

**INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DE GESTÃO:
ÊNFASE NO ESTUDO DE CASO**

Jorge Pedro do Vale Martins

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

jorgepmartins@ua.pt

ABSTRACT

The use of the methodological approach of the case studies has raised several critics, giving it insufficient precision, objectivity and rigor.

The conclusions point to a legitimate interest in its use: the credibility of the theoretical method, the methodological rigor around it, and the interest being demonstrated with relevant questions of the accounting point of view, showing that the results are significant, either in the development of theory either of the practices of management accounting.

Keywords: Case Study.

RESUMO

A utilização da abordagem metodológica dos estudos de caso tem suscitado as mais diversas críticas: insuficiente precisão (quantitativa), objetividade e rigor.

As conclusões apontam para o legítimo interesse na sua utilização: a credibilidade teórica do método, o rigor metodológico de que se reveste e o interesse que tem demonstrado em questões relevantes do ponto de vista contabilístico, evidenciam que os resultados são significativos, quer no desenvolvimento da teoria quer das práticas da contabilidade de gestão.

Palavras-Chave: Estudo de Caso.

INTRODUÇÃO

Este trabalho foi estimulado pelo interesse de que se reveste a utilização dos estudos de caso na investigação em contabilidade de gestão. Esta abordagem metodológica tem sido amplamente criticada pelos investigadores positivistas que referem que os estudos de caso são apenas um meio de contar uma história, ou, na melhor das hipóteses, servem para identificar determinados assuntos relevantes para elaborar hipóteses que possam ser posteriormente testadas por métodos quantitativos de análise (Major, Robalo, & Vieira, 2009).

O estudo de caso foi, e continuará a ser, estereotipado como o parente pobre da metodologia em ciências sociais, tem sido denegrido, imputando-lhe insuficiente precisão (na ótica da quantificação), objetividade e rigor. Os próprios investigadores que têm desenvolvido estudos através desta abordagem têm sido acusados de rebaixar o nível científico das suas investigações (Yin, 2003).

Veremos que as referências mais recentes tendem a inverter esta subversão, atribuindo-lhe, ao invés, uma relevância muito acentuada quando particularizados na investigação em contabilidade, e quão importantes têm sido na aproximação da teoria às práticas de contabilidade de gestão.

Baseamos este trabalho num conjunto de referências bibliográficas assente em artigos de revistas científicas e livros de reconhecido valor científico (revistos por *referees*, segundo apontamento dos próprios autores). Verificámos, também, que a generalidade das referências bibliográficas encontradas se citam entre si, o que nos garante uma razoável relevância científica das mesmas.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: após a introdução, procede-se de imediato à revisão da literatura, principal conteúdo deste estudo.

Inclui, além do enquadramento do tema, um debate teórico consubstanciado nas opiniões que diversos autores fazem desta abordagem metodológica numa perspetiva de aproximação entre a teoria e as práticas da contabilidade de gestão, descrevem o método, as tipologias, as fontes de evidência e a importância da sua triangulação, terminando-se com a credibilidade teórica do método.

No ponto dois apresentam-se as conclusões, e o ponto três as limitações e pistas para futuras investigações. Finaliza-se no ponto quatro com as referências bibliográficas.

1. REVISÃO DA LITERATURA

1.1. ENQUADRAMENTO

A investigação qualitativa tem sido desenvolvida por investigadores pertencentes a diferentes disciplinas e áreas de investigação que consideram que os sistemas sociais não podem ser tratados como fenómenos naturais mas sim como fenómenos socialmente construídos (Major et al., 2009). Salientam os mesmos autores que os métodos de investigação qualitativa são desenhados para ajudar os investigadores a compreender as pessoas e os contextos sociais complexos nos quais as pessoas vivem e interagem.

No domínio da contabilidade de gestão, as suas práticas são resultado de uma construção social com um determinado contexto social, económico e organizacional, e a compreensão desta complexa realidade passa por adotar um *design* de investigação qualitativo e métodos e técnicas coerentes com esta perspetiva (Major & Carvalho, 2009).

