

Uma análise da aplicação do método estudo de caso em pesquisas nacionais e internacionais na temática 'orçamento'

Wesley Sidney Mendonça (UFU) - wesleysidney.mendonca@gmail.com

Edvalda Araujo Leal (UFU) - edvalda@facic.ufu.br

Zandra Cristina Lima Silva Queiroz (UFU) - zandra@autus.com.br

Resumo:

O objetivo principal deste trabalho foi analisar os procedimentos metodológicos adotados nas publicações nacionais e internacionais sobre a temática 'orçamento', que utilizaram o método de estudo de caso, com o propósito também de verificar se aplicação da metodologia adotada valida o rigor científico proposto pela literatura. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, qualitativa e bibliográfica. A amostra do estudo consiste em 17 artigos que utilizaram o método estudo de caso na temática 'orçamento', publicados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2003 a 2013. Os resultados apontam que os trabalhos neste formato estão concentrados no ano de 2013, e eles são predominantemente qualitativos. A escolha pelo desenvolvimento do estudo de caso único foi significativa em 82% da amostra estudada. Quanto ao rigor científico dado pelos autores em relação à validação do estudo de caso, por meio do protocolo de caso proposto por Yin (2005) e Einsenhardt (1989), em apenas 4 trabalhos foi encontrado o modelo de Yin (2005) como referência.

Palavras-chave: *Validação do Método Estudo de Caso; Orçamento; Rigor Científico.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Uma análise da aplicação do método estudo de caso em pesquisas nacionais e internacionais na temática ‘orçamento’

Resumo

O objetivo principal deste trabalho foi analisar os procedimentos metodológicos adotados nas publicações nacionais e internacionais sobre a temática ‘orçamento’, que utilizaram o método de estudo de caso, com o propósito também de verificar se aplicação da metodologia adotada valida o rigor científico proposto pela literatura. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, qualitativa e bibliográfica. A amostra do estudo consiste em 17 artigos que utilizaram o método estudo de caso na temática ‘orçamento’, publicados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2003 a 2013. Os resultados apontam que os trabalhos neste formato estão concentrados no ano de 2013, e eles são predominantemente qualitativos. A escolha pelo desenvolvimento do estudo de caso único foi significativa em 82% da amostra estudada. Quanto ao rigor científico dado pelos autores em relação à validação do estudo de caso, por meio do protocolo de caso proposto por Yin (2005) e Einsenhardt (1989), em apenas 4 trabalhos foi encontrado o modelo de Yin (2005) como referência.

Palavras-Chave: Validação do Método Estudo de Caso; Orçamento; Rigor Científico.

Área Temática: Metodologia de ensino e pesquisa em custos.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é uma ferramenta gerencial utilizada para diversos fins, um deles consiste no controle, planejamento e coordenação de atividades de determinada empresa, de modo que influencie os gestores e demais funcionários agirem em conformidade com as regras impostas vigentes (COVALESKI *et al.*, 2006). Neste contexto, o orçamento desempenha papel importante, pois é por meio dele que os gestores podem acompanhar os líderes de cada área, assim como controlar o desempenho frente às metas que a empresa deve obter (SIMAS, COSTA e MORITZ, 2008).

As empresas estão inseridas em um ambiente de grandes mudanças. Este cenário influencia na gestão das organizações e as mesmas buscam estratégias gerenciais para equilibrar-se e sustentar-se (BARBOSA FILHO e PARISI, 2006). Assim, Fauré e Rouleau (2011) abordam que inserir o orçamento no controle gerencial de uma empresa contribui para a exploração e evolução dos gestores e contadores, pois estarão lidando com situações de conflito.

As pesquisas que têm como temática o orçamento, segundo Lunkes, Feliu e Rosa (2011), têm aumentado e se tornaram relevantes na área empresarial, o que requer a avaliação dos métodos utilizados nos estudos publicados. Suave, Lunkes e Condesso (2013) analisaram as características metodológicas das publicações nacionais sobre orçamento e os resultados indicaram que os métodos de pesquisa com maior utilização são os estudos de caso. A metodologia do estudo de caso é utilizada quando se deseja identificar os processos de inovação e mudança diante das complexas interações entre o ambiente interno e externo de uma organização (GODOI, MELLO e SILVA, 2006).

Para Yin (2005), o estudo de caso é uma dentre inúmeras maneiras de realizar pesquisa no campo das Ciências Sociais e abordar os seus aspectos relevantes. Este método é o que define a melhor forma de explicar questões de “como” e “porquê” um evento ocorreu. Esta estratégia de pesquisa ainda é desafiadora para esta ciência, no entanto, contribui com o

conhecimento de fenômenos políticos, organizacionais, individuais, sociais, entre outros (GODOI, MELLO e SILVA, 2006; EISENHARDT, 1989; YIN, 2005).

Godoi, Mello e Silva (2006) comentam que o estudo de caso tem que estar centrado em uma situação ou evento que seja particular, além de ser relevante para o fenômeno em investigação. Para isso, é necessário que técnicas sejam cumpridas para que o método esteja validado e retrate o objetivo principal do instrumento em estudo.

Kich e Pereira (2013) ao analisarem a utilização do estudo de caso em pesquisas sobre estratégia constataram que os procedimentos propostos pela técnica não são aplicados adequadamente e ressaltam que muitas pesquisas não apresentam aspectos metodológicos com clareza, de forma que não especificam como foi realizado o estudo. Martins (2008, p.10) reforça que “a estratégia de pesquisa orientada por um estudo de caso, em muitas investigações na área de Ciências Sociais Aplicadas, não tem sido aplicada de acordo com o que se espera de um trabalho científico”.

