

Avaliação do Rigor Metodológico de Estudos de Caso em Contabilidade Gerencial Publicados em Periódicos no Brasil

Assessment of the Methodological Rigor of Case Studies in the Field of Management Accounting Published in Journals in Brazil

Kelly Cristina Mucio Marques

Professora Adjunta, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá.
E-mail: kcmmarques@uem.br

Reinaldo Rodrigues Camacho

Professor Adjunto, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá.
E-mail: rrcamacho@uem.br

Caio Cesar Violin de Alcantara

Graduando, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá.
E-mail: caioalcantara_94@hotmail.com

Recebido em 13.03.2014 – *Desk* aceite em 19.03.2014 – 4ª versão aprovada em 11.12.2014.

RESUMO

Este artigo objetiva avaliar o rigor metodológico dos estudos de caso em Contabilidade Gerencial publicados em periódicos no Brasil. A pesquisa tem caráter descritivo. A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo, sendo selecionados 180 artigos publicados no período de 2008 a 2012 em periódicos da área de Contabilidade classificados como A2, B1 e B2, enquadrados como *estudo de caso*. Com base na literatura, foi formado um conjunto de 15 quesitos que se espera identificar de forma explícita ou implícita nos estudos de caso, a fim de que possam ser considerados adequados sob o ponto de vista do rigor metodológico. Constatou-se nos artigos analisados o atendimento parcial desses quesitos. Os aspectos menos alinhados com o proposto na literatura foram: pouca ênfase em justificar a necessidade de entender o fenômeno em seu contexto; falta de explicação sobre o motivo da escolha por essa estratégia; predominância do uso de questões que não possibilitam aprofundamento da análise; muitos estudos embasados em apenas uma fonte de evidência; pouco uso de triangulação de dados e informações; pouca ênfase na forma de coleta de dados; elevado número de casos em que foi detectada confusão entre estudo de caso como estratégia de pesquisa e como técnica de coleta de dados; baixo número de artigos que evidenciam a forma de análise dos dados; poucos relatos sobre as contribuições geradas pelo estudo; e a minoria evidencia os pontos que precisam de continuidade nas investigações. Como conclusão, destaca-se a necessidade de melhorar a forma com que os estudos de caso são empregados na Contabilidade Gerencial, pois foram poucos os trabalhos caracterizados pela aplicação rigorosa dos procedimentos relativos a essa estratégia.

Palavras-chave: estudo de caso, contabilidade gerencial, estratégia de pesquisa.

ABSTRACT

This study aims to assess the methodological rigor of case studies in management accounting published in Brazilian journals. The study is descriptive. The data were collected using documentary research and content analysis, and 180 articles published from 2008 to 2012 in accounting journals rated as A2, B1, and B2 that were classified as case studies were selected. Based on the literature, we established a set of 15 criteria that we expected to be identified (either explicitly or implicitly) in the case studies to classify those case studies as appropriate from the standpoint of methodological rigor. These criteria were partially met by the articles analyzed. The aspects less aligned with those proposed in the literature were the following: little emphasis on justifying the need to understand phenomena in context; lack of explanation of the reason for choosing the case study strategy; the predominant use of questions that do not enable deeper analysis; many studies based on only one source of evidence; little use of data and information triangulation; little emphasis on the data collection method; a high number of cases in which confusion between case study as a research strategy and as data collection method were detected; a low number of articles reporting the method of data analysis; few reports on a study's contributions; and a minority highlighting the issues requiring further research. In conclusion, the method used to apply case studies to management accounting must be improved because few studies showed rigorous application of the procedures that this strategy requires.

Keywords: case study, management accounting, research strategy.

1 INTRODUÇÃO

Na década de 1980, os pesquisadores entendiam pouco sobre a natureza e sobre os determinantes das práticas de Contabilidade Gerencial (Scapens, 2004). Os métodos de pesquisa dominantes, como o levantamento (*survey*) e a racionalidade estatística (Lee, Collier, & Cullen, 2007) foram utilizados inicialmente para tal empreendimento. Scapens (1990) explica que foram realizados levantamentos para buscar explicações sobre a natureza da Contabilidade Gerencial, mas as conclusões mostravam uma visão muito superficial, por isso, os estudos de caso começaram a surgir, aumentando o interesse por essa estratégia de pesquisa.

Cooper e Morgan (2008) mencionam que a sensibilidade em relação ao contexto proporcionada pelo estudo de caso possibilita e encoraja pesquisadores a considerar questões que podem não ser averiguadas com outras abordagens de pesquisa. Para Scapens (1990), estudos de caso na Contabilidade podem não encontrar soluções gerais para os problemas enfrentados por gestores e contadores, mas podem proporcionar um melhor conhecimento das questões envolvidas.

O estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que tem gerado desenvolvimento e debates sobre alguns de seus aspectos (Berry & Otley, 2004). Por exemplo, Otley e Berry (1994) discutem que as contribuições particulares que os estudos de caso têm proporcionado nem sempre foram claras.

Yin (2010, p. 23) comenta que “o uso do estudo de caso com a finalidade de pesquisa permanece um dos empreendimentos mais desafiadores das ciências sociais” e ressalta que esse tipo de pesquisa é difícil, mas tem sido tradicionalmente considerado *soft*, talvez porque os pesquisadores não tenham seguido procedimentos sistemáticos. Godoy (2006) menciona que é comum considerar o estudo de caso uma estratégia que permite certa flexibilidade, no entanto, existem certos princípios epistemológicos e procedimentos metodológicos a ser seguidos e respeitados para a elaboração de um trabalho de qualidade.

Pelo fato do estudo de caso ter uma lógica baseada na interpretação de um fenômeno da realidade social em relação aos seus dados e evidências, vários processos são essenciais para que seus resultados tenham validade e confiabilidade, sendo esses aspectos encontrados nas discussões de autores como Eisenhardt (1989) e Yin (2010). Por isso, essa estratégia exige habilidade e sensibilidade do pesquisador para que esses requisitos sejam cumpridos, fazendo com que os resultados do trabalho sejam acompanhados por rigor metodológico e aceitos na comunidade científica.

Martins (2006) destaca que a estratégia de pesquisa orientada por um estudo de caso em muitas investigações nas ciências sociais aplicadas não tem sido adotada de acordo com o que se espera de um trabalho científico. Yin (2010) afirma que talvez a maior preocupação com o estudo de caso seja a falta de rigor desse tipo de pesquisa. Alves-Mazzotti (2006) discute

que o problema de grande parte dos trabalhos apresentados como estudo de caso é que eles não se caracterizam como tal. Cepeda e Martin (2005) argumentam que o aumento do uso de estudos de caso na área de gestão e o desejo de construir teorias partindo de dados qualitativos têm mostrado uma lacuna entre as propostas existentes e os critérios para elaboração de estudos de caso rigorosos.

Uma pesquisa realizada por Cesar, Antunes e Vidal (2010) na área de contabilidade concluiu que o método de estudo de caso vem sendo utilizado sem rigor metodológico, especialmente no Brasil. Essa conclusão levantou a dúvida sobre a forma de utilização dessa estratégia na Contabilidade Gerencial, ou seja, como os aspectos relativos ao rigor metodológico estão sendo considerados nos artigos publicados nessa área no Brasil?

Devido à sua importância e aos problemas levantados anteriormente, este artigo tem por objetivo investigar o rigor metodológico dos estudos de caso publicados em Contabilidade Gerencial no Brasil.

Cesar et al. (2010) e Cesar, Antunes e Vidal (2008) analisaram o estudo de caso na produção científica na área da Contabilidade no Brasil e Consoli, Musetti, Scare e Fratantonio (2008) e Gil, Licht e Oliva (2005) avaliaram o estudo de caso na área da Administração. No entanto, não foram encontrados artigos que o avaliaram em Contabilidade Gerencial.

Outro ponto é que os estudos encontrados avaliaram trabalhos publicados em eventos, enquanto nesta proposta a análise se concentra em periódicos, por entender que se tratam de trabalhos maduros que relatam pesquisas já concluídas ou discutidas em congressos (Cesar et al., 2010). A realização deste estudo no Brasil se justifica pelo fato de desconhecer-se a realidade brasileira no tocante ao uso dessa estratégia de pesquisa. Entende-se como oportuno um estudo cuja proposta seja levantar informações sobre os estudos de caso realizados no país, mostrando quais pontos vêm sendo atendidos e quais vêm sendo negligenciados pelos pesquisadores.

Este trabalho almeja contribuir com informações acerca da utilização do estudo de caso, com foco no rigor metodológico, evidenciando a forma como essa estratégia vem sendo utilizada. Isso é importante, pois, como apontado anteriormente, existem problemas relacionados ao uso dessa estratégia que precisam ser levantados e debatidos pela comunidade científica para aprimorar sua utilização. Outra contribuição é a especificação de um conjunto de diretrizes para a realização de estudos de caso, fornecendo ao longo do texto sugestões que visam a apoiar a busca de rigor metodológico. Os achados deste estudo podem orientar os esforços para melhorar o rigor metodológico de futuras pesquisas que utilizarão o estudo de caso como estratégia, trazendo como consequência maior confiabilidade e validade para os resultados dos trabalhos publicados no país.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Definição e Características do Estudo de Caso.

O estudo de caso não é visto pelos estudiosos de forma unânime em relação à sua definição, ao seu uso e aos seus aspectos ontológicos e epistemológicos. Como argumentam Hägg e Hedlund (1979), definições explícitas de estudo de caso não são muito frutíferas sem a consideração do contexto de seu uso e da perspectiva do usuário, porque essa abordagem se refere às necessidades metodológicas de diferentes escolas de pensamento científico ou perspectivas.

A depender dessas necessidades, existe uma diferença na forma de entender o estudo de caso. Scapens (1990) aponta que a utilização dos métodos de estudo de caso depende tanto da natureza da pesquisa como da metodologia do pesquisador. Note-se que o autor se refere à utilização dos métodos de estudo de caso e não do método, sugerindo que ele pode ser entendido e aplicado de diferentes maneiras. De modo geral, o estudo de caso é um tipo de pesquisa de campo que busca o entendimento da realidade sobre determinado tema focando uma ou várias unidades de análise. Na sequência são apresentadas e discutidas algumas definições de estudo de caso.

O estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que tem enfoque na compreensão das dinâmicas presentes dentro de uma única configuração (Eisenhardt, 1989). Compreender as dinâmicas engloba o entendimento do que está sendo feito e o que estas significam. Outro ponto dessa definição se refere ao termo “uma única configuração”, que é entendido como a unidade de análise, ou seja, o fenômeno ou objeto investigado, que pode ser uma empresa, uma pessoa, um departamento, uma técnica, um evento etc.

O estudo de caso é realizado por meio de uma investigação empírica que estuda um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes (Yin, 2010). Nessa definição o autor foca o escopo do estudo de caso e, novamente, aborda o contexto de vida real, reforçando que o pesquisador não separa o fenômeno de seu contexto, porque para seu entendimento são importantes as condições contextuais. O que se almeja é o entendimento ou a compreensão acerca do fenômeno e não o estabelecimento de relações causais sobre ele.

Em relação ao segundo ponto de sua definição, Yin (2010) menciona que o fato de muitas vezes não se perceber o limite entre o fenômeno e o contexto é um indicativo do uso do estudo de caso. No entanto, esse aspecto requer mais detalhes, como o estabelecimento de outras características técnicas, inclusive a coleta de dados e as estratégias de análise de dados, para que a definição de estudo de caso possa ser mais delimitada. Por isso, Yin (2010) defende que o estudo de caso é um método abrangente que inclui a lógica do projeto, as técnicas de coleta de dados e as abordagens específicas da análise dos dados. Esse é um ponto que merece destaque, pois, segundo Martins (2008), o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa e não um método de coleta de dados, ou seja, o fato de realizar uma pesquisa com dados de uma empresa não a caracteriza como um estudo de caso.

Para Yin (2010), a investigação enfrenta uma situação tecnicamente diferenciada em que existirão muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, por isso, conta com múltiplas fontes de evidência e com os dados, devendo convergir de maneira triangular e, como resultado, beneficia-se do desenvolvimento anterior das proposições teóricas para orientar a coleta e a análise dos dados.

Em relação à metodologia do estudo de caso, Yin (2010) comenta que o resultado da pesquisa está relacionado às proposições teóricas utilizadas como base, ou seja, o pesquisador parte para a pesquisa de campo munido de proposições ou hipóteses extraídas de uma teoria de base. Por outro lado, Merriam (2009) defende o uso do estudo de caso em que o interesse do pesquisador está mais voltado à compreensão dos processos sociais que ocorrem em determinado contexto do que às relações estabelecidas entre variáveis; pontua, ainda, que o interesse pelo estudo de caso recai mais sobre o *insight*, na descoberta e na interpretação, do que na verificação de hipóteses. Nesse tipo de estudo, o pesquisador vai a campo para descobrir o que ocorre, buscando entender como as coisas funcionam, constituindo um processo intuitivo e indutivo.

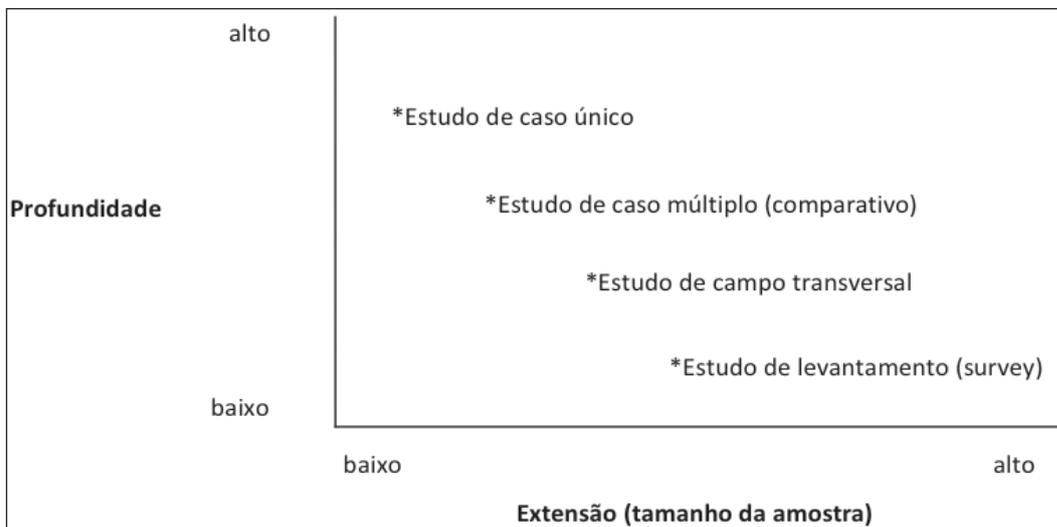
Não é pretensão deste trabalho discutir qual das abordagens do estudo de caso é mais apropriada, o que se entende é que a escolha por uma ou outra depende do objetivo do estudo, do tipo de questão que se almeja pesquisar e do tipo de análise que será extraída do estudo. Assim, uma análise dedutiva leva em consideração um arcabouço teórico como premissa e uma análise indutiva requer mais da interpretação e da intuição sobre os dados, analisados por si sós.

Meer-Kooistra e Vosselman (2012) argumentam que a busca pelo aumento da relevância prática do conhecimento da Contabilidade Gerencial está inter-relacionado com o debate sobre a conveniência de um pluralismo teórico ou heterogeneidade na produção desse conhecimento. Para Cesar et al. (2010), o estudo de caso pode ter orientação positivista, pós-positivista, pós-estruturalista, entre outras, e isso não vai interferir na escolha do método, mas, sim, no elemento escolhido para a análise, na forma de selecionar e analisar os dados e na linguagem utilizada para relatar o caso.

Para Yin (2010), o estudo de caso é interessante quando atende três condições, a saber: (i) as questões propostas são do tipo “como” ou “porque”; (ii) o investigador tem pouco controle sobre os eventos; e (iii) o enfoque recai sobre um fenômeno contemporâneo no contexto da vida real. Godoy (2006) complementa que questões de compreensão, que procuram descrever e interpretar “o que” ocorreu em determinada situação, também são importantes. Cepeda e Martin (2005) argumentam que algumas razões que viabilizam o uso do estudo de caso são a possibilidade do pesquisador estudar a gestão em seu ambiente natural, aprender sobre seu estado da arte e gerar teorias a partir da prática; responder questões do tipo como e por que para entender a natureza e a complexidade dos processos, e ainda, é uma maneira apropriada de explorar áreas onde as pesquisas são escassas.

Uma característica inerente ao estudo de caso é sua capacidade de aprofundamento em relação aos dados, às análises e aos resultados em comparação com outras estratégias de pesquisa. Lillis e Mundy (2005) fizeram um estudo sobre as estratégias de pesquisa utilizadas nas investigações em Contabilidade Geren-

cial, ilustrando os níveis de profundidade e de extensão (alto e baixo) em que as estratégias podem ser classificadas (Figura 1). Verifica-se que os estudos de caso (únicos e múltiplos) estão posicionados no nível alto de profundidade e baixo no quesito extensão, devido ao tamanho das amostras analisadas.



Fonte: Adaptado de Lillis e Mundy (2005, p. 132).

Figura 1 Comparação entre profundidade e extensão de estratégias de pesquisa.

Desse modo, questões que necessitam de aprofundamento em relação ao objeto ou ao fenômeno pesquisados remetem ao uso da estratégia de estudo de caso.

2.2 Tipos de Estudos de Caso.

Os estudos de caso, assim como outras estratégias de pesquisa, podem ser utilizados para diferentes finalidades. Yin (2010) argumenta que os estudos de caso podem ser exploratórios, descritivos e explanatórios e é de acordo com o tipo de pergunta que cada um deve ser enquadrado, no entanto, o autor não tece maiores esclarecimentos sobre o que caracteriza cada tipo.

Lee et al. (2007) comentam que os estudos de caso exploratórios tendem a ser conduzidos como investigações preliminares antes de levantamentos em larga escala para mapear temas para pesquisas posteriores. Estudos de caso descritivos são frequentemente utilizados para ampliar as tendências e temas que já foram descobertos por pesquisas de levantamento. Somente o caso explanatório busca extrair uma compreensão detalhada de um fenômeno particular quando o caso não é visto como acessório para métodos quantitativos.

Eisenhardt (1989) faz uma classificação diferente em que os estudos de caso podem ser utilizados para vários objetivos, como fornecer uma descrição, testar uma teoria ou gerar uma teoria. Cesar et al. (2010) seguiram essa linha de raciocínio para definir os objetivos perseguidos pelos pesquisadores para a aplicação do estudo de caso e argumentam que isso vai ajudar a delimitar o conhecimento gerado pela pesquisa.

Scapens (1990) sugere que os estudos de caso na Contabilidade Gerencial podem ser descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios. Os descritivos des-

crevem os sistemas contábeis, as técnicas e os procedimentos correntemente utilizados na prática. Os ilustrativos mostram práticas novas e possivelmente inovadoras desenvolvidas por empresas específicas. Os experimentais são utilizados para examinar as dificuldades de implementação de novas propostas e avaliar os benefícios delas derivados. Os exploratórios representam investigações preliminares que almejam gerar ideias e hipóteses para rigorosos testes empíricos em um estágio posterior, sendo o objetivo promover generalizações sobre as razões para as práticas contábeis. Os explanatórios ou explicativos tentam explicar as razões para as práticas contábeis, em que uma teoria é utilizada para compreender e explicar os objetivos específicos ao invés de produzir generalizações.

As classificações mostram que o tipo de estudo de caso vai depender do objetivo e do conhecimento sobre o tema em relação ao que existe na literatura. Por exemplo, um estudo que propõe verificar como funciona determinada prática contábil em uma empresa irá utilizar o tipo descritivo, já outro que objetive mapear padrões de comportamento em relação a determinadas decisões de um grupo de gestores de uma organização para formular uma teoria substantiva a partir dos dados estará utilizando o tipo explanatório e outro que busca esclarecimentos sobre uma prática diferente utilizada em uma empresa utiliza o estudo exploratório.

2.3 Critérios para o Julgamento da Qualidade nos Estudos de Caso.

Quatro testes têm sido utilizados para verificar a qualidade das pesquisas sociais empíricas: a validade de construto, a validade interna, a validade externa e a confiabilidade (Yin, 2010).