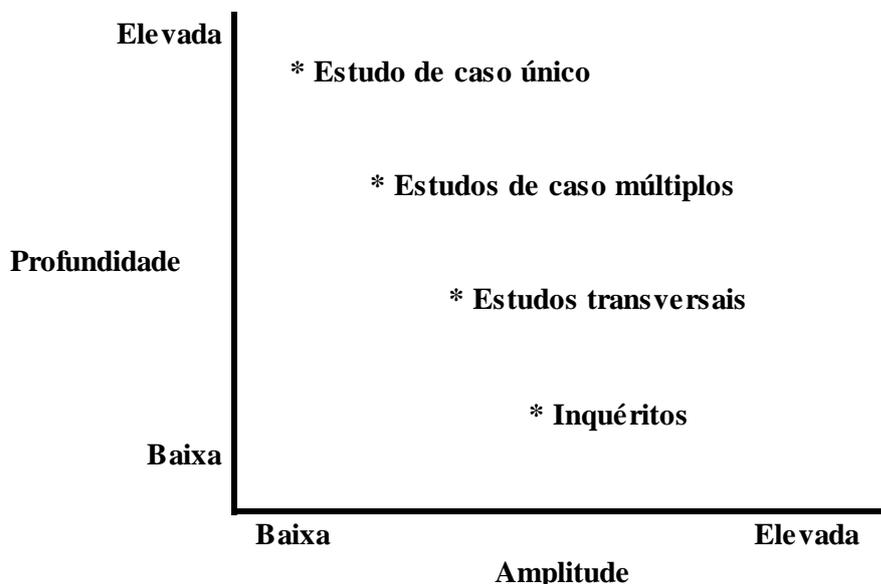
Na denominada investigação qualitativa enquadram-se práticas de pesquisa muito diferenciadas, fazendo apelo a diversos paradigmas de interpretação sociológica com fundamentos nem sempre expressos e de onde decorrem formas de recolha, registo e tratamento do material, também estas muito diversas (Guerra, 2006).

Yin refere-se ao estudo de caso como sendo apenas uma das muitas maneiras de se fazer investigação em ciências sociais, e define-o como sendo uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes, e na qual se utilizam múltiplas fontes de evidência (Yin, 2003).

Segundo Stake, espera-se que um estudo de caso consiga captar a complexidade de um caso único, quando ele próprio se reveste de um interesse muito especial. O estudo de caso é o estudo da particularidade e complexidade de um único caso, conseguindo compreender a sua atividade no âmbito de circunstâncias importantes (Stake, 1995).

Dentro deste enquadramento, reproduz-se o posicionamento dos estudos de caso, único e múltiplos, que distinguiremos no ponto 1.4., ficando-se desde já com a noção do seu posicionamento num equilibrado binómio entre profundidade e amplitude, de acordo com a figura seguinte:

Posicionamento dos estudos de caso nos métodos relacionados



Fonte: (Lillis & Mundy, 2005), adaptado.

1.2. OS ESTUDOS DE CASO NO CONTEXTO DO DEBATE ENTRE A TEORIA E AS PRÁTICAS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

Muitos investigadores acreditam, ainda profundamente, que os estudos de caso são apenas apropriados à fase exploratória da investigação, consistindo a sua utilidade numa ferramenta preliminar, não podendo ser utilizados para descrever ou testar proposições (Yin, 2003).

Num passado recente, a literatura comprovou esta visão redutora dos estudos de caso e assistiu-se ao confronto explícito de vários pontos de vista, que testemunhamos.

Segundo Chua havia uma perceção generalizada quanto à existência duma atitude de relativa negligência na utilização de métodos de investigação "soft", como os estudos de caso (Chua, 1986).

A questão essencial parece situar-se na problemática da sua capacidade de generalização, sendo tais estudos, como tal, incapazes de demonstrar resultados empíricos suficientemente credíveis. Ilustrativos, portanto, de um baixo estatuto científico.

Segundo Lukka & Kasanen (1995), quanto à capacidade de generalização dos estudos de caso, coexistem três pontos de vista:

- Num extremo, uma visão que nega a possibilidade de generalização, a impossibilidade em alcançar um raciocínio estatístico, não podendo, assim, ser realizada;
- No outro extremo, uma visão que nega a razão de ser do objetivo de generalizar, ou seja, o objetivo da generalização deve ser rejeitado nos estudos de caso;
- Por último, existe também uma visão mais moderada: os estudos de caso bem conduzidos, e de alta qualidade, podem produzir resultados generalizáveis.