Neste contexto, a presente pesquisa pretende responder o seguinte problema: a utilização do método estudo de caso nas publicações na temática de orçamento atende as premissas básicas e o rigor científico sugerido para a aplicação do método? Assim, o objetivo que norteia o estudo é analisar os procedimentos metodológicos adotados nas publicações nacionais e internacionais sobre o tema ‘orçamento’, que utilizaram o método estudo de caso. O propósito é verificar se a aplicação da estratégia de pesquisa orientada por este método valida o rigor científico proposto pela literatura.

Segundo Moura, Dallabona e Lavarda (2012), é importante que os estudos científicos publicados produzam e disseminem o conhecimento a toda a comunidade acadêmica, o que justifica o presente estudo quanto a relevância da evidenciação dos procedimentos metodológicos adotados para a aplicação da estratégia de pesquisa norteada pelo estudo de caso. Neste contexto, Lunkes, Feliu e Rosa (2011) reforçam que as pesquisas no campo do orçamento devem ser avaliadas quanto à sua relevância para a área.

Espera-se que os resultados da pesquisa possam contribuir na evidenciação de procedimentos indicados para a aplicação do método do estudo de caso em pesquisas na temática sobre orçamento. O método estudo de caso é uma ferramenta que objetiva detalhar uma investigação de um fato ou evento, no qual os resultados identificados com o método devem relatar dados que confirme, ou não, a teoria estudada, alinhados ao objeto investigado (EISENHARDT, 1989; YIN, 2005),

A estrutura deste trabalho está organizada em cinco seções, incluindo esta introdução. Em seguida, será apresentada a revisão da literatura, que fundamenta teoricamente a temática deste trabalho. Posteriormente, os aspectos metodológicos, discussão e análise dos resultados, finalizando com as considerações finais acerca do trabalho.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção tem o objetivo de apresentar uma revisão acerca do assunto pesquisado e proporcionar melhor entendimento do tema.

2.1 Orçamento: uma ferramenta estratégica para as organizações

O orçamento é um instrumento que auxilia no processo de planejamento e controle gerencial de uma empresa, oferecendo sustentabilidade diante de um cenário competitivo, de abertura de mercados e necessidade de constante adaptação aos fatores mercadológicos (LIMA FILHO; BRUNI; SAMPAIO, 2012).

O orçamento surgiu da necessidade que as organizações tinham em buscar aperfeiçoamento e concorrência de mercado (CREMONEZZI *et al.*, 2010). Conforme o tempo passava, aumentava-se a complexidade dos negócios, e os sistemas administrativos e

contábeis tornavam-se mais apurados. Dessa forma, as técnicas de planejamento foram se expandindo e modificando os conceitos básicos das ferramentas de controle da gestão (PASSARELI e BOMFIM, 2004).

Antigamente, o orçamento limitava-se basicamente aos gastos e despesas que eram incorridos em determinada empresa, porém, atualmente constitui uma ferramenta importante para a tomada de decisão (ANSOFF, 1977). Ansoff (1977) afirma que decidir antecipadamente constitui na arte de controlar os gastos ou operações futuras de uma organização, sendo uma visão que expande para o processo de gestão, definindo-se então uma forma para se orçar.

No ano de 1923 ocorreu uma era da difusão orçamentária entre as empresas privadas, cuja aplicação baseava-se no foco da previsão de despesas, projetando as vendas, planejando um fluxo de caixa das operações, além dos demais itens que poderiam ser quantificáveis em uma empresa (CREMONEZZI *et al.*, 2010).

Bornia e Lunkes (2009) constatam que a necessidade de orçar é tão grande que desde a antiguidade as práticas orçamentárias informais são desenvolvidas, e que hoje apresentam diferentes perspectivas como ferramenta de planejamento e controle. Nesse contexto, Lunkes, Feliu e Rosa (2011) revelam que é preciso estabelecer metas e os recursos devem ser direcionados para a execução, pois é preciso comparar o previsto com o real para que a gestão controle e realize os ajustes necessários, promovendo uma gestão otimizada.

No decorrer do tempo, os objetivos empresariais expandiram-se e a conceituação de orçamento sofreu algumas alterações. Esta ferramenta passou a ser tratada como uma técnica de gestão que influencia na promoção da produtividade e lucratividade, de modo que todos os recursos disponíveis na empresa sejam utilizados da melhor maneira (COUTO, 2009).

Segundo a definição de Parsloe e Wright (2001), o orçamento é um plano financeiro, de forma precisa, que prevê os acontecimentos que irão transcorrer ao longo da empresa, seja em um departamento ou em outro setor, geralmente determinado em um prazo mínimo de um ano. No entanto, Merchant (2007) analisa que o processo orçamentário deve ser estabelecido em um curto prazo, que liga o fluxo de informação, processos e sistemas administrativos.

Outras abordagens são evidenciadas quanto ao orçamento, uma vez que este instrumento auxilia no planejamento e o controle de uma empresa, além de definir técnicas específicas ao responsável de cada setor estabelecido na organização (BORNIA e LUNKES, 2009; ETEMADI *et al.*, 2009; FREZATTI, 2004; HANSEN, OTLEY e VAN DER STEDE, 2003; HEINZMAN e LAVARDA, 2012; LIMA FILHO, BRUNI e SAMPAIO, 2012; SIMAS, COSTA e MOTRIZ, 2008).