Os três primeiros se referem à validade e o último à confiabilidade. A validade diz respeito à capacidade do instrumento para medir de fato o que se propõe medir, já a confiabilidade está relacionada à constância dos resultados obtidos quando o mesmo indivíduo ou objeto é avaliado, medido ou quantificado mais de uma vez (Martins & Theóphilo, 2007).

A validade de construto, portanto, serve para verificar se as definições operacionais e os construtos estão realmente medindo o que se propõem a medir. Yin (2010) observa que se deve identificar as medidas operacionais corretas para os conceitos estudados. A validade interna, para Yin (2010), diz respeito apenas aos estudos do tipo explanatórios e refere-se à busca do estabelecimento da relação causal pela qual se acredita que determinadas condições levem a outras condições, diferenciadas das relações espúrias. Godoy (2006) apresenta uma interpretação diferente na qual para ser internamente válida, as conclusões de uma pesquisa devem estar apoiadas nos dados, ou seja, até que ponto a descrição do caso representa os dados coletados.

A validade interna está relacionada à fase de análise dos dados e seu cuidado consiste em fazer com que os resultados da análise estejam amparados por modelos lógicos de desenvolvimento dos argumentos e, ao mesmo tempo, tenham a capacidade de refletir a realidade estudada.

A validade externa define o domínio para o qual as descobertas do estudo podem ser generalizadas (Yin, 2010), englobando algumas ações que possibilitam algum tipo de generalização dos resultados. Obviamente, não se trata de generalização estatística (inferência por amostragem), mas, sim, de um tipo de generalização que Yin (2010) denomina analítica, ligada a uma teoria ampla.

A questão da generalização dos resultados do estudo de caso é um tema recorrente devido ao fato de que essa estratégia trata de realidades específicas e não de amostras de realidades. Scapens (1990) elucida a questão mostrando que os estudos de caso são tratados como estudos de amostras pequenas e essa interpretação, ao menos na Contabilidade Gerencial, decorre da tradição da pesquisa positiva, que tem por objetivo determinar a extensão de ocorrências particulares em dada população.

Yin (2010) também segue essa linha de raciocínio quando comenta esse tipo de crítica mencionando que isso ocorre quando se compara o estudo de caso à pesquisa de levantamento, no entanto, essa analogia com amostragens e universos é incorreta quando se trata de estudos de caso, pois a pesquisa de levantamento conta com a generalização estatística, enquanto os estudos de caso contam com a generalização analítica.

Por isso, se for comparado às estratégias baseadas em modelos quantitativos, o estudo de caso apresenta essa limitação. No entanto, quando a análise se dá em relação à natureza e ao propósito do estudo de caso, essa questão perde a relevância, pois não é objetivo do estudo de caso generalizar estatisticamente acerca de determinado fenômeno, mas, sim, entender determinado fenômeno como ele realmente ocorre, independente de haver outras realidades semelhantes.

A confiabilidade diz respeito à demonstração de que as operações de um estudo, como os procedimentos para a coleta de dados, possam ser repetidas com os mesmos resultados

(Yin, 2010). A confiabilidade garante a possibilidade de replicação de um estudo, sendo implícito que o pesquisador deve seguir certos procedimentos inerentes à pesquisa científica. Como geralmente não se tem a possibilidade de replicar um caso, sua confiabilidade será demonstrada fundamentalmente por triangulações de dados, fruto da prática de diversos instrumentos de coleta de dados, encadeamento de evidências e rigor em todos os procedimentos realizados ao longo de toda a pesquisa (Martins, 2006). Em sua pesquisa, Cesar et al. (2010) verificaram a existência de triangulação dos dados como um dos pontos de avaliação do rigor metodológico.

Yin (2010) sugere a utilização de um protocolo do estudo de caso para garantir que a pesquisa ou um de seus procedimentos possam ser repetidos; o protocolo consiste na documentação detalhada dos procedimentos seguidos na pesquisa, de forma que esse registro aumente a confiabilidade do método.

Outro ponto que merece atenção por parte dos pesquisadores é discutido por Otley e Berry (1994), sobre a importância de evidenciar o conhecimento gerado por meio do estudo de caso. Cesar et al. (2010) também observam em seu trabalho essa característica e especificam alguns quesitos relacionados ao conhecimento gerado pelo estudo de caso. Nesse sentido, a importância está em evidenciar qual o achado ou o conhecimento gerado com o estudo para a teoria e para a prática e se existem desdobramentos para estudos posteriores.

Alves-Mazzotti (2006) argumenta que a validação do conhecimento gerado pela pesquisa de estudo de caso e a aprovação de sua confiabilidade e relevância pela comunidade acadêmica exigem que o pesquisador se mostre familiarizado com o estado atual do conhecimento sobre a temática focalizada, de modo que ele possa, de alguma maneira, inserir sua pesquisa no processo de produção coletiva do conhecimento.

Pelo exposto, observa-se que a estratégia de estudo de caso possui requisitos para garantir sua cientificidade por meio de resultados válidos e confiáveis, como qualquer outra estratégia, sendo importante que o pesquisador esteja atento a essas questões.

2.4 Roteiro para a Realização de um Estudo de Caso.

Quando se trata de estabelecer guias de procedimento, em especial para a elaboração de uma estratégia de pesquisa, é importante destacar que não se trata de um pacote fechado com o qual o estudo terá sucesso. O objetivo é estabelecer alguns passos e procedimentos que, se observados pelo pesquisador, auxiliará na elaboração e execução da pesquisa. Não há entre os autores uma unanimidade acerca do roteiro, mas aqueles que se preocupam com essa questão sugerem alguns passos para auxiliar o desenvolvimento de um estudo de caso.

Godoy (2006) aborda a escolha da unidade de análise, a definição do papel da teoria, a revisão da literatura, a condução da coleta de dados e a análise de dados. A forma do estudo de caso vai depender do tipo de questão que se almeja pesquisar, a partir daí são definidos os outros passos. A unidade de análise corresponde ao local em que será feito o estudo. Para Godoy (2006) não se resume a isso, deve-se também verificar quando, quem, o que e como observar, além de onde observar.

Nessa etapa também se define se o estudo de caso será único ou múltiplo.

Para Yin (2010), ao projetar um estudo de caso é importante decidir se as questões de pesquisa serão abordadas por caso único ou múltiplo. O estudo de caso único é apropriado em várias circunstâncias e Yin (2010) apresenta cinco justificativas para sua escolha: (i) quando representa o caso crítico no teste de uma teoria, podendo confirmá-la, desafiá-la ou ampliá-la; (ii) quando representa um caso extremo ou peculiar; (iii) de forma inversa à justificativa anterior, pode ser um caso representativo ou típico; (iv) quando o caso é revelador, previamente inacessível à investigação da ciência social; e (v) quando o caso é longitudinal, representando dois ou mais pontos diferentes do tempo.

Já a escolha para realizar múltiplos estudos de casos se justifica quando da necessidade de replicações literais (os casos possam prever resultados similares) e teóricas (produzir resultados contrastantes, mas para razões previsíveis), ou seja, a lógica subjacente ao uso de casos múltiplos é a replicação (Yin, 2010).

Quanto ao papel da teoria, deve-se verificar o tipo de estudo de caso que será elaborado. Conforme abordado anteriormente, o uso de alguma teoria não se faz obrigatório, a não ser quando o objetivo é o teste dela ou quando uma teoria é utilizada para estabelecer proposições para nortear o trabalho.

A revisão da literatura é tratada por Godoy (2006) como relevante para contribuir com o avanço do conhecimento, no sentido de que se deve levar em consideração o que já existe sobre o assunto, evitando que o trabalho seja trivial ou sobre algo já muito estudado. Otley e Berry (1994) argumentam que o estudo de caso não é livre de teoria, ele começa com alguma posição teórica, implícita ou explícita. A relevância da escolha teórica ou mesmo da revisão utilizada para nortear o estudo de caso está no fato de que, com isso, será possível mostrar a contribuição do trabalho, ou seja, qual o resultado do estudo que ainda não era conhecido pela comunidade acadêmica ou pela prática.

Em relação à coleta de dados, os estudos de caso combinam métodos como entrevistas, arquivo, questionários, relatórios verbais e observações e a evidência pode ser qualitativa e quantitativa (Eisenhardt, 1989; Yin, 1981) ou apenas qualitativa (Godoy, 2006). Cesar et al. (2010) avaliaram se houve explicação sobre os métodos de coleta de dados utilizados, bem como a existência de explicações sobre a forma de coleta, como o número de respondentes e o tipo de dados coletados.

A análise de dados deve ser cercada pelo encadeamento lógico ligado ao tipo de questão e ao tipo de estudo. No caso de estudo indutivo, a análise deve ser circunscrita aos dados, ou seja, deve descrever o que os dados mostram, no sentido de descrever uma realidade ou gerar uma teoria. Nos estudos de-

ditivos deve-se levar em consideração na análise dos dados a teoria utilizada como base para a formulação das proposições e para embasar o trabalho.

Scapens (1990) aborda como passos principais que devem ser seguidos para a elaboração de um estudo de caso a preparação, a coleta de evidências, a avaliação das evidências, a identificação e explicação dos padrões, o desenvolvimento da teoria e a redação do relatório. Há alguma alteração em relação ao que propõe Godoy (2006), mas, na essência, segue-se a mesma lógica.

Yin (2010) trata essas questões como componentes do projeto de estudo de caso, incluindo as questões do estudo; as proposições, quando houver; a unidade de análise; a lógica que une os dados às proposições e os critérios para interpretar as constatações. Lima, Antunes, Mendonça Neto, & Peleias (2012) propõem um esquema teórico para elaboração e validação do estudo de caso com as seguintes etapas: (i) formulação do problema; (ii) definição da unidade caso; (iii) determinação do número de casos; (iv) elaboração do protocolo; (v) coleta de dados; (vi) avaliação, análise e triangulação dos dados; e (vii) preparação do relatório.

Esses roteiros são importantes para o pesquisador saber de antemão quais são as etapas e os procedimentos a ser seguidos, de forma que o projeto de pesquisa englobe essas preocupações. Salienta-se que essas etapas estão inclusas nos quesitos para avaliação do rigor metodológico neste trabalho.

