação, as quais possuem normas próprias que regulamentam as respectivas atividades. A amplitude e a diversidade de empresas que precisam dos serviços contábeis permitem que a **segmentação dos clientes** pelos escritórios de Contabilidade ocorra a partir dos serviços que são prestados, em consonância com a proposta de valor ofertada. Ou seja, considerando que a proposta de valor dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros relaciona-se à prestação de serviços contábeis obrigatórios, o principal segmento de clientes desses escritórios são as empresas que buscam a conformidade com questões legais relacionadas às áreas contábil, societária, tributária e de pessoal. Esse tipo de cliente, normalmente, possui uma baixa maturidade gerencial, não demandando atividades de assessoramento dos profissionais contábeis, senão apenas para ajustes fiscais e societários.

Pode-se perceber que a segmentação é pautada por um objetivo em comum entre os clientes, não havendo uma homogeneidade em relação às suas características, com exceção ao porte. Este segmento é composto, principalmente, por micro e pequenas empresas. Sobre isso, o Cons_1 destaca que *“o escritório contábil de pequeno a médio porte foca muito em empresas*

de pequeno a médio porte, porque o serviço que eles prestam é para atender norma, obrigações fiscais, obrigações acessórias e fazer a contabilidade em geral". Além do porte, algumas distinções entre clientes são feitas pela área de atuação ou pela forma de tributação, quando o escritório chega a um nível de seleção dos clientes. O Gest_2 destaca que *"trabalha mais com micro e pequeno empreendedor, [...] optantes do simples nacional"*. O Gest_5 também revela atender *"micro e pequenas empresas de todos os ramos [...], sendo o recorte dado pelo porte mesmo, [...] com até dez funcionários e uma organização interna não tão sofisticada, que necessite de uma proximidade com o contador"*. Já o Gest_3 destaca haver uma preferência por certos perfis de clientes, mas não descarta outro tipos: *"não quer dizer que a gente não tenha outros segmentos, mas, por opção, a gente gosta de trabalhar com empresa do setor industrial"*.

Os entrevistados ainda destacam a possibilidade de diferenciação entre os tradicionais escritórios de Contabilidade, a partir da segmentação voltada para clientes com maior maturidade gerencial e em nichos específicos. Essa orientação revela a necessidade de análises das informações financeiras para auxiliar os gestores a direcionar seus negócios, a partir de uma atuação mais colaborativa do contador com seus clientes (Basova, 2017; Bhimani, 2018). Segundo o OrgClas_1, *"a segmentação - ou seja, o escritório atender um tipo específico de público - é uma tendência"*, pois a segmentação em nichos específicos traz uma *"oportunidade que é a especialização, considerando que os escritórios, de maneira geral, são muito generalistas"* (Gest_1). O OrgClas_2 destaca que já percebe no mercado que *"têm escritórios que estão atendendo só clínicas médicas, outros focados em supermercados"*, sendo esses alguns exemplos de segmentação por área de atuação. Por sua vez, o Gest_5 destaca estar atuando com *"'empresas estrangeiras', que pode ser uma empresa com capital de outro país ou empresas que têm capital em outro estado, fora do Rio Grande do Sul"*, diferenciando-se pela complexidade de homogeneização das atividades contábeis em diferentes territórios.

Por consequência, o **relacionamento com os clientes**, que visa à sua retenção e à continuidade dos serviços prestados, é visto pelos entrevistados como algo impessoal e genérico dentro dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros. O Acad_2 destaca que o relacionamento é mais próximo no início da prestação dos serviços, para o entendimento do negócio do cliente: *"é um relacionamento bem impessoal, onde há uma questão de ajustes e de configuração da empresa para fins societários e tributários"*. O Cons_1 complementa que, após esse início, *"o relacionamento fica um pouco distante, porque, depois, é só um relacionamento para entrega de documentação"*. Alguns entrevistados destacam a necessidade de melhorias na relação entre escritórios e clientes, de forma a valorizar os serviços prestados, revelando a necessidade dos contadores de ampliarem suas habilidades para garantir a

sustentabilidade dos negócios (Guthrie & Parker, 2016): *“pouquíssimos escritórios conseguem se diferenciar nesse relacionamento”* (Cons_1), não havendo *“uma ação proativa do próprio contador do escritório em se aproximar do cliente de alguma maneira”* (Acad_3). O OrgClas_2 salienta que *“tem muito espaço para evoluir nessa relação, de dar mais atenção e de fazer um trabalho mais direcionado, mais personificado, para cada empresa”*.

Alinhado ao processo de relacionamento, as empresas desenvolvem **canais de comunicação, de distribuição e de vendas** para entregar os serviços aos clientes (Osterwalder & Pigneur, 2011). Os entrevistados destacam que, em função das atividades de registro das rotinas contábeis dos clientes, ainda são utilizados meios de comunicação convencionais, que permitem aos escritórios e aos clientes uma forma de comunicação direta, mas nem sempre de forma presencial e síncrona (por *e-mail*, telefone e *WhatsApp*). O Gest_1 salienta que *“os escritórios têm dois principais pontos de contato mensal: um na entrega de folha de pagamento e guias tributárias, e outro na coleta de notas fiscais e documentos para fazer o fechamento contábil; então existe uma distância de comunicação, mas não pela falta de canais, e sim pelo perfil do serviço”*. O OrgClas_1 complementa que *“o canal de comunicação é muito direto e por meios tradicionais, [...] normalmente por um canal eletrônico em que se pode mandar e-mail [...]e pelo telefone, sendo a interação pessoal pequena”*.

Sobre esses tradicionais meios de comunicação, o Gest_2 complementa que *“o carro chefe é o e-mail, porque nele fica tudo registrado [...], porém se usa também o WhatsApp por setor e o telefone fixo”*. Sobre o uso de formas de comunicação mais interativas, o Acad_3 observa que *“alguns escritórios estão pensando em WhatsApp, mas poucos ainda usam ferramentas mais dinâmicas”*. Em complemento ao uso dessas novas ferramentas, alguns escritórios destacam as plataformas digitais para comunicação (Bygren, 2016), *“onde o cliente coloca a solicitação no sistema e o escritório possui um tempo máximo para responder”* (Gest_6). Apesar dessa alternativa, o Gest_6 destaca que a preferência dos clientes ainda se dá por ferramentas mais instantâneas, como o telefone ou *WhastApp*. Por fim, alguns entrevistados destacam a comunicação pessoal, por meio de reuniões e outros encontros, como um meio para valorizar as entregas gerenciais: *“é uma relação mais pessoal, [...] um contato entre partners, dos sócios do escritório com seus clientes”* (OrgClas_1). Entretanto, o Acad_1 destaca que *“são poucos escritórios que fazem essa prestação de contas dos seus serviços, [...] de apresentar os resultados aos clientes”*. A Tabela 3 sistematiza os aspectos estratégicos dos blocos ‘Serviço’ e ‘Interface do Cliente’ dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros.

Tabela 3

Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros quanto ao serviço e à interface do cliente.

Blocos	Componentes	Tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros
Serviço	Proposta de valor	A prestação de serviços contábeis obrigatórios busca garantir a conformidade dos clientes com questões legais, fiscais e contábeis próprias de cada negócio.
Interface do cliente	Segmento de clientes	Principalmente, micro e pequenas empresas, com algumas distinções em relação à forma de tributação ou área de atuação, que buscam o atendimento das obrigações contábeis.
	Relacionamento com clientes	Relacionamento mais pessoal entre contador e cliente; e baseada na condução das rotinas contábeis básicas dos clientes e no esclarecimento de eventuais dúvidas.
	Canais	Comunicação direta, nem sempre de forma presencial e síncrona (<i>e-mail</i> , telefone e <i>WhatsApp</i>).

Após as definições sobre os serviços prestados e a interface do cliente, os aspectos de gerenciamento de infraestrutura são organizados (Osterwalder & Pigneur, 2011). Nas **atividades-chave**, destacam-se três macroprocessos: captura, processamento e entrega de informação. O Cons_2 resume esses processos em: “*recebimento da documentação contábil, escrituração contábil, apuração de impostos, emissão de guias de pagamento das obrigações fiscais, além do cálculo e envio da folha de pagamento*”. Os entrevistados ressaltam o fornecimento dos demonstrativos contábeis no macroprocesso de entrega de informações, disponibilizando relatórios que possam auxiliar os clientes (Johnston & Zhang, 2018). Para a realização dos processos, destaca-se a organização de muitos escritórios em departamentos: “*eles estão bem compartimentados, cada um com processos muito específicos*” (OrgClas_1), abrangendo os setores “*tributário, pessoal, societário e de escrituração*” (Acad_1). Por fim, o Gest_2 salienta a necessidade de “*conscientizar o cliente sobre a maneira como ele tem que organizar a estrutura interna da empresa para conseguir transparecer na contabilidade o valor de seus dados*”, ação que impacta na captura das informações e reflete nos demais processos dos escritórios (Bygren, 2016).

Para a realização dessas atividades, os entrevistados destacam que o principal **recurso** dentro dos tradicionais escritórios contábeis são os próprios profissionais: contadores qualificados para a execução de serviços contábeis e para auxiliar os clientes (Baron, 2016). Conforme o Gest_5, “*quase 50% do custo está relacionado à folha de pagamento, então é difícil ter qualquer outro recurso que seja tão relevante quanto os profissionais contratados para a prestação do serviço*”. O OrgClas_1 reforça que, para as “*organizações de serviço e organizações técnicas, como é um escritório contábil, existem dois recursos-chave: pessoas e tecnologia*”. Sobre as questões tecnológicas, esse tipo de recurso exerce um importante papel

na organização dos serviços e estruturas contábeis (Chiu et al., 2019). Do ponto de vista dos entrevistados, percebe-se o uso de recursos tecnológicos no apoio das atividades do profissional contábil, não se revelando ainda como um elemento estruturante do negócio, conforme sugerem Chiu et al. (2019) e Knudsen (2020).

Segundo o Cons_1, os tradicionais escritórios utilizam “*o básico de computador, de sistema contábil, e agora se nota que as empresas têm usado mais meios eletrônicos de inserir documentação, como XBRL por exemplo*”. Para o OrgClas_2, os sistemas de informações contábeis são importantes ferramentas “*para processar toda informação, [...] sendo, hoje, praticamente impossível realizar um trabalho contábil sem um sistema adequado e, principalmente, um sistema que converse com o sistema do cliente*”. O Gest_6 corrobora ao apontar que “*a tecnologia é fundamental como meio*”, revelando o papel dos sistemas e tecnologias como suporte ao trabalho desenvolvido (Knudsen, 2020). Alinhado à organização das atividades contábeis, principalmente ao processo de captura das informações, o Gest_2 evidencia a tentativa de “*mostrar ao cliente os benefícios da implementação de um sistema financeiro, que facilite o recebimento das movimentações financeiras, o acesso ao plano de contas e a importação de todos os lançamentos diretamente*”. Essas manifestações ressaltam a relevância dos recursos tecnológicos no apoio das atividades contábeis, reduzindo custos e tempo na realização das atividades contábeis operacionais (Baron, 2016; Greer, 2017).

Já as **parcerias** tratam das atividades e recursos adquiridos fora dos escritórios, quando não se tem acesso a eles internamente. Para o Cons_2, entre os escritórios tradicionais, há “*uma dificuldade em se estabelecer redes de parcerias, [...] pois com uma fonte de receita baseadas em questões fiscais e em folha de pagamento, não existe interesse em desenvolver parcerias para prestação de serviços diferenciados*”. O Gest_1 ressalta que, embora seja “*difícil pensar nesse tipo de aliança, porque muitos escritórios são generalistas e competem entre si, [...] a redução da competição pode ocorrer pela especialização dos profissionais*”. Sobre isso, o Gest_5 destaca que a oferta de “*consultorias é uma alternativa para se rentabilizar o negócio, mas nem sempre se tem esse profissional na empresa para oferecer esses serviços*”. Por isso, a parceria com outros escritórios e profissionais contábeis é apontada pelos entrevistados na prestação de serviços complementares (por exemplo: auditoria, perícia, consultoria gerencial e tributária). Os entrevistados ressaltam que os escritórios devem “*se relacionar com algumas outras áreas*” (OrgClas_1), para “*oferecer diferentes soluções [...] dentro do escritório contábil, agindo como um facilitador entre o cliente e a solução que ele precisa, [...] seja em relação a seguradoras, empresas de sistemas, agentes financeiros*” (OrgClas_2), “*advogados*”

(Acad_3, Cons_1, Gest_5) e “*administradores*” (Acad_3). A Tabela 4 sistematiza os aspectos operacionais do bloco ‘Gerenciamento de Infraestrutura’ nos tradicionais escritórios contábeis.

Tabela 4

Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros quanto ao gerenciamento de infraestrutura.

Bloco	Componentes	Tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros
Gerenciamento de infraestrutura	Atividades-chave	Captura, processamento e entrega da informação contábil.
	Recursos principais	Pessoal e suporte tecnológico.
	Parcerias principais	Outros escritórios e profissionais contábeis e empresas e profissionais de áreas complementares (sistemas, direito, administração, financeira e seguros, por exemplo).

Por fim, os aspectos financeiros são organizados em função dos demais elementos estruturantes do modelo de negócio. A **estrutura de custos** está relacionada aos principais recursos utilizados nos escritórios contábeis. Conforme destacado pelos entrevistados, “*o principal custo de uma empresa de serviços e de um escritório de Contabilidade é a equipe [...], porque houve um incremento muito grande de obrigações acessórias que estão tomando muito tempo dos escritórios de Contabilidade e exigindo uma equipe maior*” (Gest_5). Alguns gestores também revelam a existência de custos expressivos para a manutenção da infraestrutura do negócio, relacionados “*com energia, com aluguel, com material de expediente*” (Gest_5), e com a “*carga tributária sobre o faturamento do escritório*” (Gest_1). Outros entrevistados ressaltam o custo com “*equipamentos de informática, softwares, antivírus e licenças*” (Acad_1), utilizados na execução dos serviços prestados.

Já as **fontes de receitas** são derivadas das propostas de valor oferecidas com sucesso aos clientes (Osterwalder & Pigneur, 2011). Sendo a prestação de serviços voltada a entregas de obrigações contábeis, o que implica uma maior repetição e padronização das atividades, a monetização desses serviços não é tão alta. Para o OrgClas_1, quando o escritório contábil “*emite as mesmas guias, responde a perguntas parecidas e simples [...], ele acaba cobrando um valor fixo que monetize esse serviço massificado*”. O Gest_2 adiciona que a dificuldade financeira das empresas “*faz o empresário buscar a todo momento e de qualquer maneira diminuir seu custo*”, refletindo nos valores praticados pelos escritórios. Essa influência dos clientes faz o gestor do escritório contábil ser “*pressionado pelas soluções baratas oferecidas pela concorrência*” (OrgClas_2), pois “*os próprios colegas de mercado acabam aviltando os honorários e prejudicando o ganho*” (Gest_2). Por outro lado, os entrevistados ressaltam que “*os serviços contábeis precisam de um foco mais personalizado, para que o cliente enxergue*

no contador um parceiro de negócio” (OrgClas_2). Tal fato revela o potencial do profissional contábil em agregar valor ao negócio dos clientes e em elevar a monetização dos serviços prestados (Baron, 2016). A Tabela 5 sistematiza os elementos operacionais e estratégicos do bloco ‘Aspectos Financeiros’ dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros.

Tabela 5

Estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros quanto aos aspectos financeiros.

Bloco	Componentes	Tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros
Aspectos financeiros	Estrutura de custos	Pessoal, infraestrutura e recursos tecnológicos.
	Fontes de receita	Contrato de serviços obrigatórios contábeis.

Greenwood et al. (2002) destacam que o campo contábil é altamente institucionalizado, revelando padrões na organização das empresas pelo cumprimento de questões regulatórias. Tal fato pode ser observado na apresentação dos elementos estratégicos e operacionais dos tradicionais escritórios contábeis. A subseção a seguir complementa a análise realizada, ao revelar como determinadas pressões institucionais influenciam na estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros.

3.4.2 Influências institucionais na estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros

Corroborando os achados de Coram e Robinson (2017), percebe-se que os escritórios de Contabilidade acabam fortemente associadas a aspectos profissionais do negócio, sendo as **pressões coercitivas** relevantes nesse processo isomórfico. O Acad_1 ressalta que “*as questões regulatórias acabam engessando a organização e deixando os escritórios muito próximos um dos outros*”. Nessa linha, o OrgClas_1 destaca que “*nas profissões regulamentadas, as pressões coercitivas são mecanismos [...] para garantir que as organizações se mantenham dentro de um código de conduta, [...] pois a ação dessas profissões tem um impacto muito grande na vida das pessoas*”. O Acad_3 complementa que “*os órgãos normativos do Brasil são excessivamente reguladores e intervencionistas*”, de forma que as ações fiscalizadoras e a integração de seus processos com os processos realizados pelos contadores são pressões constantes no campo contábil, exercendo influência sobre diferentes elementos dos modelos de negócios contábeis-financeiros.

Destaca-se o impacto das pressões coercitivas nas propostas de valor. Para os entrevistados, “*as questões regulatórias tornam a profissão contábil muito dependente dos órgãos do governo*”, de modo que o “*contador se dedique muito ao controle de normas e pouco ao processo de agregar valor às informações levantadas*” (Acad_3). Esse fato contribui para a atual limitação dos tradicionais escritórios contábeis, relacionada ao fornecimento de informações tempestivas e analisadas que possam agregar valor ao processo decisório dos clientes (Vasarhelyi & Alles, 2008; Coram & Robinson, 2017). As diferentes normas de órgãos reguladores influenciam, também, na escolha de segmentos de clientes. Embora a definição de clientes seja pautada pelo tipo de serviço entregue (conformidade com os serviços contábeis obrigatórios), algumas poucas distinções em relação à porte, forma de tributação e área de atuação são observadas. Segundo o Acad_1, “*as questões relativas à receita federal, estadual e municipal são as principais forças que determinam a estrutura do modelo de negócio contábil*”. Porém, as normativas para alguns setores específicos também interferem na escolha de clientes e na organização dos escritórios, como as derivadas “*da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), da ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), da ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) e do banco central*” (Acad_1). Para o OrgClas_2, “*tem muito escritório que, hoje, ‘abre mão’ de ser contador de alguns tipos de empresas [...], pois há um nível alto de exigências em relação às demonstrações contábeis e [...] obrigações acessórias*”.

Indiretamente, outros elementos estratégicos de interface do cliente acabam sendo estruturados em função das pressões coercitivas de órgãos reguladores, como sugere o inter-relacionamento de aspectos estratégicos e operacionais de Hansen et al. (2018). Por exemplo, o relacionamento impessoal (baseado na condução das rotinas contábeis básicas e no esclarecimento de eventuais dúvidas) resulta do alto tempo gasto na execução de um grande “*volume de obrigações societárias exigidas*” (OrgClas_2). Tal fato distancia o contador de um perfil mais consultivo (Baron, 2016) e os modelos de negócios de um perfil comercial (Coram & Robinson, 2017). Da mesma forma, os canais utilizados revelam uma comunicação direta entre escritório e cliente, mas nem sempre de forma presencial e síncrona. Essa forma de comunicação acaba não exigindo grandes esforços em relação à adoção de meios de comunicação mais dinâmicos e interativos (Bygren, 2016), sendo utilizados tradicionais formas de comunicação, como *e-mail* e telefone.

Outros elementos de negócio impactados diretamente pelas pressões coercitivas dizem respeito aos aspectos operacionais das atividades e dos recursos. Nos tradicionais escritórios, o macroprocesso de processamento das informações é o mais impactado. Além do atendimento a diferentes normas aplicadas aos serviços contábeis, percebe-se a atuação dos órgãos

regulatórios para a integralização das informações dos clientes com suas informações, sendo as atividades contábeis intermediárias desse processo: *“uma fonte de pressão bastante importante nos últimos tempos é a escrituração contábil digital”* (Cons_2). Consequentemente, os reflexos dessa forma de organização dos processos são verificados nos recursos dos escritórios, tanto nas questões pessoais quanto nas tecnológicas. Sobre isso, o Gest_2 destaca que *“o atual período de tumulto legislativo, no qual se mudam as leis e as normas, há necessidade de buscar sempre atualização [...], além disso não se tem uma uniformidade nem um suporte em relação aos programas utilizados pelos órgãos”*. Com isso, a revisão constante desse macroprocesso e de seus impactos nos recursos é objeto de atenção dos escritórios, como sugere Basova (2017).

Indiretamente, pode-se perceber essas consequências em outro elemento operacional de gerenciamento de infraestrutura, estendendo-se, também, aos aspectos financeiros do negócio. Essa configuração revela a interligação das estruturas do modelo de negócio e a extensão dos efeitos da pressão coercitiva nos negócios contábeis (Hansen et al., 2018). Primeiramente, o tempo despendido na realização dos processos e atividades contábeis reforça a falta de estabelecimento de parcerias para o fornecimento de serviços além dos obrigatórios, e que proporcionem informações de valor para os negócios (Johnston & Zhang, 2018). Por conseguinte, alguns impactos nos aspectos financeiros dos modelos de negócios dos tradicionais escritórios contábeis podem ser percebidos. Para o OrgClas_2, *“as pressões regulatórias e fiscalizadoras são onerosas e aumentam o custo; ao mesmo tempo, o retorno é indireto, porque, normalmente, o profissional não consegue transferir essas questões para o preço dos serviços”*.

Além das pressões coercitivas, outras influências agem para tornarem as organizações similares umas às outras (DiMaggio & Powell, 1983). Após as ações de caráter coercitivo, os entrevistados destacam as **pressões normativas** como fontes relevantes para o processo isomórfico de alguns elementos dos tradicionais escritórios contábeis. As pressões normativas estão relacionadas à profissão e definem normas, condições e métodos sobre as atividades de trabalho. No campo dos escritórios contábeis, os entrevistados apontam a atualização técnica e a educação continuada como as principais forças que atuam sobre a profissão contábil, impactando, principalmente, os processos, os recursos, as parcerias e os custos dos modelos de negócios contábeis-financeiros. Tanto a atualização técnica quanto a educação continuada buscam o aprimoramento do conhecimento contábil. Entretanto, a primeira está relacionada a uma busca espontânea e derivada de uma necessidade de sobrevivência no mercado, e a última a exigências dos órgãos de classe.

O Acad_1 revela observar “*grandes executivos da área contábil indo, obrigatoriamente, para uma ação de educação continuada com pessoas que, de repente, são menos qualificadas que eles, apenas pra cumprir a necessidade imposta*”. O Acad_3 complementa que “*a educação continuada não deveria ser uma obrigação legal, [...] pois o mercado seleciona o profissional mais atualizado*”. Contudo, “*se não tiver nenhum tipo de obrigação dessa natureza, [...] é natural que o indivíduo fique na zona de conforto, [...] então a educação continuada é uma pressão para que o sujeito se atualize*”. Nessa linha, um dos principais elementos impactado pelas pressões normativas são os processos. O OrgClas_2 ressalta que a atualização técnica não trata somente do cumprimento de uma obrigação, pois “*o contador precisa desse conhecimento para conseguir atender uma nova legislação, uma nova instrução normativa ou uma IFRS atualizada, [...] e isso, às vezes, exige uma adaptação no sistema ou a adoção de algum mecanismo que não se tem dentro da empresa, como um processo ou até mesmo um profissional mais qualificado*”. Tal fato revela a inter-relação da influência das pressões normativas entre os processos e os recursos do negócio, contribuindo com a manifestação de Hansen et al. (2018) sobre a análise do comportamento em conjunto dos elementos.

Consoante o Acad_2, “*tudo muda a toda hora, então tem mudança de tecnologia, tem mudança de paradigmas, e o governo está se profissionalizando em uma série de solicitações de informações que exigem que o profissional contábil esteja à altura, pois ele é parte integrante do processo*”. Esse apontamento salienta a necessidade de atualização dos recursos pessoais e tecnológicos nos escritórios contábeis. Os entrevistados sugerem que essa atualização é necessária para a atividade contábil, independente de exigências legais, como forma de sobrevivência em um campo de atualizações regulatórias frequentes, corroborando as sugestões de Guthrie e Parker (2016). A exemplo de Greenwood et al. (2002), os entrevistados destacam que as associações profissionais têm potencial para contribuir com os contadores, ao estabelecer “*parcerias com os escritórios para a oferta de programas de educação continuada*”. O Cons_2 complementa que há “*uma oportunidade para que os conselhos atuem na capacitação dos profissionais contábeis para atuarem além das questões acessórias*”. Verifica-se, ainda, a influência das pressões normativas nos custos. Para o OrgClas_2, essa pressão é representativa “*porque tem um custo relacionado aos treinamentos e às capacitações, [...] e tem o tempo dedicado a isso: o contador, além de estar trabalhando e cumprindo com os compromissos profissionais, precisa destinar uma parte do tempo para essas capacitações*”.

Por último, alguns entrevistados destacam as **pressões de caráter mimético** no campo contábil. Para o OrgClas_1, “*essas pressões são derivadas das incertezas de mercado mais do que qualquer outro fator*”. Como forma de minimizar essas inseguranças, os escritórios adotam

ações padronizadas, estimulando a homogeneidade entre as organizações. Sobre isso, o OrgClas_1 destaca que *“é difícil inovar por completo na Contabilidade, ou seja, abrir um escritório contábil e fazer algo muito diferente, porque existem as rotinas obrigatórias”*. O Gest_4, que trabalha com um modelo de negócio *online*, complementa a dificuldade de alterar estruturas e práticas estabelecidas no campo contábil: *“quando começamos a trabalhar nesse modelo, todo mundo da área contábil dizia que era impossível, [...] então tem que ter resiliência, [...] tem que ter disciplina para colocar em prática [...] e tem que ter criatividade para olhar o que é entregue hoje e como se pode fazer diferente”*. Atualmente, a diferenciação e o sucesso de determinados escritórios, os quais servem de modelo para o mercado, estão relacionados à adoção de tecnologias que otimizam processos e comunicação (Knudsen, 2020).

O Acad_1 aponta que *“alguns escritórios, principalmente agora com o advento de novas tecnologias, estão buscando soluções para se aproximar dos clientes e para não perder mercado por conta dessa questão tecnológica”*. Tal fato corrobora os achados de Chiu et al. (2019), que demonstram que as tecnologias são um importante fator de mudança dos negócios contábeis. Por essa perspectiva, as principais medidas estão associadas *“ao uso de aplicativos e de novas formas de comunicação mais tecnológicas”* (Acad_1), que permitem maior interação do escritório com seus clientes, revelando como as necessidades do mercado representam pressões de incertezas (Vasarhelyi & Alles, 2008; Knudsen, 2020). Nessa linha, os entrevistados destacam a presença de novos modelos de negócios dentro do campo contábil, a exemplo do negócio do Gest_4: *“hoje, a nova forma de concorrência dos escritórios tradicionais são as startups de Contabilidade, que investem na questão tecnológica”* (Cons_1). Esses novos modelos de negócios servem como referência para os tradicionais escritórios contábeis, principalmente no que concerne o papel de novas tecnologias não só nos canais de comunicação, mas também nos recursos e processos dos negócios. A Tabela 6 sistematiza os resultados encontrados.

Tabela 6

Influências institucionais na estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros.

Componentes	Tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros	Influência na forma de estruturação
Proposta de valor	A prestação de serviços contábeis obrigatórios busca garantir a conformidade dos clientes com questões legais, fiscais e contábeis próprias de cada negócio.	Pressões coercitivas: a grande quantidade de normas que regulamentam as atividades contábeis e outras atividades empresariais impele muitos escritórios a entregarem apenas os serviços contábeis obrigatórios.
Segmento de clientes	Principalmente, micro e pequenas empresas, com algumas distinções em relação à forma de tributação ou área de atuação, que buscam o atendimento das obrigações contábeis.	Pressões coercitivas: as normas específicas para cada tipo de segmento empresarial definem a escolha por certos perfis de clientes a serem atendidos.
Relacionamento com clientes	Relacionamento mais impessoal entre contador e cliente; e baseada na condução das rotinas contábeis básicas dos clientes e no esclarecimento de eventuais dúvidas.	Reflexos indiretos das pressões coercitivas: o excesso de normas a serem cumpridas provoca o distanciamento das relações entre escritórios e clientes.
Canais	Comunicação direta, nem sempre de forma presencial e síncrona (<i>e-mail</i> , telefone e <i>WhatsApp</i>).	Reflexos indiretos das pressões coercitivas: o excesso de normas a serem cumpridas inviabiliza formas de comunicação mais pessoais e síncronas. Pressões miméticas: a necessidade dos clientes para o uso de ferramentas de comunicação mais dinâmicas e a utilização de novas soluções para comunicação pelos escritórios <i>online</i> revelam formas de atualização dos meios de comunicação dos tradicionais escritórios contábeis.
Atividades-chave	Captura, processamento e entrega da informação contábil.	Pressões coercitivas: excesso de normas a serem cumpridas e integração das informações dos clientes com os órgãos reguladores. Reflexos indiretos das pressões normativas: a atualização técnica dos profissionais permite a correta interpretação de novas normas que guiam as atividades prestadas.
Recursos principais	Pessoal e suporte tecnológico.	Pressões coercitivas: atualização técnica do pessoal e de recursos tecnológicos disponibilizados pelos órgãos reguladores. Pressões normativas: atualização técnica e ações de educação continuada para os profissionais contábeis.
Parcerias principais	Outros escritórios e profissionais contábeis e empresas e profissionais de áreas complementares (sistemas, direito, administração, financeira e seguros, por exemplo).	Reflexos indiretos das pressões coercitivas: o excesso de normas a serem cumpridas nem sempre permite a formação de parcerias para a prestação de serviços além dos obrigatórios. Pressões normativas: parcerias com órgãos de classe para educação continuada.
Estrutura de custos	Pessoal, infraestrutura e recursos tecnológicos.	Reflexos indiretos das pressões coercitivas: aumento de custos com pessoal e tecnologia. Pressões normativas: custo com atualização técnica dos profissionais contábeis.
Fontes de receita	Contrato de serviços obrigatórios contábeis.	Reflexos indiretos das pressões coercitivas: a onerosidade com o cumprimento das normas nem sempre é passado para o valor final do serviço cobrado.

Diante dessas pressões no mercado, nota-se que a similaridade dos escritórios contábeis decorre, sobretudo, de questões regulatórias (Coram & Robinson, 2017). Tais fatores influenciam diretamente os processos, os recursos, a escolha do segmento de cliente e a proposta de valor entregue ao mercado. Contudo, outros elementos são influenciados indiretamente, revelando a necessidade de gerenciamento de aspectos estratégicos e operacionais em conjunto (Hansen et al., 2018). As pressões de caráter normativo são similares às pressões regulatórias, ao revelarem uma obrigação relacionada à atualização técnica dos profissionais a nível de novas leis e práticas, complementado a forma de organização dos tradicionais escritórios contábeis que focam no profissionalismo dos negócios (Coram & Robinson, 2017).

A presença desses elementos no campo contábil explica o conservadorismo de muitos gestores em relação à condução de seus negócios (Chang et al., 2013). As ações de pressões coercitivas e normativas garantem a homogeneidade e a estabilidade dos modelos de negócios contábeis-financeiros, ao legitimarem as práticas contábeis executadas de acordo com as diferentes normas que regulamentam o campo. Todavia, verifica-se a presença de novas pressões derivadas de aspectos tecnológicos, que geram incertezas no ambiente pela modificação de estruturas e práticas estabelecidas, aliando o cumprimento de questões regulatórias com questões estratégicas do negócio. Essas mudanças são analisadas a seguir, ao se identificar o papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo.

3.4.3 Mudanças institucionais proporcionadas pelas novas tecnologias digitais

O processo de mudança dos negócios contábeis desafia os profissionais a darem atenção para as oportunidades que emergem com as novas soluções tecnológicas (Guthrie & Parker 2016). Esse contexto vem sendo discutido em relatórios técnicos, pesquisas de mercado, censos, reportagens, entre outros. A apresentação desses documentos auxilia no processo de legitimação das novas práticas, ao revelarem o alinhamento da área contábil às tendências do mercado. Dentre as fontes que divulgam essas informações, destaca-se a literatura das *Big 4*. O material disponibilizado por essas empresas apresenta tendências do mercado e auxilia diferentes segmentos a compreender tais impactos nos negócios. Segundo o Cons_1, pode-se fazer uma analogia entre o escritório contábil e a empresa de auditoria independente: *“as Big 4 estão se tornando muito forte em consultoria, porque elas estão perdendo muito dinheiro só na auditoria, [...] cada vez mais o serviço de auditoria está perdendo valor [...], apresentando-se, às vezes, só como uma obrigação, [...] e a mesma coisa acontece com os escritórios de*

Contabilidade, a regulamentação é tão forte que acaba padronizando e dificultando a diferenciação de um escritório para outro em relação aos serviços de conformidade”.

As *Big 4* vêm contribuindo no assessoramento de diferentes empresas, inclusive ao disponibilizar conteúdos abrangentes para quaisquer tipos de negócios. Esses documentos ressaltam o fato de as tecnologias estarem afetando as organizações em diferentes níveis, desde o uso para otimização dos processos (Big4) até a forma de relacionamento com clientes (Big4). Alguns desses documentos revelam dados sobre o processo de transformação digital das empresas, com foco para investimentos, barreiras para adoção e impacto no mercado (Big4). Outros apresentam soluções tecnológicas disponíveis e indicam as melhores formas de uso, como as relacionadas à automação de processos, ao armazenamento de dados em nuvem e ao uso de sistemas e plataformas digitais para comunicação com clientes (Big4). Alguns relatórios, ainda, dão sugestões sobre possíveis modificações nos modelos de negócios, focando na diferenciação como estratégia para melhorar a performance. Nesse sentido, destaca-se o uso de soluções de análises de dados para incrementar a proposta de valor aos clientes (Big4).