O orçamento contempla um apoio para a gestão tanto no planejamento quanto no controle, compondo o ciclo orçamentário que desenvolve nível de desempenho, estabelece parâmetros, analisa a variação e se necessário, realiza correção ou reprogramação do plano organizacional (HORNGREN, SUDEM e STRATTON, 2004). Contribuindo com essa conceituação, Leite *et al.* (2008) direcionam o orçamento no sentido de focar na missão da empresa, de modo que, os problemas sejam antecipados sinalizando os objetivos, contribuindo para a tomada de decisão.

Frezatti (2004), por exemplo, destaca a necessidade de utilizar o orçamento no processo de controle gerencial, dando ênfase aos itens principais de uma empresa afim de controlar e gerar lucro. No entanto, Covaleski *et al.* (2006) mencionam a necessidade do relacionamento entre sistemas e orçamentos, envolvendo todo o processo administrativo e produtivo para uma gestão eficaz e uma coordenação de atividades da empresa. Ainda afirmam que, dessa forma a empresa consegue motivar os funcionários.

Há estudos que mencionam que a elaboração de um orçamento é muito difícil e caro, além de demandar tempo, requer a atenção redobrada dos gestores e executivos para o estabelecimento desta ferramenta (FREZATTI, 2004). Percebe-se também que algumas

limitações são encontradas, como a melhoria do processo orçamentário, assim como algumas empresas que se desfazem desta ferramenta gerencial podem se deparar com uma radical descentralização dos processos de uma empresa (FREZATTI, 2005; HANSEN, OTLEY e VAN DER STEDE, 2003).

O orçamento tradicional possui algumas imperfeições no que tange a centralização de responsabilidades, com ênfase na coerção e não na coordenação de atividades, além de que muitas vezes volta-se para a redução de custo esquecendo-se do fator de geração de valor, podendo restringir as iniciativas da gestão e manutenção do sistema gerencial (HOPE, 2000). Entretanto, Souza e Lavarda (2011) defendem que mesmo assim o orçamento é um artefato para controlar e proporcionar segurança, por meio do acompanhamento das metas estabelecidas e avaliação do desempenho dos gestores.

Observa-se que a temática abordada pelos autores é condizente, e contribui para a evolução da definição e fundamentação teórica do orçamento, além de apoiar a implantação desta ferramenta da contabilidade gerencial com atributos de medidas que auxiliam o processo de tomada de decisão empresarial.

Na seção seguinte será apresentado o método estudo de caso, que é uma estratégia para pesquisas. Segundo Godoi, Mello e Silva (2006), é uma ferramenta relevante para buscar evidências no âmbito empresarial e organizacional.

2.2 Estudo de Caso: um método estratégico para pesquisas

A importância da utilização do estudo de caso apoia-se no entendimento das complexas interações do funcionamento das organizações, principalmente quando se deseja entender como ocorre determinado processo interno de uma empresa (GODOY, 2006).

A aplicabilidade do método estudo de caso advém da construção de uma teoria a partir dos casos, em que fatores além da literatura possam contribuir para solucionar problemas, como por exemplo, as evidências empíricas fornecidas nesta tipologia de estudo (EISENHARDT, 1989). Martins (2008, p.10) apresenta as principais características propostas para a construção do estudo de caso.

O estudo de caso é próprio para a construção de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real [...]. Sustentada por uma plataforma teórica, reúne o maior número possível de informações, em função das questões e proposições orientadoras do estudo, por meio de diferentes técnicas de levantamento de informações, dados e evidências. [...] a triangulação de informações, dados e evidências garante a confiabilidade e a validade dos achados do estudo.

Godoy (2006) complementa que o estudo de caso é uma descrição do fenômeno que ocorre internamente bem delimitado, pelo qual o pesquisador volta-se em compreender os processos e fenômenos sociais em determinado contexto ou assunto, estabelecendo relação entre as variáveis disponíveis no objeto de estudo.

Para Eisenhardt (1989), o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que foca na compreensão dos diversos comportamentos existentes nos indivíduos que estão inseridos no estudo. Este método ainda tem como característica a combinação de coletas de dados tanto primários, como secundários, além de ser possível realizar a observação da amostra da pesquisa. No que se refere à abordagem técnica do problema, o método consegue estabelecer estratégias qualitativas, quantitativa, ou ambos.

Na definição de Yin (2005), o estudo de caso referencia-se como uma teoria bem relacionada, com a qual são documentados casos raros, servindo de propósito que revelem indícios de acontecimentos nas organizações. Este autor ainda menciona que os casos podem ser únicos ou múltiplos, enquanto o único visa apenas um objeto de estudo, e por sua vez o

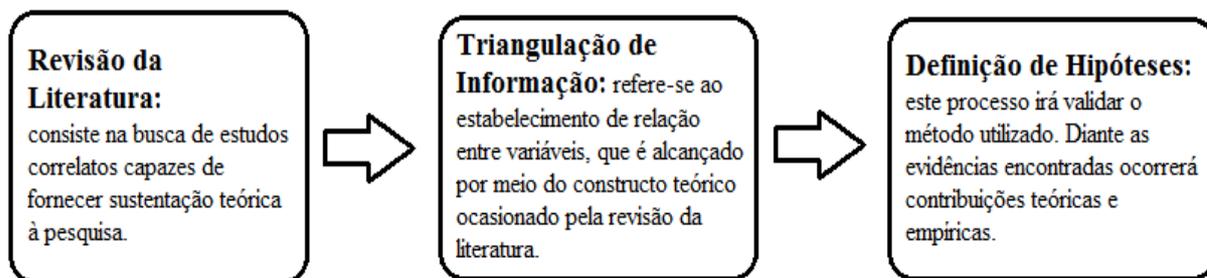
múltiplo diz respeito ao estabelecimento de comparação entre variáveis, com o propósito de realizar um estudo robusto.