2.5 Estudos Anteriores realizados no Brasil.

Cesar et al. (2010) avaliaram o rigor metodológico de artigos publicados no Encontro da ANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração) e no *Journal of Accounting Research* que utilizaram o estudo de caso, para tanto, desenvolveram um modelo com dezesseis quesitos a ser cumpridos. As conclusões evidenciaram que a estratégia de estudo de caso vem sendo utilizada sem rigor metodológico, especialmente no Brasil.

Gil et al. (2005) analisaram estudos de caso em um congresso na área de Administração; os aspectos mais críticos encontrados foram: a utilização de poucas fontes de evidência na maioria das pesquisas; a falta de clareza nos procedimentos analíticos; e poucos foram os trabalhos caracterizados pela aplicação de procedimentos rigorosos.

Consoli et al. (2008) analisaram o estudo de caso em congressos das áreas de Administração e Engenharia de Produção; os resultados encontrados foram a concentração de estudos com propósito descritivo e exploratório, com estruturas comparativas e lineares; poucos com o objetivo de propor teorias e modelos; falta de rigor metodológico e planejamento desse tipo de pesquisa, tanto para a seleção do caso, instrumento de coleta, análise dos dados e fechamento de relatórios.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa tem caráter descritivo, pois buscou descrever características de uma população por meio da investiga-

ção do rigor metodológico dos estudos de caso em Contabilidade Gerencial publicados no Brasil.

3.1 População e Amostra.

Para a realização da pesquisa foram selecionados artigos publicados em periódicos nacionais em Contabilidade classificados nos estratos A2, B1 e B2 da Qualis Capes. Esses estratos foram escolhidos por ser os mais pontuados no ranking da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) no Brasil. O período analisado vai de 2008 a 2012, devido ao fato de que a maioria dos cursos de mestrado acadêmico e doutorado em Ciências Contábeis tiveram seu início a partir de 2007, o que pode contribuir para a produção e publicação de pesquisas no país.

A coleta foi realizada em maio de 2013. Os artigos selecionados foram aqueles que apresentaram como estratégia de pesquisa o estudo de caso em Contabilidade Gerencial. Para identificar e selecionar os artigos para a análise, buscou-se pelo termo “estudo de caso” no título do artigo ou no resumo ou no corpo do texto, quando necessário. É importante salientar que foram selecionados somente os artigos cujos autores deixaram explícito que se tratava de um estudo de caso.

Posteriormente, buscou-se pelo termo “contabilidade gerencial” nos resumos e, em alguns casos, no texto do artigo. Quando não havia explicitamente o termo “contabilidade gerencial” foi realizada uma leitura da introdução do artigo para verificar se tratava de algum tema relacionado a essa área. Como exemplos foram encontrados artigos sobre sistema de informação gerencial, informação para tomada de decisão, práticas e artefatos de contabilidade gerencial. Aqueles que não apresentaram a expressão ou não tratavam de tema da área foram excluídos da amostra.

Foram identificados e selecionados 181 artigos para análise, no entanto, 1 dos textos não apresentava seu conteúdo integral em formato *on-line*, sendo excluído da amostra. Os 180 artigos avaliados estão listados por periódico na Tabela 1. Foram avaliados 28 artigos publicados em 2008, 40 em 2009, 44 em 2010, 35 em 2011 e 33 em 2012. Os periódicos classificados nos estratos avaliados que não são apresentados na Tabela 1 não publicaram artigos sobre o tema investigado no período abrangido pelo estudo.

Tabela 1 Lista de periódicos utilizados na pesquisa e quantidade de artigos da amostra

	Estrato	ISSN	Periódico	Quantidade
1	A2	1519-7077	Revista de Contabilidade e Finanças	5
2	A2	1807-374X	<i>Brazilian Business Review</i>	11
3	B1	0103-734X	Contabilidade Vista e Revista	11
4	B1	1982-6486	Revista Contabilidade e Organizações	10
5	B1	1809-3337	Revista Universo Contábil	18
6	B1	1984-8196	Base (São Leopoldo – Online)	24
7	B1	1983-0807	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	3
8	B2	1983-8611	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	3
9	B2	1984-3925	Contabilidade, Gestão e Governança	13
10	B2	1678-2089	<i>Contextus</i>	7
11	B2	1808-2882	Custos e Agronegócios	53
12	B2	1984-882X	Enfoque: Reflexão Contábil	12
13	B2	2176-9036	Revista Ambiente Contábil	5
14	B2	1981-8610	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	3
15	B2	2179-4936	Revista de Administração, Contabilidade e Economia	2
			Total	180

3.2 Quesitos que Conferem Rigor Metodológico ao Estudo de Caso à Luz da Literatura.

Tendo como fundamento o que foi abordado no referencial teórico, foi possível formar um conjunto de 15 quesitos (Tabela 2) cuja inclusão de forma explícita ou implícita nos estudos de caso seria desejável, a fim de que possam ser considerados adequados sob o ponto de vista do rigor metodológico. De forma mais específica, este tra-

balho partiu do estudo de Cesar et al. (2010), adaptando 6 quesitos desses autores e os demais, foram extraídos de contribuições de outros autores do referencial teórico, por se entender que seriam mais apropriados como medida de rigor metodológico. Esses quesitos foram classificados em 4 categorias: (i) quanto ao objeto do estudo; (ii) quanto à coleta dos dados/evidências; (iii) quanto à análise dos dados; e (iv) quanto aos resultados.

Tabela 2 Quesitos para a análise do rigor metodológico em estudos de caso

Categorias	Quesitos	Autores
Quanto ao objeto de estudo	1 O estudo busca entender um fenômeno em seu contexto real? (explicação da necessidade de se proceder ao estudo de caso para investigar o fenômeno proposto, não sendo possível através de outras estratégias)	Yin (2010); Eisenhardt (1989), Cepeda e Martin (2005)
	2 Foi explicado o por quê da escolha por esta estratégia? (testar teorias, construir teorias, descrever fenômeno, explorar fenômeno etc.)	Yin (2010); Eisenhardt (1989); Scapens (1990); Cesar et al. (2010)
	3 Existe ligação entre o fenômeno e o contexto em alguma etapa da pesquisa? (necessidade de entendimento do fenômeno naquele contexto)	Yin (2010)
	4 Qual o tipo de questão levantada na pesquisa? (como, por quê, o quê)	Yin (2010); Godoy (2006), Cepeda e Martin (2005)
	5 Qual o tipo de estudo de caso? (exploratórios, descritivos, explanatórios etc.)	Yin (2010); Scapens (1990); Eisenhardt (1989)
	6 O caso analisado é representativo para o objetivo do trabalho? (apresenta justificativas para a escolha do caso único ou dos casos múltiplos)	Godoy (2006); Yin (2010)
Quanto à coleta de dados	7 Existem múltiplas fontes de evidência? (entrevistas, observação, exame de documentos, dentre outras, com objetivo de possibilitar a triangulação)	Eisenhardt (1989), Yin (1981), Godoy (2006), Cesar et al. (2010)
	8 Existe a triangulação entre as fontes de evidências? (características de confiabilidade)	Yin (2010); Martins (2008); Lima et al. (2012), Cesar et al. (2010)
	9 Foram evidenciadas, quando necessário, medidas operacionais para as variáveis analisadas? (validade de construto)	Yin (2010)
	10 Existe explicação sobre a forma de coleta de dados como: as etapas seguidas, quando aconteceram, onde aconteceram, com quem e de que forma? (características de confiabilidade)	Yin (2010), Cesar et al. (2010)
	11 Existe algum relato ou indício a respeito do protocolo de pesquisa? (possibilidade de replicação de coleta de dados)	Yin (2010)
Quanto à análise dos dados	12 Existe explicação sobre como as análises foram feitas? (validade interna) (os resultados refletem os dados? ou os resultados das análises estão amparados por modelos lógicos de desenvolvimento dos argumentos?)	Godoy (2006); Yin (2010)
	13 Houve uso de teoria (caso único) ou de replicação (casos múltiplos) para embasar as análises, quando de estudo dedutivo? (características de validade externa)	Yin (2010), Otley e Berry (1994)
Quanto aos resultados	14 Foram relatadas contribuições na geração do conhecimento em relação aos estudos anteriores?	Cesar et al. (2010), Otley e Berry (1994)
	15 O estudo alerta para pontos que ainda precisam de continuação na investigação?	Cesar et al. (2010)

Os quesitos formaram a matriz que norteou a análise dos dados nesta pesquisa.

3.3 Procedimentos para Coleta e Análise dos Dados.

O rigor metodológico foi entendido para fins deste trabalho como a frequência (ou a presença) dos aspectos que caracterizam a estratégia de estudo de caso, abordados na Tabela 2, em cada artigo da amostra investigada. Quando a característica foi encontrada no texto, considerou-se o valor um (1). Se o artigo não apresentou a característica foi considerado o valor zero (0). No caso dos quesitos com múltiplas respostas (como os itens 4, 5 e 13) foi descrito o tipo de cada uma e depois somadas as frequências das respostas iguais. Os 180 artigos analisados foram avaliados por meio da leitura de cada um, especialmente a introdução, metodologia e conclusão. Em alguns casos foi necessária a leitura da apresentação e análise dos resultados para verificar alguns dos itens.

Para a análise dos dados foi empregada a técnica utilizada por Cesar et al. (2010), em que cada quesito foi analisado em cada artigo, de modo que se todos os artigos da amostra

apresentarem, por exemplo, o quesito 1, esse quesito possui 100% de rigor metodológico. Assim, quanto mais próximo de 100%, maior rigor o quesito apresenta na amostra. Não foi objetivo atribuir um ponto de corte para destacar o que tem alto ou baixo rigor, mas, pelas análises apresentadas, foi possível verificar quais são os quesitos menos alinhados com as proposições teóricas e aqueles que estão sendo observados pelos autores na execução do estudo de caso.