Tratando especificamente do setor contábil, as *Big 4* ressaltam a discussão desses temas na área tributária e na auditoria, abrangendo temas sobre a automatização de atividades operacionais e sobre o processo de análise dos dados pelos profissionais contábeis (Big4). Até mesmo os conteúdos que não tratam exclusivamente do setor contábil são genéricos e possíveis de aplicação em qualquer segmento, inclusive nos escritórios de Contabilidade. De forma mais específica aos escritórios, destacam-se os conteúdos disponibilizados pelos escritórios *online* e pelas empresas de *software* para a Contabilidade. Essas são as empresas que, hoje, mais divulgam informações sobre as atuais perspectivas do mercado contábil nacional e sobre o impacto tecnológico na área, a partir de diferentes documentos (como materiais de *sites*, *blogs*, reportagens, *newsletter*, revistas, entre outros). A Figura 1 apresenta os termos mais frequentes presentes nesses documentos organizacionais.



Figura 1. Termos mais frequentes presentes nos documentos organizacionais.

Pelos termos ressaltados, nota-se que os documentos coletados discutem o impacto tecnológico de forma aplicada às ‘empresas’ de ‘Contabilidade’, mais especificamente aos ‘escritórios’. A característica aplicada desses materiais é dada pelo interesse das empresas que disponibilizam esse conteúdo. Enquanto os escritórios *online* tendem a promover a forma de prestação dos serviços contábeis nesse novo formato de negócio; as empresas de *software* mostram novas opções em tecnologias para os escritórios estabelecidos. Apesar de objetivos distintos, ambas revelam como os novos recursos tecnológicos apresentam-se como **elementos desestabilizadores** (*tecnologia, plataforma, digital*) para os escritórios contábeis, alterando práticas estabelecidas no campo (Greenwood et al., 2002).

Sobre isso, o Acad_2 observa que “*todas as profissões estão sendo impactadas pelas novas tecnologias, e com o contador não seria diferente*”. Para o OrgClas_1, apesar da atual mudança tecnológica “*ser algo que inquieta os contadores, essa alteração é nova só no tipo de tecnologia*”, confirmando o apoio tecnológico nos serviços contábeis ao longo dos anos (Gelinas & Gogan, 2006). Pela perspectiva dos documentos das empresas de *software*, esse atual cenário “*tem impactado os processos contábeis de uma maneira muito positiva, pois o mercado contábil convencional sempre foi caracterizado por operações manuais e burocráticas*” (EmpSof). O discurso desses documentos enfatiza a redução de atividades operacionais executadas pelo contador, expandindo sua atuação como um consultor de negócios (Baron, 2016). Já os documentos dos escritórios *online* revelam que, “*fazendo uso da tecnologia a seu favor, a Contabilidade na era digital é capaz de prestar um serviço muito mais ágil e eficiente para seus clientes*” (EscOnl), expondo o alinhamento entre os novos modelos comerciais e os interesses do mercado (Coram & Robinson, 2017; Knudsen, 2020).

Greenwood et al. (2002) mostram que os elementos de mudança interrompem práticas e estruturas estabelecidas e introduzem novas ações e atores ao campo. Pelos documentos analisados, percebe-se que a **desinstitucionalização** de práticas tradicionais ocorre em função da mudança de processos e da mudança nas estruturas de negócios. Já a desinstitucionalização de estruturas de negócios consolidadas ocorre a partir do surgimento de novas formas organizacionais, como os escritórios *online* e as *startups* de sistemas financeiros simplificados. O OrgClas_2 destaca que “*a regulamentação é uma bandeira forte dentro da profissão*”, revelando como a mudança de influência tecnológica transcende as imposições regulatórias e possibilita a organização de modelos comerciais, a partir da reestruturação de processos, serviços e estruturas contábeis (Chiu et al., 2019; Schiavi et al., 2020).

Sobre as mudanças de processos (*processos, digital, informações*), os documentos ressaltam a relevância desse tipo de alteração para os profissionais contábeis (*contadores, tempo*). Sobretudo, o impacto das novas tecnologias nos processos altera “*a necessidade de coletar e enviar mensalmente os documentos*” (EmpSof). De modo geral, a integração das informações e o compartilhamento de documentos *online* entre clientes e escritórios “*reduzem o trabalho manual e repetitivo, poupando tempo com o processamento de dados*” (EmpSof). Nota-se que as atividades são alteradas tanto no processo de captura quanto no processamento e na entrega de informações. Tal fato contribui com a demanda por informações rápidas para agilizar a tomada de decisão de clientes, auxiliando gestores a direcionar seus negócios (Basova, 2017; Johnston & Zhang, 2018)

O destaque dado pelas empresas de *software* na mudança de processos revela a contribuição dos sistemas de informações na condução das rotinas contábeis. Verifica-se, inicialmente, que as mudanças tecnológicas influenciam as atividades contábeis, mas, ao longo do tempo, outros elementos do negócio são alterados (Kane et al., 2015). Os documentos analisados sinalizam oportunidades de mudança nas estruturas de negócios (*negócio, serviço, atendimento, plataforma*). Com foco em produtividade, redução de custos e ganho de tempo, a maioria dos documentos aponta que o grande benefício dessa mudança está na oferta de serviços de alto valor agregado ao cliente: “*consultoria financeira-empresarial, alteração contratual, controle patrimonial, planejamento tributário, planejamento estratégico para o próximo ano e terceirização dos serviços financeiros*” (EmpSof).

Outro destaque é feito em relação às ferramentas de comunicação e à forma de relacionamento com clientes: “*a diferença entre o método online do tradicional é a forma de interação, que ficou muito mais prática*”. Alguns documentos sugerem que “*a adoção de ferramentas de comunicação instantânea pode ser utilizada como um diferencial do escritório*

de Contabilidade, mostrando seu foco na excelência do atendimento” (EscOnl). Entretanto, principalmente os documentos das empresas de sistemas financeiros, mostram que o grande diferencial na comunicação e no relacionamento ocorre pelo uso de plataformas digitais, que auxiliam não só nos processos dos escritórios contábeis como na forma como o cliente interage com os dados do negócio. A sugestão das empresas de sistemas financeiros corrobora o estudo de Sebastian et al. (2017), que identificou que as empresas que iniciam o processo de transformação digital apoiam-se no uso de plataformas digitais para garantir o envolvimento do cliente com as novas soluções de negócio proporcionadas.

Por fim, como destacado pelo Cons_2, *“a desinstitucionalização é importante para gerar novos movimentos e para forçar modelos ultrapassados a serem repensados e reinventados, exatamente como está acontecendo com os escritórios de Contabilidade”*. De maneira mais ampla, as mudanças tecnológicas proporcionam a entrada de novas formas organizacionais no campo contábil, como os escritórios *online (negócio, escritórios, online)*. Sobre isso, o Gest_4 revela que *“só foi possível oferecer um serviço contábil online, a partir de um sistema operado na nuvem para milhares de empresas em várias cidades do país, por causa do uso das novas tecnologias”*. O Gest_4 ainda relata que o escritório *“investe muito nos recursos tecnológicos, pois acredita nisso como uma distinção contra os concorrentes”*. O grande diferencial desses novos atores é a oferta de serviços contábeis de forma simplificada e ágil a um baixo custo. Para o Cons_1, o papel dos novos *“atores é tornar menos burocrático e mais seguro o processo contábil, mas para as pequenas e médias empresas”*. O Gest_5 complementa que os *“escritórios online são uma inovação no campo contábil, [...] mas também são muito restritos na oferta de serviços, oferecendo uma contabilidade bem básica e que geralmente é aderente para empresas de pequena complexidade”*.

Dessa maneira, outra forma organizacional que surge são as *startups* de sistemas financeiros integrados, que oferecem soluções tecnológicas para auxiliar os tradicionais escritórios no processo de reorganização de suas estruturas para o contexto digital. Esses novos atores oferecem plataformas *online* para controle financeiro de baixo custo a um segmento de mercado pouco explorado (micro e pequenos empresários). O destaque dessas empresas de *software* está em explorar o nicho mais atendido pelos escritórios contábeis tradicionais, fornecendo uma solução integrada que auxilia o empresário na sua organização financeira e o contador na execução das atividades obrigatórias. A partir desses novos atores, escritórios estabelecidos conseguem introduzir soluções tecnológicas que auxiliam na execução das rotinas contábeis, otimizando processos e permitindo que novas soluções sejam propostas para os clientes, como evidenciado nos documentos analisados.

3.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa atingiu seu objetivo ao analisar a forma de estruturação dos escritórios de Contabilidade em seu campo organizacional, por meio da organização de seus tradicionais modelos de negócios, destacando como as pressões regulatórias e tecnológicas influenciam essas organizações. A partir da análise de elementos estratégicos e operacionais, foi possível apresentar uma estrutura homogênea e característica dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros. Sendo o campo contábil altamente institucionalizado, em função das normas que regulamentam as práticas contábeis e as diferentes atividades empresariais, as pressões regulatórias e normativas acabam influenciando diretamente a forma de atuação dos escritórios. Em especial, a grande quantidade de normas que guiam as práticas contábeis reflete no excesso de tempo despendido no cumprimento das atividades obrigatórias.

Essa rotina, por consequência, acaba influenciando para a manutenção de modelos enraizados na perspectiva do profissionalismo (Coram & Robinson, 2017). Os serviços disponibilizados por esses modelos de negócios demonstram o cumprimento de uma série de obrigações referentes aos negócios dos clientes. Além disso, como sugerido por Hansen et al. (2018), outras estruturas do negócio são organizadas em função desse objetivo dos escritórios contábeis. Em relação aos aspectos de interface do cliente, destaca-se o distanciamento na relação entre contador e cliente. Os serviços ofertados pelos tradicionais escritórios de Contabilidade afastam o profissional contábil de um perfil consultivo que auxilie os clientes na condução de seus negócios, como sugerido por Baron (2016). Sobre os elementos de gerenciamento de infraestrutura, ressalta-se a figura dos contadores na realização das atividades contábeis obrigatórias. Esses processos ocupam um tempo considerável do profissional, o qual poderia ser utilizado na análise de informações (Pan & Seow, 2016; Ransbotham & Kiron, 2017). Por último, verifica-se que os aspectos financeiros também são afetados. A estrutura de custos é composta, principalmente, pelos profissionais contábeis, os quais possuem seu potencial técnico subutilizado em tarefas operacionais. Consequentemente, estando as receitas dos tradicionais escritórios atreladas à prestação de serviços obrigatórios, a monetização não é tão alta, considerando essa proposta de valor entregue.

O atual contexto, marcado pela influência de novas soluções tecnológicas em diferentes setores, revela o conflito entre a manutenção desse tipo de negócio e os modelos atualizados, que acompanham as tendências do mercado (Coram & Robinson, 2017). Atualmente, o papel das novas soluções digitais implica a ruptura de práticas estabelecidas, alterando processos e estruturas de negócios e possibilitando a origem de novas formas organizacionais. Isso porque,

considerando o caráter mandatório das pressões regulatórias, a mudança dos escritórios contábeis inicia a partir da otimização de processos. Ou seja, essas soluções são utilizadas para reduzir o tempo e otimizar os processos operacionais e burocráticos. A influência de novas soluções tecnológicas, em um segundo momento, pode provocar a alteração de outros elementos do negócio (Kane et al., 2015), com destaque para a forma de relacionamento e de comunicação com clientes e para a proposta de valor entregue. Esse contexto revela expectativas de reestruturação dos tradicionais escritórios contábeis, diante de cenários de mudanças tecnológicas. Ainda, é possível verificar o surgimento de novas estruturas de negócio, que alteram a forma como os serviços são prestados e vistos no mercado.

Com esses resultados, contribui-se com a apresentação sobre a forma de estruturação dos tradicionais escritórios de Contabilidade. Tal fato traz ao campo uma reflexão sobre como as pressões regulatórias homogeneízam práticas contábeis e estruturam os negócios. Esta pesquisa permite aos gestores a compreensão sobre a influência de pressões coercitivas, normativas e miméticas nos escritórios contábeis. Os resultados apresentados ainda expõem como as mudanças de caráter tecnológico transpõem as questões mandatórias no processo de reestruturação dos negócios, requerendo dos gestores uma maior atenção em relação à estruturação dos elementos estratégicos e operacionais. Seguindo as sugestões de Hansen et al. (2018), esta pesquisa mostra em quais estágios os elementos do negócio são ajustados na reestruturação dos tradicionais escritórios com a entrada de novas soluções tecnológicas, revelando um primeiro impacto nos processos e depois nos demais elementos do modelo. Essas análises revelam aos gestores um contexto maior sobre as mudanças do cenário contábil atual, apresentando a forma como os negócios são impactados por questões regulatórias e tecnológicas.

Como limitações desta pesquisa, destaca-se que, apesar de não ter sido a intenção deste trabalho, foram consultados apenas escritórios com sede na região Sul do Brasil. A utilização de empresas de outras localizações pode trazer novas perspectivas sobre o tema discutido. Apesar disso, buscou-se minimizar esse acontecimento ao escolher uma amostra de características diversificadas e representativas da população. Outra limitação da pesquisa concentra-se no fato de terem sido entrevistados somente alguns profissionais acadêmicos e de mercado, não permitindo que os resultados sejam generalizados, apesar da saturação dos dados nas respostas. Para pesquisas futuras, sugere-se uma análise comparativa sobre os serviços contábeis ofertados (com destaque para os serviços obrigatórios, gerenciais e *online*), sob o ponto de vista do cliente. Recomenda-se, também, um confronto entre diferentes perfis de escritórios sobre o processo de mudança do campo, a partir das novas soluções tecnológicas,

revelando os comportamentos gerenciais diante do atual cenário. Complementarmente, sugere-se uma análise do relacionamento entre novos atores do mercado contábil com os modelos estabelecidos.

REFERÊNCIAS

- Amshoff, B., Dülme, C., Echterfeld, J., & Gausemeier, J. (2015). Business model patterns for disruptive technologies. *International Journal of Innovation Management*, 19(03), 1-22.
- Baden-Fuller, C., & Morgan, M. S. (2010). Business models as models. *Long Range Planning*, 43(2-3), 156-171.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Baron, J. (2016). *Disruptive trends accelerating for the accounting profession*. Thomson Reuters.
- Bashir, M., Yousaf, A., & Verma, R. (2016). Disruptive business model innovation: How a tech firm is changing the traditional taxi service industry. *Indian Journal of Marketing*, 46(4), 49-59.
- Basova, A. (2017). Accounting-analytical model of innovation-active business entities. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 38, 40-46.
- Bhimani, A. (2018). As empresas de tecnologia exigem que a contabilidade seja diferente?. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(77), 189-193.
- Bonazzi, F. L. Z., & Zilber, M. A. (2014). Inovação e modelo de negócio: Um estudo de caso sobre a integração do funil de inovação e o modelo *Canvas*. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(53), 616-637.
- Bygren, K. (2016). *The digitalization impact on accounting firms business models*. Thesis (Master of Science) - School of Industrial Engineering and Management, Kungliga Tekniska Högskolan, Stockholm, Sweden.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2019). *Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade*. Recuperado de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>.
- Chang, X., Hilary, G., Kang, J. K., & Zhang, W. (2013). *Does accounting conservatism impede corporate innovation?*. INSEAD Working Paper Series, 35, 01-46.
- Chartered Accountants. (2015). *Disruptive technologies risks, opportunities - can new zealand make the most of them?*. Chartered Accountants Australia and New Zealand. Recuperado de https://nzier.org.nz/static/media/filer_public/6d/6e/6d6ecf8b-032c-4551-b0a7-8cd0f39e2004/disruptive_technologies_for_caanz.pdf.

- Chesbrough, H., & Rosenbloom, R. S. (2002). The role of the business model in capturing value from innovation: evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies. *Industrial and Corporate Change*, 11(3), 529-555.
- Chesbrough, H. (2007). Business model innovation: it's not just about technology anymore. *Strategy & Leadership*, 35(6), 12-17.
- Chiu, V., Liu, Q., Muehlmann, B., & Baldwin, A. A. (2019). A bibliometric analysis of accounting information systems journals and their emerging technologies contributions. *International Journal of Accounting Information Systems*, 32, 24-43.
- Cokins, G., & Angel, S. (2017). *The Disruptive Impact of the Digital Revolution on Accounting*. Crunchbase - Icrunchdata.
- Coram, P. J., & Robinson, M. J. (2017). Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons*, 31(1), 103-123.
- Crosley, G. (2014). *Meet the Innovators: A new breed of CPA demands to be noticed*. Accounting Today. Recuperado de <http://go.galegroup.com/ps/i.do?p=AONE&u=capes&id=GALE|A376854206&v=2.1&it=r&sid=AONE&asid=43969a46>.
- Demil, B., & Lecocq, X. (2010). Business model evolution: in search of dynamic consistency. *Long Range Planning*, 43(2-3), 227-246.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dimitriu, O., & Matei, M. (2015). Cloud accounting: a new business model in a challenging context. *Procedia Economics and Finance*, 32, 665-671.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Fernandez, D., & Aman, A. (2018). Impacts of Robotic Process Automation on Global Accounting Services. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 9, 123-132.
- Flick, U. (2009a). *Desenho da pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- Flick, U. (2009b). *Qualidade na pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- Gelinas Jr, U. J., & Gogan, J. L. (2006). Accountants and emerging technologies: A case study at the United States Department of the Treasury Bureau of Engraving and Printing. *Journal of Information Systems*, 20(2), 93-116.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.

- Greer, J. (2017). *Business models of the future: emerging value creation*. The Association of Chartered Certified Accountants. Recuperado de http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-emerging-business-models-FINAL-26-01-2017.pdf.
- Hansen, D., Giglierano, L., & Whalen, P. S. (2018). Guest editorial. *Journal of Research in Marketing and Entrepreneurship*, 20(1), 2-9.
- Johnston, J. A., & Zhang, J. H. (2018). Information technology investment and the timeliness of financial reports. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 77-101.
- Joyce, A., & Paquin, R. L. (2016). The triple layered business model Canvas: A tool to design more sustainable business models. *Journal of Cleaner Production*, 135, 1474-1486.
- Kane, G. C., Palmer, D., Phillips, A. N., Kiron, D., & Buckley, N. (2015). Strategy, Not Technology, Drives Digital Transformation. *MIT Sloan Management Review and Deloitte University Press*, 01-27.
- Knudsen, D. R. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36, 1-22.
- König, M., Ungerer, C., Baltes, G., & Terzidis, O. (2019). Different patterns in the evolution of digital and non-digital ventures' business models. *Technological Forecasting and Social Change*, 146, 844-852.
- Magretta, J. (2002). Why business models matter. *Harvard Business Review*.
- Metallo, C., Agrifoglio, R., Schiavone, F., & Mueller, J. (2018). Understanding business model in the Internet of Things industry. *Technological Forecasting and Social Change*, 136, 298-306.
- Mintzberg, H. (1979). An Emerging strategy of “direct” research. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 580-589.
- Morris, M., Schindehutte, M., & Allen, J. (2005). The entrepreneur's business model: toward a unified perspective. *Journal of Business Research*, 58(6), 726-735.
- Nylén, D., & Holmström, J. (2015). Digital innovation strategy: A framework for diagnosing and improving digital product and service innovation. *Business Horizons*, 58(1), 57-67.
- Ojasalo, J., & Ojasalo, K. (2018). Service logic business model Canvas. *Journal of Research in Marketing and Entrepreneurship*, 20(1), 70-98.
- Osterwalder, A., & Pigneur, Y. (2004). An ontology for e-business models. In Currie, W. L. (Ed.). *Value Creation from E-Business Models* (pp. 65-97). Oxford: Elsevier Ltd., Butterworth-Heinemann.

- Osterwalder, A., Pigneur, Y., & Tucci, C. L. (2005). Clarifying business models: origins, present and future of the concept. *Communications of the Association for Information Systems*, 16, 1-25.
- Osterwalder, A., & Pigneur, Y. (2011). *Business model generation – Inovação em modelos de negócios*. Rio de Janeiro: Alta Books.
- Pan, G., & Seow, P.S. (2016). Preparing accounting graduates for digital revolution: a critical review of information technology competencies and skills development. *Journal of Education for Business*, 91(3), 166-175.
- Ransbotham, S., & Kiron, D. (2017). Analytics as a source of business innovation. *MIT Sloan Management Review*, 58(3).
- Remane, G., Hanelt, A., Nickerson, R. C., & Kolbe, L. M. (2017). Discovering digital business models in traditional industries. *Journal of Business Strategy*, 38(2), 41-51.
- Sabatier, V., Craig-Kennard, A., & Mangematin, V. (2012). When technological discontinuities and disruptive business models challenge dominant industry logics: Insights from the drugs industry. *Technological Forecasting and Social Change*, 79(5), 949-962.
- Sanchez-Matamoros, J. B., Gutiérrez-Hidalgo, F., & Macías, M. (2015). Innovation in accounting thought and practice - An introduction (Editorial). *Accounting History*, 20(3), 247-249.
- Schiavi, G. S., & Behr, A. (2020). Características dos diferentes modelos de negócios contábeis em relação às áreas da Contabilidade. *REUNIR - Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(3), 47-59.
- Schiavi, G. S., Momo, F. S. M., Behr, A., & Maçada, A. C. G. (2020). On the Path of Innovation: Analysis of Innovation Capabilities of Accounting Companies in Digital Technologies. *RBGN - Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 22(2), 380-404.
- Schreier, M. (2013). Qualitative content analysis. In Flick, U. (Ed.). *The SAGE handbook of qualitative data analysis* (pp. 170-183). London: Sage.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37(5), 427-442.
- Sebastian, I. M., Ross, J. W., Beath, C., Mocker, M., Moloney, K. G., & Fonstad, N. O. (2017). How Big Old Companies Navigate Digital Transformation. *MIS Quarterly Executive*, 16(3), 197-213.
- Shafer, S. M., Smith, H. J., & Linder, J. C. (2005). The power of business models. *Business horizons*, 48(3), 199-207.
- Simmons, G., Palmer, M., & Truong, Y. (2013). Inscribing value on business model innovations: Insights from industrial projects commercializing disruptive digital innovations. *Industrial Marketing Management*, 42(5), 744-754.

- Teece, D. J. (2010). Business models, business strategy and innovation. *Long Range Planning*, 43(2-3), 172-194.
- Vasarhelyi, M. A., & Alles, M. G. (2008). The “now” economy and the traditional accounting reporting model: Opportunities and challenges for AIS research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9(4), 227-239.
- Wu, X., Ma, R., & Shi, Y. (2010). How do latecomer firms capture value from disruptive technologies? A secondary business-model innovation perspective. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 57(1), 51-62.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 5.ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zott, C., Amit, R., & Massa, L. (2011). The business model: recent developments and future research. *Journal of Management*, 37(4), 1019-1042.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA

Roteiro de entrevista utilizado na coleta dos dados para o segundo artigo da tese.

MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS

A primeira parte da entrevista busca identificar, de forma homogênea, a estrutura organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros. Por modelos de negócios contábeis-financeiros, entende-se, para esta pesquisa, os escritórios de Contabilidade. Para essa análise, serão utilizados os elementos estratégicos e operacionais do *Canvas*:

1. O escritório de Contabilidade tem como alvo qual **tipo de cliente**?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
2. Como você resumiria o **relacionamento** do escritório de Contabilidade com o cliente-alvo?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
3. Como você resumiria a **forma de comunicação** entre o escritório de Contabilidade e seus clientes (a partir de canais de distribuição e comunicação)?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
4. Qual o **valor** proporcionado ao cliente diante das entregas realizadas/serviços prestados pelo escritório de Contabilidade?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
5. Quais os **processos-chave** utilizados na realização dos serviços contábeis que são entregues?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
6. Quais os **recursos-chave** utilizados na realização dos serviços contábeis que são entregues?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
7. Como você descreveria a **rede de parceria** entre o escritório de Contabilidade e outros parceiros externos?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
8. Qual o **modelo de custos (ou elementos de custo)** utilizado(s) na realização dos serviços contábeis que são entregues?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)
9. Qual o **modelo de receita** utilizado para a monetização dos serviços contábeis que são entregues?
(Osterwalder & Pigneur, 2011)

ESTRUTURAÇÃO/PRESSÕES INSTITUCIONAIS

Após a discussão sobre a forma de estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros, pode-se perceber que os escritórios de Contabilidade, muitas vezes, possuem modelos de negócios com estruturas semelhantes. Essas semelhanças, frequentemente, derivam de diferentes pressões institucionais que levam as organizações contábeis a se assemelharem às características do ambiente (DiMaggio & Powell, 1983). A segunda parte da entrevista busca discutir sobre as diferentes pressões institucionais na forma de estruturação do campo organizacional dos escritórios contábeis:

10. Em relação às **pressões coercitivas** (que derivam de influências políticas formais e informais), como você analisa as pressões de normas, regulamentações, entre outras, advindas de instituições como CFC (Conselho Federal de Contabilidade), Receita Federal e outros órgãos trabalhistas e fiscais, por exemplo, na forma como os escritórios de Contabilidade se estruturam? Você citaria outros tipos de pressões e/ou de instituições que exercem essa mesma influencia? Justifique sua resposta.

11. Em relação às **pressões miméticas** (decorrentes da incerteza dos resultados), como você analisa as pressões derivadas de um concorrente ou de um tipo de cliente, por exemplo, na forma como os escritórios de Contabilidade se estruturam? Você citaria outros tipos de pressões e/ou de instituições que exercem essa mesma influencia? Justifique sua resposta.

12. Em relação às **pressões normativas** (associadas à profissionalização, que definem normas, condições e métodos sobre as atividades de trabalho) como você analisa as pressões advindas de palestras, convenções, materiais de educação continuada, por exemplo, advindas de instituições como CFC (Conselho Federal de Contabilidade), sindicatos, e outros, na forma como os escritórios de Contabilidade se estruturam? Você citaria outros tipos de pressões e/ou de instituições que exercem essa mesma influencia? Justifique sua resposta.

MUDANÇAS INSTITUCIONAIS/INFLUÊNCIA TECNOLÓGICA

Atualmente, tem-se, na área contábil, uma grande discussão em relação ao impacto tecnológico na profissão e no mercado. Alguns exemplos decorrem do uso de computação em nuvem para distribuição e compartilhamento de informações, de bancos de dados para armazenamento, de plataformas internas e *online* para comunicação, de sistemas integrados e de inteligência artificial para automatização de determinados processos internos (análise do comportamento de indicadores de resultados, automatização da comunicação com o cliente, detecção de riscos tributários e trabalhistas, identificação automatizada de regras de cálculo e enquadramento tributário, entre outros). Observa-se, assim, o uso de diversas tecnologias, e de maneiras distintas, impactando os negócios contábeis. De fato, a Contabilidade sempre esteve atrelada ao papel das tecnologias para a condução de suas atividades: desde o uso dos primeiros computadores e sistemas contábeis, até a chegada do *sped*, por exemplo. Todos esses eventos apresentam-se como elementos impactantes do campo. E, hoje, tem-se nas tecnologias aplicadas aos negócios uma nova “fase/onda” que vem provocando a desinstitucionalização de estruturas e práticas estabilizadas e legítimas, como, por exemplo, a Contabilidade *online*. A última parte da entrevista busca discutir a influência das tecnologias na Contabilidade:

13. Como você avalia a atual influência das tecnologias nos modelos de negócios contábeis-financeiros? Você enxerga essas tecnologias como potenciais **elementos desestabilizadores**/de mudança do campo contábil dos escritórios de Contabilidade?

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

14. Como você avalia o papel das tecnologias no processo de **desinstitucionalização** de práticas e estruturas estabilizadas e legítimas, ou seja, o papel das tecnologias no surgimento de novos atores, ideias, soluções e ações (como, por exemplo, na automatização de atividades realizadas de forma manual e no surgimento de novos negócios *online*)?

(Greenwood et al., 2002)

15. Considerando o contexto atual no qual o escritório de Contabilidade está inserido (regulações, normas, mudanças tecnológicas, entre outros), quais as **competências** necessárias para executar o modelo de negócio de um escritório de Contabilidade?

(Osterwalder et al., 2005)

16. O que o escritório de Contabilidade realiza (ou pode realizar) de diferente para poder se **distinguir da concorrência (ou se individualizar no mercado)**?

(Osterwalder & Pigneur, 2011)

17. Você acha que existem, hoje, escritórios de Contabilidade que entregam uma **proposta de valor diferenciada** para o cliente, que não relacionadas às entregas inerentes (atividades/obrigações) da respectiva área? Qual(quais)?

APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado(a) participante:

Sou estudante do curso de doutorado do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGA/UFRGS), com ênfase em Gestão de Sistemas e Tecnologia da Informação. Estou realizando uma pesquisa, sob a orientação do Prof. Dr. Ariel Behr, cujo objetivo é explorar a relação entre as tecnologias digitais e a estruturação de novos modelos de negócios contábeis-financeiros pela lente teórica institucional.

Neste momento, estou realizando uma das etapas deste estudo, na qual irei descrever como são estruturados os modelos de negócios contábeis-financeiros no mercado, dando origem a um artigo que irá compor minha tese. Sua participação envolve uma entrevista, que será gravada, se assim você permitir, e que tem a duração aproximada de 30 minutos. Saliento que o tratamento dos dados obtidos será feito de forma anônima, mantendo-se o sigilo dos entrevistados e das empresas e instituições participantes. A participação neste estudo é voluntária e, caso você decida não participar ou desista de continuar a qualquer momento, tem absoluta liberdade de assim agir.

Mesmo não tendo benefícios diretos em participar, indiretamente, você estará contribuindo para a compreensão do fenômeno estudado e para a produção de conhecimento científico. Os dados que você fornecerá serão utilizados, exclusivamente, para o presente estudo, e os resultados desta pesquisa serão tornados públicos por meio da tese a ser defendida junto ao PPGA/UFRGS, em 2020, bem como da publicação de artigos em periódicos e eventos científicos.

Quaisquer dúvidas relativas à pesquisa poderão ser esclarecidas pela pesquisadora pelo e-mail giovanaschiavi@hotmail.com ou telefone (51) 99956.1538.

Atenciosamente,

 Giovana Sordi Schiavi
 Matrícula UFRGS: 00191209

Porto Alegre - RS ____/____/____
 Local Data

Consinto em participar deste estudo e declaro ter sido devidamente informado e esclarecido pelo pesquisador sobre os objetivos da pesquisa e os procedimentos envolvidos na mesma, assim como ter recebido uma cópia deste termo de consentimento.

 Nome

_____-____/____/____
 Local Data

APÊNDICE C - CODEBOOKS

Codebook desenvolvido na análise de conteúdo dos dados advindos das entrevistas, apresentando a categorização hierárquica (categorias iniciais, intermediárias e finais) e híbrida (*theory-driven* e *data-driven*), bem como as inferências relacionadas aos modelos de negócios contábeis-financeiros.