De acordo com Gil (2009), existem alguns propósitos para a realização do estudo de caso, desde a exploração de situação da vida real, em que os limites estão definidos; a preservação do caráter do objeto em estudo; a descrição da situação e contexto em que o estudo está sendo realizado; elaborar hipóteses; e explicar as variáveis que determinaram os fenômenos que ocorreram durante a investigação.

Eisenhardt (1989) delimita passos para a elaboração e aplicação do estudo de caso em pesquisas organizacionais. Inicialmente, a autora acredita na importância da delimitação do problema de pesquisa para que possam ser realizadas buscas aprofundadas na literatura disponível, e para que sejam pesquisados materiais consistentes para embasamento teórico. Por meio dessa busca, o autor conseguirá avançar na construção do estudo, e o segundo passo seria confrontar a teoria com a experiência empírica pela qual se deseja aplicar o método.

Quando se consegue verificar uma forte relação entre variáveis, e há a possibilidade de realizar uma triangulação de informações, Eisenhardt(1989) considera que ocorreu uma construção teórica robusta, ou seja, o nível em que a teoria foi abordada é suficiente para explicar o trabalho. Isto acontece geralmente no estudo de caso, que por sua vez, é utilizado em pesquisas organizacionais, relacionado com um processo de tomada de decisão empresarial (EISENHARDT, 1989).

O último e mais importante passo proposto por Eisenhardt (1989) refere-se à definição de hipóteses para validação do método, que serão obtidas através da investigação teórica. Diante as hipóteses, o método poderá ser validado e aplicado ao objeto de estudo pelo qual se pretende investigar determinado fato. Seguindo os passos mínimos, é possível estabelecer um estudo de caso válido, que garante contribuições teóricas e empíricas, além de identificar relação entre variáveis que poderão convergir ou contribuir com os resultados obtidos na literatura (EISENHARDT, 1989). Desse modo é definido o seguinte esquema:



Fonte: Elaborado pelos autores com base em Eisenhardt (1989).

Figura 1: Esquema de passos para validação e aplicação do Estudo de Caso estabelecido por Eisenhardt (1989).

Yin (2005) afirma que como estratégia de pesquisa, o estudo de caso compreende inúmeros elementos, desde o tratamento lógico de planejamento, das técnicas de coleta de dados, até à análises de dados específicas, contribuindo para a construção de um estudo conciso. Este método não se remete a uma tática de estudo, e sim a uma investigação abrangente, que engloba diversos fatores. Desse modo, Eisenhardt (1989) destaca a importância de se conhecer a população pela qual a amostra em questão é instalada, para que possam ser definidos limites para generalização dos resultados.

Para Yin(2005), os casos podem ser únicos ou múltiplos: enquanto o único visa um único objeto de estudo, o múltiplo diz respeito ao estabelecimento de comparação entre variáveis, com o propósito de realizar um estudo robusto. Como construção de um estudo que

visa investigar o comportamento de determinada amostra, focando basicamente em um estudo de caso único, alguns procedimentos devem ser tomados, no que tange a validação do método (YIN, 2005). Einsenhardt (1989) define algumas perguntas para a construção e avaliação do estudo e reafirma a importância de seguir um procedimento, pois os dados coletados devem fornecer evidências concisas quando se retrata a teoria, além de que os envolvidos na pesquisa devem agir de forma a evitar viés ou algum tipo de indução.

Desse modo, Einsenhardt (1989) define as seguintes questões: os investigadores seguiram um procedimento analítico minucioso, conforme estabelecido na teoria? As evidências fornecidas pelos investigados apoiam a teoria? Os investigados possuem explicações para as evidências? Dessa forma, tais evidências são relacionadas aos resultados alinhados ao objeto investigado, que devem relatar informações que confirme, ou não a teoria, e que ainda permita que o leitor faça sua própria avaliação.

Gil (2009) indica que não existe um consenso quanto às etapas a serem seguidas para validação do método estudo de caso, e Eisenhardt (1989) menciona ainda que existem muitas construções teóricas espalhadas pela literatura acerca do estudo de caso. No entanto, tentar combiná-las, ou prever um único modo de elaborar este método de pesquisa não é válido, pois a cada caso deve-se avaliar a melhor combinação para validar a aplicação da metodologia.

Com base em estudos anteriores, permite-se construir esquemas para segregar as etapas que serão realizadas testes ao longo do estudo, verificando a validação e aplicabilidade do estudo de caso (STAKE, 2005; YIN, 2005).

Conforme Yin (2005) são definidos quatro esquemas básicos para teste de validação do estudo de caso.

Esquema	Definição
1º - Validade do Constructo	Estabelece medidas operacionais corretas para os conceitos sob o estudo.
2º - Validade Interna	Estabelece uma relação causal, por via da qual são mostradas determinadas condições que levam a outras condições, definindo diferentes relações.
3º - Validade Externa	Estabelece o domínio sob o qual as descobertas de um estudo podem ser generalizadas.
4º - Confiabilidade	Demonstra que as operações do estudo podem ser repetidas, apresentando o mesmo resultado.

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 - Esquema básico para validação do método estudo de caso

Para definir o procedimento a ser seguido, Godoy (2006) sugere alinhar o problema de pesquisa considerando a natureza de seus objetivos, para que o método seja fiel ao estudo realizado. Desse modo, Kich e Pereira (2013) definiram alguns procedimentos para a definição do estudo de caso, expressos no Quadro 2.