À primeira vista, a visão que nega a possibilidade de generalização em estudos de caso parece bem fundamentada. Independentemente do tipo de estudo de caso, existe sempre o problema da impossibilidade de generalizar, dado que o número de objetos de pesquisa são reduzidos - muitas vezes apenas um único caso é analisado - podendo ser difícil, senão impossível, obter resultados generalizáveis.

A visão do outro extremo também tem os seus defensores. De acordo com estes, e no domínio dos estudos interpretativos, o objetivo deverá ser expressamente um exame aprofundado dos objetos de estudo, e em que a mais importante vantagem comparativa dos estudos de caso interpretativos, sem dúvida, contém (Chua, 1986).

Os defensores da visão mais moderada argumentam que estudos de caso, quando de elevada qualidade, podem produzir resultados de investigação generalizáveis, embora esta generalização não seja estatística, mas, de uma maneira ou de outra, "teórica" ou "analítica" (Scapens, 1990; Yin, 2003).

De acordo com a perspetiva de moderação acima indicada, parece-nos ser possível afirmar que a generalização de uma medida razoável é possível, a partir de um estudo de caso realizado corretamente.

Num esforço de captar a problemática existente entre a teoria e as práticas da contabilidade de gestão, diversos investigadores reconheceram nos estudos de caso um importante instrumento de conciliar e aproximar estes dois conceitos.

Humphrey & Scapens (1996), num debate mais amplo entre a teoria e as práticas contabilísticas, afirmavam que a investigação teórica em contabilidade de gestão tinha tendência a isolar-se das suas práticas. Seriam necessárias investigações mais substantivas, orientadas no sentido de fornecer bases para compreender ou explicar o funcionamento da contabilidade de gestão na prática.

Embora na década de 80 tivessem aparecido diversos estudos de caso, principalmente no setor público, estes tiveram como principal preocupação fornecer explicações teóricas às práticas contabilísticas.

Já os últimos autores citados, mais tarde, porém, sugeriam como objetivo para os estudos de caso, a obtenção de uma melhor compreensão da prática contabilística e do papel e funcionamento da contabilidade nas organizações, incluindo as pressões que a contabilidade exercia sobre elas, e que estas exercem sobre a mesma. Argumentaram que os estudos de caso cumpririam perfeitamente este propósito. O artigo referenciado visava promover e contribuir para discussões sobre a natureza dos estudos de caso, centrando-se na construção de uma teoria de pesquisa em contabilidade. Propunha-se reposicionar o papel dos estudos de caso na construção de "alternativas" de investigação em contabilidade de gestão.

Em particular, acreditaram que os estudos de caso podiam fazer mais do que "ilustrar" particularidades das teorias sociais. Podiam desempenhar um papel mais amplo no desenvolvimento da própria teoria da contabilidade. Para garantir tal potencial, concluíram que os investigadores em contabilidade deveriam ser capazes de fazer uso das teorias existentes, e incluir os estudos de caso de forma menos restritiva do que os tinham considerado antes.

Kaplan também reconhece que o domínio da investigação está geralmente associado a estudos de caso, detalhados e intensos de experiências de uma única organização num único espaço temporal (Kaplan, 1998).

Inversamente, outros autores assistindo à proliferação de publicações adotando métodos de investigação baseados em estudos de caso, continuaram a admitir que a sua contribuição não tenha sido muito clarividente. Embora vários autores sugerissem tipologias de trabalho baseadas em estudos de caso, nenhuma destas parece particularmente satisfatória e outras terão sido mesmo criticadas (Otley & Berry, 1998). As conclusões de um artigo destes autores foram mesmo no sentido dos estudos de caso possuírem um número de potenciais funções a desempenhar, mas cujo papel central seria o exploratório.

Num quadro de contribuição para a aproximação entre a teoria e as práticas da contabilidade de gestão, de um estudo efetuado por estes autores a esta abordagem metodológica a quatro empresas de setores de atividade distintos (extração mineira, serviços financeiros, produção agrícola e seguros), são unânimes quanto às correspondentes limitações e imperfeições. Os resultados foram suscetíveis de contribuir para uma investigação dedutiva e *design* no domínio das hipóteses e para um desenvolvimento teórico mais indutivo. Embora reconhecendo que ambos os aspetos são necessários para o desenvolvimento de uma maior compreensão teórica, concluem, no entanto, que o desenvolvimento indutivo da teoria através da intensa investigação baseada em estudos de caso não estaria, à data, muito bem desenvolvido. Acrescentam mesmo que esta abordagem metodológica aplicada à investigação em contabilidade e controlo de gestão parece ser problemática e fora-o em cada uma das cinco áreas que usaram para reflexão (tipo de caso, epistemologia, métodos de investigação, questões substantivas observadas e a teoria da contabilidade e controlo de gestão).