Uma limitação deste estudo diz respeito à escolha dos quesitos para avaliação dos artigos, centrada em aspectos como validade de construto, validade interna, validade externa e confiabilidade, que, segundo Cepeda e Martin (2005), são modelos de testes aplicados em estudos de caso com abordagem positivista. Essa abordagem faz parte do *mainstream* da Contabilidade, de acordo com Chua (1986), e foi adotada pelo fato de que praticamente a totalidade dos artigos encontrados para a análise adotou essa abordagem. Embora não fosse objetivo deste trabalho discutir nem analisar as abordagens empregadas nos artigos, foi realizada uma verificação inicial para que a escolha dos requisitos pudesse ser feita. Foram encontrados apenas 2 artigos (1% do total) que declararam utilizar

a pesquisa interpretativa. Por isso, optou-se pelos requisitos da abordagem positivista, centrados em autores como Yin (2010), Scapens (1990) e Eisenhardt (1989).

Outra limitação é que os resultados encontrados não podem ser extrapolados para além da amostra analisada,

por se tratar de amostra não probabilística. Dessa forma, os resultados encontrados são válidos para o período analisado e para os periódicos analisados, não podendo ser utilizados para generalizações referentes a outros periódicos e outros períodos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Avaliação do Rigor Metodológico.

Os quesitos 1 a 6 analisaram os artigos em relação ao seu objeto. O quesito 1 verificou se o estudo buscou entender o fenômeno em seu contexto real, ou seja, a existência de explicação em cada artigo, sobre a necessidade de proceder ao estudo de caso para investigar o fenômeno proposto, não sendo possível por meio de outras estratégias. Apenas 22% da amostra (39 artigos) apresentaram essa justificativa, que enfatiza a importância da escolha do estudo de caso. Essa informação evidencia que, para a grande maioria dos autores, a escolha dessa estratégia não necessita de maiores esclarecimentos ou discussões sobre sua adequação naquele caso.

Uma explicação para esse percentual pode ser o fato de que os autores não considerem importante justificar a escolha da estratégia de pesquisa utilizada em seus trabalhos. A informação de que o estudo será realizado em determinada empresa na introdução do artigo, por exemplo, pode trazer a ideia errônea de que esse ponto esteja sendo delimitado naquele momento, não precisando de informações adicionais sobre o porquê da escolha. Ou seja, pode haver uma confusão entre delimitar o local do estudo e justificar a escolha da estratégia de pesquisa. Esse é um ponto crucial para a qualidade da pesquisa, uma vez que o caso deve representar a realidade que se busca entender, como pontuado por Yin (2010), Cepeda e Martin (2005), Cooper e Morgan (2008) e Scapens (2004).

O quesito 2 verificou se foi explicado o motivo da escolha por essa estratégia, se para testar teorias, construir teorias, descrever ou explorar um fenômeno etc. Essa informação foi apresentada em 23 artigos (13%). Esse resultado se diferencia em relação ao de Cesar et al. (2010), que encontraram 100% de frequência nesse quesito. Para Cesar et al. (2010), essa aderência não foi surpreendente e a explicação para isso recai sobre o fato de que um dos critérios considerados pelos periódicos para a aceitação de artigos é a existência de objetivos claramente definidos para a aplicação da estratégia. No entanto, ressalta-se que a amostra da pesquisa desses autores foi composta por artigos de congresso e não de periódicos. No caso deste estudo, a frequência de 13% contraria essa explicação uma vez que, embora a maioria dos artigos não tenha apresentado objetivos claros, eles foram publicados pelos periódicos.

Por isso, uma possível explicação para esse resultado pode ser a falta de cobrança de avaliadores e dos próprios periódicos sobre a necessidade de relatar o que se almeja com os artigos. Outra explicação pode estar ligada ao fato dos autores não considerarem importante o detalhamento desse tipo de informação ou mesmo desconhecem essa necessidade.

Destaca-se a importância desse quesito, pois essa informação delimita a abrangência do estudo e direciona a metodologia e os achados da pesquisa. Otley e Berry (1994) e Ahrens e Chapman (2006) comentam a importância de enfatizar essa escolha, que ajuda a evidenciar quais são os achados da pesquisa em relação aos demais estudos, interferindo em outro quesito, observado adiante, que é apresentar a contribuição do estudo.

No quesito 3 foi verificado se existe ligação entre o fenômeno e o contexto em alguma etapa da pesquisa, ou seja, se é necessário o entendimento do fenômeno naquele contexto. Em 149 artigos (83%) essa informação foi verificada, sendo exposta com maior frequência na introdução e, em alguns casos, na metodologia. Embora o estudo de Cesar et al. (2010) não tenha verificado essa característica de forma isolada, a análise conjunta a respeito do fenômeno estudado evidenciou que não há grande preocupação em explicar o critério utilizado para a seleção dos casos, sendo uma das explicações a dificuldade de acesso às empresas, o que acaba sendo feito não pela necessidade, mas pela conveniência.

Esse pode ser um dos motivos, no entanto, não justifica a não observância das razões para a realização do caso em determinada empresa. Afinal, sendo adequada ou não, o estudo será realizado nela, então, deve haver alguma razão que pode ser utilizada para justificar esse ponto, de outra forma, o estudo não gerará contribuições por não ser realizado em ambiente adequado. Neste estudo, 83% de presença de explicações a esse respeito indicam que os autores se preocuparam em explicar a importância de realizar o caso naquela empresa ou naquele ambiente e justificaram essa escolha. Isso pode ser um indício de que os pesquisadores não têm dificuldades em encontrar o local adequado para realizar seus estudos.

O quesito 4 verificou o tipo de questão levantada na pesquisa. As perguntas iniciadas com “como” apareceram em 25 artigos, as do tipo “qual ou quais” apareceram em 35 artigos, perguntas que apresentavam como resposta “sim/não” apareceram em 22 artigos, outros tipos de perguntas apareceram em 3 artigos e 113 artigos não apresentaram pergunta alguma. Não foi possível verificar o percentual de frequência nesse caso, uma vez que muitos artigos apresentavam duas ou mais perguntas.

Ressalta-se que, para Yin (2010), como já abordado, o método de estudo de caso é preferido para questões do tipo “como” e “por quê”. Muitos dos artigos analisados utilizaram essa citação de Yin, no entanto, observou-se que a maioria não utilizou esse tipo de questão para direcionar o estudo de caso. Além disso, a utilização de perguntas do tipo qual ou quais ou aquelas com respostas do tipo sim/não não possibilitam um

aprofundamento acerca dos resultados obtidos. Destaca-se, também, que 113 artigos (63%) não apresentaram perguntas de nenhum tipo. Um motivo que pode ter levado a maioria dos artigos a não apresentar perguntas ou de estas serem do tipo “qual/quais” ou com resposta “sim/não” é que a maioria dos estudos foi do tipo descritivo ou exploratório, conforme o quesito 5, discutido na sequência, os quais geralmente não se preocupam com explicações sobre os achados.

O quesito 5 investigou o tipo de estudo de caso, se exploratório, descritivo, explanatório etc. De acordo com a Tabela 3, a maioria se enquadra como exploratória (25%), descritiva (23%) e exploratória/descritiva (12%). As análises evidenciaram que nesses tipos de pesquisa dificilmente foi verificado um aprofundamento da análise dos dados. Na amostra analisada, esses tipos de estudo de caso confrontaram os dados encontrados com a revisão da literatura, mas não discutem as possíveis causas das diferenças ou das semelhanças encontradas. Otley e Berry (1994) mencionam que uma das funções centrais do estudo de caso é a exploração, mas a ideia central do estudo exploratório vai além da mera descrição, sendo direcionado à explicação. Isso reforça o entendimento de que a forma como foram utilizados os estudos de caso exploratórios nos artigos perde um pouco o sentido, uma vez que um dos seus objetivos é estudar de modo aprofundado um fenômeno.

O estudo de Consoli et al. (2008) também apresentou uma concentração de estudos de caso com propósito descritivo e exploratório. Esse panorama pode ser um indício de que os pesquisadores não estejam aprofundando-se ou despendendo tempo necessário nas etapas iniciais da pesquisa, como o planejamento do que fazer e como fazer. Ainda, a necessidade ou mesmo a preferência por empreender pesquisas que demandam menos tempo para sua realização pode ajudar a explicar a escolha pelos tipos encontrados. Para Martins (2008), a questão do tempo limita o leque de possibilidades de investigação orientada por um estudo de caso.

Destaca-se que em 62 artigos (34%) não foi mencionado o tipo de pesquisa. Essa informação ajuda a delimitar o que se espera dos resultados do caso, fazendo parte do planejamento da pesquisa, e deve ser explicitada ao leitor para que facilite o entendimento da abrangência dos resultados alcançados com o estudo.

Tabela 3 Tipo de pesquisa informado

Quesito 5	Total	%
Exploratória	45	25%
Exploratória e descritiva	22	12%
Não menciona	62	34%
Interpretativo e explicativo	1	1%
Descritiva	41	23%
Pesquisa-ação	1	1%
Explanatória, descritiva e exploratória	1	1%
Interpretativa	1	1%
Descritiva e explicativa	1	1%
Explicativa	3	2%
Ilustrativa	1	1%
Explicativa e exploratória	1	1%
Total	180	100%

Pela Tabela 3, também se pode verificar que o tipo explicativo ou explanatório aparece em apenas 6% dos casos, sendo algumas vezes utilizado em conjunto com outros tipos de pesquisa. Otley e Berry (1994) destacam que é mais provável que os estudos de caso sejam utilizados para auxiliar na geração de afirmações teóricas por meio das observações e descrições, o que não foi encontrado nesta amostra. O estudo de Consoli et al. (2008) também encontrou poucos exemplares de pesquisas para desenvolvimentos e proposições de teorias e modelos a partir de estudos de caso. Um fato interessante foi a apresentação de um dos artigos como estudo de caso do tipo pesquisa-ação, que é outra estratégia de pesquisa segundo Martins e Theóphilo (2007), o que mostra falta de conhecimento em relação à estratégia adotada.

O quesito 6 avaliou se o caso analisado era representativo para o objetivo do trabalho, ou seja, se apresentou justificativas para a escolha do caso único ou dos casos múltiplos. Em 51 artigos (28%) essa justificativa foi observada. É importante ressaltar que não foi possível separar as análises entre caso único e multicase porque, em alguns artigos, o estudo foi realizado em várias empresas, mas foi considerado estudo de caso de um setor e não multicase. Foi verificado, ainda, que alguns estudos multicase aplicaram o mesmo estudo, mas não comentam a replicação ou comparação dos resultados. Outros também investigaram várias empresas ou unidades de análise e não comentam se é multicase ou não.