Passos/ Procedimentos	Detalhamento
Escolher uma unidade de análise	A seleção do caso que será investigado resultará nos achados da pesquisa. É importante destacar esta etapa, devido às limitações que devem ser estabelecidas após a escolha, de modo que os resultados possam justificar os fenômenos ocorridos (STAKE, 1994).
Rever a literatura	O autor da pesquisa deve atentar-se aos estudos anteriores e similares que foram realizados, para que possa contribuir com os futuros resultados gerados pela pesquisa.
Conduzir a coleta de dados	É importante ressaltar o conhecimento do pesquisador acerca da história pela qual o estudo selecionado insere-se, para que possa ser definido o momento em que encerrará a pesquisa, conforme aponta Godoy (2006).

Analisar os dados	Os resultados serão analisados conforme a abordagem do problema, que consiste em qualitativa, quantitativa ou ambos (EISENHARDT, 1989).
-------------------	---

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Kich e Pereira (2013).

Quadro 2 – Passos a serem seguidos para a elaboração do estudo de caso

O método estudo de caso objetiva descrever e explicar um fenômeno em seu contexto, dessa forma, não poderá ser visto como uma técnica fácil ou de simples elaboração. Sendo assim, é preciso atentar-se a todas as etapas para a validação do método, investigar múltiplas fontes para contribuição e enriquecimento do trabalho (YIN, 2005). Mazotti (2006) acrescenta ainda que esta técnica exige bastante da contribuição do pesquisador e das variadas maneiras para coletar dados.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se como descritiva, com abordagem qualitativa. Segundo Gil (2002), a pesquisa descritiva possui como objetivo a descrição das características de determinada população ou de determinado fenômeno. A pesquisa qualitativa para Godoi, Mello e Silva (2006) é uma forma de explicar um fenômeno social com o menor afastamento possível do ambiente em que se acontecem os fatos, não se busca regularidades, mas sim a compreensão dos agentes da pesquisa.

Os dados foram coletados pela busca dos artigos publicados nos periódicos nacionais e internacionais, no período de 2003 a 2013, e que apresentaram o termo orçamento (*budget*) no título, resumo ou palavras-chave. Esta busca resultou em 66 artigos envolvidos nessa temática, e dentre eles foram selecionados apenas os artigos que abordaram o método estudo de caso. A amostra corresponde a 17 trabalhos selecionados.

Para a escolha dos periódicos, selecionaram-se inicialmente dois grupos de periódicos: o primeiro com periódicos nacionais, que foi considerada pela lista de revistas disponíveis no QUALIS/CAPES na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo com qualificação mínima B2 ligadas a área contábil; e outro grupo com periódicos internacionais, que apresentasse fator de impacto mínimo e que constasse na lista do QUALIS/CAPES, os quais estão descritos no Quadro 3.

Grupos	Nome dos periódicos
Periódicos Nacionais	BBR- Brazilian Business Review; Contabilidade; Vista & Revista; Contabilidade, Gestão e Governança; Contextus (Fortaleza); RAC; RAE; Revista Contabilidade & Finanças; Revista de Ciências da Administração (CAD/UFSC); Revista de Contabilidade e Organizações; Revista Universo Contábil.
Periódicos Internacionais	<i>Accounting, Organizations and Society; Advances in Accounting; Critical Perspectives on Accounting; International Journal of Accounting Information Systems; Journal of Accounting Education; Management Accounting Research; The British Accounting Review.</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 3 - Periódicos selecionados para busca dos artigos

O procedimento adotado foi uma pesquisa documental. Foram coletados dados gerais de cada artigo identificado na temática de orçamento, os quais foram transcritos com a finalidade de identificar e demarcar seus objetivos, confirmar a natureza da pesquisa e a veracidade das técnicas de coleta e análise dos dados.

Considerando o objetivo da pesquisa, que foi analisar os procedimentos metodológicos adotados nas publicações nacionais e internacionais sobre a temática 'orçamento', que utilizaram o método de estudo de caso, organizou-se a análise de dados com base em categorias pesquisadas na literatura e apresentadas na revisão de literatura neste estudo, foram

analisados nos trabalhos que aplicaram o método de estudo de caso. O Quadro 4 apresenta as categorias analisadas:

Categorias Analisadas nos Estudos de Caso	
Estratégia do estudo	- Caso único - Multi-caso
Classificação metodológica	- Descritiva - Interpretativa - Avaliativa
Natureza da pesquisa	- Qualitativa - Quantitativa
Análises Complementares	- Apresentação de teoria - Apresentação de Estudos Correlatos - Evidenciação do Protocolo de caso - Descrição detalhada dos Resultados
Análise da coleta de dados / Triangulação dos dados	- Realização de entrevistas - Aplicação de questionário - Pesquisa documental - Realização de observações - Evidenciou análise das entrevistas - Análise estatística de dados

Fonte: Dados da literatura pesquisada.

Quadro 4 – Categorias de análise pesquisadas

A caracterização da amostra deste estudo é apresentada na Tabela 1. É importante destacar que a mesma é representada por 17 estudos identificados nos periódicos pesquisados e os mesmos estão ligados a temática ‘orçamento’ e utilizaram o método do estudo de caso.