Categories inicial	Inferências	Categories intermediárias	Inferências	Categories finais	Inferências	
<p>Modelo de negócio: Ferramenta gerencial composta por um conjunto de componentes estratégicos e operacionais, os quais, quando relacionados, permitem expressar a lógica de negócio de uma empresa para atingir seu objetivo.</p>	<p>O modelo de negócio dos escritórios contábeis é focado na prestação de serviços, os quais se configuram na entrega de serviços contábeis obrigatórios e que podem se estender para soluções de negócios. Diante das diferentes normas contábeis, as atividades e processos são elementos relevantes a serem gerenciados dentro do modelo de negócio. Isso porque a normatização contábil traz uma padronização dos serviços prestados (em relação às obrigações contábeis), porém a diferenciação na realização dessas atividades provoca mudanças gerais no negócio. Por exemplo, a análise das informações para entregas de soluções de negócios pode modificar as propostas de valor.</p>	<p>Proposta de valor: Uma empresa busca resolver os problemas dos clientes e satisfazer suas necessidades com propostas de valor em seus produtos e/ou serviços.</p>	<p>A realização dos serviços contábeis de rotina permite que os escritórios de Contabilidade apurem diferentes informações dos clientes. A partir dessa perspectiva, a proposta de valor dos serviços contábeis pode ser evidenciada na apuração e na conformidade dos clientes com os serviços contábeis obrigatórios, ou na entrega de soluções de negócios.</p>	Serviços contábeis obrigatórios	<p>Busca garantir a conformidade dos clientes com questões legais, fiscais e contábeis próprias de cada negócio.</p>	
				<p>A amplitude e a diversidade de clientes dos serviços contábeis permitem que a segmentação dos escritórios de Contabilidade se dê a partir dos serviços que são prestados, com foco para: obrigações contábeis, entregas gerenciais e serviços especializados.</p>	Contabilidade gerencial	<p>Busca atender os clientes não só nas questões contábeis de rotina, mas, sobretudo, na proposição de soluções de negócios.</p>
			<p>Segmento de clientes: Os clientes podem ser segmentados em diferentes grupos, de acordo com determinadas características, e uma empresa pode servir a um ou diversos segmentos de clientes.</p>			Empresas que buscam o atendimento de obrigações contábeis
				Empresas com maturidade gerencial	<p>Este segmento é composto, principalmente, por médias empresas que possuem maior robustez de dados e maturidade gerencial; geralmente, os escritórios contábeis que focam neste tipo de cliente são de médio porte e que, além dos serviços contábeis obrigatórios, prestam serviços de consultoria.</p>	

				Nichos específicos	Oportunidade para especialização dos escritórios contábeis, permitindo a prestação de serviços contábeis específicos e um maior assessoramento nos negócios dos clientes.
		Relacionamento com clientes: As empresas estabelecem e mantêm relacionamentos com clientes de forma a retê-los.	A forma de relacionamento entre os escritórios de Contabilidade e os clientes decorre, principalmente, dos serviços prestados: serviços especializados exigem um relacionamento mais próximo; enquanto serviços obrigatórios geram relacionamentos homogêneos.	Relacionamento genérico	Forma de relacionamento mais impessoal entre contador e cliente; e baseada na condução das rotinas contábeis básicas (fiscal, societária e pessoal) e no esclarecimento de eventuais dúvidas (orientações gerais).
				Relacionamento especializado	Forma de relacionamento mais pessoal entre contador e cliente; e baseada na prestação de consultoria e assessoria empresarial, a partir das informações contábeis e fiscais apuradas.
		Canais: As empresas desenvolvem diferentes canais de comunicação, de distribuição e de vendas para comunicar e levar suas propostas de valor aos clientes.	Os escritórios contábeis desenvolvem canais de comunicação e distribuição relacionados com o tipo de entrega do serviço contábil. Entregas gerenciais exigem uma comunicação mais pessoal; enquanto entregas de serviços obrigatórios permite uma comunicação direta ou até mesmo de forma digital.	Comunicação direta	Este tipo de comunicação diz respeito aos principais meios de comunicação que permitem aos escritórios e clientes um contato direto, mas nem sempre de forma presencial e síncrona (<i>e-mail</i> , telefone e <i>WhatsApp</i>), para acompanhamentos das rotinas contábeis e esclarecimentos.
				Comunicação pessoal	Forma de comunicação entre escritórios e clientes, para a apresentação de resultados e consultorias, sob a forma de reuniões e outros tipos de encontros presenciais.
				Comunicação digital	Forma de comunicação que permite aos clientes interação com os escritórios a qualquer momento e em qualquer lugar, a partir de plataformas digitais.
		Atividades-chave: Conjunto de processos executados pelas empresas para oferecer e entregar os	Para a realização dos serviços contábeis, destacam-se três macroprocessos: captura,	Captura de informação	Etapa de recolhimento das informações e documentações dos clientes.

		produtos e/ou serviços previstos.	processamento e entrega de informação.	Processamento de informação	Etapa destinada, principalmente, à escrituração contábil, à apuração de impostos e ao cálculo de folha de pagamento. A realização dessas atividades, muitas vezes, está organizada de forma departamentalizada dentro dos escritórios contábeis.
				Entrega de informação	Etapa de emissão e envio de diferentes guias de pagamentos e relatórios.
		Recursos principais: Os recursos principais são os elementos utilizados pelas empresas para oferecer e entregar os produtos e/ou serviços previstos.	Para a realização dos serviços contábeis, destaca-se, principalmente, a participação e a competência dos profissionais contábeis. Outro recurso destacado é o tecnológico, que apoia o desenvolvimento das atividades do profissional contábil.	Pessoal	Profissionais contábeis qualificados para a execução de serviços contábeis.
				Tecnológico	Recursos tecnológicos (principalmente <i>softwares</i> contábeis) para apoiar a atividade do profissional contábil.
		Parcerias principais: Algumas atividades são terceirizadas e alguns recursos são adquiridos fora das empresas por meio de parcerias.	A formação de redes de parcerias não é um fator de destaque entre os escritórios de Contabilidade, que normalmente buscam suprir suas necessidades com os recursos disponíveis no negócio.	Outros escritórios ou profissionais contábeis	Escritórios ou profissionais contábeis com conhecimentos específicos em auditoria, perícia, consultoria gerencial e tributária, para a realização de demandas de trabalho extras.
				Empresas de áreas complementares	Empresas de sistemas contábeis, escritórios ou profissionais jurídicos, administradores, seguradoras e agentes financeiros para a realização de demandas de trabalho em outras áreas.
		Estrutura de custos: Os diferentes elementos do modelo de negócio resultam na estrutura de custos da empresa.	O modelo de negócio de um escritório contábil está estruturado para a prestação de serviços, sendo os processos um de seus principais elementos, os quais requerem pessoas capacitadas para as atividades e o apoio tecnológico e de infraestrutura.	Pessoal	Custo com contadores, estagiários, técnicos e analistas, necessários para a realização das atividades.
				Infraestrutura	Custo de manutenção do escritório contábil.
				Tecnologia	Custo de contratação e manutenção de <i>softwares</i> contábeis.
		Fontes de receitas: As fontes de receitas resultam de propostas de valor oferecidas com sucesso aos clientes.	A maior monetização dos serviços contábeis acontece quando são prestados serviços com entregas que refletem na performance do	Contrato de serviços obrigatórios contábeis	A prestação de serviços voltada a entregas de obrigações contábeis é mais padronizada e repetitiva entre diferentes clientes. A

			cliente. A realização das obrigações acaba tendo um valor menor no mercado.		monetização dessas entregas é mais baixa, acompanhando o tipo de serviço contratado.
				Contrato de consultoria contábil	A prestação de serviços voltada a entregas gerenciais requer diferentes análises das informações contábeis e financeiras do cliente, provocando reflexos na performance do negócio. Essas entregas são acompanhadas por cobranças mais altas em relação ao serviço prestado.
Isomorfismo: O isomorfismo constitui um processo de restrição que força uma unidade a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais.	A estruturação dos modelos de negócios contábeis-financeiros é bastante influenciada pelas forças regulatórias, que padronizam as atividades desenvolvidas e não dão pouca margem para diferenciação.	Isomorfismo coercitivo: O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam.	O isomorfismo coercitivo no campo contábil decorre das inúmeras normas que regulamentam a profissão contábil e as atividades empresariais, a partir de diferentes instituições.	Ações fiscalizadoras	Além das atividades contábeis serem regulamentadas por diferentes normas, nacionais e internacionais, as atividades empresariais também são regulamentadas por normas próprias e gerais. As ações fiscalizadoras de alguns órgãos públicos acabam influenciando na padronização das atividades contábeis e, por consequência, na forma de estruturação dos escritórios.
				Integração de processos contábeis com órgãos públicos	A integração dos processos contábeis com os processos de órgãos públicos (por exemplo, a atividade de escrituração digital) acaba influenciando na forma de atuação dos escritórios contábeis, contribuindo para a homogeneidade dos escritórios.
		Isomorfismo normativo: O isomorfismo normativo está associado à profissionalização, que define normas, condições e métodos sobre as atividades de trabalho.	O isomorfismo normativo, além de um seu caráter impositivo ao profissional contábil, é percebido como uma necessidade de sobrevivência no mercado.	Atualização técnica	A atualização técnica está relacionada ao aprimoramento da profissão contábil (em diferentes habilidades) de forma espontânea, por uma necessidade de sobrevivência no mercado.
				Educação continuada	A educação continuada está relacionada ao aprimoramento da profissão contábil (em diferentes habilidades) por

					exigências dos órgãos de classe.
		Isomorfismo mimético: O isomorfismo mimético resulta de respostas padronizadas à incerteza, encorajando a imitação. Assim, tomar outras organizações como modelo constitui uma resposta à incerteza.	Com o advento das tecnologias digitais, nota-se uma necessidade de adaptação dos escritórios, adotando tecnologias e ações alinhadas ao atual perfil do mercado. As pressões miméticas ganham relevância com a necessidade de se pensar questões de negócio influenciadas pela nova onda tecnológica.	Incertezas de mercado	Atualmente, a diferenciação e o sucesso de alguns escritórios, os quais servem de modelo para o mercado, estão relacionados, principalmente: à adoção de tecnologias digitais que otimizam processos e comunicação.
Estágios da mudança institucional: Os sistemas institucionais podem se deparar com mudanças por razões externas e internas.	O campo contábil, atualmente, depara-se com mudanças por razões externas.	Elementos desestabilizadores: São eventos que acontecem no campo organizacional e que desestabilizam práticas estabelecidas, mexendo com os princípios de legitimidade que mantêm o campo homogêneo.	O atual processo de mudança do campo contábil é impulsionado por mudanças de razões externas. Mais especificamente as tecnologias digitais apresentam-se como os novos elementos desestabilizadores do campo contábil.	Tecnologias digitais	As tecnologias digitais estão afetando a sociedade e as organizações em geral, trazendo reflexos sobre a forma de atuação dos escritórios contábeis.
		Desinstitucionalização: Processo pelo qual a legitimidade de um estabelecimento ou de uma prática organizacional institucionalizada é destruída ou interrompida, uma vez que novas ideias, novos atores e novas ações são introduzidas.	A entrada das tecnologias digitais no campo contábil vem alterando processos e estruturas estabelecidas, bem como permitindo a apresentação de novos atores.	Mudança de processos	Digitalização e automação dos processos de captura, processamento e entrega das informações.
				Mudança nas estruturas de negócios	A mudança nos processos permite maior ganho em produtividade e em tempo, permitindo alterações nas estruturas de negócios, como as relacionadas a entregas com valor gerencial.
Novas formas organizacionais	Escritórios de Contabilidade <i>online</i> e empresas de tecnologia que oferecem soluções para os escritórios se digitalizarem.				

APÊNDICE D - ROTEIRO PARA COLETA DE DOCUMENTOS

Roteiro utilizado na coleta de dados documentais para o segundo artigo da tese.

1. FONTES DE BUSCA

1.1 Literatura Profissional (diferentes documentos das 4 maiores empresas de Auditoria e Consultoria: *Deloitte, Ernst & Young, KPMG e Pricewaterhouse Coopers*)

1.2 Documentos Organizacionais (materiais de *sites, blogs, reportagens, newsletter, revistas*, entre outros, de empresas contábeis: escritórios *online* e empresas de *software* para Contabilidade)

2. OBJETOS DA BUSCA

Diferentes documentos que auxiliem a identificar o papel das tecnologias digitais no processo de mudança institucional do campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros, privilegiando os documentos dos últimos 5 anos (2015-2020). Considera-se que o foco desta etapa da pesquisa está na descrição das informações sobre o atual impacto tecnológico no mercado contábil, a partir da análise dos documentos coletados.

3. TERMOS DE BUSCA

Não há termos de buscas exatos. Devem ser considerados os documentos que tratam das atuais perspectivas do mercado contábil e dos impactos tecnológicos no mercado contábil. Ainda, assuntos relacionados a mudanças na estrutura dos negócios e nas atividades profissionais contábeis são importantes para a análise. Termos amplos relacionados a tecnologias e sistemas de informações, à Contabilidade e à mudança do mercado e dos negócios contábeis devem ser considerados nas buscas.

4. ARMAZENAMENTO DOS RESULTADOS DAS BUSCAS

Os resultados obtidos devem ser compilados em uma planilha eletrônica, conforme as categorias apresentadas:

Fonte do documento	Ano do documento	Autor(es) do documento	Título do documento	Mudança institucional (temática abrangente)
--------------------	------------------	------------------------	---------------------	---

Ademais, os documentos encontrados devem ser salvos (em formato .txt ou .pdf) em pasta específica e renomeados da seguinte forma: ANO_RESUMODOTÍTULO

5. SISTEMÁTICA DE BUSCA

5.1 Literatura Profissional

Buscar, de forma sistemática, no campo “*Insights/Buscar*” dos *sites* das quatro maiores empresas de Auditoria e Consultoria (*Deloitte, Ernst & Young, KPMG e Pricewaterhouse Coopers*), por documentos que estejam no escopo dos termos de buscas destacados no item 3;

5.2 Documentos Organizacionais

Os documentos organizacionais representam materiais de *sites, blogs, reportagens, newsletter, revistas*, entre outros, de diferentes empresas contábeis (escritórios *online* e empresas de *software* para Contabilidade) que divulgam informações sobre as atuais perspectivas do mercado contábil e o impacto tecnológico. Deve-se buscar, de forma sistemática e aberta no *Google*, por Escritórios de Contabilidade *online*. Considerando a quantidade de documentos e a forma de análise deles (análise de conteúdo), optou-se pela análise dos dez primeiros Escritórios de Contabilidade *online* que apareceram como resultado da busca. De forma complementar, foram analisados os documentos de três empresas fornecedoras de *softwares*, as quais proporcionam soluções tecnológicas para escritórios contábeis que operam sob a forma

de Contabilidade *online* ou digital. Ressalta-se que essas empresas apareceram entre os resultados de buscas dos dez escritórios de Contabilidade *online*.

5.3 Armazenar os resultados obtidos em uma planilha eletrônica, bem como registrar as características de cada uma das buscas realizadas (quantidade de documentos, datas das buscas, entre outros);

5.4 Eliminar os documentos duplicados, assim como outros documentos que possam ter sido coletados, mas que não estão no escopo da busca;

5.5 Salvar os documentos encontrados (em formato .txt ou .pdf) em uma pasta específica para posterior análise.

6. RESULTADOS

Após a realização das buscas pelos documentos de ‘Literatura Profissional’ e ‘Organizacionais’, um total de **123 documentos** diferentes foi obtido para análise, conforme os resultados apresentados:

Big 4	Documentos coletados	Escritórios <i>online</i>	Documentos coletados	Empresas de <i>software</i>	Documentos coletados
Deloitte	6	Agilize	2	ContaAzul	45
Ernst & Young	3	Contabilivre	9	Qipu	3
KPMG	5	Contabilix	0	Osayk	20
Pricewaterhouse Coopers	4	Contabilizei	6		
		ContadorAmigo	0		
		ContSimples	3		
		Contweb	0		
		Conube	1		
		SenhorContábil	4		
		Tactus	12		
Total	18	Total	37	Total	68

Após a análise de todos os documentos, nenhum dos arquivos foi excluído por critérios de duplicação ou por estarem fora do escopo das buscas.

4 TERCEIRO ARTIGO - SURGIMENTO E DIFUSÃO DE NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS: INOVAÇÃO OU REESTRUTURAÇÃO?³

RESUMO

Esta pesquisa analisa o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros. O artigo foi elaborado a partir de uma pesquisa com abordagem de métodos mistos, combinando dados coletados por uma *survey* (para mensurar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros) com dados coletados por um estudo de caso único com unidades incorporadas, a partir de entrevistas e documentos institucionais (para identificar o processo de mudança do campo organizacional dos escritórios contábeis a partir do uso de novas soluções tecnológicas, bem como as tendências de negócios adotadas por diferentes perfis de escritórios). No estudo quantitativo, não foi possível confirmar que a inovação nas dimensões criação (aspectos operacionais), proposição (aspectos estratégicos) e captura de valor (aspectos financeiros) está positivamente relacionada à inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros. Observou-se que os respondentes são gestores/sócios de empresas que estão atuando há mais tempo no mercado e que tendem a uma lógica de manutenção dos modelos de negócios existentes, ignorando e/ou limitando a experimentação de potenciais inovadores. No estudo qualitativo, ao analisar escritórios com diferenças entre modalidade de atendimento, tempo de atuação e porte, foi possível perceber a manutenção de estruturas estabelecidas, a reestruturação de estruturas tradicionais para modelos digitais e o surgimento de novos modelos de negócios (escritórios online). Foi identificado, também, o papel de outros atores (empresas de tecnologia, clientes, marketing) no processo de mudança institucional do campo contábil. Contribui-se com a apresentação do atual cenário do campo contábil, de uma perspectiva de mudança institucional tecnológica.

Palavras-chave: Inovação dos modelos de negócios. Modelos de negócios contábeis-financeiros. Escritórios de Contabilidade. Tecnologias digitais. Mudança institucional.

ABSTRACT

This research analyzes the process of emergence and dissemination of new accounting-financial business models. The article was elaborated from a research with a mixed-method approach, combining data collected by a survey (to measure the innovation of accounting-financial business models) with data collected by a single case study with incorporated units through interviews and institutional documents (to identify the process of changing the organizational field of CPA firms from the use of new technological solutions, as well as business trends adopted by different CPA firms profiles). In the quantitative study, it was not possible to confirm that innovation in the dimensions creation (operational aspects), proposition (strategic aspects), and value capture (financial aspects) is positively related to the innovation of accounting-financial business models. It was observed that the respondents are managers/partners of companies that have been operating longer in the market and that tend to a logic of maintenance of existing business models, ignoring and/or limiting the experimentation of innovative potentials. In the qualitative study, when analyzing CPA firms with differences between service modality, time of operation, and size, it was possible to perceive the maintenance of established structures, the restructuring of traditional structures for digital models, and the emergence of new business models (online CPA firms). It was also identified the role of other actors (technology companies, customers, marketing) in the process of institutional change in the accounting field. These results contribute to the presentation of the current scenario of the accounting field, from a perspective of technological institutional change.

Keywords: Business model innovation. Accounting-financial business models. CPA firms. Digital technologies. Institutional change.

³ Tendo por base esta versão apresentada, o presente artigo está sendo preparado para submissão em periódico já selecionado pelo autor e orientador, após a conclusão da Banca de Defesa de Tese.

4.1 INTRODUÇÃO

As tecnologias digitais estão sendo empregadas em uma série de produtos e serviços, alterando as relações sociais, pessoais e de trabalho dos indivíduos (Nambisan, 2013). O processo de mudança viabilizado pelas informações no formato digital vem afetando as organizações, que precisam lidar com o desafio da transformação digital (Nylén & Holmström, 2015). A transformação digital implica grandes mudanças organizacionais, as quais requerem alterações na estratégia e na condução dos negócios (Sebastian et al., 2017; Knudsen, 2020). Ao lidar com os efeitos de novos produtos, serviços e/ou processos, a transformação digital traz à tona novos atores, estruturas, práticas e valores que ameaçam, mudam, substituem ou complementam as regras existentes dentro das organizações e de seu campo (Hinings, Gegenhuber & Greenwood, 2018). Essa nova fase tecnológica traz oportunidades para os negócios, mas também cria uma pressão sobre sua adoção nas organizações (Abrell, Pihlajamaa, Kanto, Brocke & Uebernickel, 2016).

A transformação digital afeta desde os setores com estruturas menos complexas até aqueles excessivamente organizados e regulamentados (Winick, 2017). A Contabilidade é um exemplo de segmento altamente institucionalizado, prevalecendo as questões regulatórias na legitimidade de suas práticas (Greenwood, Suddaby, & Hinings, 2002), e que enfrenta o desafio das mudanças de caráter tecnológico (Schiavi, Momo, Behr & Maçada, 2020). O trabalho dos contadores na divulgação de informações financeiras sempre contou com o apoio das tecnologias na execução de suas atividades (Gelinas & Gogan, 2006). Conseqüentemente, a realização do serviço contábil acompanha o desenvolvimento tecnológico (Granlund & Mouritsen, 2003). Knudsen (2020) destaca três fases que tiveram profundas conseqüências para as organizações contábeis. A primeira trata do surgimento de sistemas de informações computadorizados, que trouxe contribuições na forma de registro dos dados. A segunda foi marcada pelo advento da *internet* e dos sistemas integrados de gestão empresarial (*ERP - Enterprise Resource Planning*), que permitiram maior eficiência na aquisição e no fornecimento de informações. Hoje, a terceira fase é caracterizada pelas tecnologias digitais.

O surgimento em conjunto de soluções digitais aplicadas aos negócios tem um impacto profundo na maneira como as organizações e profissionais contábeis operam (Knudsen, 2020). Muitos processos de rotina estão sendo substituídos por diferentes tecnologias digitais, a partir do uso de plataformas digitais integradas, de *softwares* mais robustos de armazenamento, processamento e análise de dados, de soluções em nuvem, de aplicativos para comunicação, entre outras, as quais permitem aos negócios maior flexibilidade nas ações cotidianas (Bygren, 2016). Além do desafio da incorporação das novas tecnologias nos processos, os gestores

precisam lidar com os efeitos dessa mudança em seus modelos de negócios (Dimitriu & Matei, 2015). A pesquisa do *Business Learning Institute* destaca que muitos profissionais contábeis já perceberam interrupções tecnológicas moderadas em seus negócios, porém, poucos estão preparados para lidar com esse fato (Hood, 2017). Schiavi et al. (2020) indicam o aparecimento de algumas novas estruturas organizacionais no campo contábil, as quais se apoiam nos recursos tecnológicos para a promoção da transformação digital e da inovação nos negócios.

Hinings et al. (2018) ressaltam a relevância de compreender o atual processo de transformação das organizações, ao examinar a mudança tecnológica e seus efeitos no surgimento de novos modelos de negócios dentro de um contexto institucional. Para essa análise, os autores apontam a perspectiva teórica da mudança institucional, que possibilita o fornecimento de informações sobre a característica desestabilizadora das tecnologias digitais e sobre o processo de reinstitucionalização das novas estruturas organizacionais. Em um campo concreto, mesmo havendo uma interrupção rápida e sem precedente das tecnologias digitais (Knudsen, 2020), as estruturas institucionais existentes ainda estão em ação para desafiar a necessidade de mudança de práticas estabelecidas (Hinings et al., 2018). Essas recomendações ressaltam a importância de novas estruturas organizacionais não serem analisadas sem levar em conta a influência do contexto no qual se inserem. A interação entre estruturas institucionais existentes e novas estruturas traz a análise para o nível do campo, algo recomendado pelas bases teóricas da perspectiva institucional (Mignerat & Rivard, 2009).

Diante desse atual cenário, esta pesquisa busca responder a seguinte questão de pesquisa: **Como ocorre o processo de mudança institucional do campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros a partir de elementos tecnológicos?** Considerando os aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, o presente estudo tem como objetivo analisar o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros. Entende-se por modelos de negócios contábeis-financeiros a forma organizacional dos escritórios de Contabilidade que prestam serviços a terceiros (Schiavi & Behr, 2020). Para tanto, buscou-se a realização de uma pesquisa com abordagem de métodos mistos, combinando dados coletados por uma *survey* (para mensurar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros) com dados coletados por um estudo de caso, a partir de entrevistas e documentos institucionais (para identificar o processo de mudança do campo organizacional dos escritórios contábeis, bem como as tendências de negócios adotadas por diferentes perfis de escritórios).

A escolha pelos escritórios de Contabilidade considera a representatividade do segmento dentro do mercado contábil nacional (CFC, 2019) e o atual impacto tecnológico no

campo, que desestabiliza práticas estabelecidas e traz à tona novas estruturas organizacionais. Sendo um fenômeno recente no campo, a investigação com esse foco traz contribuições sobre a forma de gerenciamento dos negócios contábeis. Ainda, a transformação digital no contexto dos escritórios contábeis desafia os arranjos institucionais existentes em um nível mais amplo do campo, levando as novas organizações a lidarem com questões de legitimidade e regulamentação (Hinings et al., 2018). Um exemplo paralelo é a introdução das práticas da empresa *Uber*, que oferece um ‘serviço de táxi’. Porém, a característica transformacional dessa estrutura de negócio gera contestações sobre seus valores, suas normas e suas atividades (Bashir, Yousaf & Verma, 2016). O questionamento dessa nova forma de condução dos serviços de transporte leva os atores do campo (taxistas, órgãos reguladores, municípios, clientes, entre outros) a exercerem diferentes pressões sobre esse setor até então estabilizado (Bashir, Yousaf & Verma, 2016; Baskerville, Myers & Yoo, 2020). Revelar as formas pelas quais novas estruturas e práticas organizacionais legitimam-se geram importantes contribuições para o campo contábil.

Este artigo está estruturado de forma a trazer, após esta introdução, a Seção 2, que apresenta o referencial teórico que embasa a pesquisa. A Seção 3 mostra os procedimentos metodológicos utilizados no estudo. A Seção 4 discute os achados da pesquisa, a partir dos resultados obtidos com o estudo quantitativo e qualitativo, pela abordagem de métodos mistos utilizada. Finalmente, a Seção 5 revela as considerações finais da pesquisa.

4.2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico que embasa este artigo. Para tanto, são destacados tópicos atinentes sobre as novas tecnologias e o processo de mudança institucional do campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros. Ainda, expõem-se questões sobre o processo de inovação dos modelos de negócios, explorando um modelo para mensuração da inovação dos modelos de negócios.

4.2.1 Mudança institucional e as novas tecnologias no campo contábil

As organizações deparam-se com diversas mudanças ao longo dos anos, as quais criam oportunidades e desafios para os negócios, destacando-se as de origem tecnológica (Tongur & Engwall, 2014). Essas mudanças são observadas como elementos desestabilizadores. Isso porque o campo organizacional é constituído pelas organizações e seus fornecedores-chave,

consumidores, concorrentes, agentes regulatórios, entre outros. Quando diferentes organizações, do mesmo ramo de negócio, estão estruturadas em um campo concreto, forças emergem, levando-as a se tornarem mais similares umas às outras em um processo de isomorfismo (DiMaggio & Powell, 1983). A introdução de elementos de mudança na estrutura geral de um campo organizacional mexe com os princípios de legitimidade que mantêm o campo homogêneo (Greenwood et al., 2002; Seo & Creed, 2002) e precipita processos de desinstitucionalização (Meyer, Brooks & Goes, 1990).

Por essa perspectiva, o modelo de Greenwood et al. (2002) destaca que o processo de mudança institucional é composto por seis etapas. O primeiro estágio trata do início da mudança, propiciada pelos ‘choques’ ou ‘*jolts*’ (Meyer et al., 1990), que são eventos que acontecem no campo organizacional e que desestabilizam práticas estabelecidas (Greenwood et al., 2002). Os eventos podem assumir a forma de modificações sociais, inovações tecnológicas, mudanças regulatórias (Greenwood et al., 2002; Hinings et al., 2018), entre outras. Posteriormente, pode-se perceber que as mudanças inseridas na estrutura geral do campo perturbam o consenso socialmente construído, uma vez que novas ideias, novos atores e novas ações são introduzidas, provocando a possibilidade de mudança. Logo, o segundo estágio da mudança trata da desinstitucionalização (Greenwood et al., 2002).

Oliver (1992) define desinstitucionalização como o processo pelo qual a legitimidade de um estabelecimento ou de uma prática organizacional institucionalizada é destruída ou interrompida. Ou seja, a desinstitucionalização refere-se à deslegitimação de uma organização ou de uma prática estabelecida, como resultado de desafios organizacionais ou de falhas em reproduzir ações organizacionais previamente legitimadas ou consideradas como garantidas. Por consequência, o terceiro estágio da mudança institucional trata da pré-institucionalização (Greenwood et al., 2002). Para Tolbert e Zucker (1999), na etapa de pré-institucionalização as organizações buscam soluções tecnicamente viáveis para os problemas percebidos com os eventos de mudanças. Após a definição dessas soluções, a etapa posterior trata da teorização dessas ideias levantadas (quarto estágio), e é reconhecida como uma das mais importantes, visto que traz à tona uma das preocupações centrais do pensamento institucional: a legitimidade. Greenwood et al. (2002) ressaltam que a teorização é o estágio de desenvolvimento de novas práticas e estruturas e de explicação dos resultados que elas produzem, visando à sua adoção.

A relevância da teorização fica evidente uma vez que a difusão (quinto estágio) ocorre apenas se as novas ideias são apresentadas, de forma convincente, como mais apropriadas em relação às práticas existentes (Greenwood et al., 2002). Tolbert e Zucker (1999) revelam que, à medida que novas práticas e estruturas se propagam, essas inovações ganham maior valorização

social, e assim se difundem ainda mais. Como resultado, a reinstitucionalização completa (sexto estágio) ocorre quando a adoção e difusão de novas práticas e estruturas fornecem legitimidade, podendo sobreviver no campo (Greenwood et al., 2002). O modelo Greenwood et al. (2002) auxilia a explicar o processo de mudança institucional explorado a nível do campo organizacional, a partir das mudanças provocadas por elementos desestabilizadores dos princípios de legitimidade.

O papel das tecnologias digitais na sociedade desperta a necessidade para lidar com a mudança tecnológica nos ambientes organizacionais (Nylén & Holmström, 2015). A integração de novos elementos tecnológicos aos negócios é necessária para as empresas contemporâneas, que buscam sobreviver e obter vantagem competitiva em uma economia digital (Liu, Chen & Chou, 2011). O setor contábil é um exemplo de campo organizacional (tradicional e estável) que está presenciando perturbações em função de novas tecnologias (Pan & Seow, 2016). Fawcett (2015) aponta que as soluções digitais impactam, significativamente, os serviços contábeis, revelando o protagonismo do advento tecnológico no processo de interrupção do mercado contábil. Muitos processos manuais e de rotina podem ser substituídos por diferentes tecnologias digitais, as quais permitem aos negócios maior flexibilidade, agilidade e segurança nas ações cotidianas (Bygren, 2016). Essas mudanças obrigam os gestores a assumirem uma posição não só em relação à entrada de tecnologias emergentes nos processos, mas também em relação a mudanças nos serviços e nos elementos do negócio (Baron, 2016; Bygren, 2016).

Nesse sentido, as empresas de Contabilidade, que possuem uma forte tradição histórica de regulamentação das atividades, estão em busca de modelos de negócios comerciais (Coram & Robinson, 2017). Um modelo de negócio comercial é o que representa tanto as técnicas contábeis necessárias para a realização dos serviços aos clientes, quanto a arquitetura organizacional e financeira do negócio (Lassini, Lionzo & Rossignoli, 2016). Por essa perspectiva, a atenção dos gestores contábeis está voltada não só ao profissionalismo (normas e práticas contábeis), mas também a questões gerenciais e estratégicas do negócio que se modificam ao longo do tempo (Lassini et al., 2016). Em seu estudo, Wyatt (2004) destaca alguns fatores associados à mudança em direção a uma abordagem de negócio mais comercial das empresas contábeis. Um dos principais incentivos para a mudança é o esforço para gerar receitas adicionais, o qual pode advir de outras linhas de serviços complementares.

Greer (2017) ressalta que os principais métodos para as empresas tirarem proveito das novas oportunidades comerciais estão relacionados com as atuais tecnologias, que aceleram as mudanças dos modelos de negócios contábeis. O uso dessas tecnologias permite não só a orquestração de novos processos, produtos e serviços, mas até mesmo de novos modelos de

negócios (Nambisan, Lyytinen, Majchrzak & Song, 2017). Devido a entrada das tecnologias digitais nas funções contábeis, a demanda por habilidades relacionadas ao melhor uso dessas tecnologias tem crescido entre profissionais e negócios contábeis (Pan & Seow, 2016). Isso porque a (re)estruturação de um modelo de negócio é determinada, em grande parte, por estratégias tecnológicas e comerciais, apoiada por líderes que promovem uma cultura de mudança e inovação (Kane et al., 2015).

Coram e Robinson (2017) revelam que a grande barreira do gestor contábil, diante dessa nova perspectiva tecnológica e mercadológica que se apresenta, é a mudança de seus 'tradicionais valores de negócio'. Muitos profissionais continuam apoiados em modelos contábeis desatualizados, visto que a estabilidade confere segurança aos indivíduos, sendo mais confortável do que enfrentar os riscos de uma expectativa incerta (Guerreiro et al., 2005). Adiciona-se o fato de que grande parte dos modelos de negócios contábeis possuem uma estrutura organizacional relativamente única, onde os profissionais contábeis agem como proprietários, gestores e profissionais técnicos (Coram & Robinson, 2017), apresentando-se como uma barreira a questões comerciais do negócio. O desafio dos contadores é determinado pela capacidade de ir além de habilidades tradicionais para executar serviços obrigatórios e de rotina, buscando novas estruturas organizacionais e formas de proposição de valor aos clientes (Guthrie & Parker, 2016).

4.2.2 Inovação em modelos de negócios

A inovação dos modelos de negócios tornou-se, nos últimos anos, um fator essencial a ser considerado nas estratégias empresariais (Pereira, Imbrizi, Freitas & Alvarenga, 2015). Essa preocupação passou a ser recorrente tendo em vista os investimentos realizados pelas organizações para ganharem vantagem competitiva e manterem sua posição de liderança no mercado (Bashir et al., 2016). Isso porque o processo de inovação dos negócios não se atenta somente a requisitos tradicionais de competitividade relacionados a baixo custo, por exemplo, mas se preocupa com a proposta de valor entregue aos clientes (Chesbrough & Rosenbloom, 2002). O processo de inovação dos modelos de negócios permite às empresas a (re)modelagem das estruturas organizacionais, a fim de promover a diferenciação, atingir novos segmentos de mercado e, principalmente, satisfazer as necessidades dos clientes não atendidas pela concorrência (Wu, Ma & Shi, 2010; Vargas Del Angel, Rodriguez & Tirado, 2014).

Sainio (2004) destaca que descrever detalhadamente os movimentos que ocorrem dentro da empresa para criar a singularidade do modelo de negócio é a base para a sua vantagem

competitiva. Zott, Amit e Massa (2011) revelam que os modelos de negócios são compostos por elementos estruturais que descrevem como as empresas administram e desenvolvem seus negócios. Hansen, Giglierano e Whalen (2018) salientem que a análise do comportamento dos elementos de negócios deve ser feita em conjunto, e não de forma isolada. Bashir et al. (2016) expõem que modelos de negócios são configurações compostas por dimensões específicas, sendo três amplamente discutidas na literatura para explicar a lógica do negócio: criação de valor, proposição de valor e captura de valor. A criação de valor define como e por quais meios as empresas geram valor aos clientes pela oferta de seus produtos e serviços. O foco dessa dimensão está em aspectos operacionais relacionados a recursos, processos, capacidades e competências organizacionais ao longo da cadeia de valor. Já a dimensão da proposição de valor trata das soluções estratégicas desenvolvidas para atender as necessidades dos clientes e a forma como essas soluções são entregues. Por fim, a captura de valor define como as empresas obtêm receitas, que permitam cobrir custos e garantir desempenho sustentável.

Buscando maior generalização nos estudos sobre inovação dos modelos de negócios, Clauss (2017) procurou compreender, quantitativamente, o processo de inovação dos modelos de negócios, ao medir as mudanças nessas 3 dimensões que compõem um modelo de negócio. Considerando que as três principais dimensões do modelo de negócios são compostas por múltiplas atividades, Clauss (2017) identificou que: a inovação da criação de valor consiste em quatro subconstrutos (novas capacidades, novas tecnologias/equipamentos, novas parcerias e novos processos); a inovação da proposição de valor também é composta por quatro subconstrutos; (novas ofertas, novos clientes e mercados, novos canais e novos relacionamentos com os clientes); e a inovação da captura de valor pode ser agregada em dois subconstrutos (novos modelos de receita e novas estruturas de custo). A Tabela 1 apresenta as descrições de cada um dos subconstrutos identificados por Clauss (2017).