Num entusiasmante artigo publicado em 2006 por Scapens, este autor analisa as alterações na investigação em contabilidade de gestão nos últimos 35 anos no Reino Unido (brilantemente sistematizada por décadas) e no qual rastreia o seu próprio e pessoal trajeto académico como investigador. Enfatizando a

mudança no que significa compreender as práticas da contabilidade de gestão, reconhece claramente a utilidade dos estudos de caso no seu percurso e em que medida a utilização desta abordagem metodológica contribuiu inequivocamente para esse desiderato.

Desde logo, o entendimento que faz acerca da compreensão das práticas de contabilidade de gestão tem implicações metodológicas e teóricas (Scapens, 2006). É fundamentalmente um *paper* que enfatiza o papel dos vários tipos da teoria institucional no contexto da complexidade que caracteriza o desenvolvimento das práticas da contabilidade de gestão, mas no qual vamos reconhecendo a evolução indissociável da aplicação dos estudos de caso na prossecução deste objetivo.

Ultrapassada a década de 70, caracterizada por uma investigação baseada na prescrição de modelos matemáticos, admitidos a resolver generalizadamente todos os problemas da prática, foi porém em finais da década de 80 que se tomou consciência de uma lacuna entre a teoria e as práticas, e a consequente emergência de novas perspetivas de investigação, desenroladas durante os anos 90.

O marco fundamental da mudança foi uma célebre conferência, em Dezembro de 1980, sobre investigação em contabilidade de gestão realizada na *Manchester Business School*. Ali se reconheceram as lacunas da investigação, e se admitiu o fosso existente entre a teoria e a prática. Numa ótica essencialmente positivista, o insucesso demonstrado na ausência de evidência estatisticamente significativa afasta a conceção de grandes matrizes construídas em coeficientes de correlação que pouco ou nada comprovavam.

Pelo que, desde logo, se iniciaram investigações baseadas não apenas em inquéritos por questionário, mas na realização de trabalhos de campo, entrevistas e, mais tarde, aprofundados estudos de caso longitudinais (Scapens, 2006). As décadas de 80 e 90, foram já marcadas pela viragem da utilização da investigação positivista associada à modelização económica para estudos de caso e entrevistas aprofundadas, conducentes à investigação do papel da contabilidade de gestão na responsabilização do controlo organizacional das grandes empresas. Foi reconhecida a importância do estudo dos sistemas de contabilidade de gestão num contexto organizacional e social, no qual eles se incorporam.

Não foi, porém, antes de meados dos anos 90 que se concluiu que os estudos através de inquéritos baseados exclusivamente na teoria económica dariam uma visão um pouco superficial das práticas de contabilidade de gestão (Scapens, 2006). A argumentação da existência da aludida lacuna não estaria ainda resolvida e, no resultado de um projeto de investigação promovido pelo CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*), emerge finalmente a compreensão das complexidades dos processos de mudança em organizações específicas.

Refere Scapens, que um importante quadro teórico, entretanto construído por si e por Burns – denominado “Quadro Burns e Scapens” (*Burns and Scapens Framework*) – fora desenvolvido como uma forma de dar sentido a este novo espírito de investigação e com o qual os estudos de caso (realizados pelos seus alunos de doutoramento) notavelmente se identificavam.

Parece-nos, pois, evidente que o desenvolvimento da investigação em contabilidade de gestão passou necessariamente, pelo menos no Reino Unido, por estudos de caso extremamente aprofundados, e que o caminho adotado pelos investigadores lhe reconheceram substancial importância.

É também por esta altura que surge nos E.U.A. um conjunto de técnicas avançadas, tais como o *ABC* e o *Balanced Scorecard*, que o próprio Scapens admite que tiveram um maior impacto na prática das organizações do que os estudos desenvolvidos no Reino Unido.