Nº	Título do Artigo	Autor (es)	Ano
1	Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack	Davila e Wouters	2005
2	Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises	Frow, Marginson e Ogden	2005
3	Planejamento financeiro e controle orçamentário: um estudo de caso em uma empresa industrial	Vilas Boas e Jones	2005
4	Análise da aderência ao modelo beyondbudgetingroundtable: o caso Sadia S.A.	Barbosa Filho e Parisi	2006
5	Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica	Vanzella e Lunkes	2006
6	Racionalidade e política no processo decisório: estudo sobre orçamento em uma organização estatal	Bin e Castor	2007
7	Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário	Bornia e Lunkes	2007
8	Tecnologia de informação e desempenho empresarial no gerenciamento de seus projetos: um estudo de caso de uma indústria	Albertin e Albertin	2008
9	O relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento: estudo em uma holding	Silva e Lavarda	2009
10	“Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control	Frow, Marginson e Ogden	2010
11	The strategic competence of accountants and middle managers in budget making	Fauré e Rouleau	2011
12	O orçamento público brasileiro e a perspectiva emancipatória: existem evidências empíricas que sustentam esta aproximação?	Abreu e Gomes	2013
13	Accounting as an affective technology: A study of circulation, agency and entrancement	Boedker e Chua	2013
14	From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas	Bourmistrov e Kaarboe	2013
15	O processo de institucionalização da participação na Câmara Municipal de São Paulo: uma análise das audiências públicas do orçamento (1990-2010)	Brelaz e Aves	2013
16	Participação orçamentária e assimetria informacional: um estudo em uma empresa multinacional	Lavarda e Almeida	2013

17	Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência	Lunkes, Feliu, Fillol e Rosa	2013
----	---	------------------------------	------

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 5 - Caracterização da Amostra

Na próxima seção, serão abordadas as discussões e análises acerca dos resultados obtidos nesta pesquisa.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Considerando os dados (amostra) evidenciados na Tabela 1, foi possível estabelecer um gráfico (Figura 1) que ilustra a concentração das publicações por ano, indicando a concentração do maior número de pesquisas que utilizaram o método estudo de caso na temática ‘orçamento’, nos periódicos nacionais e internacionais.

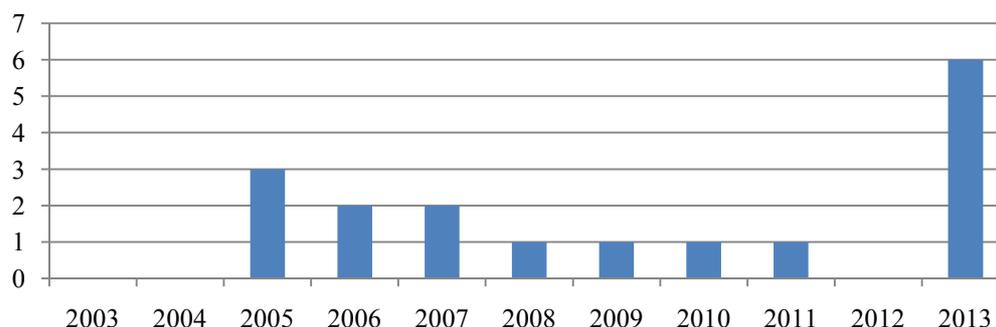


Figura 1 – Evolução da Publicação de Pesquisas/Orçamento – Método estudo de caso.

Percebe-se que o maior número das pesquisas realizadas na temática ‘orçamento’ que utilizaram a metodologia “estudo de caso” concentrou-se no ano de 2013. Vale destacar também que nos anos 2003, 2004 e 2012 não foi identificado nenhum trabalho que utilizou este método.

É importante destacar que dos seis artigos que foram encontrados e classificados como estudos de caso em 2013, quatro foram publicados em periódicos nacionais e os demais foram extraídos de periódicos internacionais. A amostra do estudo compõe-se de 35% dos artigos de origem internacional e 65% de artigos nacionais, indicando a maior utilização da aplicabilidade prática do método do estudo de caso nos trabalhos publicados nacionalmente, em relação à temática em estudo. A Figura 2 apresenta a natureza das pesquisas analisadas quanto à abordagem.

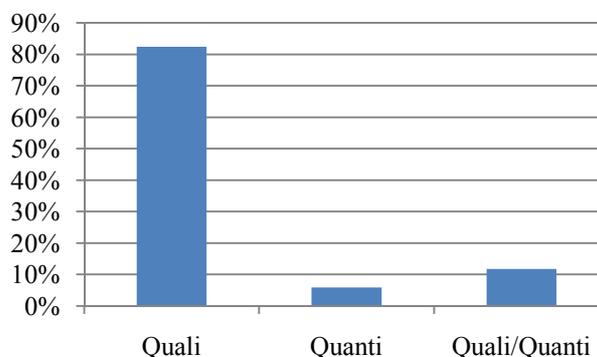


Figura 2 – Natureza das Pesquisas

Verificou-se que cerca de 82% dos trabalhos investigados que utilizaram o método do estudo de caso classificaram a abordagem (natureza) da pesquisa como qualitativa. Segundo Godoi, Mello e Silva (2006), este procedimento é adequado quando se trabalha com eventos

sociais e pesquisas no campo de negócios, pois aproxima-se da realidade dos fatos em que ocorre em cada estudo.

A abordagem quantitativa foi evidenciada por apenas 6% dos trabalhos em amostra. Observa-se que 12% utilizam a abordagem quali/quantitativa. Demo (1995) afirma que mesmo que as duas metodologias sejam opostas, por definição e essência, não há indícios que uma seja melhor que a outra. Ambas são importantes e complementam o avanço científico na percepção das Ciências Sociais.