Tabela 1

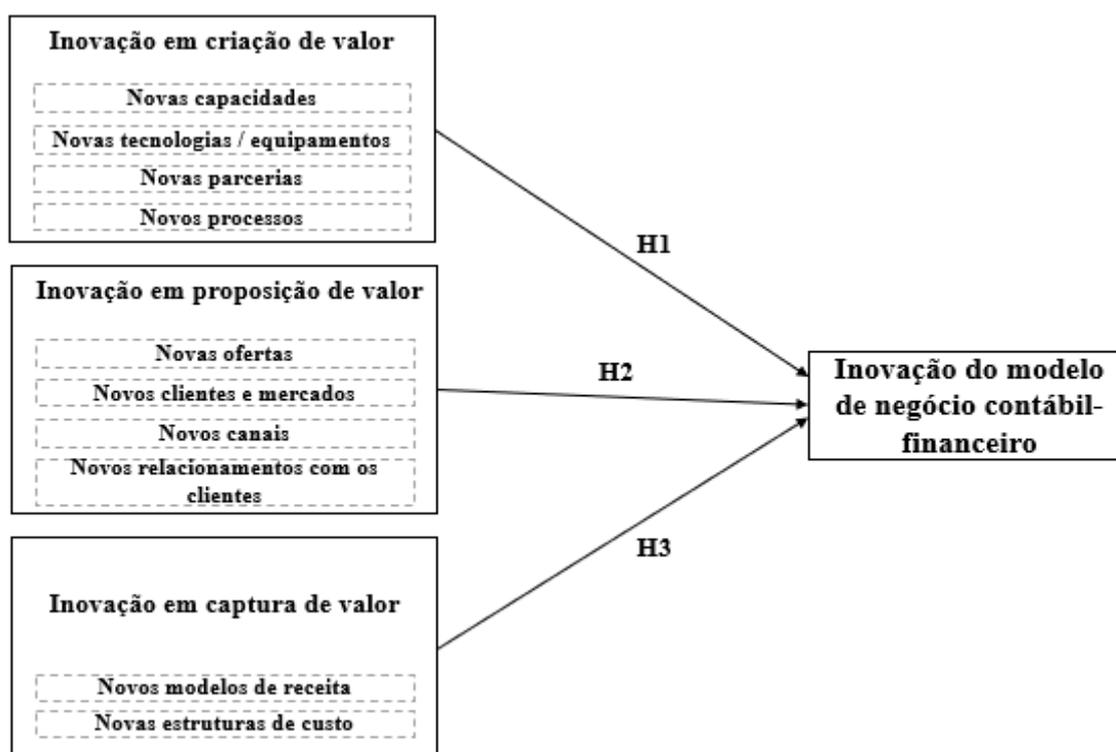
Dimensões e subconstrutos da inovação dos modelos de negócios.

Dimensão	Subconstrutos	Descrição
Inovação em criação de valor	Novas capacidades	As empresas precisam utilizar e desenvolver novas capacidades que permitam aproveitar as oportunidades que surgem do ambiente externo.
	Novas tecnologias / equipamentos	Novos recursos tecnológicos e equipamentos são necessários para realizar a inovação do modelo de negócio, considerando a relevância do alinhamento entre tecnologia e negócio para a obtenção da inovação e do sucesso organizacional.
	Novas parcerias	Novas parcerias (por exemplo, com fornecedores, clientes ou concorrentes) representam os recursos externos disponíveis para a empresa, a fim de inovar o modelo de negócio.
	Novos processos	Novos processos definem como as atividades desenvolvidas estão conectadas umas às outras em um modelo de negócio, de forma a determinar significativamente o grau de eficiência do negócio.
Inovação em proposição de valor	Novas ofertas	Novas ofertas definem o que uma empresa oferece para resolver os problemas de seus clientes ou satisfazer suas necessidades de maneiras novas ou melhores que os concorrentes, a partir do desenvolvimento de novos produtos e serviços.
	Novos clientes e mercados	Novos clientes e mercados tratam do grupo para o qual a empresa oferece seus produtos ou serviços, sendo que a inovação do modelo de negócio inclui a redefinição de mercados existentes ou a entrada de novos mercados.
	Novos canais	Novos canais dizem respeito aos canais de comunicação e de distribuição para a entrega de valor ao cliente.
	Novos relacionamentos com clientes	O relacionamento com o cliente está relacionado à capacidade da empresa de aprofundar relacionamentos existentes ou estabelecer novos relacionamentos com os clientes, a fim de compreender informações sobre mudanças ambientais e necessidades (latentes) do mercado.
Inovação em captura de valor	Novos modelos de receita	Novos modelos de receita visam incentivar o cliente a pagar pela proposta de valor recebida.
	Novas estruturas de custo	Novas estruturas de custo abrangem todos os custos diretos e indiretos associados ao negócio e determinam o escopo estratégico das ofertas de uma empresa.

Nota. Adaptado de “*Measuring business model innovation: conceptualization, scale development, and proof of performance*”, de T. Clauss, 2017, *R&D Management*, 47(3), p. 385-403.

A partir desses subconstrutos, Clauss (2017) desenvolveu uma escala para mensurar a inovação dos modelos de negócio. Um dos achados do estudo revela que, embora a inovação do modelo de negócio exija alterações sistêmicas da estrutura organizacional, a inovação pode ser derivada, principalmente, de uma dimensão, com adaptações subsequentes das demais. Portanto, não é necessário que cada uma das dimensões do modelo de negócio seja alterada ao mesmo tempo ou da mesma maneira. Clauss (2017) cita o exemplo da empresa *Dell*, que inovou em sua proposição de valor ao oferecer computadores por meio de um canal de *marketing* direto. Por consequência, a criação e a captura de valor foram afetadas indiretamente em decorrência dessa alteração. Dessa forma, Clauss (2017) sugere que a inovação nas atividades

que compõem as dimensões reflete positivamente na inovação do modelo de negócio. Porém, a inovação do modelo de negócio não é derivada, necessariamente, do impacto de todas as dimensões e subconstrutos. A partir da proposta de Clauss (2017), buscou-se adaptar e testar a escala para mensurar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros. A Figura 1 revela o modelo teórico utilizado, no qual as dimensões de Inovação em criação de valor, em proposição de valor e em captura de valor refletem positivamente na Inovação do modelo de negócio contábil-financeiro.



H1: A Inovação em criação de valor está positivamente relacionada à Inovação do modelo de negócio contábil-financeiro.

H2: A Inovação em proposição de valor está positivamente relacionada à Inovação do modelo de negócio contábil-financeiro.

H3: A Inovação em captura de valor está positivamente relacionada à Inovação do modelo de negócio contábil-financeiro.

Figura 1. Modelo para mensuração da inovação de modelos de negócios contábeis-financeiros. Fonte: Adaptado de “Measuring business model innovation: conceptualization, scale development, and proof of performance”, de T. Clauss, 2017, *R&D Management*, 47(3), p. 385-403.

Esse modelo demonstra a atenção dada à inovação do modelo de negócio a partir da interconexão de diferentes elementos estratégicos e operacionais de forma sistêmica e temporal. Diante de novos contextos e mercados (com necessidades e exigências a serem atendidas), as empresas devem buscar por formas organizacionais que possibilitem gerenciar corretamente os

novos atributos de valor do negócio (Pereira et al., 2015). Sobre isso, a literatura destaca comportamentos a serem desenvolvidos pelas organizações para se gerenciar o processo de inovação dentro de um modelo de negócio. Chesbrough (2010) afirma que a lógica dominante de modelos de negócios existentes pode levar as organizações a ignorar e limitar seriamente a experimentação de potenciais inovadores. Isso porque a inovação do modelo de negócio pode ser um processo constituído por tensões entre manter o modelo estabelecido ou realizar as mudanças necessárias para explorar novas oportunidades. Smith (2007) ressalta que os resultados dos novos modelos de negócios dependem das ações dos gestores e do empenho de toda a organização para evitar a resistência, a inércia e a estase em relação à mudança.

Bashir et al. (2016) afirmam que as empresas devem possuir flexibilidade estratégica para transcender as limitações existentes e explorar as oportunidades advindas com o processo de inovação. Conforme Chesbrough e Rosenbloom (2002), uma ideia inferior com um melhor modelo de negócio ultrapassa uma ideia superior com um modelo de negócio pouco estruturado. Além disso, tão importante quanto o potencial de inovar com modelos de negócios é a capacidade de revê-los regularmente, verificando a adequação do negócio com o que está sendo demandado pelo mercado (Yovanof & Hazapis, 2008). É necessário que as empresas estejam preparadas para reconhecer as possíveis ameaças e possibilidades relacionadas ao processo de inovação, com a finalidade de fornecer uma reação rápida voltada para a reestruturação do modelo de negócio, explorando adequadamente o potencial de novos produtos, serviços ou processos e propondo um valor diferenciado ao cliente (Sainio, 2004).

4.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para analisar o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros, esta pesquisa foi conduzida por meio de uma abordagem de métodos mistos, de orientação descritiva-exploratória. Foram combinados dados coletados por uma *survey* (para mensurar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros) com dados coletados por um estudo de caso único e incorporado, a partir de entrevistas e documentos institucionais (para identificar o processo de mudança do campo organizacional dos escritórios contábeis e as tendências de negócios adotadas por diferentes perfis de escritórios). A abordagem de métodos mistos é justificada, pois o estudo qualitativo foi utilizado para trazer novos *insights* para os achados do estudo quantitativo, de forma a obter visões complementares sobre o mesmo fenômeno de análise, e para compensar as fraquezas de uma abordagem pela outra (Venkatesh, Brown & Bala, 2013).

Em relação às unidades de análise da etapa quantitativa, a *survey* foi direcionada a gestores e sócios de escritórios de Contabilidade, uma vez que os processos de decisão em relação à condução dos negócios são de responsabilidade desses cargos. Pinsonneault e Kraemer (1993) destacam que uma *survey* coleta informações quantitativas de determinado aspecto da população estudada, a partir do questionamento direto a essas pessoas. Porém, a coleta de dados é realizada com apenas uma parte da população (amostra). Considerando o modelo utilizado, o cálculo da amostra mínima foi realizado a partir do construto com maior número de preditores (3 preditores), do poder do teste e do tamanho do efeito (f^2). Quanto aos outros parâmetros, seguiu-se as recomendações de Hair, Sarstedt, Hopkins e Kuppelwieser (2014), utilizando-se 0,80 como poder de teste e 0,15 para o tamanho do efeito (f^2). O cálculo realizado no *software G*Power 3.1* revela que a quantidade mínima de respondentes deve ser 77.

A *survey* foi estruturada no *Google Forms* e aplicada de forma *online*. O Apêndice A apresenta o questionário para mensuração da inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros, cuja relação e itens foram apresentados na subseção 2.2. Os itens que compõem o questionário foram desenvolvidos a partir da revisão da literatura sobre inovação de modelos de negócios, bem como validados por especialistas e submetidos a pré-teste no estudo de Clauss (2017). Ressalta-se que os itens do modelo podem ser utilizados para pesquisas com empresas de todas as áreas. Entretanto, a aplicação em amostras do mesmo setor permite que não haja divergência em relação a determinados itens. Clauss (2017) utilizou os itens em uma *survey* com indústrias de tecnologia. Para a aplicação desta *survey*, realizou-se a tradução dos itens de Clauss (2017) para o idioma português e adaptou-se os textos dos itens para as empresas contábeis. Na primeira fase, buscou-se a participação de um especialista na língua inglesa para validar a tradução realizada. Na segunda etapa, dois profissionais acadêmicos da área contábil validaram a adaptação dos itens para a aplicação da *survey* em escritórios contábeis. Foram utilizadas questões de concordância, a partir de uma escala *Likert* de 7 pontos.

Após esses procedimentos, realizou-se a coleta dos dados. Com o intuito de obter um melhor retorno das repostas, foram enviados convites com o *link* da *survey* e realizados contatos adicionais para lembrar dos prazos de envio das respostas. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) disponibiliza um cadastro público das empresas contábeis, mas não seus contatos. Buscou-se obter o contato dos escritórios de forma aberta na *internet*. Visando à abrangência de escritórios a nível nacional, foram enviados cerca de 900 *e-mails* para sócios e gestores de escritórios contábeis de todos os estados do Brasil, obtendo-se o retorno de 151 respostas. A coleta desses dados iniciou no final de 2019 e foi finalizada no início de 2020, estando o

questionário disponível por um período de 60 dias. Com a quantidade de respostas suficiente, procedeu-se para o tratamento das respostas. Nessa etapa, foram excluídos 12 questionários dos respondentes que não se declararam como sócios ou gestores. Ainda, foram removidos 5 respondentes que possuíam 80% ou mais das respostas no mesmo item ou que possuíam respostas em apenas dois itens, conforme sugerido por Hair, Hult, Ringle e Sarstedt (2016). Após essas exclusões, um total de 134 respostas foi utilizado para análise.

Para a análise dos dados quantitativos, utilizou-se o *software SPSS* na realização das análises de confiabilidade e exploratória dos dados, bem como a técnica de modelagem de equações estruturais (*Partial Least Squares - PLS*), implementada no *software SmartPLS 3.0*. O método PLS é uma boa alternativa para estimar modelos de relação de causa e efeito justificados teoricamente, especialmente quando o tamanho da amostra é pequeno (Hair et al., 2016). Nessa última etapa, duas fases de avaliação do modelo foram consideradas: 1) avaliação do modelo de mensuração; e 2) avaliação do modelo estrutural e teste das hipóteses. Conforme sugerido por Hair et al. (2016), na primeira fase, foram avaliadas as cargas externas individuais dos itens da pesquisa (*outer loadings*); a consistência interna, pela confiabilidade composta (*composite reliability*); a variância média extraída (*Average Variance Extracted - AVE*); e a validade discriminante, pelo critério de HTMT. Na segunda fase, realizou-se a avaliação do modelo estrutural e o teste das hipóteses. Tendo como base as etapas sugeridas por Hair et al. (2016), buscou-se: identificar se dois construtos têm alto grau de colinearidade, utilizando o critério do Fator de Inflação de Variância (*Variance Inflation Factor - VIF*); avaliar o modelo estrutural em relação aos relacionamentos estruturais, utilizando-se os valores de *t*; calcular e analisar o Coeficiente de Determinação (R^2); avaliar o nível de efeito f^2 ; e realizar o procedimento de *blindfolding* para se obter a relevância preditiva do modelo (Q^2).

Para a pesquisa qualitativa, optou-se pelo estudo de caso único com unidades incorporadas. A definição de estudo de caso como único refere-se a um caso extremo ou peculiar, desviando-se das ocorrências diárias (Yin, 2015). Já a denominação como incorporado refere-se a mais de uma unidade de análise (Yin, 2015), ou seja, a mais de uma empresa do mercado contábil. Essa classificação permite que o pesquisador tenha uma visão do caso como um todo, e não das unidades de análise isoladamente. Nesse sentido, a opção por um estudo de caso único e incorporado deve-se ao fato de o contexto de análise ser o mesmo, ou muito semelhante, para todos os casos investigados (Yin, 2015). As unidades de análise foram compostas por escritórios de Contabilidade, atuantes sob o mesmo contexto de impacto tecnológico e sujeitos a oportunidades e desafios semelhantes que emanam desse cenário. Na seleção dos entrevistados, utilizou-se da técnica de escolha por acessibilidade. Ainda, buscou-

se resguardar um critério de tipicidade nas unidades de análise, quando o pesquisador seleciona os sujeitos de análise com base nas informações disponíveis e no conhecimento prévio da população, pressupondo que a amostra selecionada possa representar o universo (Flick, 2009a), a fim de ter presente a perspectiva de diferentes tipos de organizações contábeis. Assim, foram selecionados oito escritórios, sendo quatro representantes de modelos tradicionais e quatro representantes de modelos *online*.

Na etapa qualitativa, optou-se pela coleta dos dados por meio de entrevistas e de documentos institucionais. As entrevistas foram realizadas de forma semiestruturada com os sócios dos escritórios de Contabilidade selecionados. O roteiro de entrevista foi elaborado a partir dos estágios de mudança institucional de Greenwood et al. (2002), bem como dos elementos relacionados à inovação dos modelos de negócios de Clauss (2017). O Apêndice B apresenta o roteiro de entrevista utilizado. As entrevistas foram coletadas no final de 2019 e início de 2020. Buscando complementar as informações obtidas com os sócios, foi realizada a coleta de documentos institucionais, que compreendem materiais de *sites*, *blogs*, reportagens, *newsletter*, revistas, entrevistas, relatórios internos, entre outros, dos escritórios analisados. Esses documentos foram coletados no momento das entrevistas, de forma presencial ou *online*.

Após a coleta das entrevistas, realizou-se o tratamento e análise desses dados. As entrevistas foram gravadas e transcritas (conforme termo de consentimento livre e esclarecido dos entrevistados - Apêndice C), para permitir um melhor tratamento e manipulação do material coletado. Para a análise dos dados qualitativos, foi utilizada a análise de conteúdo, visando à análise das comunicações, o que permite fazer uma leitura dos dados obtidos nas entrevistas e nos documentos (Bardin, 2011). A atribuição de categorias para o material coletado foi realizada em um quadro de codificação, que apresenta todos os aspectos de descrição e interpretação dos dados (Schreier, 2013). A categorização pode ser classificada como hierárquica e híbrida (Bardin, 2011), uma vez que as categorias iniciais e intermediárias foram derivadas da literatura (*theory-driven*) sobre os estágios de mudança institucional de Greenwood et al. (2002) e os elementos relacionados à inovação dos modelos de negócios de Clauss (2017); já as categorias finais e as inferências foram derivadas da interpretação dos dados das entrevistas (*data-driven*). Ressalta-se o uso do *software Nvivo12* para apoiar as categorizações realizadas. O Apêndice D apresenta a matriz de relações entre os diferentes perfis de escritórios analisados, classificados entre estruturas estabelecidas e novas formas organizacionais.

4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, são revelados os resultados do estudo quantitativo e, em seguida, são apresentados os resultados qualitativos, visando a complementaridade e compensação da abordagem de métodos mistos utilizada.

4.4.1 Análise dos resultados: Estudo quantitativo

Buscou-se verificar as **características dos respondentes**, a partir do perfil do sócio/gestor e de seu respectivo escritório contábil. Para a caracterização do escritório, foram considerados a quantidade de funcionários e o tempo de atuação no mercado, sendo essas métricas importantes para se compreender a estrutura do negócio. Já para a caracterização dos sócios/gestores, verificou-se a faixa etária, o grau de escolaridade máximo e a área de formação. A Tabela 2 sintetiza as informações levantadas.

Tabela 2

Caracterização dos respondentes.

Quantidade de funcionário por tempo de funcionamento do escritório			Faixa etária dos respondentes por grau de escolaridade máximo		
Até 5 funcionários	56	41,8%	De 18 a 24 anos	6	4,5%
Até 1 ano	2		Técnico	0	
De 1 a 5 anos	18		Graduação	5	
De 6 a 10 anos	6		Especialização	1	
De 11 a 15 anos	10		Mestrado	0	
Mais de 15 anos	20		Doutorado	0	
De 6 a 10 funcionários	34	25,4%	De 25 a 30 anos	22	16,4%
Até 1 ano	1		Técnico	0	
De 1 a 5 anos	4		Graduação	8	
De 6 a 10 anos	7		Especialização	11	
De 11 a 15 anos	1		Mestrado	2	
Mais de 15 anos	21		Doutorado	1	
De 11 a 15 funcionários	14	10,4%	De 31 a 40 anos	50	37,3%
Até 1 ano	0		Técnico	0	
De 1 a 5 anos	2		Graduação	13	
De 6 a 10 anos	1		Especialização	32	
De 11 a 15 anos	1		Mestrado	4	
Mais de 15 anos	10		Doutorado	1	
De 16 a 20 funcionários	10	7,5%	De 41 a 50 anos	26	19,4%
Até 1 ano	0		Técnico	2	
De 1 a 5 anos	0		Graduação	5	
De 6 a 10 anos	1		Especialização	16	
De 11 a 15 anos	1		Mestrado	3	
Mais de 15 anos	8		Doutorado	0	
Mais de 20 funcionários	20	14,9%	Mais de 50 anos	30	22,4%
Até 1 ano	0		Técnico	2	
De 1 a 5 anos	2		Graduação	8	
De 6 a 10 anos	1		Especialização	15	
De 11 a 15 anos	1		Mestrado	5	
Mais de 15 anos	16		Doutorado	0	
Total Geral	134	100,0%	Total Geral	134	100,0%

Sobre o perfil dos escritórios, pode-se perceber que a maioria dos participantes da pesquisa são escritórios pequenos, que possuem até 5 funcionários (41,8%), ou de 6 a 10 funcionários (25,4%). Escritórios de médio porte, que possuem 11 funcionários ou mais, representam juntos somente 32,8%. Relacionando a quantidade de funcionários com o tempo de atuação, observa-se que os escritórios de médio porte, em sua maioria, já estão no mercado há mais de 15 anos, revelando uma tendência de crescimento das estruturas de negócio ao longo do tempo. Já nos escritórios de menor porte, a relação entre funcionários e tempo de atuação não revela uma homogeneidade nas respostas. Isso porque escritórios que possuem de 6 a 10 funcionários concentram-se na faixa de atuação superior a 15 anos, mostrando relativa estabilidade na manutenção de estruturas enxutas e acompanhando um leve crescimento ao longo dos anos. Entretanto, pode-se notar que escritórios com até 5 funcionários possuem uma representativa participação na faixa de atuação de 1 a 5 anos (apontando que as estruturas organizacionais são menores no início das atividades), bem como nas faixas acima dos 11 anos ou mais (revelando uma tendência na manutenção de estruturas menores ao longo dos anos).

Em relação ao perfil dos sócios/gestores, a maioria dos respondentes está na faixa etária entre 31 a 40 anos (37,3%). Outras faixas também se destacam: as faixas acima dos 41 anos somam juntas 41,8%, revelando um perfil mais sênior dos sócios/gestores. Ressalta-se, ainda, a faixa dos 25 a 30 anos (16,4%), que aponta para uma tendência de sócios/gestores mais novos dentro dos negócios. Sobre o grau de escolaridade máxima, pode-se perceber que, a começar da faixa etária entre 25 a 30 anos, os sócios/gestores buscam atualizações profissionais, revelando uma continuidade na formação a partir da graduação, até mesmo em função da atualização técnica profissional exigida. Tal fato torna-se ainda mais aparente nas faixas etárias subsequentes. Observa-se, ainda, somente 4 casos de sócios/gestores com formação técnica em Contabilidade, nas faixas etárias acima dos 41 anos, estando extinto o registro do técnico contábil desde 2015. Por fim, destaca-se que, dentre os 134 respondentes, somente 5 não possuem a Contabilidade como área de formação inicial (sendo 2 do Direito e 3 da Administração). E dos 91 respondentes que declararam ter uma formação complementar, 47 continuaram na área Contábil, 18 na Administração, 16 no Direito, 3 em Sistemas de Informação, 2 na Economia e 5 em outras áreas.

Foram realizadas, também, **análises de estatística descritiva**, tanto dos itens quanto dos fatores do modelo (Tabela 3). A associação entre as legendas e os nomes dos itens do modelo podem ser verificadas no Apêndice A deste artigo.

Tabela 3
Estatística descritiva.

Fator	Itens	Média dos itens	Desvio padrão dos itens	Média dos fatores	Desvio padrão dos fatores
Criação de valor	CRI_1	5,60	1,599	5,44	1,489
	CRI_2	5,50	1,273		
	CRI_3	6,01	1,137		
	CRI_4	6,38	0,916		
	CRI_5	5,35	1,311		
	CRI_6	5,87	1,300		
	CRI_7	5,41	1,436		
	CRI_8	5,39	1,486		
	CRI_9	4,30	1,916		
	CRI_10	4,87	1,593		
	CRI_11	5,43	1,368		
	CRI_12	5,34	1,338		
	CRI_13	5,33	1,424		
Proposição de valor	PRO_1	5,63	1,261	5,18	1,560
	PRO_2	5,00	1,420		
	PRO_3	5,90	1,175		
	PRO_4	5,60	1,377		
	PRO_5	5,03	1,594		
	PRO_6	5,00	1,672		
	PRO_7	5,21	1,566		
	PRO_8	5,04	1,575		
	PRO_9	4,38	1,676		
	PRO_10	5,16	1,579		
	PRO_11	4,87	1,694		
	PRO_12	5,32	1,520		
Captura de valor	CAP_1	4,63	1,771	4,84	1,790
	CAP_2	4,75	1,809		
	CAP_3	4,40	1,916		
	CAP_4	3,46	2,006		
	CAP_5	5,54	1,341		
	CAP_6	5,71	1,314		
	CAP_7	5,26	1,521		
	CAP_8	4,94	1,506		
Inovação do modelo de negócio	IMN_1	6,04	1,194	6,05	1,109
	IMN_2	6,22	1,140		
	IMN_3	5,94	1,249		
	IMN_4	6,16	1,130		
	IMN_5	6,03	1,182		
	IMN_6	6,01	1,201		
	IMN_7	5,98	1,241		
	IMN_8	6,25	1,016		
	IMN_9	6,03	1,182		
	IMN_10	5,87	1,325		

Na Tabela 3 é possível verificar que a ‘Inovação do modelo de negócio’ foi o fator com a maior média entre os construtos do modelo (6,05). Analisando os itens desse fator, nota-se que os dois itens com maior média foram: IMN_2 (6,22), relacionado às novas tecnologias/recursos; e o IMN_8 (6,25), relacionado ao relacionamento com clientes, sugerindo que esses são alguns dos principais elementos que contribuem com a inovação dos modelos de negócios. O fator com menor média foi ‘Captura de valor’ (4,84), que trata dos custos e receitas para a inovação dos modelos de negócios. No geral, percebe-se que todos os fatores possuem uma média relativamente alta, ao passo que supera o ponto médio da escala, com exceção do item CAP_4, levemente abaixo da média da escala.

4.4.1.1 Análise de confiabilidade e análise fatorial exploratória (AFE)

Para a **análise de confiabilidade** foi realizado o cálculo do coeficiente Alfa de Cronbach, que objetiva assegurar a validade e fidedignidade do instrumento e de seus fatores. Destaca-se que o valor do Alfa de Cronbach deve ser maior que 0,70 (Hair, Black, Babin & Anderson, 2014). A Tabela 4 mostra os valores de Alfa Cronbach para os fatores desta pesquisa.

Tabela 4

Alfa de Cronbach.

Fator	Alfa de Cronbach	Número de itens
Criação de valor	0,912	13
Proposição de valor	0,926	12
Captura de valor	0,794	8
Inovação do modelo de negócio	0,941	10
Total do instrumento	0,957	43

Pode-se perceber que todos os fatores do modelo estão acima do valor mínimo de 0,70 para o Alfa de Cronbach. Além disso, o coeficiente geral do instrumento é 0,957, provando ser consistente. Após essa análise, seguiu-se para a realização da **análise fatorial exploratória** (AFE), que tem como objetivo analisar a unidimensionalidade dentro do conjunto de itens de cada fator. Assim, se os itens de um determinado fator convergem em um só sentido, significa que eles estão associados um ao outro. Para realizar a AFE, foram calculados o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de Bartlett. Esses dois testes auxiliam a verificar a adequação dos dados para a realização da análise fatorial. Para Hair, Anderson e Tatham (1987), valores acima de 0,5 no teste KMO indicam que a análise fatorial é aceitável. Já o teste

de esfericidade de Barlett revela que a amostra é significativa se possui valor de p inferior a 0,05. A Tabela 5 apresenta esses resultados.

Tabela 5

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin e teste de esfericidade de Bartlett.

Fator	KMO	Teste de esfericidade de Bartlett (significância)
Criação de valor	0,894	0,000
Proposição de valor	0,882	0,000
Captura de valor	0,800	0,000
Inovação do modelo de negócio	0,881	0,000
Total do instrumento	0,894	0,000

Pelos resultados, observa-se que as amostras são adequadas para a aplicação de análise fatorial, pois o KMO foi superior a 0,5 em todos os fatores; já o teste de Bartlett revela que a amostra é significativa, apresentando valores abaixo de 0,05 (0,000). A partir disso, a AFE foi conduzida nos blocos (Tabela 6), a fim de avaliar se o valor mínimo dos itens é 0,40 (Koufteros, 1999; Lewis & Byrd, 2003).

Tabela 6
AFE no bloco.

Itens	Criação de valor	Proposição de valor	Captura de valor	Inovação do modelo de negócio
CRI_1	0,657			
CRI_2	0,648			
CRI_3	0,648			
CRI_4	0,655			
CRI_5	0,689			
CRI_6	0,737			
CRI_7	0,773			
CRI_8	0,794			
CRI_9	0,552			
CRI_10	0,675			
CRI_11	0,716			
CRI_12	0,847			
CRI_13	0,809			
PRO_1		0,667		
PRO_2		0,708		
PRO_3		0,628		
PRO_4		0,810		
PRO_5		0,771		
PRO_6		0,694		
PRO_7		0,763		
PRO_8		0,754		
PRO_9		0,776		
PRO_10		0,796		
PRO_11		0,761		
PRO_12		0,785		
CAP_1			0,699	
CAP_2			0,688	
CAP_3			0,692	
CAP_4			0,181	
CAP_5			0,627	
CAP_6			0,797	
CAP_7			0,779	
CAP_8			0,725	
IMN_1				0,679
IMN_2				0,721
IMN_3				0,852
IMN_4				0,876
IMN_5				0,869
IMN_6				0,758
IMN_7				0,819
IMN_8				0,878
IMN_9				0,819
IMN_10				0,823

Como se observa na Tabela 6, os valores das cargas fatoriais obtidas pelas AFE são maiores que o valor mínimo de 0,40, com exceção do item CAP_4 (0,181). Tendo em vista que a carga fatorial do item CAP_4 ficou muito abaixo do nível mínimo de 0,4, esse item foi excluído das análises seguintes. Esse item está relacionado à confiabilidade na duração das fontes de receitas existentes, no fator sobre ‘Inovação da captura de valor’. A Figura 2 apresenta as frequências das respostas para o item CAP_4 na escala.

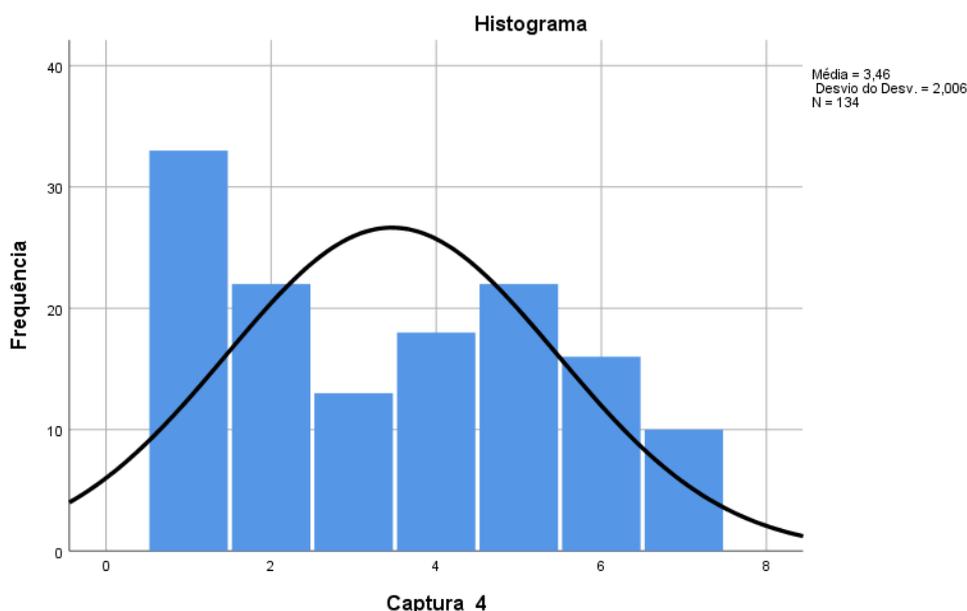


Figura 2. Análise da frequência de respostas do item CAP_4

De acordo com o histograma do item CAP_4, os respondentes, ao serem questionados se confiam na durabilidade das fontes de receita existentes (*Não confiamos na durabilidade de nossas fontes de receita existentes*), não apresentam convergência nas respostas, sendo a escala preenchida em diferentes níveis. Há uma maior concentração no ponto 1 e 2 da escala (percentual acumulado de 41%), revelando que os profissionais confiam na durabilidade das fontes de receitas existentes. Deve-se considerar que uma parte dos escritórios participantes da *survey* possui uma estrutura maior e perene no mercado, os quais podem tender a confiar mais nas suas fontes de receitas existentes, mesmo em um cenário de mudança. Entretanto, o restante dos respondentes se distribui entre os demais pontos da escala, revelando que essa é uma preocupação de uma parte dos profissionais. Especialmente quando se considera o surgimento de novos modelos de negócios *online*, que exercem uma forte competição relacionada aos preços dos serviços prestados (Schiavi et al., 2020), escritórios menores e a menos no tempo no mercado podem estar mais preocupados com esse fato.

4.4.1.2 Modelo de mensuração

Para a análise dos dados nesta etapa, utilizou-se da técnica de modelagem de equações estruturais, com estimação por meio do *Partial Least Squares - PLS*. Segundo Hair et al. (2016), essa análise é relevante quando se busca a predição e explicação de construtos-chave por outros construtos, bem como quando a amostra é pequena. A Tabela 7 apresenta os resultados obtidos no cálculo das cargas externas individuais dos itens da pesquisa (*outer loadings*), da confiabilidade composta (*composite reliability*) e da variância média extraída (AVE), as quais foram calculadas para avaliar a fidedignidade do instrumento aplicado.

Tabela 7

Cargas externas, Alfa de Cronbach, confiabilidade composta e AVE.