Conclui, no entanto, da sua experiência como investigador, que os estudos de caso foram a abordagem metodológica que lhe permitiu evoluir para uma investigação qualitativa baseada em estudos interpretativos e que no seu caso particular lhe permitiram estudar os processos de mudança à luz da teoria institucional.

Embora não estejamos perante um debate teórico no sentido literal do termo, as diversas posições divergentes que analisámos permitem-nos aferir da clivagem que existiu, ainda existe, e provavelmente sempre existirá quanto a esta metodologia de investigação.

1.3. O ESTUDO DE CASO COMO ESTRATÉGIA DE PESQUISA

Em geral, os estudos de caso são a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “porquê”, enquadrados em acontecimentos contemporâneos (atualidade dos eventos) e sobre os quais se verifica a inexistência de controlo/manipulação dos investigadores sobre os mesmos (Yin, 2003).

No âmbito da metodologia adotada aquando de um estudo de caso efetuado em Portugal a uma empresa do sector financeiro, as autoras inequivocamente defenderam “face ao tipo de questões principais para investigação sobre “Porquê” e “Como” foi implementado o ABC no banco Alfa, ..., o método escolhido para este estudo foi o *case study* de acordo com as condições de Yin sobre o tipo de *research questions* – “How” e “Why” ...” (Major & Carvalho, 2009).

Yin identifica as situações relevantes para diferentes estratégias de investigação de acordo com a tabela que se segue:

Situações relevantes para diferentes estratégias de investigação

Estratégia	Forma da questão da investigação	Exigência de controlo sobre os eventos comportamentais	Focaliza acontecimentos contemporâneos
Experimental	Como, porquê	Sim	Sim
Levantamento de Dados	Quem, o quê, onde, quantos, quanto	Não	Sim
Análise de Arquivos	Quem, o quê, onde, quantos, quanto	Não	Sim / Não
Pesquisa Histórica	Como, porquê	Não	Não
Estudo de Caso	Como, porquê	Não	Sim

Fonte: Yin (2003, adaptado)

De acordo com esta sistematização, as principais críticas à abordagem metodológica dos estudos de caso apontam no sentido de que esta é apenas apropriada para estudos exploratórios, o levantamento de dados e a pesquisa história são apropriados à fase descritiva e que a experimentação constitui a única forma de fazer investigação explanatória (Yin, 2003).

Porque julgamos devidamente esclarecedores os contributos explicados no ponto anterior, não se discutirá mais o teor e fundamento das críticas associadas a esta temática, mas, tal como Yin, alertamos para o facto de a projeção e a realização baseadas nesta abordagem requererem um especial cuidado, a fim de as superar.

Este cuidado, a nosso ver, deve, a título de mero exemplo, passar pelo seguinte: atente-se que quanto à forma da questão de investigação as perguntas de investigação “como” e “porquê” não são exclusivas dos estudos de caso, sendo também comuns às estratégias da experimentação e da pesquisa histórica. Mas repare-se, porém, que qualquer uma destas estratégias difere das outras quanto à exigência de controlo sobre os eventos comportamentais e o foco nos acontecimentos contemporâneos. Será, certamente, a este especial cuidado que o investigador terá de atender, sob risco da não aplicação da correta metodologia, condição nuclear a qualquer processo de investigação.

Pondere-se, ainda, que nos estudos de caso são determinantes questões como, por exemplo, as que se relacionam com a elevada relevância teórica ou prática do tópico de pesquisa, com o rigor da análise e interpretação dos resultados e com a triangulação dos métodos de investigação, exigências que compensam a impossibilidade de aplicação da inferência estatística (Lukka & Kasanen, 1995; Scapens, 1990; Stake, 1995; Yin, 2003).

Refira-se que a abordagem metodológica do estudo de caso é um método de investigação extremamente exigente e que exige fortes argumentos de apoio. A credibilidade e interesse comuns têm de ser demonstrados, relacionando o problema da pesquisa e os resultados com as questões relevantes do ponto de vista contabilístico, e evidenciando que os resultados são, de uma forma ou de outra, significativos, quer no desenvolvimento da teoria ou nas práticas de contabilidade (Lukka & Kasanen, 1995).