Conforme indicado nas categorias de análise, investigou-se a classificação metodológica dos trabalhos em: descritivo, interpretativo ou avaliativo. O resultado evidenciou dezesseis artigos que apresentaram pesquisas classificadas como descritivas e somente um classificou o trabalho como interpretativo.

Este resultado opõe-se à visão de Flick (2004), que defende o fato de que as metodologias qualitativas estão ancoradas na visão interpretativa no campo da Ciência Social e que vêm ganhando bastante espaço no cenário científico. Visto que, a maior parte dos trabalhos (82%) do presente estudo utilizaram metodologias qualitativas, e destes, dezesseis foram classificados como pesquisas descritivas.

Yin (2005) afirma que os estudos de casos podem possuir duas classificações: único ou múltiplos. A Figura 3 demonstra a predominância das classificações escolhidas pelos autores para a aplicação dos estudos de caso dos artigos da amostra.

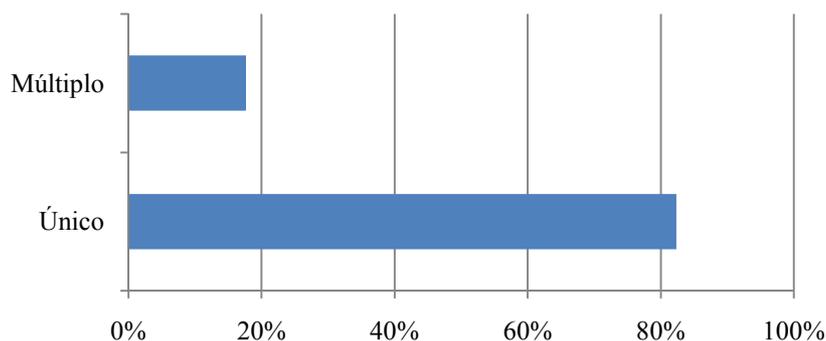


Figura 3 – Métodos de Estudos de Caso

Dentre os 17 trabalhos analisados, predominou-se a opção pela realização do estudo de caso único, sendo que, apenas 18% realizaram estudo de caso múltiplo. Para Stake (2001), quando se trabalha com o método único de caso, é possível conseguir maior profundidade no tratamento e avaliação do caso, pois trabalha-se especificamente com a experiência dos que estão envolvidos na pesquisa e constitui uma base natural de generalização.

Em contraponto, os métodos de estudos de caso múltiplo estabelecem uma relação entre as variáveis e permitem que o estudo se torne mais robusto (YIN, 2005). No entanto, os autores Miles e Huberman (1994) advertem sobre a importância de verificar na amostragem escolhida, as variáveis selecionadas para fins de análise e verificar se a generalização dos resultados pode ser feita para ambos os agentes do estudo.

Na análise deste estudo, incluiu-se identificar nas pesquisas a utilização de teoria; evidenciar estudos correlatos sobre a temática; apresentação/implementação de modelos na análise de resultados e evidências detalhadas nos resultados referente à aplicação do método estudo de caso. Estas informações são recomendadas pelos autores Yin (2005) e Godoy (2006).

Tabela 1- Dados Identificados nos Estudos

Artigos	Apresenta Teoria	Estudos Correlatos	Apresentou Proposta do Modelo	Resultado Descritivo de forma Detalhada
1	X		X	X
2	X	X		X
3	X		X	X
4	X		X	X
5	X		X	X
6	X	X		X
7	X		X	X
8	X	X		X
9	X	X	X	X
10	X	X		X
11	X	X	X	X
12	X	X	X	X
13	X	X	X	X
14	X	X	X	X
15	X	X	X	X
16	X	X	X	X
17	X	X		X

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se que todos os trabalhos selecionados para amostra deste estudo apresentam teoria e descrevem de forma detalhada seus resultados. Percebe-se também que somente cinco trabalhos não apresentaram estudos correlatos, ou seja, indicou estudos que também trataram da temática em estudo. Segundo Ferreira (1988, p. 214), "estudos correlatos são aqueles em que há reciprocidade ou correspondência de ideias, ou seja, há a confrontação de resultados, oposição ou contribuições com estudos semelhantes de outros autores".

Para desenvolvimento do estudo de caso, é indicada a realização de entrevistas, aplicação de questionários, ou até mesmo a utilização de modelos de outros estudos para replicação de uma ideia ou contexto (BRANSKI, FRANCO e LIMA JÚNIOR, 2010). Na análise dos estudos selecionadas na amostra, foram identificados doze trabalhos que apresentaram o modelo utilizado para realização do estudo de caso, e somente quatro artigos indicaram a técnica que utilizou, não evidenciaram e nem anexaram o questionário ou roteiro da entrevista.

Einsenhart (1989) e Yin (2005) afirmam que para validação do método estudo de caso, alguns procedimentos devem ser tomados, como por exemplo: revisão bibliográfica, triangulação de dados, definição de hipóteses, análise dos dados, entre outros.

Desse modo, na Tabela 3 estão contidas informações quanto ao cumprimento destes procedimentos na coleta de dados, assim como classificação da pesquisa, análise dos dados utilizada, e a indicação do protocolo de caso, que consiste em uma das principais etapas para que o estudo de caso seja aplicado de forma correta e validado (EINSENHARDT, 1989; YIN, 2005).