Fator	Itens	Cargas externas	Alfa de Cronbach	Confiabilidade composta	AVE
Criação de valor	CRI_1	0.647	0.917	0.929	0.504
	CRI_2	0.619			
	CRI_3	0.640			
	CRI_4	0.647			
	CRI_5	0.650			
	CRI_6	0.694			
	CRI_7	0.798			
	CRI_8	0.815			
	CRI_9	0.547			
	CRI_10	0.696			
	CRI_11	0.736			
	CRI_12	0.850			
	CRI_13	0.816			
Proposição de valor	PRO_1	0.674	0.926	0.937	0.554
	PRO_2	0.712			
	PRO_3	0.638			
	PRO_4	0.806			
	PRO_5	0.755			
	PRO_6	0.684			
	PRO_7	0.755			
	PRO_8	0.757			
	PRO_9	0.771			
	PRO_10	0.802			
	PRO_11	0.759			
	PRO_12	0.796			
Captura de valor	CAP_1	0.664	0.842	0.880	0.514
	CAP_2	0.644			
	CAP_3	0.678			
	CAP_5	0.656			
	CAP_6	0.826			
	CAP_7	0.787			
	CAP_8	0.741			
	Inovação do modelo de negócio	IMN_1			
IMN_2		0.738			
IMN_3		0.846			
IMN_4		0.859			
IMN_5		0.861			
IMN_6		0.769			
IMN_7		0.796			
IMN_8		0.873			
IMN_9		0.823			
IMN_10		0.813			

A análise da confiabilidade considerou as **cargas externas individuais dos itens**, que devem ter valores maiores que o nível mínimo aceitável de 0,4 e próximos do nível preferido de 0,7 (Hair, Ringle & Sarstedt, 2011; Lin, Su & Higgins, 2015). As cargas externas entre 0,40 e 0,70 devem ser consideradas para remoção apenas se a exclusão do indicador levar a um aumento na confiabilidade composta ou na AVE. Avaliou-se a possibilidade de exclusão de alguns itens, porém, optou-se pela não exclusão, visto que essa ação não acarretaria aumentos significativos nas métricas destacadas, que já se apresentam de forma satisfatória. Para a determinação da qualidade do modelo, calculou-se os indicadores de consistência interna: **Alpha de Cronbach** e **confiabilidade composta**. Hair et al. (2011) ressaltam que os valores desses dois indicadores devem ser maiores que 0,7. Pelos resultados apresentados, é possível atestar a qualidade do modelo. Empregou-se a **AVE** na análise da validade convergente entre os construtos e seus indicadores. Segundo Hair et al. (2016), os valores de AVE devem ser superiores a 0,5, sendo esse resultado atingido por todos os construtos (Tabela 7).

Ao observar que o modelo atingiu valores satisfatórios nos critérios analisados de confiabilidade e validade convergente, foi executada a análise de **validade discriminante** do modelo, por meio do **critério HTMT** (Henseler, Ringle & Sarstedt, 2015). Estabelecer validade discriminante implica que um construto é único e captura fenômenos não representados por outros construtos no modelo. Se o valor de HTMT estiver abaixo de 0,90, a validade discriminante foi estabelecida entre dois construtos reflexivos. A Tabela 8 apresenta os resultados desse cálculo.

Tabela 8

Validade discriminante pelo critério HTMT.

	Captura de valor	Criação de Valor	IMN	Proposição de Valor
Captura de valor				
Criação de Valor	0.718			
IMN	0.468	0.446		
Proposição de valor	0.826	0.889	0.476	

Pelos resultados apresentados, pode-se perceber que todos os valores estão abaixo de 0,90, como sugerem Henseler et al. (2015). Entretanto, é importante destacar que o valor da validade discriminante entre ‘Inovação em criação de valor’ e ‘Inovação em proposição de valor’ estão próximos do valor de base. Sobre isso, ressalta-se a possibilidade deles estarem tratando um fenômeno semelhante na pesquisa (sabendo que na teoria há diferença entre os dois), ao tratarem de aspectos operacionais e estratégicos dos negócios.

4.4.1.3 Modelo estrutural e teste das hipóteses

Após a validação do modelo de mensuração, realizou-se a avaliação do modelo estrutural e, em seguida, o teste das hipóteses. Tendo como base as etapas sugeridas por Hair et al. (2016), realizou-se, primeiramente, a **análise de colinearidade** para identificar se dois construtos têm alto grau de colinearidade, ou seja, se são similares. Nessa etapa, foi utilizado o critério do **Fator de Inflação de Variância (Variance Inflation Factor - VIF)**. Conforme Hair et al. (2016), a tolerância do construto preditor (VIF) deve ser maior que 0,20 e menor que 5,00. Os resultados do cálculo do VIF foram adequados para: Criação de Valor (2.939), Proposição de valor (3.789) e Captura de valor (2.131); prosseguindo-se, então, com a análise do modelo estrutural. Os resultados de **avaliação do modelo estrutural** são baseados na **técnica de reamostragem do tipo Bootstrapping**, para avaliar a significância dos coeficientes do caminho, sendo o número mínimo de amostras de 5000 (Hair et al., 2011). Os resultados obtidos estimam a significância entre as relações dos construtos da análise, conforme apresenta a Figura 3.

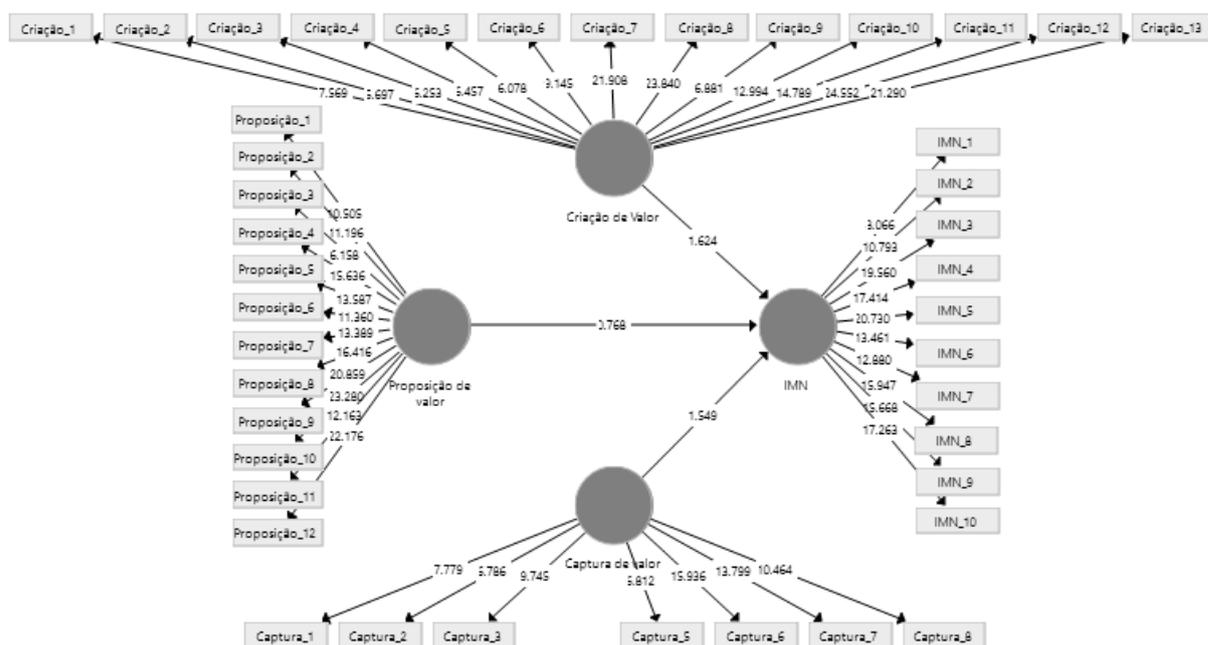


Figura 3. Análise de *Bootstrapping*.

Nessas análises, as significâncias das relações do modelo foram calculadas pelo teste *t* de Student. Hair et al. (2016) destacam que a análise desse teste leva em consideração os seguintes valores: acima 1,96 (nível de significância = 5%) e acima 2,57 (nível de significância = 1%), bem como o *p value* deve ser menor que 0,05 (nível de significância = 5%) e que 0,01 (nível de significância = 1%). A Tabela 9 mostra os valores obtidos e o teste das hipóteses.

Tabela 9
Teste das hipóteses.

Hipótese	Relação das Variáveis	Valores de <i>t</i>	Significância (<i>p value</i>)	Avaliação
Hipótese 1	CRI → IMN	1.624	0.104	Não suportada
Hipótese 2	PRO → IMN	0.768	0.442	Não suportada
Hipótese 3	CAP → IMN	1.549	0.121	Não suportada

Considerando os valores obtidos no *teste t* e na significância (*p value*), avalia-se que nenhuma das hipóteses propostas no modelo foram suportadas. Isso significa que, para a amostra analisada e para o segmento dos escritórios contábeis, a ‘Inovação em criação de valor’, a ‘Inovação em proposição de valor’ e a ‘Inovação em captura de valor’ não possuem relação significativa com a ‘Inovação do modelo de negócio’.

Assim como Clauss (2017), buscou-se compreender qual(is) dimensão(ões) impacta(m) positivamente e iniciam o processo de inovação das organizações. Considerando alguns estudos anteriores, que mostram que as tecnologias têm um primeiro impacto nos processos (Dimitriu & Matei, 2015; Knudsen, 2020), e a atual mudança do campo contábil, que destaca o protagonismo das tecnologias digitais emergentes, esperava-se que a Inovação em criação de valor tivesse um impacto mais significativo no processo de inovação dos negócios contábeis; sendo a relação que demonstrou melhores resultados, mas não satisfatórios para comprovar esse fato. Isso porque essa dimensão lida com os aspectos tecnologias/equipamentos, processos, parcerias e capacidades. Schiavi et al. (2020) demonstraram, por exemplo, a partir da análise de algumas empresas de diferentes áreas contábeis, que as capacidades de inovação são desenvolvidas, inicialmente, em termos tecnológicos e de processos, com consequências posteriores em outros aspectos do negócio, como financeiros, clientes, proposição de valor etc.

Como nenhuma dimensão mostrou estar relacionada positivamente com a inovação dos modelos de negócios, outras inferências são levantadas. Neste estudo, ressalta-se o fato de que, pelas características da amostra, os respondentes são empresas que estão atuando há mais tempo no mercado. Isso corrobora as indicações de Chesbrough (2010), que afirma que a lógica de manutenção de modelos de negócios existentes pode levar as organizações a ignorar e limitar seriamente a experimentação de potenciais inovadores, contribuindo para os resultados obtidos. Aliado a característica da amostra, vale destacar os aspectos regulatórios que caracterizam o campo contábil. Sobre isso, destacam-se os apontamentos de Hinings et al. (2018), que ressaltam que, mesmo havendo uma interrupção rápida das tecnologias, as estruturas institucionais existentes permanecem para desafiar a necessidade de mudança de práticas estabelecidas, como as relacionadas à estrutura dos negócios. Considerando a ação das tecnologias digitais na mudança do campo, a atuação das estruturas existentes e a organização

de novos negócios, o estudo qualitativo buscou ampliar as explicações para complementar esse fenômeno de análise e compensar as discussões sobre as hipóteses não suportadas. As discussões do estudo qualitativo buscam trazer as análises para o nível do campo, traçando discussões entre diferentes estruturas organizacionais e o contexto no qual elas se inserem.

Após a realização do teste de hipóteses, fez-se a análise do coeficiente de determinação R^2 , do tamanho do efeito f^2 e da capacidade de predição Q^2 , seguindo as etapas sugeridas por Hair et al. (2016). O R^2 avalia a precisão preditiva do modelo e se trata de uma medida de variância explicada de cada construto endógeno, de modo a indicar o quanto o modelo é explicado. O valor do R^2 varia de 0 a 1, sendo que um R^2 com níveis mais altos indica maior precisão preditiva. Porém, é difícil fornecer regras gerais para valores aceitáveis de R^2 , o que depende da complexidade do modelo e da área de pesquisa. O valor do R^2 do fator ‘Inovação do modelo de negócio’ foi 0.255, ou seja, as variáveis preditoras explicam 25,5% da variável dependente, sendo esse considerado um valor fraco de explicação.

Posteriormente, analisou-se o nível de efeito f^2 , calculado para determinar o impacto de cada construto exógeno na variável latente endógena em termos de R^2 . Os valores de referência para f^2 são: 0,02 para baixo impacto; 0,15 para médio impacto; e 0,35 para alto impacto (Hair et al., 2014). A Tabela 10 apresenta os resultados do nível de efeito f^2 , revelando que a ‘Inovação em criação de valor’ e a ‘Inovação em captura de valor’ possuem um baixo impacto na ‘Inovação do modelo de negócio’, enquanto a ‘Inovação em proposição de valor’ possui um impacto quase que insignificativo.

Tabela 10
Nível de efeito f^2 .

Relação das Variáveis	f^2
CRI → IMN	0.025
PRO → IMN	0.006
CAP → IMN	0.024

Por fim, realizou-se o procedimento de *blindfolding* para se obter a relevância preditiva do modelo (valor Q^2 de *Stone-Geisser* para cada construto endógeno). Segundo Hair et al. (2016), quando o Q^2 possui valores maiores que zero, pode-se entender que os construtos exógenos têm capacidade e relevância preditiva para o construto endógeno em consideração, o que acontece com o fator do modelo analisado: 0,128 (para a ‘Inovação do modelo de negócio’). Ao final das análises, pode-se perceber que avaliação do modelo de mensuração mostra-se satisfatória, revelando que o modelo utilizado atinge um nível de confiança desejável. Já a avaliação do modelo estrutural aponta que o modelo tem um baixo poder de explicação, e que

o impacto das variáveis exógenas na variável endógena mostra-se baixo, não suportando as hipóteses levantadas para essa amostra e esse segmento.

4.4.2 Análise dos resultados: Estudo qualitativo

Esta subseção apresenta os resultados sobre os estágios de mudança do campo organizacional dos escritórios contábeis (Greenwood et al., 2002), bem como analisa as dimensões da inovação de seus modelos de negócios (Clauss, 2017), a fim de complementar os resultados obtidos no estudo quantitativo. Buscando manter o anonimato dos entrevistados, os trechos das entrevistas são indicados por legendas (Tabela 11).

Tabela 11

Legenda e descrição dos escritórios analisados.

Legenda	Modalidade de atendimento	Porte (quantidade de funcionários)	Tempo (em relação ao ano de abertura)
Gest_1	Presencial	Pequeno	Menos tempo
Gest_2	Presencial	Pequeno	Mais tempo
Gest_3	Presencial	Médio	Menos tempo
Gest_4	Presencial	Médio	Mais tempo
Gest_5	<i>Online</i>	Pequeno	Menos tempo
Gest_6	<i>Online</i>	Pequeno	Menos tempo
Gest_7	<i>Online</i>	Médio	Menos tempo
Gest_8	<i>Online</i>	Médio	Menos tempo

Em relação à modalidade de atendimento, os escritórios classificam-se entre ‘presencial’ e ‘*online*’, representando os tradicionais e os novos modelos de negócios contábeis-financeiros, respectivamente. Ressalta-se que três escritórios presenciais estão a caminho de um modelo de negócio digital, e apenas um apresenta uma estrutura de manutenção de processos manuais. As análises apresentadas a seguir trazem as perspectivas das estruturas estabelecidas (escritórios tradicionais) e das novas formas organizacionais (escritórios *online*) sobre a mudança do campo e a inovação dos modelos de negócios. Contudo, pontos de vista de outras classificações (como porte e tempo) são apontadas quando relevantes para as análises. Dessa forma, os escritórios analisados ainda se classificam como ‘pequeno’ (até 10 funcionários) ou ‘médio’ (11 ou mais funcionários), dependendo da quantidade de funcionários. E em ‘menos tempo’ (até 10 anos) e ‘mais tempo’ (11 anos ou mais) de funcionamento no mercado. Na última classificação, destaca-se que todos os escritórios *online* possuem menos de 10 anos de funcionamento: entre os escritórios *online* e pequenos, um possui 1 ano (Gest_5) e o outro 3 anos de funcionamento (Gest_6); entre os escritórios *online* e médios, um possui 5 anos (Gest_7) e o outro 8 anos

(Gest_8) de funcionamento, sendo este último um escritório que modificou sua estrutura ao longo dos anos (de um modelo tradicional para um modelo *online*).

4.4.2.1 Estágios da mudança institucional de caráter tecnológico no campo contábil

O processo de mudança institucional está associado às oportunidades de transformação percebidas pelas organizações, que modificam regras e padrões estabelecidos socialmente (Greenwood et al., 2002). No atual contexto, um **elemento desestabilizador** para o campo contábil é representado pelos novos recursos tecnológicos (Hinings et al., 2018). Como sugere Knudsen (2020), as soluções digitais apresentam-se como importantes fatores de mudança para as organizações contábeis. Para os entrevistados, a utilização dessas soluções desencadeia a **desinstitucionalização** de práticas e de estruturas institucionalizadas, a partir da entrada de novas ações e de novos atores no campo organizacional dos modelos de negócios contábeis-financeiros. A interrupção da legitimidade das práticas contábeis estabelecidas é percebida pela substituição de processos manuais por processos automatizados e digitais, que trazem maior eficiência nas atividades executadas. Na perspectiva dos tradicionais escritórios contábeis, a mudança de caráter tecnológico representa “*algo muito positivo para a área*” (Gest_1), pois ela provoca alterações “*nos processos manuais da Contabilidade, e há muitos processos desse tipo, por conta de declarações que se faz para o governo e de uma série de informações que se gera; então, a tecnologia cada vez mais auxilia nessas questões burocráticas*” (Gest_2).

Apesar da área contábil enfrentar uma nova fase de mudança tecnológica, a qual difere dos períodos anteriores pelo tipo de tecnologia empregada (Knudsen, 2020), pode-se perceber que as soluções digitais vão além de sua mera incorporação para otimização de processos. A mudança de processos manuais para processos automatizados e digitais permite um contexto maior de adaptação das estruturas organizacionais, originando novos modelos de negócios que acompanham as tendências de outros atores do campo, como clientes, fornecedores, órgãos regulatórios, entre outros. Nesse sentido, os escritórios *online* consideram que “*a tecnologia é desestabilizadora, porque ela tira os profissionais da zona de conforto; por outro lado, a tecnologia é disruptiva, porque permite maior alcance e eficiência, abrindo caminhos para outros modelos de negócios*” (Gest_7). Sobre a característica desestabilizadora, o Gest_8 complementa que “*os escritórios de Contabilidade que não investirem em tecnologia não vão continuar no mercado, [...] porque é preciso ter uma estrutura muito ‘inchada’ para atender na forma antiga: pegando papel, transcrevendo as informações para um sistema contábil,*

fechando lançamentos, conferindo esse input, gerando contabilização e devolvendo tudo isso para o cliente, através de guias de ou 'n' outras formas de comunicação com o cliente”.

Considerando o impacto tecnológico sobre os negócios contábeis, as organizações buscam por soluções tecnicamente viáveis para enfrentar os problemas percebidos com a mudança. Essa etapa trata da **pré-institucionalização** em relação às novas ações e estruturas possíveis de serem adotadas. Para os gestores entrevistados, tanto de escritórios tradicionais quanto de escritórios *online*, as principais soluções estão relacionadas ao uso de softwares em nuvem, ao dinamismo na comunicação e à introdução de plataformas financeiras digitais. Sobre os *softwares* em nuvem, os entrevistados destacam a relevância dessa solução para a segurança no armazenamento dos dados e para o acesso remoto das informações dos clientes. Para o Gest_3, *“a nuvem é um caminho sem volta, porque hoje se tem muita informação e essa informação é extremamente instantânea [...], então opta-se por usar um sistema contábil totalmente na nuvem, com acesso via internet, onde o banco de dados fica na nuvem e não se depende de nada do sistema contábil em meio físico”*. Tais resultados convergem para o entendimento de Dimitriu e Matei (2015), que apontam para a adoção da ‘contabilidade em nuvem’, ou seja, para um novo modelo de negócio que suporte os desafios da atividade contábil, principalmente aqueles relacionados ao trânsito, ao armazenamento e à análise das informações.

Aliadas aos *softwares* em nuvem, as plataformas financeiras digitais são sistemas *online*, terceirizados ou desenvolvidos internamente nos escritórios contábeis, que permitem uma maior organização financeira dos clientes, pela emissão de notas fiscais, controle de fluxo de caixa, conciliação bancária, entre outros (Gest_1, Gest_2, Gest_4, Gest_5, Gest_6, Gest_7). Sobre as plataformas financeiras digitais, o Gest_7 destaca que, *“em termos de tecnologia, um primeiro movimento que se vê são os escritórios tentando tirar o trânsito de documentos entre clientes e contadores, seja através de uma plataforma online, como [entrevistado cita o nome de três empresas fornecedoras de software], ou até mesmo de ferramentas mais simples, às vezes até gratuitas, de compartilhamento de arquivos”*. Além do suporte no gerenciamento dos documentos, uma das principais contribuições dessas plataformas financeiras está na consolidação das informações de forma digital e na integração dos sistemas de clientes e escritórios, garantindo maior produtividade na execução das atividades pelos contadores: *“os softwares de gestão financeira permitem que o cliente passe as informações de forma mais rápida, e com isso se consegue fazer o fechamento contábil mais rápido também, [...] então a tecnologia serve para que não se tenha todo aquele envolvimento de pessoas fazendo esses trabalhos braçais de inputs de informação”* (Gest_2). Corroborando os achados de Sebastian et al. (2017), nota-se a intenção dos escritórios de iniciarem o processo de mudança pelo uso de

plataformas digitais, que garantem o envolvimento do cliente com as novas soluções de negócio proporcionadas.

Outra solução buscada pelos entrevistados diz respeito ao uso de ferramentas no processo de comunicação, que trazem agilidade no atendimento e satisfazem as necessidades de comunicação dos clientes (Gest_1, Gest_2, Gest_4, Gest_5, Gest_6, Gest_7, Gest_8). Sobre isso, o Gest_1 revela que *“o tratamento por WhatsApp, por exemplo, facilita o processo de atendimento, porque não é mais preciso ficar ligando ou ficar pendurado no telefone com os clientes, [...] eles mandam mensagens e a gente responde assim que dá, então a troca é muito mais rápida”*. O Gest_7 complementa que, para satisfazer as expectativas de atendimento dos clientes, é necessário *“entender onde o cliente está, o que ele quer e qual é o melhor canal para ele”*. Além disso, alguns *“escritórios estão implementando o WhatsApp Business para poder conversar, interagir com os clientes [...] e compartilhar informações sobre empreendedorismo”* (Gest_7), de modo a aproximar e *“engajar o cliente com o trabalho do escritório para que eles enxerguem valor no negócio contábil e no atendimento”* (Gest_1).

Junto a essa perspectiva de aproximação entre clientes e escritórios contábeis no processo de comunicação, Baron (2016) destaca a oportunidade para que os contadores se tornem parceiros de negócio. O ganho de produtividade nas atividades contábeis, relacionada às novas soluções tecnológicas, permite que os gestores dos escritórios tradicionais revelem uma nova tendência de estrutura para esse modelo de negócio, voltada ao perfil consultivo do contador (Gest_1, Gest_2, Gest_3 e Gest_4). O Gest_4 destaca que *“estão surgindo novos escritórios apoiados totalmente na nova tendência tecnológica [...], e os contadores mais antigos, que tem mais dificuldade de lidar com tecnologia ou com a forma como os negócios estão se encaminhando, estão saindo do mercado”*. Tal fato ressalta o apontamento de Guthrie e Parker (2016) para a execução dos serviços contábeis além dos obrigatórios e de rotina. Sobre isso, o Gest_4 salienta que *“a tendência é diminuir cada vez mais esse tipo de contabilidade tradicional, [...] e vai surgir outro profissional, o contador vai se aperfeiçoar e, em vez de ser um mero registrador de dados e de fatos, porque quem vai fazer isso é a tecnologia, ele vai ser um consultor”*.

Por outro lado, os gestores dos escritórios *online* enxergam na automatização de diferentes processos uma possibilidade para a mudança na forma de organização de seus negócios (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8), corroborando a visão de Schiavi et al. (2020) sobre os novos modelos de negócios contábeis impulsionados pelo uso de novas tecnologias nos processos. Para o Gest_5, um escritório *online* é um modelo de negócio no qual outros aspectos merecem mais atenção, com destaque para os processos: *“não tem mágica, a gente*

precisa fazer a mesma Contabilidade, existem as mesmas burocracias, porém, a gente não deixa isso ser passado para o cliente e a gente usa a tecnologia como ferramenta”. Complementarmente, o Gest_8 ressalta que “o Brasil está passando por um momento de reformulação política, econômica e social, e isso, de certa forma, impulsiona o uso de tecnologia para tornar os processos mais eficientes e mais rentáveis”. Nesse sentido, o Gest_8 revela o histórico de mudança da estrutura de seu negócio: “o nosso escritório de Contabilidade vem de um modelo antigo, [...] a gente desenvolveu um trabalho de inteligência de negócio e de automatização para melhorar os processos dessa Contabilidade tradicional [...], então a gente entendeu o processo, destruiu o processo e reconstruiu algo novo e mais eficiente”.

Apesar do levantamento dessas soluções tanto pelos escritórios com estruturas tradicionais quanto pelos escritórios *online*, os entrevistados observam relativa inércia por parte de muitos gestores de escritórios estabelecidos (Gest_1, Gest_2, Gest_3, Gest_4, Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Coram e Robinson (2017) revelam que a estabilidade dos negócios é uma das principais barreiras que impele gestores contábeis a mudar seus valores de negócio. Com isso, a manutenção de estruturas estabelecidas apresenta-se como uma ameaça em um contexto de mudança. No atual cenário do campo contábil, o Gest_1 revela que “dá para notar que alguns gestores de escritórios contábeis têm um pouco de medo dessa nova tecnologia entrante no mercado”. O Gest_2 complementa que “muitos contadores estão presos a questões técnicas, esperando que os CRCs (Conselhos Regionais de Contabilidade) façam alguma coisa em relação às contabilidades online, quando na verdade eles não podem fazer coisa alguma, porque isso é uma questão de mercado”. Tal fato revela como as novas mudanças de caráter tecnológico transcendem os aspectos regulatórios (relacionados à obrigatoriedade de sua adoção) e se aproximam das expectativas do mercado (clientes, fornecedores, agente regulatórios, entre outros) (Hinings et al., 2018).

Posteriormente ao levantamento das possíveis soluções a serem adotadas, a etapa da **teorização** revela as medidas desenvolvidas e seus resultados, de forma a garantir a legitimidade e o reconhecimento das novas práticas. Em um primeiro momento, percebe-se que as organizações contábeis apoiam-se na legitimidade moral, explicando como as novas soluções adotadas promovem benefícios para a sociedade ao acompanharem o desenvolvimento tecnológico do mercado. No caso dos tradicionais escritórios, a maioria dos gestores destaca que a adoção de sistemas em nuvem e de plataformas financeiras digitais permite a reestruturação de escritórios tradicionais para modelos digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4). Os principais resultados com essa mudança são verificados no trânsito de documentos e no processamento das informações financeiras. Para o Gest_4, “um escritório tradicional, que

cobra prazo de entrega de documentação, pega malote, busca arquivo, registra tudo, [...] está fadado a sumir do mercado, e a tecnologia contribuí para que o contador mude esse contexto de trabalho”.

Esses resultados reforçam como os recursos tecnológicos influenciam na dinâmica das estruturas organizacionais, principalmente sobre a forma de realização das operações (Knudsen, 2020). Sobre isso, o Gest_1 revela que *“a entrega de documentação era algo bem comum, [...] mas isso foi alterado para que o cliente evite deslocamentos, não fique preocupado com prazos, com custos, e ganhe tempo para se preocupar com a empresa dele”*. O Gest_2 complementa que as consequências dessa mudança permitem *“que o escritório tenha um tempo de processamento das informações muito mais rápido, permitindo deslocar esforço e energia em atendimentos [...] e em uma contabilidade mais consultiva”*. Corroborando os achados de Baron (2016) sobre a relevância do contador como um parceiro de negócio, *“essas soluções auxiliam a melhorar a visão que o cliente tem do próprio escritório de Contabilidade”* (Gest_1).

Ampliando essa análise para o campo, nota-se o papel de outros atores no processo de mudança dos tradicionais escritórios. Inicialmente, destaca-se a contribuição das empresas de tecnologia: *“os contadores tradicionais estão se movimentando na tentativa de se digitalizar, e as empresas de softwares contábeis contribuem para esse processo ao criarem e fornecerem soluções para isso”* (Gest_6). A presença desses atores revela como a decisão de adoção das novas soluções tecnológicas pode ser influenciada por fatores extraorganizacionais, como aqueles relacionados aos interesses de outras organizações (Knudsen, 2020). Nesse sentido, o Gest_3 ressalta um outro comportamento no processo de mudança do campo contábil: *“tem uma questão de perfil de cliente também, [...] alguns clientes são extremamente relutantes em usar qualquer tipo de sistema e, inclusive, pedem para fazer impressão e envio de documentos”*. Mesmo verificando a tendência de impacto das soluções digitais em diferentes negócios (Nylén & Holmström, 2015), o Gest_3 revela uma preferência em manter uma estrutura tradicional de escritório, que acompanhe o perfil de seus clientes. Tal fato evidencia uma gestão mais conservadora, na qual a atual estabilidade dos negócios é vista como uma alternativa mais confortável frente aos riscos de uma mudança (Coram & Robinson, 2017).

Já para as novas formas organizacionais, o suporte das soluções tecnológicas permite a apresentação de novas estruturas de negócios no campo contábil: os escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Para os gestores entrevistados, a adoção de *softwares* em nuvem, de plataformas financeiras digitais e de processos automatizados trouxe maior produtividade, redução de custos e escalabilidade. Sobre isso, O Gest_7 destaca que *“o principal ganho para o escritório é produtividade, fazer mais em menos tempo e com redução de custo”*.

Complementarmente, o Gest_6 afirma que as novas soluções implantadas “*visam o ganho de escala, pressionando os custos pra baixo e permitindo maior capacidade de atendimento*”. Confirmando a exposição de Nambisan et al. (2017), as soluções tecnológicas permitem não só a otimização das atividades como a modificação do modelo de negócio. Sobre isso, o Gest_8 revela os benefícios dos novos modelos de negócio para os clientes: “*primeiro, tem um reflexo muito grande na comunicação, [...] estando as informações financeiras e contábeis disponíveis na plataforma, o cliente consegue ter acesso a elas de forma mais rápida; [...] segundo, reduzindo custo operacional e aumentando margem de lucro, o escritório consegue fazer com que as mensalidades dos clientes sejam mais baratas; [...] terceiro, aumentando produtividade, ainda é possível oferecer algum diferencial competitivo*”. Os resultados validam como essas organizações podem modificar a proposta de valor de seus negócios a partir da acessibilidade e agilidade no fornecimento dos serviços contábeis obrigatórios.

Em relação aos próximos estágios do modelo de mudança institucional de Greenwood et al. (2002), percebe-se, pelo relato dos gestores, que as organizações ainda estão lidando com as fases de difusão e de reinstitucionalização. Cabe destacar que a literatura revela que os processos de mudança institucional podem durar períodos consideráveis, com horizontes de cinco a dez anos (Hinings et al., 2018). Apesar do impacto tecnológico ser algo presente ao longo do tempo nas atividades contábeis, as mudanças em relação às novas soluções digitais começaram a se apresentar somente nos últimos anos (Knudsen, 2020). Com isso, o estágio de **difusão** das novas práticas é verificado apenas se as novas medidas adotadas são percebidas como mais apropriadas em relação às práticas existentes. Nessa fase, as organizações contábeis analisadas apoiam-se na legitimidade pragmática, que ocorre quando a sociedade percebe que as novas práticas atendem aos seus interesses (Greenwood et al., 2002). No caso das empresas analisadas, percebe-se que o estágio de difusão ainda é uma preocupação presente dos gestores.

Para os tradicionais escritórios, a otimização dos processos cria oportunidades relacionadas a entregas com valor gerencial e melhoria na forma de comunicação e de relacionamento com clientes, que se tornam mais próximas e personalizadas (Gest_1, Gest_2 e Gest_4). O Gest_1 revela que a difusão das novas práticas adotadas “*é um processo lento, pois muitos clientes ainda têm a visão de que o contador é uma pessoa que vai lidar só com papel, que vai ficar o tempo todo lidando com burocracia e que não vai dar um tratamento ágil*”. O Gest_4 complementa que os escritórios tradicionais, que estão se movimentando para modelos digitais, precisam “*mostrar para os clientes que usar soluções tecnológicas e que ter as informações no formato digital permitem que o escritório contábil forneça informações do negócio dele de forma imediata*”. Já o Gest_2 revela ter percebido “*que, de três anos para cá,*

a procura por novas soluções tecnológicas cresceu bastante, os escritórios realmente estão preocupados com isso, [...] porque viram que sobra tempo para auxiliar o cliente de uma forma mais gerencial". Assim, nota-se que os escritórios tradicionais estão buscando nos modelos digitais formas de otimizar seus processos e de ampliarem suas entregas, com foco para as atividades de análise de dados, as quais se alinham aos interesses dos clientes pelas contribuições em relação ao seu processo decisório (Baron, 2016).

Para as novas formas organizacionais, o modelo de Contabilidade *online* melhora a forma de comunicação e de relacionamento com clientes, a partir da divulgação imediata de informações, e simplifica a forma como os serviços contábeis obrigatórios são oferecidos (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Para o Gest_8, a difusão das novas práticas "*provoca uma disruptura no mercado, e muitos não veem ainda com bons olhos ou se sentem inseguros; [...] mas, nos próximos anos, a Contabilidade online vai fazer sentido, é o mesmo exemplo do que aconteceu com os bancos online*". O Gest_8 acrescenta que a Contabilidade *online* é uma necessidade de alguns clientes que "*precisam de uma estrutura mais versátil e mais transparente, ou seja, de um escritório de Contabilidade funcional que atenda seus interesses*". Nesse sentido, o Gest_7 ressalta que os escritórios *online* surgem para atender um nicho específico de clientes: "*o mercado online serve muito bem para empresas pequenas, com até dez funcionários e um faturamento até a ordem de cento e cinquenta/duzentos mil reais por mês*". Isso porque esse perfil de cliente procura a realização dos serviços contábeis obrigatórios a um baixo custo (Schiavi et al., 2020). Ampliando as explicações de Hinings et al. (2018), percebe-se que as organizações analisadas valem-se da lógica de *startup* para engajar a legitimação das novas práticas entre seus clientes, principalmente, ao simplificarem os serviços oferecidos, escolherem um nicho, trabalharem em escala e reduzirem custos.