A explicação sobre a unidade de análise e a quantidade de casos investigados é importante por fornecer evidências sobre a escolha do caso, sua representatividade em relação ao que se busca investigar e os fatores que foram utilizados para a escolha, como pontuado por Yin (2010). O fato de que apenas 13% dos autores mencionaram explicações sobre a escolha dessa estratégia, conforme o quesito 2, pode ajudar a explicar a frequência encontrada, ou seja, parece não haver preocupação em justificar a escolha do caso.

Os quesitos 7 a 11 analisaram os estudos em relação à coleta de dados. O quesito 7 verificou se os trabalhos apresentaram múltiplas fontes de evidência com objetivo de possibilitar a triangulação dos dados. Em 105 artigos (58%) foi utilizada mais de uma fonte de evidência. Embora esse número represente a maioria, percebeu-se que 42% dos estudos de caso estão embasados em apenas uma fonte de dados, o que não possibilita confirmar a veracidade das informações utilizadas nas análises, ou seja, não possibilita triangular e assegurar a confiabilidade dos dados. Cesar et al. (2010) não avaliaram o tipo de fonte de evidência, mas constataram que 95% dos artigos avaliados desprezaram os métodos de coleta de dados.

Segundo Gil et al. (2005, p. 50) “Uma das características mais distintivas do estudo de caso em relação a outros delineamentos é o uso de múltiplas fontes de evidências”. Além disso, com a utilização de uma única fonte de evidência, por mais aprofundada que seja, não há como garantir que o caso tenha sido analisado exaustivamente, podendo esses procedimentos ser considerados pesquisas-piloto e não estudos de caso (Gil et al., 2005).

A pesquisa de Gil et al. (2005) apresentou resultado aproximado ao deste estudo no que diz respeito à utilização de poucas fontes de evidência na maioria das pesquisas de estudo de caso. Uma possível explicação para esse tipo de problema pode ser o desconhecimento a respeito da necessidade de assegurar a confiabilidade dos dados com a triangulação entre eles, o que foi discutido no próximo quesito. Pode ser, também, que não seja atribuída importância ao objetivo da triangulação pelos autores, o que minimiza a importância da coleta de dados por múltiplas fontes. Segundo Martins (2006, p. 80), “o processo de triangulação garantirá que descobertas em um Estudo de Caso serão convincentes e acuradas”.

O quesito 8 verificou se existe a triangulação naqueles trabalhos que mencionaram utilizar múltiplas fontes de evidência. Apenas 27 artigos (15% do total) mencionaram o uso de triangulação de dados, ou seja, somente 27 trabalhos (25% de 105 artigos) que tiveram múltiplas fontes de evidência utilizaram esse recurso. Cesar et al. (2010) identificaram 36% de frequência nesse quesito, apresentando um percentual maior que o deste estudo. Esse achado indica que a utilização de múltiplas fontes de evidência pode servir a outros objetivos que não a triangulação.

Uma explicação para isso seria o possível desconhecimento por parte dos autores a respeito dos cuidados que se deve ter na coleta de dados em um estudo de caso. Outro motivo pode ser o fato de que muitos artigos (53%) utilizaram o estudo de caso como técnica de coleta de dados e não como estratégia de pesquisa, como discutido posteriormente, o que descartaria o uso de triangulação.

O quesito 9 investigou se foram evidenciadas, quando necessário, medidas operacionais para as variáveis analisadas, o que ajuda a conferir validade de construto. A evidenciação de medidas operacionais foi verificada em 162 artigos (90%). Esse é um quesito que apresentou certo rigor metodológico e sua importância, segundo Yin (2010), deve-se ao fato de estabelecer as medidas operacionais corretas para os conceitos estudados. Os resultados das pesquisas semelhantes somente podem ser somados se os conceitos estudados também forem os mesmos, isso também auxilia na determinação da contribuição do estudo.

O quesito 10 analisou se há explicação sobre a forma de coleta de dados, como as etapas seguidas, quando ocorreram, onde ocorreram, com quem e de que forma, o que também auxilia na confiabilidade dos dados. Em apenas 53 artigos (29%) apareceram todas essas informações. Em muitos estudos foi mencionado o número de entrevistados, mas não apresentavam outras informações sobre eles e sobre a forma das entrevistas. No estudo de Cesar et al. (2010), 95% dos artigos mencionaram a forma de coleta de dados e 61% apresentaram informações sobre os respondentes, os dados e as situações que foram consideradas nas análises e, para esses autores, esse número era esperado por ser uma exigência formal a ser cumprida para a submissão de artigos para publicação em anais de congresso ou em periódicos.

Os periódicos utilizados como fonte dos dados neste trabalho possuem as maiores pontuações no *ranking* da Capes, por isso, era de esperar que nas avaliações dos revisores tais in-

formações fossem exigidas com detalhamento. Desse modo, a explicação para esse fato pode estar, mais uma vez, na falta de conhecimento sobre essa estratégia de pesquisa. O intrigante é que os autores possuem essas informações, mas não as detalham na metodologia, o que pode ser um indício de que não consideram essa informação relevante para o entendimento da pesquisa e para a confiabilidade dos dados.

Aproximadamente 50 artigos (28%) sequer apresentaram a metodologia do estudo de caso e a forma de coleta de dados. As análises do estudo de caso são embasadas nos dados coletados, por isso, são necessárias informações sobre esse processo, tanto para auxiliar na confiabilidade do estudo como para possibilitar que outros autores interessados possam utilizar como base para outras pesquisas ou para possíveis comparações entre resultados.

O quesito 11 analisou a existência de algum relato ou indício a respeito do protocolo de pesquisa, o que pode conferir a possibilidade de replicação da coleta de dados em outros estudos. Apenas 9 artigos (5%) apresentaram essa informação. Destaca-se que informações sobre o protocolo não são obrigatórias nos estudos de caso, mas o detalhamento da forma de coleta, que é uma das informações do protocolo, é de suma importância para a confiabilidade dos dados.

Pela análise dos quesitos da categoria coleta de dados foi possível verificar que há entre os autores uma confusão entre estudo de caso como estratégia de pesquisa e como método de coleta de dados, como relatado por Yin (2010) e Martins (2008). Isso fica ainda mais evidente quando foi constatado que em 96 artigos (53%) o estudo de caso foi tratado como uma forma de coleta de dados, uma vez que serviu basicamente para a aplicação de conceitos discutidos na revisão de literatura na empresa investigada, ou seja, aplicou algum modelo, estrutura, sistema, avaliação, entre outros, com os dados coletados na empresa investigada e não investigou o que a empresa faz ou possui em determinada situação.

Como abordado no referencial teórico, o estudo de caso não é e não deve ser meramente uma forma de coleta de dados. Ele é uma estratégia que apresenta características próprias e que, apenas quando utilizado da forma correta, gera resultados satisfatórios em relação ao que se busca investigar. Esse resultado indica que a estratégia de estudo de caso parece não ser conhecida a contento por aqueles que atuam no processo de produção científica.

Outros fatos interessantes nessa categoria foram observados. Um dos artigos avaliados sequer apresentou objetivo ou alguma informação sobre a coleta dos dados. Em outro artigo foi mencionado o uso de *survey* para coletar os dados do estudo de caso. Também foi identificado um artigo que utilizou como fonte de dados a pesquisa bibliográfica e o considerou estudo de caso. Também é relevante mencionar que a maioria dos artigos que utilizou o estudo de caso citou o autor Robert K. Yin para justificar sua adequação no estudo proposto, no entanto, nossa análise parece indicar que os autores citam as justificativas de forma descontextualizada.

Por exemplo, uma das citações mais recorrentes de Yin nos artigos é que “o estudo de caso é feito através de uma investigação empírica que estuda um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real”. Esse conteúdo

parece ser entendido por muitos autores como aquilo que define o estudo de caso e, se analisado sem uma interação com as demais características desse método, pode levar ao entendimento de que a simples coleta de dados em uma empresa pode caracterizá-lo. Por isso, é necessário mais atenção ao se justificar a escolha pelo estudo de caso, de modo a mostrar outras características que envolvem essa estratégia para assegurar a confiabilidade dos resultados encontrados.

Embora não faça parte dos quesitos investigados, foi verificado que, em relação à coleta de dados, 12 artigos (7%) utilizaram citações dos entrevistados para embasar as análises do estudo. Esse tipo de evidência poderia ser mais bem aproveitada pelos autores, uma vez que a transcrição da fala dos entrevistados no trabalho ajuda a embasar as análises, especialmente quanto aos pontos críticos discutidos no trabalho.

Os quesitos 12 e 13 se referem à categoria de análise dos dados. O quesito 12 verificou se há explicação sobre o modo como as análises foram feitas, o que ajuda a conferir validade interna. Em 55 artigos (31%) foi apresentada uma explicação sobre a forma de análise dos dados. Geralmente, a análise está ancorada na confrontação dos dados com os conceitos ou teorias utilizados na revisão bibliográfica. A maioria dos artigos não mencionou qualquer informação sobre a forma de análise dos dados, comprometendo a validade interna, sendo esse um ponto relevante nas pesquisas qualitativas, como discutido por Ahrens e Chapman (2006).

Gil et al. (2005) também encontraram em seu estudo que, na maioria das pesquisas de estudo de caso avaliadas, há falta de clareza nos procedimentos analíticos e uma das explicações para isso é que, na maioria dos casos, foi realizada apenas uma descrição dos dados obtidos. Pelo que foi avaliado neste estudo, essa também parece ser a razão para a falta de detalhamento da análise dos dados. Em alguns artigos não foi constatado sequer o uso da revisão bibliográfica para comparar ou embasar as análises, sendo uma mera descrição dos dados. O fato da maioria dos artigos serem descritivos e exploratórios pode ser uma explicação para isso.

Em alguns artigos foi citada a utilização de análise de conteúdo não para o tratamento dos dados, mas para a análise dos dados, o que mostra haver uma confusão a esse respeito. De acordo com Bardin (1977), a análise de conteúdo constitui um conjunto de técnicas utilizadas para analisar as comunicações e seu objetivo é descrever, inferir e interpretar o conteúdo das mensagens. Desse modo, não se trata de uma forma de análise dos dados em relação ao objetivo do trabalho, mas, sim, de uma técnica utilizada para extrair dados das comunicações, e estes é que serão utilizados nas análises.