1.4. TIPOS DE ESTUDOS DE CASO

Existe, com frequência, alguma confusão terminológica entre o denominado *fieldwork* e a investigação de estudos de caso. O termo "estudo de caso" está associado geralmente à investigação quando se limita a uma única unidade de análise, seja um único departamento, uma empresa, um setor ou mesmo um país. O âmbito dos estudos de caso como concentrados numa "unidade única" de análise distingue-se da

expressão *fieldwork* que se concentra em englobar estudos mais gerais no domínio de atividades sociais (Smith, 2003).

A classificação mais usual, prevista na generalidade da literatura consultada (Lillis & Mundy, 2005; Major et al., 2009; Smith, 2003; Yin, 2003), distingue cinco categorias de estudos de caso em contabilidade: 1. Descritivos; 2. Ilustrativos; 3. Experimentais; 4. Exploratórios e 5. Explanatórios.

Embora a visão hierárquica de que cada uma destas categorias se possa sobrepor às outras, tal é contestada, porquanto a visão mais apropriada de cada uma destas diferentes estratégias é inclusiva e pluralista (Yin, 2003). Pode utilizar-se cada estratégia (de entre as descritas na tabela anteriormente inserta) para três propósitos diferentes – exploratórios, descritivos ou explanatórios, devendo coexistir estudos de caso em cada uma destas categorias. O que diferencia as estratégias não deve basear-se nesta “importância” hierárquica, mas sim nas condições que se seguem. Assim, cada estratégia apresenta vantagens e inconvenientes próprias, que dependem basicamente de três condições (Yin, 2003): i) o tipo de questão de investigação proposta; ii) o controlo do investigador sobre os eventos comportamentais atuais; e iii) o grau de focalização em fenómenos contemporâneos, em oposição aos fenómenos históricos. Ao seleccionar o caso a estudar, e na fase da formulação das questões a investigar, será importante definir se, para o efeito, deverá ser utilizado um estudo de caso único ou casos múltiplos. A sujeição à vulnerabilidade de um caso único pode originar a obtenção de um resultado diferente do inicialmente esperado (Yin, 2003), embora enuncie que os seguintes casos de estudo (únicos) possam ser adequados às seguintes situações: (i) um teste crucial da teoria existente; (ii) um caso raro ou extremo; (iii) um caso típico ou representativo; (iv) um caso revelador; e (v) um caso longitudinal.

Pelo contrário, casos múltiplos envolvem um menor risco e as vantagens analíticas de casos deste tipo podem ser substanciais, pelo que, devem ser potenciados. Revestem-se, contudo, de algumas limitações. Ao recordarmos a figura inserta na página 6, verificamos que o nível de profundidade de vários casos é, por definição, menor quando comparado com um único caso. Assim, o investigador deve previamente avaliar se dispõe de recursos para os intentar. Se ultrapassadas estas limitações, uma investigação de casos múltiplos (ou um estudo de caso “de dois casos”, denominada réplica) é, em princípio, teoricamente mais robusta, com um corpo de conclusões analíticas mais sólidas do que aquelas que surgem apenas de um caso único. Se, sob determinadas circunstâncias, ainda se puder chegar a conclusões comuns a partir de ambos os casos, as mesmas terão estimulado, de forma incomensurável, a capacidade externa da generalização das investigações, muito mais poderosas do que em comparação com as extraídas de um único caso.

1.5. FONTES DA EVIDÊNCIA E TRIANGULAÇÃO

Os estudos de caso normalmente reúnem dados de múltiplas fontes de evidência, incluindo apenas algumas ou todas as seguintes: documentos, entrevistas, questionários, observações diretas, registo de arquivos, artefactos e observações participantes (Major et al., 2009; Smith, 2003). Smith (2003) referencia Merchant e Simons na prescrição de exemplos de estudos de caso que incorporaram dados de várias fontes. A adoção de métodos múltiplos é intitulada “triangulação” e oferece a oportunidade do acesso a diferentes fontes para um método comum de investigação (triangulação dentro do método) ou com diferentes métodos (triangulação entre métodos):

- triangulação dentro do método (*within-method triangulation*), que combina diferentes investigadores, diferentes investigações e diferentes *surveys*; e
- triangulação entre métodos (*between-methods triangulation*) que combina resultados diferentes de entrevistas, pesquisas e recolhas de dados evidentes, que podem incluir abordagens qualitativas e quantitativas.