Por fim, a **reinstitutionalização** ocorre quando a difusão das novas práticas consegue fornecer legitimidade a ponto de sobreviverem no campo. Nesse caso, as organizações precisam estar apoiadas na legitimidade cognitiva, que garante o reconhecimento das novas práticas como algo como necessário ou inevitável (Greenwood et al., 2002). Considerando que as empresas analisadas ainda direcionam seus esforços para a difusão das novas práticas, o Gest_7 observa que o processo de reinstitucionalização encaminha-se "*para a criação de dois grandes mercados, um sendo o mercado da Contabilidade online [...] e o outro sendo o mercado da Contabilidade personalizada*". Nesse sentido, os gestores dos tradicionais escritórios revelam que a reinstitucionalização das novas práticas deve ocorrer com a valorização das entregas gerenciais: "*hoje, o contador não tem tanta importância para o empresário, muitos enxergam a Contabilidade só para cumprir obrigações [...], porém, a tecnologia está mudando isso e o*

cliente vai perceber que o contador pode ser o cara que vai entregar informações para a tomada de decisão” (Gest_4). Já os gestores dos escritórios *online* acreditam que a reinstitucionalização das novas práticas deve ocorrer com a imersão dos clientes em um ambiente totalmente digital: “a Contabilidade online existe para o cliente que não quer sair da sua empresa para resolver um problema, ele quer usar um smartphone ou uma plataforma, baixar o que tiver que baixar, enviar o que tiver que enviar, sem perder tempo”. A Figura 4 sistematiza os achados apresentados.

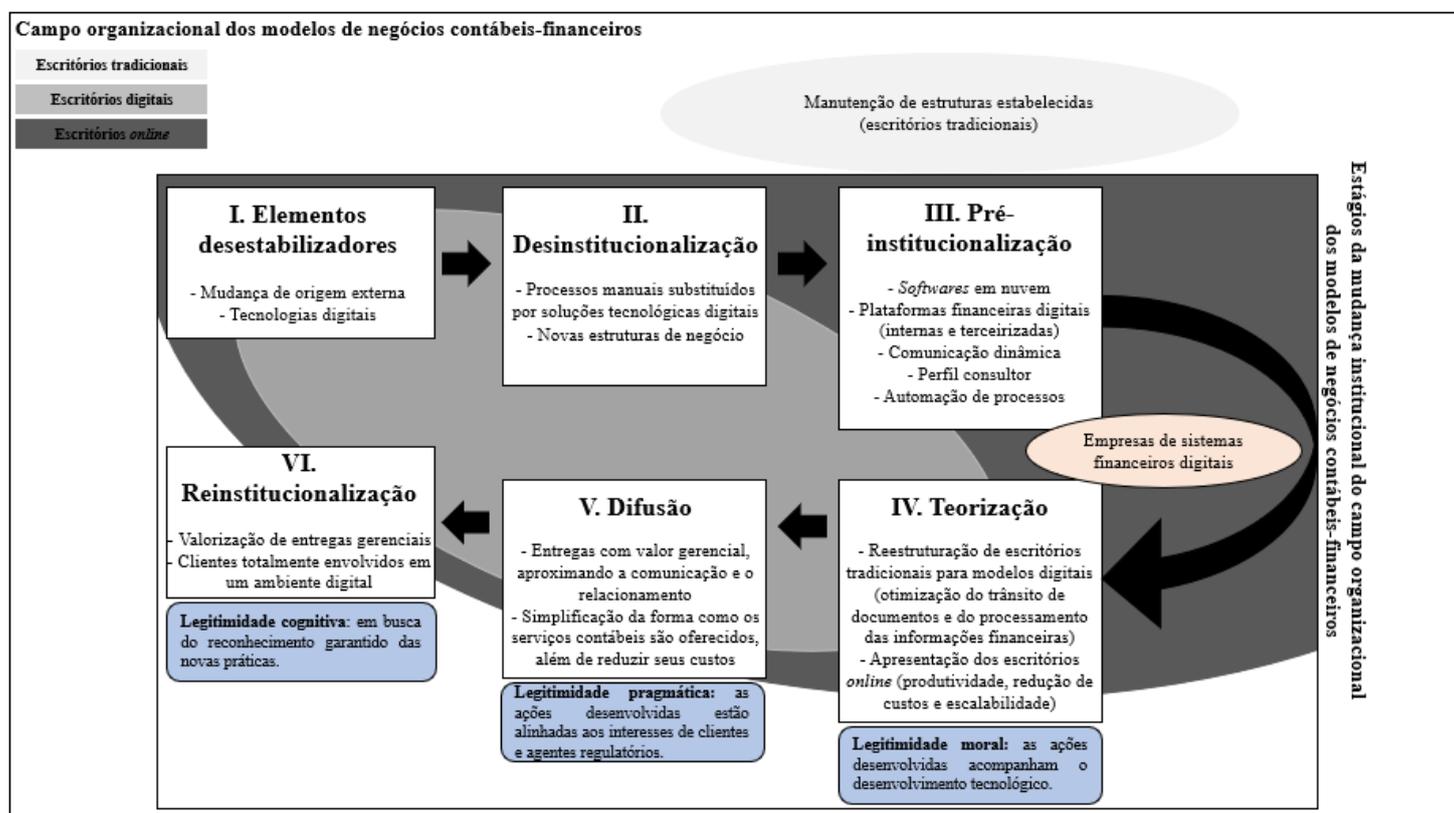


Figura 4. Estágios da mudança institucional de caráter tecnológico no campo contábil.

Os resultados revelam que a mudança institucional de caráter tecnológico ainda está em andamento no campo contábil. Mesmo não finalizada, já é possível observar novas práticas adotadas pelos escritórios contábeis, a partir da adoção de novas soluções tecnológicas. Muitas das soluções adotadas estão voltadas para a digitalização dos processos, como sugerido por Knudsen (2020), a partir de sistemas em nuvem, plataformas digitais, automatização de processos e ferramentas de comunicação dinâmicas. Hinings et al. (2018) ressaltam que um dos princípios centrais da mudança institucional é a interação entre diferentes estruturas para definição da legitimidade de novas práticas. Nesse sentido, pode-se perceber que a tecnologia impacta os negócios contábeis de diferentes formas. Os escritórios que se encaminham para

modelos digitais utilizam as novas soluções tecnológicas para otimizar processos, o que possibilita a expansão de suas atividades para entregas com maior valor gerencial. Já os escritórios *online*, além de se apoiarem na tecnologia para melhorar as atividades, buscam experimentar novos modelos de negócios para a inovação do mercado contábil. A próxima seção busca discutir as questões de reestruturação e inovação dos negócios contábeis, de forma a esclarecer os resultados do estudo quantitativo.

4.4.2.2 Inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros

Os componentes dos modelos de negócios podem ser classificados em três dimensões: criação de valor (que trata de elementos operacionais do negócio), proposição de valor (que trata de elementos estratégicos relacionados aos clientes) e captura de valor (que trata de elementos financeiros) (Bashir et al., 2016). A análise quantitativa realizada aponta que, para a amostra analisada, não há uma relação significativa entre a inovação dessas dimensões com a inovação dos modelos de negócios contábeis. Em um primeiro momento, esse resultado justifica-se pela característica da amostra, composta, principalmente, por gestores de empresas que estão atuando há mais tempo no mercado. Esse perfil evidencia uma gestão mais conservadora (Coram & Robinson, 2017), que busca a manutenção das estruturas existentes e se limita a experimentação de potenciais inovadores (Chesbrough, 2010). Por sua vez, a análise do comportamento de diferentes escritórios contábeis no processo de mudança institucional de caráter tecnológico revela a presença de três tipos de negócios: escritórios tradicionais, escritórios digitais e escritórios *online*.

Hinings et al. (2018) ressaltam que a manutenção de estruturas estabelecidas é um comportamento comum para as organizações tradicionais, que buscam desafiar a real necessidade de mudança das práticas instituídas. A presença dos escritórios tradicionais, como no caso do Gest_3, é justificada pelo atendimento a um certo perfil de cliente, também relutante à mudança de caráter tecnológico. O porte do escritório (médio porte) e o tempo de atuação no mercado (mais tempo) são fatores mais característicos desse comportamento. Já os escritórios digitais dizem respeito à reestruturação de modelos tradicionais para a incorporação das novas soluções digitais, acompanhando o processo de mudança do campo. Nos casos analisados, verifica-se que os escritórios de menor porte possuem maior flexibilidade à mudança (Gest_1 e Gest_2). Escritórios mais novos já surgem inseridos no novo contexto tecnológico, facilitando sua adoção (Gest_1); enquanto escritórios com mais tempo de atuação, apesar de responderem mais tardiamente a mudança, realizam investimentos maiores em soluções tecnológicas (Gest_2

e Gest_4). Por último, os escritórios *online* referem-se a novas formas organizacionais promovidas a partir da incorporação de novas tecnologias nos negócios, as quais permitem a modificação na forma como os serviços são oferecidos (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Esse é o perfil de organizações (*startups*) mais novas e inseridas na cultura digital, sendo o porte definido em relação a escalabilidade e alcance no mercado.

Schiavi et al. (2020) ressaltam que a presença de modelos contábeis inovadores é algo recente e ainda pouco explorado no mercado. Com isso, a representatividade dos escritórios tradicionais e digitais contribui para os resultados obtidos no estudo quantitativo, o qual revela que a inovação em diferentes elementos de negócio não possui uma relação significativa para a inovação do modelo de negócio. Isso porque, embora os escritórios digitais acompanhem as tendências de mudança tecnológica, a incorporação dessas soluções manifesta-se diretamente nos processos, de forma a otimizá-los. Tal fato não implica uma inovação propriamente das atividades ou do negócio, mas sim uma reestruturação da organização diante de um processo de mudança tecnológica da forma como as atividades contábeis são realizadas. As próximas análises evidenciam as características dos elementos dos modelos de negócios contábeis, de forma a explicar o surgimento de novas estruturas no campo e diferenciar a reestruturação da inovação nas organizações contábeis.

A dimensão da **criação de valor** trata de aspectos operacionais, como capacidades, recursos/equipamentos, parcerias e processos. As **capacidades** estão associadas aos treinamentos, capacitações, compartilhamento de conhecimento, entre outros, que contribuam para o desenvolvimento do negócio (Clauss, 2017). Para os gestores de modelos tradicionais e digitais (Gest_1, Gest_2, Gest_3 e Gest_4), as capacidades necessárias estão associadas à técnica contábil (realização das atividades contábeis), à gestão empresarial (fornecimento de serviços gerenciais) e às novas tecnologias (adaptação dos processos às novas soluções tecnológicas). Os gestores dos escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8) também destacam o desenvolvimento de capacidades relacionadas à técnica contábil (realização das atividades contábeis), à gestão empresarial (compreensão do negócio e do mercado) e às novas tecnologias (identificação de novas soluções), porém com finalidades um pouco distintas. Outras capacidades ainda foram evidenciadas, como *marketing* (divulgação dos serviços *online*), domínio do idioma inglês (interação com parceiros internacionais) e cultura para inovação (promoção de novas ideias na organização). Para todos os gestores, as capacidades não são percebidas como elementos que proporcionam a reestruturação nem a inovação dos negócios diretamente, mas que auxiliam na condução dos negócios e no aproveitamento de oportunidades, ampliando as funções do contador nas organizações (Liu & Vasarhelyi, 2014).

Em relação aos **recursos e equipamentos**, os escritórios buscam soluções que promovam o alinhamento entre tecnologia e negócio (Clauss, 2017). Como já discutido, as soluções tecnológicas adotadas são semelhantes entre os diferentes perfis de escritórios. O uso de *softwares* contábeis é comum nos três casos e corrobora a explicação de Knudsen (2020) sobre uma segunda fase de impacto tecnológico na Contabilidade, marcada pelos sistemas integrados. Outras soluções verificadas, principalmente nos escritórios digitais e *online*, são os *softwares* em nuvem, as plataformas financeiras digitais (terceirizadas, nos escritórios digitais; desenvolvidas internamente, nos escritórios *online*) e os meios de comunicação dinâmicos. Nos escritórios *online*, observa-se também o uso de outras soluções para automação de processos. Para os gestores dos escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4), verifica-se que a utilização dessas soluções tem potencial para flexibilizar as atividades desenvolvidas na rotina contábil (Bygren, 2016), sendo relevantes na reestruturação dos negócios. Já os gestores dos escritórios *online* percebem que a adoção dessas soluções é algo inovador, não somente pelo apoio aos processos, mas pelo alinhamento entre a função da tecnologia e o objetivo do negócio: “*é preciso ter uma boa ferramenta e dar um bom uso a ela para impulsionar a mudança na estrutura de negócio, [...] sem ferramentas adequadas, ferramentas alinhadas ao que o mercado quer, não se consegue evoluir*” (Gest_8).

Por consequência, os **processos** são impactados diretamente pelas soluções tecnológicas adotadas. Para os escritórios que estão em fase de reestruturação para modelos digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4), os principais benefícios da digitalização estão na captura das informações dos clientes e no acesso aos dados pela *internet*. O Gest_2 argumenta que “*a Contabilidade não é tão simples de se fazer, porque possui muitos processos, então não se tem como inovar na forma de fazer a Contabilidade, mas o que se pode fazer é usar ferramentas que melhorem a interação com o cliente*”. O Gest_1 complementa que “*os novos softwares permitem uma conexão direta com os dados pela internet, [...] e isso flexibiliza o trabalho, [...] o home office, por exemplo, é uma mudança que hoje a gente consegue adotar*”. Porém, para atingir esses benefícios “*ainda é preciso ‘ensinar’ alguns clientes sobre a questão da importação de documentação, que é a primeira etapa do processo contábil, [...] porque o restante já melhorou muito, toda questão de processamento e de entrega já está mais fácil e digital*” (Gest_1).

Por outro lado, os gestores dos escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8) percebem que a digitalização, a automação e a integração dos processos permitem a redução de etapas e de pessoas envolvidas nas atividades, além do ganho em escala e da simplificação das atividades, que contribuem para o processo de inovação desses negócios (Schiavi et al., 2020). Sobre isso, o Gest_7 revela que “*um processo repetitivo dentro da Contabilidade pode ser feito*

por um robô, [...] a automatização permite ganhar produtividade de uma forma tecnológica”. Nesses casos, um investimento maior em tecnologia e em entendimento dos processos permite que os escritórios *online* consigam modificar a forma como os serviços são prestados e entregues aos clientes. Para os dois perfis de escritórios, a influência tecnológica não permite a inovação de processos, considerando as características reguladoras das atividades contábeis (Coram & Robinson, 2017), mas sim uma adaptação na forma de condução dessas tarefas.

Associado a isso, as **parcerias** representam os recursos externos disponíveis para a empresa. No caso das estruturas estabelecidas (Gest_1, Gest_2 e Gest_4), os grandes parceiros de negócios são as empresas de tecnologia, que fornecem soluções para que esses escritórios se reestruturarem em um formato digital, conforme analisado anteriormente. Para os escritórios *online*, além do uso dos tradicionais *softwares* contábeis (contando com alguma parceria de empresa de tecnologia nesse sentido), destaca-se que outros recursos tecnológicos (principalmente a nível de automação de processos, plataformas digitais dos escritórios e outras ferramentas de comunicação) são desenvolvidos internamente, o que permite uma maior adequação entre soluções tecnológicas, processos e objetivos do negócio (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Por outro lado, os gestores desses escritórios destacam que as empresas de *marketing* tornam-se importante parceiros de negócios, ao promoverem a divulgação dos serviços prestados, o que contribui para o processo de difusão e aceitação das novas práticas desenvolvidas em diferentes mídias de comunicação (Hinings et al., 2018).

Já a dimensão da **proposição de valor** trata de elementos estratégicos relacionados aos clientes. As **ofertas** definem o que uma empresa oferece para resolver os problemas de seus clientes ou satisfazer suas necessidades, de maneira nova ou melhor que os concorrentes (Clauss, 2017). Para os escritórios tradicionais e digitais, a realização de serviços contábeis obrigatórios constitui sua oferta ao mercado (Gest_1, Gest_2, Gest_3 e Gest_4). Entretanto, a concorrência com os novos modelos de negócios contábeis está forçando a entrega de serviços gerenciais, como uma forma de diferenciação no mercado (Baron, 2016), estando os escritórios digitais mais inclinados a realização dessas atividades (Gest_1, Gest_2, e Gest_4). Isso porque os escritórios *online* também oferecem a realização dos serviços contábeis obrigatórios (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Porém, a distinção e a inovação estão na forma como esses serviços são prestados, os quais proporcionam maior conveniência e baixo custo aos clientes, corroborando os achados de Schiavi et al. (2020).

Junto a perspectiva da oferta está a escolha de **clientes e mercados**, que tratam do grupo para o qual a empresa oferece seus produtos e serviços. Os serviços contábeis são obrigatórios para diferentes perfis de organizações (Schiavi & Behr, 2020). Por isso, para a definição de

clientes e mercados, os escritórios contábeis possuem diferentes opções para escolha. Os escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8), que oferecem o serviço contábil obrigatório, a baixo custo e de forma acessível, perceberam que a inovação do modelo de negócio poderia incluir a redefinição de mercados existentes (Clauss, 2017), mais especificamente micro e pequenas empresas. Isso porque esse perfil de cliente, assistido em grande parte pelos pequenos e tradicionais escritórios contábeis, recebia como entrega somente a conformidade de suas obrigações fiscais, trabalhistas e societárias, a um valor considerado alto pelo retorno que se tinha do serviço contratado. Já os gestores dos escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4) estão procurando segmentar seus clientes em razão do porte (pequenas e médias empresas) e da maturidade gerencial, pois observam nesse segmento uma forma de proporcionar, além dos serviços obrigatórios, entregas com valor para o processo decisório. Além disso, esses gestores sinalizam para a oportunidade de segmentação futura em nichos (pelo tipo de atividade exercida/área de atuação), a fim de comercializarem soluções específicas para os clientes. Os resultados apresentados pelos gestores de escritórios digitais estão alinhados com a tendência de reestruturação dos negócios contábeis para a oferta de serviços que auxiliem na tomada de decisão dos clientes (Guthrie & Parker, 2016).

Já os **canais** dizem respeito aos meios de comunicação e de distribuição para a entrega de valor ao cliente (Clauss, 2017). Em relação aos escritórios tradicionais e digitais percebe-se o uso de ferramentas tradicionais, como *e-mail* e telefone (Gest_1, Gest_2, Gest_3 e Gest_4). Os gestores dos escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4) revelam estarem adotando outras soluções para engajar a comunicação do cliente com o escritório, como o *WhatsApp* e *e-mail marketing*. Assim como nos escritórios digitais, os gestores dos escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8) também ressaltam a necessidade de utilização de soluções dinâmicas de comunicação e distribuição para acompanhar os interesses dos clientes, algo recomendado por Bygren (2016). Para esses escritórios, as principais ferramentas são as plataformas digitais, o *chatbox*, o *WhatsApp* e outras mídias para divulgação de informações (*e-mail marketing*, *blogs*, vídeos). Percebe-se que a escolha desses meios de comunicação e distribuição não provoca, diretamente, a reestruturação ou a inovação dos negócios, mas contribui no processo de relacionamento com clientes, mostrando a interconexão entre os elementos do modelo de negócio (Hansen et al., 2018).

Sobre a forma de **relacionamento**, os gestores dos escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4) salientam que, sendo a entrega de serviços gerenciais uma forma de diferenciação no mercado, o relacionamento deve ser algo contínuo para apresentação de resultados aos clientes. Wyatt (2004) destaca que esse comportamento do contador, além de contribuir para a

valorização das atividades contábeis, permite que os escritórios gerem receitas adicionais e sua permanência no mercado. Já os gestores dos escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8), ao mesmo tempo que atendem uma grande quantidade de clientes - o que inviabiliza um relacionamento mais próximo - buscam reduzir essa distância ao disponibilizarem diferentes canais para comunicação e relacionamento entre clientes e contadores: “*se o escritório quer atender massa, atender volume, [...] ele tem que usar diferentes recursos para chegar no cliente e ser eficiente, [...] e hoje as distâncias são reduzidas pela tecnologia*” (Gest_8). Além disso, os gestores dos escritórios *online* acreditam que a disponibilização das informações financeiras e contábeis a qualquer momento é um método que também auxilia a aproximar o relacionamento. Assim como os canais, o relacionamento com clientes não influencia na reestruturação ou na inovação dos escritórios diretamente. Porém, esse elemento torna-se relevante no processo de legitimação das novas práticas desenvolvidas, uma vez que as organizações lidam com os interessados de atores ligados diretamente ao negócio (Hinings et al., 2018).

Por fim, a dimensão da **captura de valor** lida com aspectos financeiros. Os **modelos de receita** buscam incentivar o cliente a pagar pela proposta de valor recebida. Em relação aos escritórios *online*, os gestores destacam que a oferta de pacotes de serviços (mensalidades diferentes para cada pacote de serviço) é o grande atrativo dos modelos *online*, pois o cliente tem a possibilidade de escolher e pagar pelos serviços que de fato satisfazem suas necessidades, além do baixo valor associado (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8). Nesse sentido, os novos modelos de receitas empregados contribuem com a inovação desses negócios. De forma semelhante, os escritórios tradicionais e digitais também trabalham com pagamentos mensais (Gest_1, Gest_2, Gest_3 e Gest_4). Normalmente, os valores são cobrados separadamente, de acordo com o serviço prestado: cobranças mensais para a execução de serviços contábeis obrigatórios e cobranças extras relacionadas a serviços de consultoria. Os gestores dos escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4), atualmente, estão revendo essa forma de cobrança, de modo a não individualizar as cobranças pelos serviços obrigatórios e gerenciais, buscando a valorização das atividades do profissional contábil para o negócio do cliente (Baron, 2016). Contribuindo com o estudo de Wyatt (2004) sobre a geração de receitas adicionais, os gestores dos escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4) estão analisando a oferta de execução (terceirização) dos serviços financeiros dos clientes.

Já as **estruturas de custo** abrangem todos os custos associados ao negócio e determinam o escopo estratégico das ofertas de uma empresa (Clauss, 2017). Para os gestores dos escritórios *online* (Gest_5, Gest_6, Gest_7 e Gest_8), os principais custos estão associados à manutenção

dos recursos tecnológicos e do pessoal (profissionais contábeis e do setor de tecnologia). As soluções tecnológicas possibilitam a redução de custos, pela diminuição do pessoal e pela flexibilização do negócio e da infraestrutura (por exemplo, trabalho no estilo *home office*). Além disso, os gestores destacam que essa redução de custos, associada ao atendimento em escala, possibilita a redução dos valores mensais cobrados dos clientes (o que também contribui para a inovação desses negócios). Por outro lado, os escritórios tradicionais e digitais destacam que seus principais custos estão ligados à infraestrutura e ao pessoal (Gest_1, Gest_2, Gest_3 e Gest_4). Assim, mesmo que as novas soluções tecnológicas possibilitem maior flexibilidade para os escritórios digitais (Gest_1, Gest_2 e Gest_4), a manutenção de estruturas estabelecidas e voltadas ao atendimento presencial ainda contribuem para a estrutura de custos desses negócios. A Tabela 12 sistematiza os resultados discutidos.

Tabela 12

Influência dos elementos dos modelos de negócio na reestruturação e inovação de organizações contábeis.

Dimensão	Itens	Inovação	Reestruturação
Criação de valor	Capacidades		
	Tecnologias/Equipamentos	Online	Digital
	Parcerias		Digital
	Processos		
Proposição de valor	Ofertas	Online	Digital
	Clientes e mercado	Online	
	Canais		
	Relacionamento com clientes		
Captura de valor	Modelos de receita	Online	
	Estruturas de custo	Online	

Pelos resultados apresentados, a inovação dos modelos de negócios pode ser verificada na estruturação dos escritórios *online*. Para essas organizações, as tecnologias/equipamentos são elementos que iniciam o processo de inovação, contribuindo para o entendimento de Clauss (2017) sobre a inovação iniciar em uma dimensão e requerer alterações sistêmicas na demais. Por consequência, a perspectiva da proposição de valor gera os principais diferenciais dessas organizações, a partir de alterações na forma como os serviços são prestados e para qual tipo de cliente. Ainda, alterações nos aspectos financeiros podem ser verificados pela inovação nas tecnologias/equipamentos, reduzindo a estrutura de custos e permitindo a oferta de serviços a um preço mais baixo. Por outro lado, percebe-se que as características de estruturas estabelecidas demonstram um comportamento diferente da inovação, ao lidarem com o processo de reestruturação em função de uma mudança de caráter tecnológico (Hinings et al., 2018). A sobrevivência desses escritórios é definida, principalmente, pela capacidade de

adequação dos processos e de diferenciação na oferta de serviços gerenciais; e a parceria com empresas de tecnologias revela o surgimento de novos atores, que contribuem para a mudança e adaptação das estruturas estabelecidas.

4.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo atingiu seu objetivo ao analisar o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-financeiros. A partir da verificação da mudança institucional de caráter tecnológico no campo contábil, foi possível compreender, empiricamente, o andamento do processo de transformação das organizações contábeis frente a característica desestabilizadora das tecnologias digitais, algo fortemente sugerido por Hinings et al. (2018). No campo contábil dos escritórios brasileiros, pode-se verificar: 1) a manutenção de estruturas estabelecidas; 2) a reestruturação de estruturas tradicionais para modelos digitais; e, 3) o surgimento de novos modelos de negócios (escritórios *online*). Além disso, foi possível identificar o papel de outros atores (empresas de tecnologia, clientes, *marketing*) no processo de mudança institucional do campo contábil. A análise buscou atender as recomendações das bases teóricas da perspectiva institucional, ao examinar as estruturas organizacionais em seu contexto, levando a pesquisa também para o nível do campo (Mignerat & Rivard, 2009).

Cabe ressaltar que o processo de mudança institucional pode ser lento e perdurar um tempo considerável (Hinings et al., 2018). Dessa forma, esta pesquisa traz conclusões sobre o retrato atual do processo de mudança (equivalente à época de coleta e análise dos dados). Primeiramente, cabe ressaltar que a verificação de estruturas estabelecidas é normal no início do processo de mudança, uma vez que as estruturas institucionais existentes permanecem para desafiar a necessidade de mudança (Hinings et al., 2018). Entretanto, considerando a característica desestabilizadora das tecnologias digitais no mercado e na vida pessoal dos indivíduos (Nambisan, 2013), a tendência é a reestruturação de estruturas estabelecidas para modelos digitais, conforme verificado na maioria dos casos estabelecidos analisados. Por outro lado, pode-se perceber que a mudança tecnológica também implica o surgimento de novos modelos de negócios dentro do contexto institucional: os escritórios *online*.

De modo geral, compreende-se que a mudança tecnológica pode servir tanto como um elemento de reestruturação quanto de inovação dos negócios. No caso da reestruturação dos escritórios estabelecidos, a tecnologia está associada, principalmente, à readequação de processos; e à presença das empresas de tecnologia, revelando como outros atores contribuem com o processo de mudança. Já no caso dos novos escritórios *online*, a tecnologia, além de

apoiar os processos, permite um contexto maior de adaptação dos negócios, refletindo em novas entregas de valor para mercados remodelados. Hinings et al. (2018) ressaltam que um princípio central da perspectiva institucional é que haja interação entre as novas e as antigas estruturas, devido à natureza incorporada das expectativas socioculturais e à importância da legitimidade. Os resultados discutidos demonstram uma tendência de coexistência entre escritórios *online* e digitais, os quais são modelos que estão alinhados às perspectivas futuras do mercado (uso intensivo de tecnologias). Isso porque infere-se que os diferentes objetivos de cada negócio não compõem um fator de competição, mas sim de complementação. Ou seja, à acessibilidade no atendimento de micro e pequenas empresas (nos escritórios *online*) e a valorização do contador pelas entregas gerenciais (nos escritórios digitais) podem coexistir no mercado contábil.

Com esses resultados, contribui-se com a apresentação do atual cenário de mudança do campo contábil. Da perspectiva prática, a principal contribuição desta pesquisa é a demonstração do comportamento de diferentes perfis de escritórios frente ao processo de mudança. A análise dos elementos dos modelos de negócios pode auxiliar diferentes gestores na condução de seus negócios, seja buscando a reestruturação ou a inovação. Já na perspectiva teórica, esta pesquisa contribui ao ampliar o escopo de pesquisas que analisam a perspectiva institucional não somente no nível das organizações, mas também no nível do campo. Além disso, a aplicação prática dos modelos teóricos de Clauss (2017) e de Greenwood et al. (2002) permitem a apresentação de resultados empíricos aos temas de inovação dos modelos de negócios e de mudança institucional na literatura de Sistemas de Informações Contábeis.

Como limitação da pesquisa, destaca-se o número de respondentes na amostra analisada no estudo quantitativo. Apesar da pesquisa ter o número mínimo de respondentes pelos parâmetros de Hair et al. (2014), não foi possível confirmar as relações apresentadas no modelo. Isso pode decorrer em virtude das características da amostra, composta, principalmente, por gestores de escritórios tradicionais; ou ainda pela quantidade da amostra. Uma amostra maior analisada poderia trazer outros resultados ao estudo quantitativo realizado. Buscou-se reduzir essa limitação com a exploração do estudo qualitativo. Entretanto, cabe ressaltar que, por se tratar de um estudo de caso único e incorporado, não deve ter seus resultados generalizados, apesar dos dados contribuírem para a complementação e compensação do estudo quantitativo.

Considerando que o processo de mudança ainda está em andamento, sugere-se a repetição do estudo quantitativo futuramente, adaptando o modelo de Clauss (2017) no que for necessário. Além disso, por perceber que as organizações ainda estão no processo de difusão e de legitimação de suas novas práticas, sugere-se: 1) a atualização das análises dos estágios de mudança institucional de Greenwood et al. (2002); 2) o exame sobre como antigos e novos

arranjos institucionais se complementam e se reforçam; e, 3) uma análise comparativa da percepção dos clientes de escritórios tradicionais, digitais e *online*, uma vez que esses atores influenciam diretamente na legitimação e na difusão das novas práticas que estão sendo incorporadas no campo contábil.

REFERÊNCIAS

- Abrell, T., Pihlajamaa, M., Kanto, L., Brocke, J. Vom, & Uebernickel, F. (2016). The role of users and customers in digital innovation: Insights from B2B manufacturing firms. *Information & Management*, 53(3), 324-335.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Baron, J. (2016). *Disruptive trends accelerating for the accounting profession*. Thomson Reuters.
- Baskerville, R. L., Myers, M. D., & Yoo, Y. (2020). Digital first: The ontological reversal and new challenges for is research. *MIS Quarterly*, 44(2), 509-523.
- Bashir, M., Yousaf, A., & Verma, R. (2016). Disruptive business model innovation: How a tech firm is changing the traditional taxi service industry. *Indian Journal of Marketing*, 46(4), 49-59.
- Bygren, K. (2016). *The digitalization impact on accounting firms business models*. Thesis (Master of Science) - School of Industrial Engineering and Management, Kungliga Tekniska Högskolan, Stockholm, Sweden.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2019). *Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade*. Recuperado de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>.
- Chesbrough, H., & Rosenbloom, R. S. (2002). The role of the business model in capturing value from innovation: evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies. *Industrial and Corporate Change*, 11(3), 529-555.
- Chesbrough, H. (2010). Business model innovation: opportunities and barriers. *Long Range Planning*, 43(2-3), 354-363.
- Clauss, T. (2017). Measuring business model innovation: conceptualization, scale development, and proof of performance. *R&D Management*, 47(3), 385-403.
- Coram, P. J., & Robinson, M. J. (2016). Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons*, 31(1), 103-123.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

- Fawcett, T. (2015). The digital disruption. *Academic Leadership Series*, 6, p. 34-40.
- Flick, U. (2009). *Desenho da pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- Gelinas Jr, U. J., & Gogan, J. L. (2006). Accountants and emerging technologies: A case study at the United States Department of the Treasury Bureau of Engraving and Printing. *Journal of Information Systems*, 20(2), 93-116.
- Granlund, M., & Mouritsen, J. (2003). Special section on management control and new information technologies. *European Accounting Review*, 12(1), 77-83.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Greer, J. (2017). *Business models of the future: emerging value creation*. The Association of Chartered Certified Accountants. Recuperado de http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-emerging-business-models-FINAL-26-01-2017.pdf.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Guthrie, J., & Parker, L. D. (2016). Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1), 02-10.
- Hair, J. F., Anderson, R. O., & Tatham, R. (1987). *Multidimensional data analysis*. New York: Macmillan.
- Hair, J., Black, W., Babin, B., & Anderson, R. (2014). *Multivariate data analysis*. 7.ed. New Jersey: Prentice Hall.
- Hair, J. F.; Jr., Hult; G. T. M., Ringle, C. M.; & Sarstedt, M. (2016). *A primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks: Sage.
- Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2011) PLS-SEM: Indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-152.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., & G. Kuppelwieser, V. (2014). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM): An emerging tool in business research. *European Business Review*, 26(2), 106-121.
- Hansen, D., Giglierano, L., & Whalen, P. S. (2018). Guest editorial. *Journal of Research in Marketing and Entrepreneurship*, 20(1), 2-9.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135.