O quesito 13 analisou se houve uso de teoria (caso único) ou de replicação (casos múltiplos) para embasar as análises quando há estudo dedutivo, o que também ajuda a conferir a característica de validade externa. Ressalta-se que em 3 artigos (2%) foi declarado o uso do método dedutivo e em todos foram utilizados conceitos para embasar as análises, não sendo encontrado nesses artigos uso de teoria ou replicação.

Para Otlely e Berry (1994), o estudo de caso proporciona um veículo pelo qual as teorias podem ser geradas ou modificadas à luz dos dados, sendo mais indicado onde as teorias existentes são inadequadas ou incompletas ou explicam so-

mente uma parte do fenômeno de interesse. Cepeda e Martin (2005) também comentam a esse respeito. Por isso, era de esperar que os resultados da análise evidenciassem mais o uso de teorias e alguma possível mudança ou, ainda, a geração de alguma, mas, ao contrário, o que se verificou foi a utilização de conceitos sem a pretensão de mudá-los ou de gerar um novo conceito.

Ao analisar todos os tipos de abordagem e não apenas a dedutiva, observou-se que 13 artigos (7%) utilizaram replicação, 15 (8%) utilizaram teoria e 152 (84%), a maioria, utilizou conceitos para embasar as análises, como custeio variável, análise de demonstrações contábeis, opções reais, arranjos produtivos locais, aglomerados produtivos, risco de liquidez e de crédito, relação custo/volume/lucro, entre outros. Ou seja, a preocupação maior foi testar o uso dos conceitos nas empresas e não estudar seu efeito ou a forma como isso ocorre. O que ficou evidente nesses casos é que alguns autores têm contato com algum conceito e decidem aplicá-lo em alguma organização. Nada de errado até aí, o problema encontra-se no fato de que isso geralmente é realizado sem um planejamento de pesquisa, o que pode levar ao uso do método escolhido de modo equivocado, sem gerar contribuições ao conhecimento.

Para complementar a análise desse quesito, foi realizado um cruzamento entre os 15 artigos que utilizaram alguma teoria no estudo de caso e os demais quesitos avaliados. Os resultados evidenciaram que nos quesitos 1 a 6 (que se referem ao objeto de estudo) não houve mudança significativa no percentual de frequência nesses 15 artigos. Porém, nos quesitos relacionados à coleta de dados, à análise dos dados e aos resultados foram constatados aumentos nos percentuais de frequência.

Quanto à coleta de dados, a média de frequência dos 5 quesitos avaliados nesse grupo (7 a 11) aumentou de 39% para 59%, ou seja, no geral o percentual de aumento foi de aproximadamente 51%. De modo isolado, o quesito 7 (se há múltiplas fontes de evidência) aumentou de 58% (para os 180 artigos) para 87% (para os 15 artigos); o quesito 8 (se há triangulação) aumentou de 15% para 40%; o quesito 9 (evidenciação de medidas operacionais) aumentou de 90% para 100%; o quesito 10 (explicação sobre a forma de coleta de dados) aumentou de 29% para 60%; e o quesito 11 (relato sobre o protocolo de pesquisa) aumentou de 5% para 7%.

Quanto à análise dos dados, o quesito 12 aumentou o percentual de 31% para 53%, ou seja, os artigos que utilizaram teoria explicaram com maior frequência a forma de análise dos dados. Em relação aos resultados (quesitos 14 e 15), o percentual médio aumentou de 29% para 40%. O quesito 14, que mostra as contribuições do artigo, aumentou de 16% para 27% e o quesito 15, que se refere à informação sobre a necessidade de continuidade das investigações, aumentou de 42% para 53%. Essa análise evidencia que os artigos que utilizam teoria para embasar as análises e os resultados detalharam mais o processo de coleta de dados, de análise dos dados e de evidenciação dos resultados do que aqueles que utilizaram conceitos ou replicação.

Os quesitos 14 e 15 se referem à categoria de resultados. O quesito 14 verificou se foram relatadas contribuições na geração do conhecimento em relação aos estudos anteriores.

Foi identificado que 28 artigos (16%) apresentaram essa informação e compararam seus resultados a estudos anteriores, ou seja, a maior parte dos estudos de caso analisados não evidencia sua contribuição para a literatura ou para a prática da Contabilidade Gerencial. Sobre esse ponto, Otley e Berry (1994) comentam que os pesquisadores que utilizam estudo de caso precisam ser claros acerca de suas posições teóricas iniciais e, também, interpretar seus resultados de modo a indicar a modificação teórica que a observação empírica desencadeou. Isso mostra a importância de situar a contribuição extraída do estudo de caso para que possa somar ao conhecimento já disponível, ou seja, a pesquisa deve apresentar uma relevância prática (Meer-Kooistra & Vosselman, 2012; Bogt & Helden, 2012).

Cesar et al. (2010) não verificaram as contribuições geradas pelos estudos investigados, mas identificaram que apenas 6% dos artigos tentaram refutar o conhecimento gerado e, para os autores, essa incidência quanto à tentativa de refutação indica que os pesquisadores não a fizeram ou não consideraram relevante incluir algum comentário em seus artigos a respeito do tema.

No caso deste estudo, o percentual de artigos que explicitaram suas contribuições é um indício de que os pesquisadores estão tratando seus estudos de modo isolado da literatura, sem considerar o que já foi feito e o que foi descoberto sobre o tema investigado. No entanto, é de esperar que a razão para a elaboração de um artigo científico seja sua contribuição para a área. Outra possível explicação pode ser o fato de que a maioria dos estudos analisados, como já abordado, utilizou os dados do estudo de caso para testar modelos ou conceitos.

A crítica a essa proposta de estudo é que não basta verificar se é possível calcular ou implantar o modelo/conceito na empresa, o importante seria descobrir, em empresas que o utilizam ou já utilizaram, por que deu certo e/ou o que deu certo e o que e/ou por que deu errado. Essas informações, além de contribuir com a literatura sobre o tema, ajudariam outras empresas que implantaram ou que pretendem implantar essa ferramenta gerencial de custeio ou outro modelo/conceito.

O quesito 15 analisou se o estudo alertava para pontos que ainda precisam de continuidade nas investigações. Em 76 artigos (42%) foi encontrada essa informação, apresentando as recomendações para futuros trabalhos. Cesar et al. (2010) encontraram essa característica em 39% dos artigos e em nenhum foi observado o relato de que a pesquisa gerou desdobramentos para estudos posteriores, mas os autores não comentaram as razões para esse percentual. Era de esperar que a maioria apresentasse esse tipo de informação, uma vez que,

geralmente, os estudos de caso abordam pontos específicos e os analisam em profundidade. Por isso, a existência de variáveis não testadas ou teorias que poderiam complementar os achados geralmente são enfatizadas como pontos que necessitam de investigação adicional. O fato da maioria dos estudos serem descritivos ou exploratórios e, principalmente, terem utilizado o estudo de caso como técnica de coleta de dados pode explicar esse resultado.

Devido à importância da evidência dos resultados das pesquisas como forma de mostrar as contribuições dos artigos, foi elaborada uma análise cruzando os dados dos artigos que observaram os 2 quesitos desse grupo (14 e 15) com os demais quesitos avaliados para verificar se ocorreram diferenças nos percentuais de frequência. Foram identificados 15 artigos que tanto explicitaram suas contribuições como alertaram acerca de pontos que ainda precisam de continuidade nas investigações (8% do total) e, nestes, não foram encontradas diferenças significativas de percentuais em relação à análise dos 180 artigos da amostra.

Esse é um achado que merece destaque, uma vez que era de esperar que artigos que evidenciaram suas contribuições e alertaram acerca de pontos que carecem de mais investigação apresentassem mais rigor nos outros quesitos em comparação com os demais artigos, como forma de validar seus achados. Isso sugere que, mesmo evidenciando contribuições, os artigos podem ter problemas com o rigor metodológico, o que compromete a validade e a confiabilidade dos resultados.

Em relação à validade externa, não houve um ponto específico nos quesitos, por isso, não foi possível fazer inferências a esse respeito. No entanto, Alves-Mazzotti (2006, p. 648) argumenta que “por meio de uma narrativa densa e viva, o pesquisador pode oferecer oportunidade para a experiência vicária, isto é, pode levar os leitores a associarem o que foi observado naquele caso a acontecimentos vividos por eles próprios em outros contextos”. Nesse sentido, talvez a questão da narrativa realizada pelo autor seja o ponto crucial na busca pelo rigor metodológico, ou seja, a descrição detalhada, a presença de informações transparentes sobre esses quesitos.

4.2 Síntese e Comparação dos Resultados.

Concluída a análise dos dados, elaborou-se um resumo, apresentado na Tabela 4, contendo os quesitos de investigação, as respectivas frequências observadas e os resultados do estudo de Cesar et al. (2010), que puderam ser comparados com os deste trabalho.