Segundo vários autores, é possível oferecer diferentes alternativas de análise do fenómeno através de um processo de “triangulação”, aumentando a validade e a fiabilidade da investigação (Lillis, 1999; Lillis & Mundy, 2005; Major & Carvalho, 2009; Smith, 2003; Yin, 2003).

No aludido estudo de caso efetuado em Portugal a uma empresa do setor financeiro, referem as autoras que “todo o processo de recolha e avaliação das diversas fontes de evidência teve subjacente a utilização do método da triangulação (de métodos e de dados) sugerido por vários autores. (...) Foi criada uma cadeia implícita de validações para a mesma questão, que resultou na comparação da informação obtida ao nível do mesmo tipo de fonte de evidência e desta com todas as outras fontes” (Major & Carvalho, 2009).

Diversas técnicas podem ser utilizadas, sendo exemplo as de Lillis (1999) que utiliza um processo de entrevista semiestruturada em conjunto com um questionário estruturado, para derivar as vantagens dos métodos quantitativos e qualitativos. Esta autora observa que o método da entrevista está inevitavelmente sujeito aos efeitos invasivos do entrevistador e evasivos do entrevistado durante a entrevista e a análise das transcrições. Segundo aquela autora, a consistência, a validação e a interpretação dos dados de transcrição são absolutamente fundamentais para a fiabilidade de uma análise baseada num estudo de caso. Um outro processo de reduzir o preconceito é usar vários investigadores em ambas as fases de recolha e explicação dos dados.

1.6. A CREDIBILIDADE TEÓRICA DO MÉTODO

Os estudos de caso produzidos desde a década de 80 podem ser vistos como uma resposta ao convite para desenvolver uma melhor compreensão de como realmente funciona a contabilidade de gestão nas organizações e na sociedade. Com o aumento do volume das investigações baseadas nesta abordagem metodológica foram feitos esforços para classificar os resultados destas investigações e sugeridas formas de aumentar o seu rigor metodológico.

Também na opinião de Keating, os investigadores devem identificar os principais resultados, interligar as conclusões aos objetivos inicialmente propostos e discutir o contributo destes estudos para o avanço da teoria (Keating, 1995).

Na opinião de outros autores, é igualmente unânime a convicção de que qualquer tipo de investigação científica necessita de critérios para aferir a sua credibilidade (Major et al., 2009).

Embora outros investigadores, como Bruns e Kaplan, se tenham preocupado com os estudos de caso concretamente na área da contabilidade, Yin reserva para si o mérito de os ter promovido de uma forma geral e de os ter elevado ao lugar que hoje ocupam.

Spicer (1992) evidencia as características de um estudo de caso exemplar contrapondo as posições de Yin e Bruns & Kaplan.

São as seguintes, as principais características, que, segundo Yin (2003), definem um estudo de caso como exemplar:

- (i) Relevância do tópico do caso:
 - a. Vasto interesse e pouco usual;
 - b. Estudo de questões teóricas e práticas importantes;
- (ii) O caso é completo:
 - a. Especial atenção e justificação dada aos limites do estudo;
 - b. Demonstração de exaustividade quanto à recolha de fontes da evidência;
- (iii) A análise considera perspetivas alternativas:
 - a. Casos descritivos ou exploratórios consideram perspetivas alternativas;
 - b. Casos explanatórios consideram hipóteses ou proposições alternativas;
- (iv) Suficiente evidência: a relevância dos dados no apoio dos resultados está devidamente apresentada no relatório; e
- (v) Elaboração de forma atraente.

O devido reconhecimento científico dos estudos de caso também se patenteia através da verificação de trabalhos produzidos por investigadores que lhes pretendem conferir um robusto corpo de fundamentos teóricos. Tal, é o que se verifica com Keating (1995), que se propôs, através do contributo de uma taxonomia¹, acrescentar estrutura e rigor metodológicos na apresentação dos resultados dos estudos de caso. Para o efeito, estuda no seu *paper* a interligação entre os estágios de desenvolvimento da teoria (*Theory Discovery, Theory Refinement e Theory Refutation*) e os tipos de estudos de caso.