- Hinings, B., Gegenhuber, T., & Greenwood, R. (2018). Digital innovation and transformation: An institutional perspective. *Information and Organization*, 28(1), 52-61.
- Hood, T. *The Future-Ready CFO: Chief Future Officer*. Business Learning Institute, 2017. Recuperado de <https://blionline.org/2017/04/future-ready-cfo-chief-future-officer>.
- Kane, G. C., Palmer, D., Phillips, A. N., Kiron, D., & Buckley, N. (2015). Strategy, Not Technology, Drives Digital Transformation. *MIT Sloan Management Review and Deloitte University Press*, 01-27.
- Knudsen, D. R. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36, 1-22.
- Koufteros, X. A. (1999). Testing a model of pull production: a paradigm for manufacturing research using structural equation modeling. *Journal of Operations Management*, 17(4), 467-488.
- Lewis, B. R., & Byrd, T. A. (2003). Development of a measure for the information technology infrastructure construct. *European Journal of Information Systems*, 12(2), 93-109.
- Lassini, U., Lionzo, A., & Rossignoli, F. (2016). Does business model affect accounting choices? An empirical analysis of European listed companies. *Journal of Management & Governance*, 20(2), 229-260.
- Lin, H.-F.; Su, J.-Q.; & Higgins, A. (2015). How dynamic capabilities affect adoption of management innovations. *Journal of Business Research*, 69(2), 862-876.
- Liu, D. Y, Chen, S. W., & Chou, T. C. (2011). Resource fit in digital transformation: Lessons learned from the CBC Bank global e-banking project. *Management Decision*, 49(10), 1728-1742.
- Meyer, A. D., Brooks, G. R., & Goes, J. B. (1990). Environmental jolts and industry revolutions: Organizational responses to discontinuous change. *Strategic Management Journal*, Special Issue, 93-110.
- Mignerat, M., & Rivard, S. (2009). Positioning the institutional perspective in information systems research. *Journal of Information Technology*, 24, 369-391.
- Nambisan, S. (2013). Information technology and product/service innovation: A brief assessment and some suggestions for future research. *Journal of the Association for Information Systems*, 14(4), 215-226.
- Nambisan, S., Lyytinen, K., Majchrzak, A., & Song, M. (2017). Digital innovation management: Reinventing innovation management research in a digital world. *MIS Quarterly*, 41(1), 223-236.
- Nylén, D., & Holmström, J. (2015). Digital innovation strategy: A framework for diagnosing and improving digital product and service innovation. *Business Horizons*, 58(1), 57-67.

- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13(4), 563-588.
- Pan, G., & Seow, P.S. (2016). Preparing accounting graduates for digital revolution: a critical review of information technology competencies and skills development. *Journal of Education for Business*, 91(3), 166-175.
- Pereira, S. A., Imbrizi, F. G., Freitas, A. D. G., & Alvarenga, M. A. (2015). Business model as an inducer of disruptive innovations: The case of Gol Airlines. *International Journal of Innovation*, 3(2), 28-42.
- Pinsonneault, A., & Kraemer, K. (1993). Survey Research Methodology in Management Information Systems: An Assessment. *Journal of Management Information Systems*, 10(2), 75-105.
- Sainio, L. M. (2004). A framework for analysing the effects of new, potentially disruptive technology on a business model case - Bluetooth. *International Journal of Electronic Business*, 2(3), 255-273.
- Schiavi, G. S., & Behr, A. (2020). Características dos diferentes modelos de negócios contábeis em relação às áreas da Contabilidade. *REUNIR - Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(3), 47-59.
- Schiavi, G. S., Momo, F. S. M., Behr, A., & Maçada, A. C. G. (2020). On the Path of Innovation: Analysis of Innovation Capabilities of Accounting Companies in Digital Technologies. *RBGN - Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 22(2), 380-404.
- Schreier, M. (2013). Qualitative content analysis. In Flick, U. (Ed.). *The SAGE handbook of qualitative data analysis* (pp. 170-183). London: Sage.
- Sebastian, I. M., Ross, J. W., Beath, C., Mocker, M., Moloney, K. G., & Fonstad, N. O. (2017). How Big Old Companies Navigate Digital Transformation. *MIS Quarterly Executive*, 16(3), 197-213.
- Seo, M. G., & Creed, W. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.
- Smith, G. G. (2007). Disruptive business models and the small or rural radiology practice. *Journal of the American College of Radiology*, 4(8), 514-515.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). Institutionalization of Institutional Theory. In Clegg, S. R., Hardy, C., Lawrence, T. B., & Nord W. R. (Eds.). *The Sage Handbook of Organization Studies* (pp. 215-254), 2nd. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Tongur, S., & Engwall, M. (2014). The business model dilemma of technology shifts. *Technovation*, 34(9), 525-535.
- Vargas Del Angel, M. A., Rodriguez, M. M., & Tirado, Q. L. (2014). Disruptive models of business of two Latin companies that emerge from the network of value of bovine meat. *Custos e Agronegocio On Line*, 10(1), 269-296.

- Venkatesh, V., Brown, S. A., & Bala, H. (2013). Bridging the qualitative-quantitative divide: Guidelines for conducting mixed methods research in information systems. *MIS Quarterly*, 37(1), 1-34.
- Winick, E. (2017). Lawyer-bots are shaking up jobs. *MIT Technology Review*. Recuperado de <https://www.technologyreview.com/s/609556/lawyer-bots-are-shaking-up-jobs/>.
- Wu, X., Ma, R., & Shi, Y. (2010). How do latecomer firms capture value from disruptive technologies? A secondary business-model innovation perspective. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 57(1), 51-62.
- Wyatt, A. (2004). Accounting professionalism - They just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 5.ed. Porto Alegre: Bookman.
- Yovanof, G. S., & Hazapis, G. N. (2008). Disruptive technologies, services, or business models?. *Wireless Personal Communications*, 45(4), 569-583.
- Zott, C., Amit, R., & Massa, L. (2011). The business model: recent developments and future research. *Journal of Management*, 37(4), 1019-1042.

APÊNDICE A - SURVEY

Olá! Me chamo Giovana Sordi Schiavi e sou aluna do Doutorado em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), atuando na linha de pesquisa em Gestão de Sistemas e Tecnologia da Informação, sob a orientação do Prof. Dr. Ariel Behr.

Este estudo compõe parte da minha tese de Doutorado, e tem como objetivo avaliar os principais itens que impactam na inovação de modelos de negócios contábeis. Você está sendo convidado a participar de forma espontânea e confidencial deste estudo, por meio de um questionário auto aplicado. Você também é livre para recusar a participar desta pesquisa, e poderá retirar seu consentimento ou interromper sua participação a qualquer momento. Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para fins de estudo, e os resultados desta pesquisa serão tornados públicos a partir de relatórios técnicos e de publicações de trabalhos científicos em congressos e/ou revistas, trazendo benefícios tanto para a academia quanto para a prática contábil.

Em caso de dúvidas ou esclarecimentos sobre esta pesquisa, coloco-me à disposição pelo e-mail giovanaschiavi@hotmail.com

Declaro que participo voluntariamente da pesquisa "Inovação de Modelos de Negócios Contábeis", desde que os dados pessoais e profissionais sejam mantidos em SIGILO. Ao responder o questionário, concordo em participar da pesquisa.

Survey para mensuração da inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros:

Bloco 1: Perfil dos Escritórios e dos Respondentes

Perfil do Escritório

Quantidade de funcionários:

- Até 5 funcionários
- De 6 a 10 funcionários
- De 11 a 15 funcionários
- De 16 a 20 funcionários
- Mais de 20 funcionários

Tempo de atuação do escritório no mercado:

- Até 1 ano
- De 1 a 5 anos
- De 6 a 10 anos
- De 11 a 15 anos
- Mais de 15 anos

Marque o(s) estado(s) em que o escritório atua atendendo clientes:

***Pode ser marcada mais de uma opção.

- | | | |
|--|--|---|
| <input type="checkbox"/> Acre (AC) | <input type="checkbox"/> Maranhão (MA) | <input type="checkbox"/> Rio de Janeiro (RJ) |
| <input type="checkbox"/> Alagoas (AL) | <input type="checkbox"/> Mato Grosso (MT) | <input type="checkbox"/> Rio Grande do Norte (RN) |
| <input type="checkbox"/> Amapá (AP) | <input type="checkbox"/> Mato Grosso do Sul (MS) | <input type="checkbox"/> Rio Grande do Sul (RS) |
| <input type="checkbox"/> Amazonas (AM) | <input type="checkbox"/> Minas Gerais (MG) | <input type="checkbox"/> Rondônia (RO) |
| <input type="checkbox"/> Bahia (BA) | <input type="checkbox"/> Pará (PA) | <input type="checkbox"/> Roraima (RR) |
| <input type="checkbox"/> Ceará (CE) | <input type="checkbox"/> Paraíba (PB) | <input type="checkbox"/> Santa Catarina (SC) |
| <input type="checkbox"/> Distrito Federal (DF) | <input type="checkbox"/> Paraná (PR) | <input type="checkbox"/> São Paulo (SP) |
| <input type="checkbox"/> Espírito Santo (ES) | <input type="checkbox"/> Pernambuco (PE) | <input type="checkbox"/> Sergipe (SE) |
| <input type="checkbox"/> Goiás (GO) | <input type="checkbox"/> Piauí (PI) | <input type="checkbox"/> Tocantins (TO) |

Perfil do Respondente

Idade:

- De 18 a 24 anos
- De 25 a 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- Mais de 50 anos

Selecione seu grau de escolaridade máximo:

- Técnico
- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Outra(s):

Selecione sua(s) área(s) de formação:

***Pode ser marcada mais de uma opção.

- Contabilidade
- Administração
- Economia
- Direito
- Outra(s):

Selecione seu(s) cargo(s) dentro do escritório:

***Pode ser marcada mais de uma opção.

- Gestor do escritório
- Sócio
- Contador
- Técnico contábil
- Outra(s):

Tempo de trabalho no escritório:

- Até 1 ano
- De 1 a 5 anos
- De 6 a 10 anos
- De 11 a 15 anos
- Mais de 15 anos

Bloco 2: Avaliação da Inovação da Criação de Valor

Likert de 7 pontos [Categorias iniciais advindas de Clauss (2017)]

Considere que a Criação de Valor está relacionada aos recursos, às capacidades e às competências organizacionais para atender às necessidades dos clientes pela oferta de produtos e serviços. Marque seu grau de concordância em relação ao quanto as sentenças a seguir contribuem para a inovação da Criação de Valor, tendo como base o escritório contábil onde você atua:

*CAP1 Nossos funcionários, constantemente, recebem treinamento para desenvolver novas competências (por exemplo, realização de cursos e presença em palestras).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CAP2 Em comparação aos concorrentes diretos, os conhecimentos e capacidades de nossos funcionários estão mais atualizados.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CAP3 Refletimos, constantemente, sobre quais novas competências precisam ser estabelecidas para se adaptar às mudanças nos requisitos do mercado.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*TEC1 Mantemos os recursos técnicos de nossa empresa atualizados (por exemplo, equipamentos, computadores e *softwares*).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*TEC2 Em comparação aos concorrentes, nosso equipamento técnico é muito inovador.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*TEC3 Utilizamos, regularmente, novas oportunidades técnicas para ampliar nosso portfólio de serviços (por exemplo, ficar atento a novas tecnologias que possam influenciar nos serviços).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PAR1 Estamos, constantemente, à procura de novos parceiros de colaboração.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PAR2 Utilizamos, regularmente, as oportunidades que surgem da integração de novos parceiros em nossos processos.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PAR3 Avaliamos regularmente os potenciais benefícios da terceirização (por exemplo, terceirização de algum serviço ou produto realizado internamente no escritório).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PAR4 Novos parceiros de colaboração regularmente nos ajudam a desenvolver ainda mais nosso modelo de negócio.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PRO1 Recentemente, fomos capazes de melhorar significativamente nossos processos internos.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PRO2 Utilizamos procedimentos e processos inovadores durante a realização de nossos serviços.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*PRO3 Os processos existentes são avaliados regularmente e alterados significativamente, se necessário.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CAP (novas capacidades); TEC (novas tecnologias/equipamentos); PAR (novas parcerias); PRO (novos processos)

Bloco 3: Avaliação da Inovação da Proposição de Valor

Likert de 7 pontos [Categorias iniciais advindas de Clauss (2017)]

Considere que a Proposição de Valor está relacionada às soluções desenvolvidas (produtos e serviços) para atender às necessidades dos clientes e a forma como essas soluções são entregues aos clientes. Marque seu grau de concordância em relação ao quanto as sentenças a seguir contribuem para a inovação da Proposição de Valor, tendo como base o escritório contábil onde você atua:

*OFE1 Regularmente, buscamos necessidades novas ou não-atendidas dos nossos clientes.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*OFE2 Nossos serviços são muito inovadores em relação aos nossos concorrentes.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*OFE3 Nossos serviços, regularmente, resolvem as necessidades dos clientes que não foram resolvidas pelos concorrentes.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CLI1 Buscamos, regularmente, aproveitar as oportunidades que surgem em mercados novos ou em crescimento.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CLI2 Buscamos, regularmente, segmentos de mercado novos ou não atendidos.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CLI3 Estamos, constantemente, buscando novos segmentos de clientes para nossos serviços.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CAN1 Utilizamos, regularmente, novos canais de distribuição e comunicação para nossos serviços (por exemplo, plataformas internas de comunicação com cliente).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CAN2 Mudanças constantes de nossos canais levaram a melhorar a eficiência de nossas funções de distribuição e comunicação.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CAN3 Alteramos, constantemente, nosso portfólio de canais de distribuição e comunicação.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REL1 Tentamos aumentar a retenção de clientes com novas ofertas de serviços.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REL2 Enfatizamos ações inovadoras/modernas para aumentar a retenção de clientes (por exemplo, *software* para gestão de relacionamento com clientes / CRM - *Customer Relationship Management*).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REL3 Recentemente, tomamos várias ações para fortalecer o relacionamento com os clientes.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*OFE (novas ofertas); CLI (novos clientes e mercados); CAN (novos canais); REL (novos relacionamentos com clientes)

Bloco 4: Avaliação da Inovação da Captura de Valor

Likert de 7 pontos [Categorias iniciais advindas de Clauss (2017)]

Considere que a Captura de Valor está relacionada à forma como as empresas obtêm receitas, que permitam cobrir custos e garantir desempenho sustentável. Marque seu grau de concordância em relação ao quanto as sentenças a seguir contribuem para a inovação da Captura de Valor, tendo como base o escritório contábil onde você atua:

*REC1 Recentemente, desenvolvemos novas oportunidades de receita (por exemplo, vendas adicionais, vendas cruzadas).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REC2 Cada vez mais oferecemos serviços integrados (por exemplo, projetos anuais de consultoria financeira) para obter retornos financeiros de longo prazo.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REC3 Recentemente, complementamos ou substituímos receitas de transação únicas por modelos de receita recorrente de longo prazo (por exemplo, assinatura de contratos de longo prazo).

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REC4 Não confiamos na durabilidade de nossas fontes de receita existentes.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CUS1 Refletimos, regularmente, sobre a nossa estratégia de preço x serviço.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CUS2 Buscamos ativamente oportunidades para economizar custos de serviço.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CUS3 Nossos custos de serviço são examinados constantemente e, se necessário, adaptados de acordo com os preços de mercado.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*CUS4 Utilizamos, regularmente, as oportunidades que surgem através da diferenciação de preços.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*REC (novos modelos de receita); CUS (novas estruturas de custos)

Bloco 5: Avaliação da Inovação dos Modelos de Negócios

Likert de 7 pontos [Categorias iniciais advindas de Clauss (2017)]

Marque seu grau de concordância em relação ao quanto as sentenças a seguir contribuem para a inovação dos Modelos de Negócios Contábeis, tendo como base o escritório contábil onde você atua:

*BMI1 O desenvolvimento de novas competências profissionais proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI2 O desenvolvimento de novas tecnologias/equipamentos proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI3 O desenvolvimento de novas parcerias proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI4 O desenvolvimento de novos processos proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI5 O desenvolvimento de novas ofertas de serviços proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI6 A abertura para novos clientes e mercados proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI7 O desenvolvimento de novos canais de comunicação e distribuição proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI8 O desenvolvimento de novos relacionamentos com clientes proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI9 O desenvolvimento de novos modelos de receitas proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

*BMI10 O desenvolvimento de novas estruturas de custos proporciona a inovação dos modelos de negócios.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

***BMI (inovação dos modelos de negócios contábeis)**

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA

Roteiro de entrevista utilizado na coleta dos dados para o terceiro artigo da tese.

MUDANÇAS INSTITUCIONAIS/INFLUÊNCIA TECNOLÓGICA

Atualmente, tem-se, na área contábil, uma grande discussão em relação ao impacto tecnológico na profissão e no mercado. Alguns exemplos decorrem do uso de computação em nuvem para distribuição e compartilhamento de informações, de bancos de dados para armazenamento, de plataformas internas e *online* para comunicação, de sistemas integrados e de inteligência artificial para automatização de determinados processos internos (análise do comportamento de indicadores de resultados, automatização da comunicação com o cliente, detecção de riscos tributários e trabalhistas, identificação automatizada de regras de cálculo e enquadramento tributário, entre outros). Observa-se, assim, o uso de diversas tecnologias, e de maneiras distintas, impactando os negócios contábeis. De fato, a Contabilidade sempre esteve atrelada ao papel das tecnologias para a condução de suas atividades: desde o uso dos primeiros computadores e sistemas contábeis, até a chegada do *sped*, por exemplo. Todos esses eventos apresentam-se como elementos impactantes do campo. E, hoje, tem-se nas tecnologias aplicadas aos negócios uma nova “fase/onda” que vem provocando a desinstitucionalização de estruturas e práticas estabilizadas e legítimas, como, por exemplo, a Contabilidade *online*. A última parte da entrevista busca discutir a influência das tecnologias na Contabilidade:

1. Como você avalia a atual influência das tecnologias nos modelos de negócios contábeis-financeiros? Você enxerga essas tecnologias como potenciais **elementos desestabilizadores**/de mudança do campo contábil dos escritórios de Contabilidade?

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

2. Como você avalia o papel das tecnologias no processo de **desinstitucionalização** de práticas e estruturas estabilizadas e legítimas, ou seja, o papel das tecnologias no surgimento de novos atores, ideias, soluções e ações (como, por exemplo, na automatização de atividades realizadas de forma manual e no surgimento de novos negócios *online*)?

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

3. (**Pré-institucionalização**) Hoje, as tecnologias possuem potencial para modificar estruturas organizacionais e práticas até então legitimadas e estabelecidas. Você acredita que os escritórios de Contabilidade estão buscando por soluções tecnológicas tecnicamente viáveis para os problemas de negócios percebidos atualmente? Quais seriam essas soluções? Justifique fazendo uma leitura do campo organizacional dos escritórios contábeis como um todo.

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

4. (**Teorização**) No dia-a-dia das atividades de um escritório contábil, quais os resultados (ou possíveis resultados) produzidos por essas soluções que estão sendo executadas? Esses resultados explicam a adoção efetiva dessas soluções? Justifique.

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

5. (**Difusão**) A obtenção de resultados que justifiquem a adoção de novas tecnologias e, por consequência, de novas práticas e estruturas contábeis permite a propagação dessas novas ideias no mercado. Como você enxerga o processo de difusão de novas práticas e estruturas dentro do campo organizacional dos escritórios contábeis, impulsionado pelas atuais tecnologias (por

exemplo, em relação à velocidade de adoção pelos concorrentes, aumento da procura de clientes, entre outros)?

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

6. (**Reinstitucionalização**) Como você analisa o processo de legitimação/reconhecimento de novas práticas e estruturas contábeis pelos escritórios no mercado (por exemplo, em relação à aceitação de órgãos fiscalizadores, de clientes, entre outros)?

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

7. (**Tipos de Legitimidade**) Por quais meios/ações/atores os gestores de escritórios contábeis podem buscar a legitimidade de novas práticas e estruturas de negócios?

(Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002)

INOVAÇÃO DE MODELOS DE NEGÓCIOS CONTÁBEIS-FINANCEIROS

A segunda parte da entrevista busca identificar a estrutura organizacional de modelos de negócios contábeis-financeiros inovadores. Por modelos de negócios contábeis-financeiros, entende-se, para esta pesquisa, os escritórios de Contabilidade. Para essa análise, serão utilizados os elementos de inovação de Clauss (2017), comparados à estrutura de um tradicional modelo de negócio contábil-financeiro:

Componentes	Tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros
Proposta de valor	A prestação de serviços contábeis obrigatórios busca garantir a conformidade dos clientes com questões legais, fiscais e contábeis próprias de cada negócio.
Segmentos de clientes	Principalmente, micro e pequenas empresas, com algumas distinções em relação à forma de tributação ou área de atuação, que buscam o atendimento das obrigações contábeis.
Relacionamento com clientes	Relacionamento mais impessoal entre contador e cliente; e baseada na condução das rotinas contábeis básicas dos clientes e no esclarecimento de eventuais dúvidas.
Canais	Comunicação direta, nem sempre de forma presencial e síncrona (<i>e-mail</i> , telefone e <i>WhatsApp</i>).
Atividades-chave	Captura, processamento e entrega da informação contábil.
Recursos principais	Pessoal e suporte tecnológico.
Parcerias principais	Outros escritórios e profissionais contábeis e empresas e profissionais de áreas complementares (sistemas, direito, administração, financeira e seguros, por exemplo).
Estrutura de custos	Pessoal, infraestrutura e recursos tecnológicos.
Fontes de receitas	Contrato de serviços obrigatórios contábeis.

8. Em comparação aos segmentos de clientes atendidos pelos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira a **abertura para novos clientes e mercados** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

9. Em comparação às formas de relacionamento com clientes dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novos relacionamentos com clientes** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

10. Em comparação aos canais de comunicação e distribuição dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novos canais de comunicação e distribuição** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

11. Em comparação aos recursos dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novos recursos (tecnologias/equipamentos)** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

12. Em comparação às atividades-chave dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novas atividades (processos)** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

13. Em comparação às parcerias dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novas parcerias** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

14. Em comparação às estruturas de custos dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novas estruturas de custos** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

15. Em comparação às fontes de receitas dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novas fontes (modelos) de receitas** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

16. Em comparação às propostas de valor dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, de que maneira o desenvolvimento de **novas ofertas de serviços (ou seja, a entrega de novas propostas de valor)** pode proporcionar a inovação desses negócios?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

17. De que maneira o desenvolvimento de **novas competências profissionais** pode proporcionar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros? Quais seriam essas competências profissionais e de que maneira elas podem ser desenvolvidas?

(Osterwalder & Pigneur, 2011; Clauss, 2017)

18. Pensando em todos os itens discutidos anteriormente, qual(uais) você considera o(s) mais importante(s) para o processo de inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros? Justifique sua resposta realizando uma análise do atual mercado contábil e considerando às peculiaridades gerenciais dos escritórios contábeis.

Abertura para novos clientes e mercados		Parcerias	
Relacionamento com clientes		Estrutura de custos	
Canais de comunicação e distribuição		Modelos de receitas	
Tecnologias/equipamentos		Oferta de serviços	
Processos		Competências profissionais	

APÊNDICE C - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado(a) participante:

Sou estudante do curso de doutorado do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGA/UFRGS), com ênfase em Gestão de Sistemas e Tecnologia da Informação. Estou realizando uma pesquisa, sob a orientação do Prof. Dr. Ariel Behr, cujo objetivo é explorar a relação entre as tecnologias digitais e a estruturação de novos modelos de negócios contábeis-financeiros pela lente teórica institucional.

Neste momento, estou realizando uma das etapas deste estudo, na qual irei descrever como são estruturados os novos modelos de negócios contábeis-financeiros no mercado, dando origem a um artigo que irá compor minha tese. Sua participação envolve uma entrevista, que será gravada, se assim você permitir, e que tem a duração aproximada de 30 minutos. Saliento que o tratamento dos dados obtidos será feito de forma anônima, mantendo-se o sigilo dos entrevistados e das empresas e instituições participantes. A participação neste estudo é voluntária e, caso você decida não participar ou desista de continuar a qualquer momento, tem absoluta liberdade de assim agir.

Mesmo não tendo benefícios diretos em participar, indiretamente, você estará contribuindo para a compreensão do fenômeno estudado e para a produção de conhecimento científico. Os dados que você fornecerá serão utilizados, exclusivamente, para o presente estudo, e os resultados desta pesquisa serão tornados públicos por meio da tese a ser defendida junto ao PPGA/UFRGS, em 2020, bem como da publicação de artigos em periódicos e eventos científicos.

Quaisquer dúvidas relativas à pesquisa poderão ser esclarecidas pela pesquisadora pelo e-mail giovanaschiavi@hotmail.com ou telefone (51) 99956.1538.

Atenciosamente,

 Giovana Sordi Schiavi
 Matrícula UFRGS: 00191209

Porto Alegre - RS ____/____/____
 Local Data

Consinto em participar deste estudo e declaro ter sido devidamente informado e esclarecido pelo pesquisador sobre os objetivos da pesquisa e os procedimentos envolvidos na mesma, assim como ter recebido uma cópia deste termo de consentimento.

 Nome

____ - ____/____/____
 Local Data

APÊNDICE D - MATRIZ DE RELAÇÕES

Matriz de relações desenvolvida na análise de conteúdo dos dados advindos das entrevistas, apresentando a percepção de gestores de diferentes perfis de escritórios contábeis (classificados por modalidade de atendimento, porte e tempo de atuação no mercado) sobre a mudança institucional no campo organizacional e sobre a inovação dos modelos de negócios.

Mudança institucional.

<p>Estágios da mudança institucional Introdução de elementos de mudança na estrutura geral de um campo organizacional.</p>	<p>Percepção dos atores do campo organizacional (escritórios contábeis)</p>
<p>Elementos desestabilizadores São eventos que acontecem no campo organizacional e que desestabilizam práticas estabelecidas, mexendo com os princípios de legitimidade que mantêm o campo homogêneo.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: soluções tecnológicas digitais representam mudanças de origem externa.</p> <p>Novas formas organizacionais: soluções tecnológicas digitais representam mudanças de origem externa.</p>
<p>Desinstitucionalização Processo pelo qual a legitimidade de um estabelecimento ou de uma prática organizacional institucionalizada é destruída ou interrompida, uma vez que novas ideias, novos atores e novas ações são introduzidas.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: a incorporação de novas soluções tecnológicas possibilita a readequação de processos manuais para processos digitais.</p> <p>Novas formas organizacionais: a incorporação de novas soluções tecnológicas possibilita a readequação de processos manuais para processos digitais e a criação de novas estruturas de negócio no campo contábil.</p>
<p>Pré-institucionalização Estágio no qual organizações buscam soluções tecnicamente viáveis para os problemas percebidos com os eventos de mudanças.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: <i>softwares</i> em nuvem, comunicação (meios de comunicação dinâmicos), plataformas financeiras digitais terceirizadas e papel consultor do contador.</p> <p>Novas formas organizacionais: <i>softwares</i> em nuvem, comunicação (meios de comunicação dinâmicos), plataformas financeiras digitais desenvolvidas internamente e automação de processos.</p>
<p>Teorização Estágio no qual as organizações desenvolvem novas práticas e estruturas e buscam explicar seus resultados, visando à sua adoção.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: o suporte das novas soluções tecnológicas permite a reestruturação de escritórios tradicionais para modelos digitais. Essa mudança influencia diretamente os processos, otimizando o trânsito de documentos e o processamento das informações financeira.</p> <p>Novas formas organizacionais: o suporte das novas soluções tecnológicas permite a apresentação de novas estruturas de negócios no campo contábil, os escritórios <i>online</i>. A automatização de processos permite maior produtividade, redução de custos e escalabilidade.</p>
<p>Difusão Estágio que ocorre apenas se as novas ideias são apresentadas de forma convincente como mais apropriadas em relação às práticas existentes, permitindo sua propagação e valorização social.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: a otimização de processos permite entregas com valor gerencial e melhora a forma de comunicação e de relacionamento com clientes, que se tornam mais próximas e personalizadas.</p> <p>Novas formas organizacionais: o modelo de Contabilidade <i>online</i> melhora a forma de comunicação e de relacionamento com clientes, a partir da divulgação imediata de informações, e simplifica a forma como os serviços contábeis obrigatórios são oferecidos às pequenas empresas, além de reduzir seus custos.</p>
<p>Reinstitucionalização Processo que ocorre quando a adoção e a difusão de novas práticas e estruturas fornecem legitimidade, podendo sobreviver no campo.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: valorização das entregas gerenciais.</p> <p>Novas formas organizacionais: clientes totalmente envolvidos em um ambiente digital.</p>

Inovação dos modelos de negócios.

<p>Inovação em modelos de negócios A inovação em um modelo de negócio é analisada pelas mudanças nas diferentes atividades que compõem o modelo de negócio.</p>	<p>Percepção dos atores do campo organizacional (escritórios contábeis)</p>
<p>Novas capacidades As empresas precisam utilizar e desenvolver novas capacidades que permitam aproveitar as oportunidades que surgem do ambiente externo.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: além da técnica contábil, desenvolvimento de capacidades voltadas para gestão empresarial e uso de tecnologias.</p> <p>Novas formas organizacionais: além da técnica contábil, desenvolvimento de capacidades voltadas para gestão empresarial, uso de tecnologias, estratégias de <i>marketing</i>, domínio do idioma inglês e cultura para inovação.</p>
<p>Novas tecnologias/equipamentos Novos recursos e equipamentos permitem novos alinhamentos entre tecnologia e negócio para a obtenção da inovação e do sucesso organizacional.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: <i>softwares</i> em nuvem, plataformas financeiras digitais terceirizadas e meios de comunicação dinâmicos.</p> <p>Novas formas organizacionais: <i>softwares</i> em nuvem, plataformas financeiras digitais desenvolvidas internamente, meios de comunicação dinâmicos e automação de processos.</p>
<p>Novas parcerias Representam os recursos externos disponíveis para a empresa, a fim de inovar o modelo de negócio.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: empresas de tecnologia e <i>marketing</i>.</p> <p>Novas formas organizacionais: profissionais de tecnologia e <i>marketing</i>.</p>
<p>Novos processos Definem como as atividades desenvolvidas estão conectadas umas às outras, de forma a determinar significativamente o grau de eficiência do negócio.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: buscam a digitalização de processos, mas ainda há resistência na entrega da documentação de forma digital por alguns clientes, o que interfere nas etapas de processamento e entrega da informação.</p> <p>Novas formas organizacionais: a digitalização, a automação e a integração dos processos garantem maior produtividade, ao reduzir etapas e pessoas envolvidas nas atividades.</p>
<p>Novas ofertas Definem o que uma empresa oferece para resolver os problemas de seus clientes ou satisfazer suas necessidades, de maneira nova ou melhor que os concorrentes, a partir do desenvolvimento de novos produtos e serviços.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: serviços contábeis obrigatórios e gerenciais de forma tempestiva.</p> <p>Novas formas organizacionais: conveniência e baixo custo na realização dos serviços contábeis obrigatórios.</p>
<p>Novos clientes e mercados Tratam do grupo para o qual a empresa oferece seus produtos ou serviços, sendo que a inovação do modelo de negócio inclui a redefinição de mercados existentes ou a entrada de novos mercados.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: atendem pequenas e médias empresas, com maior maturidade gerencial; e analisam nichos (pelo tipo de atividade/área de atuação) a serem trabalhados no futuro, a fim de proporcionar soluções específicas para os clientes.</p> <p>Novas formas organizacionais: atendem micro e pequenas empresas.</p>
<p>Novos canais Dizem respeito aos canais de comunicação e de distribuição para a entrega de valor ao cliente.</p>	<p>Estruturas estabelecidas: uso de ferramentas tradicionais, como <i>e-mail</i> e telefone, mas passaram a adotar outras soluções que engajam a comunicação do cliente com o escritório, como o <i>WhatsApp</i> e <i>e-mail marketing</i>.</p> <p>Novas formas organizacionais: uso de ferramentas que engajam a comunicação do cliente com o escritório, como plataformas digitais internas, <i>chatbox</i>, <i>WhatsApp</i> e outras mídias para divulgação de informações (<i>e-mail marketing</i>, <i>blogs</i>, vídeos).</p>

Novos relacionamentos com os clientes

Capacidade da empresa de aprofundar relacionamentos existentes ou estabelecer novos relacionamentos, a fim de compreender informações sobre mudanças ambientais e necessidades (latentes) do mercado.

Estruturas estabelecidas: continuidade no relacionamento com clientes para apresentação dos resultados do negócio.

Novas formas organizacionais: o atendimento a uma grande quantidade de clientes inviabiliza um relacionamento mais próximo, porém os escritórios *online* buscam reduzir essa distância ao disponibilizarem diferentes canais para comunicação e relacionamento entre clientes e contadores. Além disso, a disponibilização de informações e financeiras e contábeis a qualquer momento também reduz a distância do relacionamento.

Novos modelos de receita

Visam incentivar o cliente a pagar pela proposta de valor recebida.

Estruturas estabelecidas: pagamentos mensais para os serviços contábeis obrigatórios, para a terceirização dos serviços financeiros e para as consultorias.

Novas formas organizacionais: pacotes de serviços diferenciados (tipos de mensalidades).

Novas estruturas de custo

Abrangem todos os custos diretos e indiretos associados ao negócio e determinam o escopo estratégico das ofertas de uma empresa.

Estruturas estabelecidas: principais custos associados à infraestrutura e ao pessoal.

Novas formas organizacionais: principais custos associados à tecnologia e ao pessoal (profissionais contábeis e do setor de tecnologia). As soluções tecnológicas possibilitam a redução de custos, pela diminuição de pessoal e pela flexibilização do negócio e da infraestrutura (por exemplo, trabalho no estilo home office).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este último capítulo retoma os objetivos da pesquisa e como eles foram atingidos, unificando os achados de cada artigo que estruturam esta tese. Na sequência, as principais contribuições e implicações da pesquisa são expostas. Ao final, destacam-se as limitações e sugestões para estudos futuros. Inicialmente, relembra-se que a realização desta pesquisa teve como objetivo geral explorar a relação entre as tecnologias digitais e a estruturação de novos modelos de negócios contábeis-financeiros pela lente teórica institucional.