Tabela 4 Resumo da análise dos dados

Categorias	Quesitos	Frequência Absoluta	Frequência Relativa	Observações	Resultados de Cesar et al. (2010)
Quanto ao objeto de estudo	1 O estudo busca entender o fenômeno em seu contexto real?	39		22%	
	2 Foi explicado o por quê da escolha da estratégia?	23		13%	100%
	3 Existe ligação entre o fenômeno e o contexto em alguma etapa da pesquisa?	149		83%	Não houve preocupação com o quesito
	4 Qual o tipo de questão levantada na pesquisa?			63% (113) não apresentam perguntas	
	5 Qual o tipo de estudo de caso?			Exploratórios e descritivos são maioria	
	6 O caso analisado é representativo para o objetivo do trabalho?	51	28%		
Quanto à coleta de dados	7 Existem múltiplas fontes de evidências?	105	58%		95%
	8 Existe a triangulação entre as fontes de evidências?	27	15%		36%
	9 Foram evidenciadas, quando necessário, medidas operacionais para as variáveis analisadas?	162	90%		
	10 Existe explicação sobre a forma de coleta de dados como: as etapas seguidas, quando aconteceram, onde aconteceram, com quem e de que forma?	53	29%		61%
	11 Existe algum relato ou indício a respeito do protocolo de pesquisa?	9	5%		
Quanto à análise dos dados	12 Existe aplicação sobre como as análises foram feitas?	55	31%		
	13 Houve uso da teoria (caso único) ou replicação (casos múltiplos) para embasar as análises, quando de estudo dedutivo?			a maioria (84%) usou conceitos	
Quanto aos resultados	14 Foram relatadas contribuições na geração do conhecimento em relação aos estudos anteriores?	28	16%		6% refutaram o conhecimento gerado
	15 O estudo alerta para pontos que ainda precisam de continuação nas investigações?	76	42%		39%

Os aspectos críticos referentes aos resultados obtidos foram: (i) pouca ênfase em justificar a necessidade de entender o fenômeno em seu contexto (22%); (ii) falta de explicação sobre o objetivo da escolha dessa estratégia (13%); (iii) predominância do uso de questões que não permitem aprofundamento nas análises; (iv) poucos estudos do tipo explicativo ou explanatório (apenas 5%), que podem permitir maior aprofundamento dos resultados; (v) poucos estudos apresentaram justificativa para a escolha do caso único ou múltiplo; (vi) muitos estudos (42%) estão embasados em apenas uma fonte de evidência; (vii) pouco uso de triangulação de dados e informações (15% dos artigos); (viii) pouca ênfase nas infor-

mações sobre a forma de coleta de dados (29%); (ix) pouca referência ao uso do protocolo de pesquisa ou ao detalhamento das informações sobre a coleta de dados; (x) elevado número de casos em que foi detectada confusão entre estudo de caso como estratégia de pesquisa e como técnica de coleta de dados (53%); (xi) baixo número de artigos que explicitaram a forma de análise dos dados (31%); (xii) maior ênfase na utilização de conceitos ao invés de teorias ou replicações; (xiii) poucos relatos sobre as contribuições geradas pelo estudo, especialmente em relação aos estudos anteriores (16%); e (xiv) apenas 42% evidenciam os pontos que precisam de continuidade nas investigações.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este artigo investiga o rigor metodológico dos estudos de caso publicados em Contabilidade Gerencial no Brasil. Após a análise dos resultados, a conclusão é que os estudos de caso em Contabilidade Gerencial não apresentam rigor metodológico a contento em vários aspectos. Esse panorama alerta para a lacuna encontrada entre como um estudo de caso deveria ser feito e como os pesquisadores vêm utilizando esse recurso na prática, identificando potenciais oportunidades para melhorias.

O perfil de artigo encontrado na amostra investigada tem foco na descrição dos dados ao invés de sua explicação, no uso de conceitos e não de teorias, com detalhamento insuficiente sobre a forma como o estudo foi elaborado e como as análises foram realizadas, gerando, como consequência, resultados isolados em que apenas 16% dos artigos relataram contribuições em comparação aos estudos anteriores. Esse perfil forneceu indícios que ajudam a elucidar o fato de vários quesitos de rigor metodológico terem

apresentado percentuais de frequência mais próximos de 0 do que de 100%.

Um dos achados que desencadeou evidências a esse respeito foi que a maioria dos artigos analisados utilizou os tipos de pesquisa descritivo e exploratório. Geralmente, esse tipo de pesquisa não objetiva explicar os resultados encontrados, apenas descreve os dados, por isso, a tendência é que detalhem menos o processo do estudo de caso, apresentando menos rigor. Esses resultados estão em consonância com o argumento de Zimmerman (2001) sobre o fato de que a literatura empírica na Contabilidade Gerencial está focada na descrição das práticas das empresas. A pesquisa descritiva, por si só, não constrói uma literatura nem um entendimento das práticas de Contabilidade Gerencial de forma coerente (Zimmermann, 2001). O que foi observado é que, em sua maioria, os estudos estão isolados em seus dados, não havendo ligação com estudos semelhantes ou mesmo com alguma teoria que possa explicar o que foi encontrado nos dados.

Essa constatação se confirmou quando foi verificado que as pesquisas que utilizaram teorias para embasar os resultados apresentaram percentuais de rigor metodológico superiores aos dos artigos que utilizaram conceitos, especialmente nos quesitos ligados à coleta de dados, análise dos dados e aos resultados. Esse achado corrobora a ideia de que artigos do tipo explicativo ou que utilizam embasamento teórico para dar suporte aos resultados detalham mais as informações ligadas ao rigor metodológico. Outro motivo que pode estar ligado ao desempenho de vários quesitos foi o fato de que a maioria dos artigos (53%) utilizou o estudo de caso como forma de coleta de dados e não como estratégia de pesquisa. Isso leva a uma descaracterização da estratégia, não observando seus requisitos e comprometendo os resultados da pesquisa. Outro fator que pode explicar o que foi constatado é a possibilidade de os autores não considerarem importante o detalhamento de informações sobre o processo do estudo de caso, ou mesmo desconhecerem essa necessidade.

Em relação aos estudos anteriores, a pesquisa de Cesar et al. (2010) apresentou diferenças em relação aos percentuais dos itens que puderam ser comparados com esta pesquisa, mostrando que não houve evolução, ao contrário, os itens tiveram menor frequência neste estudo, com exceção do quesito

15, sobre a necessidade de continuidade das investigações. Outros estudos corroboram os resultados encontrados, como o de Gil et al. (2005) e Consoli et al. (2008).

Pelas constatações, os problemas apontados pelos estudiosos do assunto, discutidos na revisão de literatura, foram detectados na amostra investigada. Isso mostra a necessidade de entendimento sobre essa estratégia, analisando seus princípios fundamentais para aplicá-los de modo a utilizar todo o seu potencial, indicando que os problemas levantados sobre o estudo de caso estão mais relacionados à forma como este vem sendo utilizado do que com o próprio método.

Uma contribuição deste estudo foi a apresentação dos aspectos essenciais que requerem atenção por parte dos pesquisadores que utilizam a estratégia do estudo de caso, com o intuito de aumentar o rigor metodológico dos estudos. Isso foi operacionalizado pela apresentação de um conjunto de diretrizes para a condução do estudo de caso e a forma de aplicá-las como critérios de qualidade para avaliar seu rigor metodológico.

Outra contribuição foi a identificação do distanciamento entre o que é proposto como estudo de caso de acordo com literatura e o que foi aplicado nas pesquisas em Contabilidade Gerencial no Brasil, indicando a necessidade de esforços para mudar essa situação em busca de trabalhos com qualidade e resultados confiáveis. A relevância das pesquisas na Contabilidade Gerencial está no fato de que seus resultados possam ajudar na prática (Meer-Kooistra & Vosselman, 2012) e um dos caminhos para isso é a utilização adequada das estratégias disponíveis para sua implementação.

Como recomendação para futuras pesquisas, destaca-se a necessidade de investigar junto a autores, professores, avaliadores e outras pessoas envolvidas no processo de produção e publicação de pesquisa com estudos de caso em Contabilidade Gerencial outros possíveis motivos que podem explicar o que foi levantado neste estudo. Outras pesquisas também podem ter como foco a investigação de algum conteúdo específico dos artigos que utilizam estudos de caso como estratégia de pesquisa para verificar, por exemplo, se aqueles que se apresentam como explicativos realmente podem ser considerados como tais.

Referências

- Ahrens, T., & Chapman, C. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations & Society*, 31(8), 819-841.
- Alves-Mazzotti, A. J. (2006). Usos e abusos dos estudos de caso. *Cadernos de Pesquisa*, 36(129), 637-651.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Persona.
- Berry, A. J., & Otley, D. (2004). Case-based research in accounting. In C. Humphrey, & B. Lee, *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 231-255). Oxford: Elsevier.
- Bogt, H. T., & Helden, J. V. (2012). The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein: the debate continues. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 265-295.
- Cepeda, G., & Martin, D. (2005). A review of case studies publishing in Management Decision 2003-2004: guides and criteria for achieving quality in qualitative research. *Management Decision*, 43(6), 851-876.
- Cesar, A. M. R., Antunes, M. T. P., & Vidal, P. G. (2008). A utilização do método do estudo de caso em pesquisas das áreas de operações, recursos humanos e contabilidade. In *Anais do 32º Encontro da ANPAD*. Rio de Janeiro, RJ.
- Cesar, A. M. R., Antunes, M. T. P., & Vidal, P. G. (2010). Método do estudo de caso em pesquisas da área de contabilidade: uma comparação do seu rigor metodológico em publicações nacionais e internacionais. *Revista de Informação Contábil*, 4(4), 42-64.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.
- Consoli, M. A., Musetti, M. A., Scare, R. F., & Fratantonio, W. A. (2008). Uma discussão sobre a utilização do estudo de casos como método de pesquisa em ciências gerenciais. In *Anais do 32º Encontro da ANPAD*. Rio de Janeiro, RJ.
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159-178.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Gil, A. C., Licht, R. H. G., & Oliva, E. C. (2005). A utilização de estudos de caso na pesquisa em administração. *Revista de Administração e Contabilidade da Unissinos*, 2(1), 47-56.
- Godoy, A. S. (2006). Estudo de caso qualitativo. In C. K. Godoi, R. B. S. Melo, & A. B. Silva (Org.), *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos* (pp. 115-146). São Paulo: Saraiva.
- Hägg I., & Hedlund G. (1979). "Case studies" in accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 4(1/2), 135-143.
- Lee, B., Collier, P. M., & Cullen, J. (2007). Reflections on the use of case studies in the accounting, management and organizational disciplines. *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal*, 2(3), 169-178.
- Lillis A. M., & Mundy J. (2005). Cross-sectional field studies in management accounting research: closing the gaps between surveys and case studies. *Journal of Management Accounting Research*, 17, 119-141.
- Lima, J. P. C., Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., & Peleias, I. R. (2012). Estudos de caso e sua aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 127-144.
- Martins, G. A. (2006). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2008). Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 8-18.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Meer-Kooistra, J. V., & Vosselman, E. (2012). Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 245-264.
- Merriam, S. B. (2009). *Qualitative research: a guide to design and implementation*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1994). Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, 5(1), 45-65.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Scapens, R. W. (2004). Doing case study research. In C. Humphrey, & B. Lee, *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 257-279). Oxford: Elsevier.
- Yin, R. K. (1981). The case study crisis: some answers. *Administrative Science Quarterly*, 26(1), 58-65.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (4a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 411-427.