¹ Daí a sua relevância nas metodologias de investigação. Este autor refere que a taxonomia pode desempenhar um papel útil no apoio aos investigadores, uma vez que foca um conjunto de resultados mais relevantes para o tipo de estudos de caso efetuados. Na sua construção, os investigadores minimizam a ausência de focalização e expressam claramente como foi realizada a pesquisa e como esta se interliga com outros métodos de investigação.

Este autor formula uma sistematização, através de um quadro, que postula quatro tipos distintos de estudos de caso abrangendo as três fases da investigação. O processo de pesquisa engloba os esforços para formular construções teóricas e testar a hipótese de relacionamentos com nada menos do que oito estudos de caso conhecidos, procurando (i) captar a diversidade da investigação em contabilidade de gestão, e (ii) fornecer uma estrutura simples para o "balanço" da contribuição teórica abordada pelos investigadores nas suas investigações.

2. CONCLUSÕES

Acreditamos que os estudos de caso têm um papel importante a desempenhar no quadro de uma investigação qualitativa, nas suas vertentes interpretativa e crítica, e que obtêm resultados privilegiados do funcionamento da contabilidade de gestão nas organizações contemporâneas, ajudando a melhorar a compreensão dos muitos paradoxos inerentes aos recursos crescentes da contabilidade.

Perfilhamos a ideia que o objetivo dos estudos de caso não se reveste, por *design*, de um objetivo cego de produzir resultados estatísticos, não defendendo também a exclusividade de uma base estatística na determinação da validade de construção que é comum a outros métodos de investigação.

Tal como aconselham os principais autores, defendemos que no desenvolvimento de um trabalho de investigação, a utilização de mais do que um método pode ser muito relevante permitindo a triangulação da informação. Não obstante, porém, a sua utilização em simultâneo ou em momentos diferentes do processo de investigação dependerá das características de cada estudo.

É também certo que os estudos de caso demonstram um robusto corpo de definições teóricas, afastando-se, nesta medida, as críticas que lhe são apontadas.

Um estudo de caso bem-sucedido produz uma leitura fascinante oferecendo novas interpretações e perspetivas. As observações minuciosas de um único ou múltiplos casos de estudo aumentam a compreensão da matéria estudada na comunidade científica.

Uma das características mais importantes de um estudo de caso bem-sucedido é poder convencer o leitor da validade e da descrição do caso em análise, transmitindo uma impressão de credibilidade.

Finalmente, também se reconhece que um estudo de caso, teórica e vagamente concebido, produz no leitor a impressão de que o investigador não está devidamente familiarizado com os métodos qualitativos típicos dos estudos de caso, tendo sido adotado sem uma clara perceção das suas particularidades e responsabilidades exigidas.

3. LIMITAÇÕES E PISTAS PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES

Resta-nos a sensação de que muito mais poderia ter sido detalhado em termos práticos, embora não fora esse o objetivo inicial.

Como pistas de investigação futuras propomos o seguinte: embora nos pareça existir um paralelismo temporal entre as investigações teóricas operadas no Reino Unido e o desenvolvimento das técnicas avançadas que se desenvolveram nos E.U.A. tais como o *ABC* e o *Balanced Scorecard*, seria útil aferir se os estudos de caso contribuíram para o desenvolvimento destas técnicas neste país.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *Accounting Review*, 61(4), 601.

Guerra, I. C. (2006). *Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdo - Sentidos e formas de uso*. Cascais: Príncipe Editora.

Humphrey, C., & Scapens, R. W. (1996). Methodological themes Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(4), 86.

Kakkuri-Knuuttila, M.-L., Lukka, K., & Kuorikoski, J. (2008). Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 267-291.

- Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89.
- Keating, P. J. (1995). A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 66.
- Lillis, A. M. (1999). A framework for the analysis of interview data from multiple field research sites. *Accounting and Finance*, 39(1), 79.
- 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.
- Lukka, K., & Kasanen, E. (1995). Methodological themes: The problem of generalizability: Anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5), 71.
- Major, M. J., & Carvalho, H. (2009). *Activity-Based Costing - Implementação num Banco Português*. Lisboa: Escolar Editora.
- Major, M. J., Robalo, R., & Vieira, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1998). Case study research in management accounting and control. *Accounting Education*, 7, S105.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting* (2009 Reprinted ed.). Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.
- Spicer, B. H. (1992). The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3(1), 1-37.
- Stake, R. E. (1995). *The Art of Case Study Research* (2 ed.). Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: design and methods*. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.