A adoção de novos recursos digitais vem impactando todos os segmentos de negócios em diferentes aspectos, apontando para a relevância da análise desse fenômeno na área de Sistemas de Informação (Baskerville et al., 2020). Mais especificamente, em Sistemas de Informações Contábeis, as consequências das tecnologias digitais são observadas, sobretudo, na forma como os serviços contábeis são realizados (Chiu et al., 2019; Knudsen, 2020). Entretanto, propôs-se que a mudança provocada pelas soluções digitais vai além de sua mera incorporação para otimização de processos e atividades, proporcionando um contexto maior de adaptação das estruturas organizacionais.

Para essa análise, foram seguidas as sugestões de Hinings et al. (2018), que revelam que a perspectiva institucional é uma lente prolífica para estudar a inovação e a transformação digital nas organizações. Adiciona-se a esse entendimento alguns limites da Teoria Institucional, principalmente aqueles relacionados ao conservadorismo dessa base teórica, considerando-se a adequação das organizações ao ambiente, em virtude dos padrões de legitimidade. Por isso, um maior entendimento do campo, a partir da perspectiva da mudança institucional e da influência de elementos exógenos em sua organização, foi realizado na pesquisa (Greenwood et al., 2002; Hinings et al., 2018). Ainda, foram consideradas outras discussões sobre as características do campo contábil, como as questões regulatórias da área, e possíveis diferenças entre mudanças de caráter regulatório, algo recorrente na Contabilidade, e de caráter tecnológico (Greenwood et al., 2002).

Considerando esses aspectos, para conduzir ao desfecho do objetivo geral, foram propostos quatro objetivos específicos, os quais foram explorados em três artigos; cada um com método e entregas próprios e que, em conjunto, contribuem para a elaboração da tese. O primeiro artigo buscou analisar a forma de aplicação da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis (objetivo específico 1). Essa etapa da pesquisa foi conduzida a partir de uma revisão sistemática de literatura quanti-qualitativa e descritiva. Foram revisadas 488 pesquisas que usam a Teoria Institucional em Sistemas de Informações

Contábeis, bem como em Sistemas de Informação e em Contabilidade, considerando essas as áreas de origem do campo de Sistemas de Informações Contábeis.

A revisão apresentou os principais tópicos/áreas de estudo e formas de uso da Teoria Institucional relacionadas às pesquisas das áreas de Sistemas de Informação e de Contabilidade. Em Sistemas de Informação, o uso da Teoria Institucional mostrou potencial para analisar e compreender dados empíricos de desenvolvimento, adoção, uso e difusão de sistemas e tecnologias, principalmente nas áreas de Saúde, Pública e Segurança da Informação. Destaca-se o uso da perspectiva do novo institucionalismo para analisar os fatores (pressões institucionais) que influenciam nesses processos de adoção e de uso (entre outros citados), bem como o impacto desses fenômenos analisados na mudança organizacional.

Na Contabilidade, percebeu-se que a Teoria Institucional auxilia a explicar o processo de legitimação das organizações (a exemplo da divulgação de relatórios socioambientais) e a entender os diferentes processos de mudança organizacional (como aqueles proporcionados pela convergência das normas contábeis, tratando-se de IFRS e XBRL, por exemplo). Esses casos enfatizam o papel das normas (na maneira como as organizações e a sociedade se comportam) e de outras forças regulatórias (que modificam o ambiente institucional e as práticas contábeis). Nessa área, as pressões coercitivas e regulatórias são predominantes, em função dos fenômenos analisados, que decorrem, principalmente, da adoção de normas e práticas contábeis, bem como da divulgação de informações que promovem a legitimidade das organizações.

Nas pesquisas em Sistemas de Informações Contábeis, foi verificado o uso da teoria para analisar fenômenos de adoção de sistemas/tecnologias, bem como a aplicação dos processos isomórficos (coercitivo, mimético e normativo) para verificar os fatores que influenciam nos fenômenos de análise. Destacam-se os elementos coercitivos e normativos nas pesquisas, considerando o papel das bases legais e dos órgãos normativos na regulamentação das práticas contábeis. Porém, a presença de outros fatores ambientais também foi verificada (como influência de clientes, fornecedores, empresas de tecnologias, órgãos de classe, entre outros), revelando como a adoção de sistemas/tecnologias transcende os fatores regulatórios e enfatiza outros elementos e atores do campo, revelando possíveis distinções entre mudanças influenciadas por caráter regulatório e por caráter tecnológico. A apresentação deste artigo e seus resultados possibilitaram levantar algumas lacunas de pesquisa, as quais serviram de base para os próximos objetivos e artigos da tese.

Englobando dois objetivos específicos da tese, o segundo artigo buscou analisar a forma de estruturação dos escritórios de Contabilidade em seu campo organizacional. Nessa etapa da

pesquisa, de caráter qualitativo e descritivo, foram realizadas entrevistas com diferentes atores do campo organizacional contábil (profissionais acadêmicos e de mercado, como consultores, representantes de órgãos de classe e gestores de escritórios) e coletados documentos para o desfecho dos objetivos levantados. Para isso, o estudo apresentou, inicialmente, a estrutura dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, incorporada ao campo organizacional no processo de institucionalização (objetivo específico 2 da tese).

As consequências de um campo altamente institucionalizado revelam padrões entre os escritórios contábeis. As análises de elementos estratégicos e operacionais apresentam uma estrutura homogênea e característica dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros, os quais garantem sua legitimidade pelo atendimento às pressões coercitivas e normativas. Os serviços disponibilizados por esses negócios demonstram o cumprimento de uma série de obrigações. Por consequência, outros elementos são organizados em função desse objetivo. Em relação aos aspectos de interface do cliente, destaca-se o distanciamento na relação entre contador e cliente, afastando o profissional contábil de um perfil consultivo. Sobre os elementos de gerenciamento de infraestrutura, ressalta-se a figura dos contadores na realização das atividades contábeis obrigatórias, que ocupam um tempo considerável do profissional e subutilizam sua capacidade técnica. Consequentemente, a estrutura financeira é influenciada: são gerados custos com profissionais utilizados em tarefas operacionais e as receitas estão atreladas à prestação de serviços obrigatórios.

Diante da apresentação desse comportamento padronizado entre escritórios contábeis, em um segundo momento, buscou-se identificar o papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo e desses negócios (objetivo específico 3 da tese). Percebeu-se que as novas soluções digitais implicam a ruptura de práticas estabelecidas, alterando processos e possibilitando a origem de novas formas organizacionais. Inicialmente, nota-se o uso dessas tecnologias juntos dos processos, como forma de reduzir tempo e otimizar as rotinas contábeis (de certa forma, havendo um alinhamento com questões regulatórias, em função do cumprimento das atividades obrigatórias). Mas, posteriormente, essas soluções podem alterar outros elementos, com destaque para a forma de relacionamento e de comunicação com clientes e para a proposta de valor entregue (levando a um alinhamento com outros aspectos e atores do campo). Esse contexto revela expectativas de reestruturação dos tradicionais escritórios contábeis e apresenta o surgimento de novas estruturas de negócio (*startups* contábeis e de sistemas financeiros), que alteram a forma como os serviços são prestados e vistos no mercado.

Considerando a atual mudança do campo contábil, o terceiro artigo da tese buscou analisar o processo de surgimento e difusão de novos modelos de negócios contábeis-

financeiros. O artigo foi elaborado a partir de uma pesquisa com abordagem de métodos mistos, combinando dados coletados por uma *survey* (para mensurar a inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros) com dados coletados por um estudo de caso, a partir de entrevistas e documentos institucionais (para identificar o processo de mudança do campo organizacional dos escritórios contábeis a partir do uso de novas soluções tecnológicas, bem como as tendências de negócios adotadas por diferentes perfis de escritórios). Isso porque uma mudança institucional, baseada em aspectos tecnológicos, enseja uma análise sobre como novas formas organizacionais obtêm aprovação social (isto é, legitimidade) e interagem com os arranjos institucionais existentes (Hinings et al., 2018).

A partir do estudo quantitativo, não foi possível confirmar que a inovação nas dimensões criação (aspectos operacionais), proposição (aspectos estratégicos) e captura de valor (aspectos financeiros) está positivamente relacionada à inovação dos modelos de negócios contábeis-financeiros. No caso da amostra analisada, observou-se que os respondentes são gestores/sócios de empresas que estão atuando há mais tempo no mercado e que tendem a uma lógica de manutenção dos modelos de negócios existentes, ignorando e/ou limitando a experimentação de potenciais inovadores. Com o estudo qualitativo, buscou-se ampliar as explicações sobre essas relações.

Ao analisar escritórios com diferenças entre modalidade de atendimento, tempo de atuação e porte, foi possível perceber a manutenção de estruturas estabelecidas, a reestruturação de estruturas tradicionais para modelos digitais e o surgimento de novos modelos de negócios (escritórios *online*). Além disso, foi identificado o papel de outros atores (empresas de tecnologia, clientes, *marketing*) no processo de mudança institucional do campo contábil. Diante desse atual cenário, percebe-se o papel da tecnologia atuando como um elemento de mudança do campo, ao determinar a direção dos três possíveis/atuais arranjos para os escritórios contábeis: não adoção das tecnologias digitais, tecnologias digitais como elemento de reestruturação (otimização de processos e possibilidade de entregas gerenciais) e tecnologias digitais como elemento de inovação (otimização de processos, criação de novos modelos de negócios e novas entregas de valor para mercados remodelados).

A partir dos resultados apresentados, salienta-se que o processo de mudança institucional pode ser lento e perdurar um tempo considerável (Hinings et al., 2018). As conclusões apresentadas referem-se ao retrato atual do processo de mudança (equivalente à época de coleta e análise dos dados). Atualmente, a maioria das organizações ainda estão compreendendo as mudanças proporcionadas pelas tecnologias digitais e buscando formas de se adaptar ao atual processo. Os resultados apresentados corroboram o entendimento de Hinings

et al. (2018), que mostram que a permanência de estruturas estabelecidas é normal no início do processo de mudança. Posteriormente, já é possível verificar um processo de reestruturação dos escritórios, enfatizando as entregas gerenciais como forma de legitimação. E, de forma ainda incipiente, a presença de estruturas realmente inovadoras, como os escritórios *online*. Esse retrato inicial do campo em mudança revela oportunidades de continuação deste tipo de estudo, os quais serão explorados na subseção a seguir, juntamente com as contribuições, implicações e limitações da pesquisa.

5.1 CONTRIBUIÇÕES, IMPLICAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES DE ESTUDOS FUTUROS

Após a retomada dos objetivos e da apresentação dos resultados da pesquisa, a Tabela 1 sumariza os principais gaps de pesquisa identificados, ressaltando as contribuições e as implicações geradas, bem como as sugestões de estudos futuros. Por fim, são reveladas limitações da pesquisa.

Tabela 1
Síntese da pesquisa.

	Gaps de pesquisa	Contribuições	Implicações	Estudos futuros
Artigo 1	Orlikowski e Barley (2001) e Currie (2009) sugerem o uso da perspectiva institucional pelos pesquisadores da área de Sistemas de Informação para analisar os processos de mudanças tecnológicas que emergem por forças culturais, estruturais, técnicas e econômicas, e para tratar da adoção e difusão de novos sistemas e tecnologias nas organizações.	A revisão contribui ao destacar a relevância da ampliação do uso da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informação, levantando <i>insights</i> para o uso da teoria a nível do campo, e não somente a nível organizacional.	Pesquisas na área de Sistemas de Informação podem se valer, por exemplo, da perspectiva de mudança institucional para trazer as análises a múltiplos níveis e com múltiplos atores. Tal fato auxilia pesquisadores a não recaírem no reducionismo conceitual da teoria e nas limitações teóricas de estabilidade e conformação.	Estudos futuros podem se valer da perspectiva da mudança institucional para analisar como as novas tecnologias digitais estão impactando diferentes setores e quais suas consequências para os atores desse campo (empresas, consumidores, regulamentações), a exemplo das análises dos ecossistemas de plataformas digitais.
	Baskerville et al. (2020) ressaltam a análise das lógicas institucionais para se compreender o papel de mudança das organizações diante do atual contexto da realidade digital.	A contribuição do artigo está na evidência sobre a forma de uso da Teoria Institucional nas pesquisas em Sistemas de Informação, Contabilidade e Sistemas de Informações Contábeis, e na atualização sobre a forma de uso dessa perspectiva teórica para analisar os atuais eventos do campo relacionados às tecnologias digitais.	As revisões realizadas remetem a uma discussão sobre o impacto das tecnologias digitais na mudança do campo contábil, revelando como perspectivas da Teoria Institucional podem ser válidas para a análise desse contexto (caracterizado por sua alta regulamentação), a exemplo da lógica da mudança institucional.	Pesquisas futuras devem entender o surgimento e a difusão de novas estruturas organizacionais contábeis, e como esses processos tornam-se legítimos, a partir de mudanças impulsionadas pela entrada de tecnologias digitais.
	Soeiro e Wanderley (2019) ressaltam a importância de estudar a aplicação da Teoria Institucional nas diferentes subáreas da Contabilidade, a fim de se obter achados mais específicos e aprofundados em cada uma delas.	A revisão contribui ao apontar que a área de Sistemas de Informações Contábeis é pouco explorada tanto nas pesquisas de Sistemas de Informação quanto de Contabilidade, a luz da Teoria Institucional. Tais achados revelam possibilidades de explorar esse contexto.	As organizações contábeis, ao mesmo tempo que são impactadas por diferentes sistemas e tecnologias ao longo do tempo, esbarram na imposição de inúmeras normas que regulamentam as práticas de trabalho, sendo necessário que pesquisas busquem explicações para esses problemas dentro do campo de Sistemas de Informações Contábeis. Pesquisas com essas temáticas possuem potencial de contribuir tanto com a literatura, quanto com a prática, considerando a pouca exploração do tema.	Estudos futuros podem traçar um panorama sobre a evolução do papel das tecnologias/sistemas nas organizações contábeis, de uma contribuição para os processos contábeis até uma mudança na forma de estruturação dos negócios contábeis, considerando os aspectos regulatórios que caracterizam o campo contábil.

<p>Artigo 2</p>	<p>Novas opções em tecnologias e sistemas de informações criam e modificam estruturas organizacionais, o que provoca inquietações para os modelos de negócios existentes e a necessidade de sua análise (Sebastian et al., 2017; König et al., 2019).</p>	<p>O artigo contribui ao apresentar uma estrutura homogênea e característica dos escritórios contábeis, a partir da análise de elementos estratégicos e operacionais e das influências de diferentes pressões (regulatórias e tecnológicas) nesses negócios, fornecendo um retrato dos tradicionais modelos de negócios contábeis-financeiros.</p>	<p>A partir da apresentação de uma estrutura que representa os escritórios contábeis, pode-se perceber que as pressões regulatórias e normativas, sobretudo, influenciam na forma de atuação desses negócios. Em especial, a grande quantidade de normas que guiam as práticas contábeis reflete no excesso de tempo despendido no cumprimento das atividades obrigatórias. Por consequência, outros elementos também são impactados, como o relacionamento, a comunicação e os aspectos financeiros. Esses achados revelam pontos de atenção para os gestores de escritórios contábeis.</p>	<p>Estudos futuros podem concentrar suas análises no gerenciamento dos aspectos de negócios mais impactados pelas pressões institucionais dentro dos escritórios contábeis. Um exemplo para análise é a influência das tecnologias de automação nos processos contábeis (influenciados tanto por questões regulatórias, quanto tecnológicas).</p>
	<p>O gerenciamento das tecnologias digitais na Contabilidade requer a reconfiguração de estratégias e mudanças na forma de condução dos negócios, focada na estruturação de modelos mais comerciais (Schiavi et al., 2020).</p>	<p>Conforme já mencionado, uma primeira contribuição do artigo está na apresentação da estrutura dos escritórios contábeis. Ao compreender essa tradicional organização, foi possível dimensionar o papel das tecnologias digitais no atual processo de mudança do campo e desses negócios, revelando-se, assim, uma segunda contribuição da pesquisa.</p>	<p>As novas soluções digitais implicam a ruptura de práticas estabelecidas. Em um primeiro momento, percebe-se a alteração de processos. Posteriormente, a mudança pode atingir outros elementos do negócio (como relacionamento, comunicação, proposta de valor) e, até mesmo, possibilitar a criação de novas estruturas organizacionais. Tais achados revelam pontos estratégicos para gerenciamento dentro dos escritórios, considerando o impacto das tecnologias digitais no campo contábil.</p>	<p>Sugere-se que estudos futuros analisem, comparativamente, os serviços contábeis ofertados (com destaque para os serviços obrigatórios, gerenciais e <i>online</i>), sob o ponto de vista do cliente, de forma a levantar estratégias de gerenciamento desses negócios no atual contexto de impacto das tecnologias digitais no mercado contábil.</p>

Artigo 3	<p>Hinings et al. (2018) ressaltam a relevância de compreender o atual processo de transformação das organizações, ao examinar a mudança tecnológica e seus efeitos no surgimento de novos modelos de negócios dentro de um contexto institucional.</p>	<p>Este artigo contribui com a apresentação do atual cenário de mudança do campo contábil, influenciado pelas tecnologias digitais. A análise permitiu revelar que essas tecnologias são protagonistas na determinação das estruturas dos escritórios contábeis atualmente. E a legitimação dessas novas práticas decorre, principalmente, da percepção dos clientes. De uma perspectiva prática, a principal contribuição desta análise é a demonstração do comportamento de diferentes perfis de escritórios frente ao processo de mudança.</p>	<p>A não adoção das tecnologias digitais reflete na manutenção de estruturas tradicionais. Por outro lado, a presença das tecnologias digitais nos negócios pode representar um elemento de reestruturação (pela otimização de processos e possibilidade de entregas gerenciais) ou de inovação (pela otimização de processos, criação de novos modelos de negócios e novas entregas de valor para mercados remodelados). A análise desses modelos de negócios auxilia diferentes gestores na condução de seus negócios, seja buscando a reestruturação ou a inovação.</p>	<p>Considerando que o processo de mudança institucional pode levar muito tempo desde a desinstitucionalização até a reinstitucionalização de novas práticas e estruturas, sugere-se que pesquisas futuras continuem avaliando o processo de difusão e reinstitucionalização das novas estruturas que surgem. Ainda, uma análise comparativa da percepção dos clientes de escritórios tradicionais, digitais e <i>online</i> é relevante, uma vez que esses atores influenciam diretamente na legitimação e na difusão das novas práticas que estão sendo incorporadas no campo contábil.</p>
	<p>A interação entre estruturas institucionais existentes e novas estruturas traz a análise para o nível do campo, algo recomendado pelas bases teóricas da perspectiva institucional (Mignerat & Rivard, 2009).</p>	<p>Este artigo contribui com a apresentação da relação entre estruturas existentes e novas estruturas relacionadas ao campo dos escritórios contábeis. De uma perspectiva teórica, este artigo contribui ao ampliar o escopo de pesquisas que analisam a perspectiva institucional não somente no nível das organizações, mas também no nível do campo.</p>	<p>As análises realizadas permitiram identificar a existência e o relacionamento entre estruturas estabelecidas, organizações em fase de reestruturação (de estruturas tradicionais para modelos digitais) e novos modelos de negócios (escritórios <i>online</i>). Além disso, foi identificado o papel de outros atores (empresas de tecnologia, clientes, <i>marketing</i>) no processo de mudança institucional do campo contábil, ampliando o uso da Teoria Institucional na análise.</p>	<p>Considerando que o processo de mudança institucional pode levar muito tempo desde a desinstitucionalização até a reinstitucionalização de novas práticas e estruturas, sugere-se que pesquisas futuras continuem examinando como antigos e novos arranjos institucionais se complementam ou se opõem dentro do mesmo campo organizacional.</p>

Tese	<p>Novas indagações sobre o impacto das tecnologias digitais em empresas (e setores inteiros), nos processos de transformações digitais dos negócios, na competição por mercado e na criação de valor merecem ser investigadas (Baskerville et al., 2020).</p>	<p>Esta pesquisa contribui ao analisar o processo de transformação digital no setor contábil, tratando dos escritórios de Contabilidade. Dessa forma, buscou-se ampliar os entendimentos sobre o uso dessas tecnologias, analisando a transformação de negócios inteiros e não somente dos impactos em processos.</p>	<p>Foram retratadas as mudanças nas estruturas dos escritórios contábeis, a partir das tecnologias digitais, apresentando as consequências em diferentes aspectos operacionais e estratégicos dos negócios, bem como a influência de um campo altamente institucionalizado.</p>	<p>Estudos futuros podem utilizar o mesmo contexto do campo contábil em mudança pelas tecnologias digitais, porém, analisando outras estruturas de negócios, como as empresas de auditoria. Ainda, outros setores podem ser utilizados para pesquisa, considerando o impacto da realidade digital em diferentes segmentos.</p>
	<p>Hinings et al. (2018) e Knudsen (2020) apontam para a importância de analisar como as novas soluções tecnológicas afetam as ações dos vários atores organizacionais, de forma a identificar quem determina sua implementação e adoção.</p>	<p>Ao analisar as transformações dos escritórios contábeis dentro de um campo altamente institucionalizado, esta pesquisa contribui com a apresentação sobre a forma como diferentes pressões (normas, regulamentos, grupos, sociedade), além das tecnológicas, influenciam na mudança dessas organizações.</p>	<p>Fica evidente uma distinção entre mudanças de caráter regulatório e tecnológico. As novas mudanças de caráter tecnológico transcendem os aspectos regulatórios (relacionados à obrigatoriedade de sua adoção) e se aproximam das expectativas do mercado (clientes, fornecedores, agentes regulatórios, entre outros).</p>	<p>Considerando a brevidade do assunto, pesquisas futuras devem continuar avaliando quais outros aspectos/pressões influenciam nas mudanças das estruturas dos negócios contábeis.</p>
	<p>Chiu et al. (2019) e Knudsen (2020) ressaltam a brevidade da literatura que trata da incorporação de recursos digitais aos negócios contábeis e a possibilidade de se explorar diferentes aspectos sobre esse tema, principalmente a partir de pesquisas empíricas.</p>	<p>Esta pesquisa contribui com a apresentação de dados empíricos atuais sobre a influência das tecnologias digitais no campo contábil.</p>	<p>Na literatura, muitas pesquisas são do tipo revisão ou analisam os impactos de tecnologias específicas nos negócios contábeis. A apresentação desta pesquisa diferencia-se ao retratar aspectos gerais de gerenciamento dos negócios e ao realizar uma análise do campo dos escritórios contábeis, trazendo novas possibilidades de análise na teoria e na prática.</p>	<p>Considerando a brevidade do assunto, pesquisas futuras podem adotar outras abordagens de análise do campo contábil e aspectos gerenciais específicos dos negócios (como, por exemplo, proposição de valor ao cliente).</p>

Greenwood et al. (2002) ressaltam que compreender como ocorre um processo de mudança dentro de um campo organizacional é um desafio para a literatura institucionalista dos comportamentos organizacionais. Os autores reforçam esse argumento ao analisarem uma mudança de viés regulatório, que expandia as atividades do contador e permitia novas formas organizacionais multidisciplinares. Para os autores, o cenário contábil é altamente institucionalizado e complexo, levando a maioria das pesquisas a compreenderem somente processos de institucionalização. Ou seja, como novas práticas são incorporadas pelas organizações, sem ou com poucos parâmetros anteriores. Nesse sentido, estudos que buscam compreender a desinstitucionalização e a reinstitucionalização revelam maior complexidade ao discorrerem tanto sobre os processos de desinstitucionalização de práticas estabelecidas quanto sobre a institucionalização de novas práticas. A partir dessas dificuldades em analisar a mudança a nível do campo (considerando diferentes atores, normas, regulamentos e outros aspectos do mercado), Greenwood et al. (2002) ressaltam que, apesar de quase inevitável, a mudança deve ser entendida e analisada como uma progressão natural. No caso do estudo de Greenwood et al. (2002), foram necessárias quase duas décadas para que a necessidade de mudança fosse reconhecida pelo campo.

Diante desse último destaque, revela-se, mais uma vez, a intenção de estudo desta tese, ao analisar uma nova mudança no campo contábil, dessa vez de caráter tecnológico. Apesar das tecnologias digitais estarem afetando diferentes segmentos, o campo contábil reconhece o impacto desse fenômeno (atual e futuro) para a profissão e organizações contábeis. A exemplo de Greenwood et al. (2002), percebe-se que teorizar sobre a mudança institucional no campo contábil não é, portanto, um ato momentâneo, exigindo sua repetição sustentada para se obter uma compreensão ampla do problema. Dessa forma, buscou-se sumarizar, na Tabela 01, as principais contribuições e as implicações geradas até o momento, bem como as sugestões de estudos futuros, considerando a relevância temática e a permanência da discussão desses problemas no campo e na teoria.

Por fim, evidenciam-se alguns limites da pesquisa. No primeiro artigo, resalta-se a escolha dos artigos utilizados na revisão. Sabe-se que a literatura sobre a Teoria Institucional é ampla. Por isso, foram utilizados termos de buscas, seleções de *journals* e de bases de dados e critérios de avaliação dos artigos para compor a amostra analisada. Ressalta-se, ainda, quanto ao método LSA utilizado nas revisões dos artigos, uma limitação referente à escolha da quantidade de valores singulares. Porém, procurou-se trabalhar não apenas com a relação custo-benefício, dado a adição de cada nova dimensão na análise, como também com um critério de saturação dos termos apresentados.

Já no segundo artigo, destaca-se a escolha da amostra. Foram analisados alguns escritórios e profissionais acadêmicos e de mercado, sendo a maioria selecionada por conveniência, apesar de se utilizar – também - do critério de tipicidade (visando à perspectiva de diferentes tipos de profissionais do campo contábil), o que limita que os resultados sejam generalizados. Apesar disso, buscou-se na escolha dos entrevistados características diversificadas, que trouxesse maior representatividade da população, bem como a saturação dos dados nas respostas.

Por fim, no terceiro artigo, a amostra também é destacada como um limite da pesquisa. No estudo quantitativo, apesar da pesquisa ter o número mínimo de respondentes pelos parâmetros de Hair et al. (2014), não foi possível confirmar as relações apresentadas no modelo. Isso pode decorrer em virtude das características da amostra, composta, principalmente, por gestores de escritórios tradicionais, com tendência para a manutenção ou reestruturação dos negócios, e não para a inovação; ou ainda pela quantidade da amostra. Uma amostra maior analisada poderia trazer outros resultados ao estudo quantitativo realizado. Buscou-se reduzir essa limitação com a exploração do estudo qualitativo. Ressalta-se que o estudo qualitativo, por trazer a análise de um estudo de caso único e incorporado, não deve ter seus resultados generalizados, apesar de se buscar uma amostra representativa da população e a saturação dos dados.

REFERÊNCIAS

- Al-Htaybat, K., von Alberti-Alhtaybat, L., & Alhatabat, Z. (2018). Educating digital natives for the future: accounting educators' evaluation of the accounting curriculum. *Accounting Education*, 27(4), 333-357.
- Basova, A. (2017). Accounting-analytical model of innovation-active business entities. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 38, 40-46.
- Baskerville, R. L., Myers, M. D., & Yoo, Y. (2020). Digital first: The ontological reversal and new challenges for is research. *MIS Quarterly*, 44(2), 509-523.
- Brasil. (2002). *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm
- Bygren, K. (2016). *The digitalization impact on accounting firms business models*. Thesis (Master of Science) - School of Industrial Engineering and Management, Kungliga Tekniska Högskolan, Stockholm, Sweden.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2019). *Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade*. Recuperado de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>
- Chang, X., Hilary, G., Kang, J. K., & Zhang, W. (2013). *Does accounting conservatism impede corporate innovation?*. INSEAD Working Paper Series, 35, 01-46.
- Chiu, V., Liu, Q., Muehlmann, B., & Baldwin, A. A. (2019). A bibliometric analysis of accounting information systems journals and their emerging technologies contributions. *International Journal of Accounting Information Systems*, 32, 24-43.
- Coram, P. J., & Robinson, M. J. (2017). Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons*, 31(1), 103-123.
- Correia, R. D., & da Costa, F. M. (2016). A sistematização das normas contábeis no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(27), 46-57.
- Currie, W. (2009). Contextualising the IT artefact: Towards a wider research agenda for IS using institutional theory. *Information Technology & People*, 22(1), 63-77.
- Currie, W. L. (2011). Institutional theory of information technology. In Galliers, R. D., & Currie, W. L (Eds.). *The Oxford Handbook of Management Information Systems: Critical perspectives and new directions* (pp. 137-173). New York: Oxford University Press.
- Demil, B., & Lecocq, X. (2010). Business model evolution: in search of dynamic consistency. *Long Range Planning*, 43(2-3), 227-246.
- Demirkan, H., Spohrer, J. C., & Welser, J. (2016). Digital innovation and strategic transformation. *IEEE Computer Society*, 18(6), 14-18.

- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dimitriu, O., & Matei, M. (2015). Cloud accounting: a new business model in a challenging context. *Procedia Economics and Finance*, 32, 665-671.
- Fawcett, T. (2015). The digital disruption. *Academic Leadership Series*, 6, p. 34-40.
- Frey, C. B., & Osborne, M. A. The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation? *Oxford Martin School Working Paper*, 2013.
- Gelinas Jr, U. J., & Gogan, J. L. (2006). Accountants and emerging technologies: A case study at the United States Department of the Treasury Bureau of Engraving and Printing. *Journal of Information Systems*, 20(2), 93-116.
- Granlund, M., & Mouritsen, J. (2003). Special section on management control and new information technologies. *European Accounting Review*, 12(1), 77-83.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Greer, J. (2017). *Business models of the future: emerging value creation*. The Association of Chartered Certified Accountants. Recuperado de http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-emerging-business-models-FINAL-26-01-2017.pdf.
- Guthrie, J., & Parker, L. D. (2016). Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1), 02-10.
- Hansen, D., Giglierano, L., & Whalen, P. S. (2018). Guest editorial. *Journal of Research in Marketing and Entrepreneurship*, 20(1), 2-9.
- Hinings, B., Gegenhuber, T., & Greenwood, R. (2018). Digital innovation and transformation: An institutional perspective. *Information and Organization*, 28(1), 52-61.
- Johnson, M. W., Christensen, C. M., & Kagermann, H. (2008). Reinventing your business model. *Harvard Business Review*, 86(12), 50-59.
- Joyce, A., & Paquin, R. L. (2016). The triple layered business model Canvas: A tool to design more sustainable business models. *Journal of Cleaner Production*, 135, 1474-1486.
- Karimi, J., & Walter, Z. (2016). Corporate entrepreneurship, disruptive business model innovation adoption, and its performance: The case of the newspaper industry. *Long Range Planning*, 49(3), 342-360.

- König, M., Ungerer, C., Baltés, G., & Terzidis, O. (2019). Different patterns in the evolution of digital and non-digital ventures' business models. *Technological Forecasting and Social Change*, 146, 844-852.
- Knudsen, D. R. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36, 1-22.
- Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2014). Big questions in AIS research: Measurement, information processing, data analysis, and reporting. *Journal of Information Systems*, 28(1), 1-17.
- Metallo, C., Agrifoglio, R., Schiavone, F., & Mueller, J. (2018). Understanding business model in the Internet of Things industry. *Technological Forecasting and Social Change*, 136, 298-306.
- Markides, C. (2006). Disruptive innovation: in need of better theory. *Journal of Product Innovation Management*, 23(1), 19-25.
- Mignerat, M., & Rivard, S. (2009). Positioning the institutional perspective in information systems research. *Journal of Information Technology*, 24, 369-391.
- Moore, G. (2004). Darwin and the demon: innovating within established enterprises. *Harvard Business Review*, 82(7-8), 86-93.
- Nambisan, S. (2013). Information technology and product/service innovation: A brief assessment and some suggestions for future research. *Journal of the Association for Information Systems*, 14(4), 215-226.
- Orlikowski, W. J., & Barley, S. R. (2001). Technology and institutions: What can research on information technology and research on organizations learn from each other?. *MIS Quarterly*, 25(2), 145-165.
- Osterwalder, A., & Pigneur, Y. (2011). *Business model generation – Inovação em modelos de negócios*. Rio de Janeiro: Alta Books.
- Pereira, S. A., Imbrizi, F. G., Freitas, A. D. G., & Alvarenga, M. A. (2015). Business model as an inducer of disruptive innovations: The case of Gol Airlines. *International Journal of Innovation*, 3(2), 28-42.
- Remane, G., Hanelt, A., Nickerson, R. C., & Kolbe, L. M. (2017). Discovering digital business models in traditional industries. *Journal of Business Strategy*, 38(2), 41-51.
- Schiavi, G. S., & Behr, A. (2020). Características dos diferentes modelos de negócios contábeis em relação às áreas da Contabilidade. *REUNIR - Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(3), 47-59.
- Schiavi, G. S., Momo, F. S. M., Behr, A., & Maçada, A. C. G. (2020). On the Path of Innovation: Analysis of Innovation Capabilities of Accounting Companies in Digital Technologies. *RBGN - Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 22(2), 380-404.

- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37(5), 427-442.
- Sebastian, I. M., Ross, J. W., Beath, C., Mocker, M., Moloney, K. G., & Fonstad, N. O. (2017). How Big Old Companies Navigate Digital Transformation. *MIS Quarterly Executive*, 16(3), 197-213.
- Seo, M. G., & Creed, W. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.
- Soeiro, T. M., & Wanderley, C. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: Uma revisão. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.
- Stone, D. N. (2002). Researching the revolution: Prospects and possibilities for the Journal of Information Systems. *Journal of Information Systems*, 16(1), 1-6.
- Vargas Del Angel, M. A., Rodriguez, M. M., & Tirado, Q. L. (2014). Disruptive models of business of two Latin companies that emerge from the network of value of bovine meat. *Custos e Agronegocio On Line*, 10(1), 269-296.
- Winick, E. (2017). Lawyer-bots are shaking up jobs. *MIT Technology Review*. Recuperado de <https://www.technologyreview.com/s/609556/lawyer-bots-are-shaking-up-jobs/>.
- Wu, X., Ma, R., & Shi, Y. (2010). How do latecomer firms capture value from disruptive technologies? A secondary business-model innovation perspective. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 57(1), 51-62.