Tabela 3 – Procedimentos para realização da pesquisa

	Uso de Entrevista	Análise das Entrevistas	Aplicação de Questionário	Análise Estatística	Pesquisa Documental	Indicou Protocolo de Caso	Uso de Observação
1	X	X		X	X		
2	X	X			X	X	
3					X		
4	X	X	X				

5					X		
6	X	X	X		X		X
7					X		
8	X	X				X	
9	X	X					
10	X	X			X	X	
11	X	X			X		X
12	X	X		X	X		
13	X	X			X		X
14	X	X			X		
15	X	X			X		X
16	X	X				X	X
17			X		X		

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificou-se que treze trabalhos pesquisados utilizaram na coleta de dados o uso de entrevistas e todas elas foram analisadas e indicadas no estudo. Quanto à aplicação de questionários, identificou-se que em apenas três deles foram realizadas análises estatísticas. Segundo Silva e Menezes (2005), quando se utiliza a aplicação de questionário para coleta de dados, seu objetivo está ligado a análise estatística e a relação entre variáveis que se pretende relacionar. Silva (2003) afirma que a pesquisa documental é aquela que utiliza um material ou documento que ainda não recebeu tratamento analítico ou que possa ser reelaborado. Na análise dos estudos identificou-se treze artigos que apresentaram essa modalidade na metodologia do estudo.

Para Yin (2005) e Einsenhart (1989), é de grande importância que os pesquisadores apresentem e indiquem o cumprimento do protocolo de caso, que consiste na validação do método utilizado para realização do estudo de caso. Ao abordar a metodologia “estudo de caso”, presume-se que a sua aplicação seja feita de forma correta, de forma que os fatos sociais em questão sejam representados adequadamente.

Verificou-se que dentre os dezessete estudos analisados neste trabalho, apenas quatro evidenciaram em sua metodologia ou no transcrito do artigo, o uso do protocolo de caso como forma de validação do método. Destes trabalhos, o modelo proposto por Yin (2005) foi utilizado como principal referência.

Para triangulação dos dados, é preciso que os autores utilizem ferramentas como aplicação de questionário, realização de entrevistas, e em conjunto é aconselhado que utilizem outra ferramenta como forma de complementar o trabalho, por exemplo: o uso de observação, o acompanhamento do pesquisado, entre outras (EINSENHARDT, 1989; YIN, 2005).

Identificaram-se cinco trabalhos que realizaram o uso de observação em conjunto com outros métodos de coleta de dados. Para Einsenhart (1989), a utilização deste método auxilia na triangulação dos dados, além de ser uma forma estratégica que contribui na interpretação dos diversos eventos sociais que podem ser evidenciados em um “estudo de caso”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho consistiu em analisar os procedimentos metodológicos adotados nas publicações nacionais e internacionais sobre o tema orçamento, que utilizaram o método estudo de caso, e também verificar se a aplicação da estratégia de pesquisa orientada por esta metodologia valida o rigor científico proposto pela literatura.

Desse modo, os objetivos foram alcançados e os resultados revelam apontamentos que podem contribuir para a validação e confiabilidade da aplicação do método estudo de caso. Foram identificados 66 artigos envolvendo a temática ‘orçamento’ nos periódicos nacionais e

internacionais, no período de 2003 a 2013. No entanto, apenas 17 contemplaram a metodologia estudo de caso.

Os resultados alcançados nesta pesquisa indicam que os estudos de casos foram publicados em maior quantidade no ano de 2013, e estes foram classificados predominantemente como qualitativos, convergindo com a visão de Flick (2004). O mesmo afirma que este método textual está ligado a um posicionamento interpretativo, uma vez que o presente estudo identificou que 16 artigos da amostra são classificados como descritivos.

Identificou-se a predominância dos estudos de caso único, que são abordados com maior especificidade uma vez que o agente da pesquisa está em constante análise, e seus dados podem ser discutidos com maior clareza e riqueza de detalhes (STAKE, 2001).

Os estudos analisados neste trabalho apresentaram embasamento teórico, segundo Einsenhardt (1989), o estudo de caso deve possuir sustentação teórica alinhada ao objeto investigado para propiciar a avaliação do fenômeno investigado. Verificou-se ainda que a maioria dos estudos apresentaram análises de dados descritas detalhadamente e evidenciaram o modelo utilizado para sustentação e realização da pesquisa.

Averigou-se que a utilização de entrevistas é um método predominante na coleta de dados nos trabalhos investigados. Os autores evidenciam que as mesmas foram analisadas e transcritas nos resultados e análises dos dados. Em relação aos trabalhos que utilizaram a aplicação de questionário, não foi evidenciada a aplicação de testes estatísticos.

Quanto à verificação do rigor científico dado pelos autores, no que tange a evidenciação do uso do protocolo de caso proposto para os estudos de caso, identificou-se que apenas quatro trabalhos apontaram a utilização do protocolo para validação do método. O protocolo fornece a validade e a potencialidade da aplicação do método de estudo de caso, uma vez que, se trabalha com uma metodologia que é aplicada com a finalidade de identificar os diversos eventos sociais que ocorrem em um determinado ambiente ou situação (GODOI, MELLO e SILVA, 2006; EINSENHARDT, 1989; YIN, 2005).

O presente estudo contribui na evidenciação de que vários procedimentos metodológicos, indicados pela literatura, foram adotados nos estudos investigados referente à temática ‘orçamento’, apesar de algumas fragilidades identificadas na aplicação do método do estudo de caso. É importante destacar que para a aplicação do método do estudo de caso, é relevante estabelecer parâmetros e etapas sugeridas na literatura, para a validação do método, tornando-o robusto com contribuição para a produção científica.

A limitação do estudo está relacionada com a subjetividade de interpretação dos dados analisados que, desse modo, poderá variar de acordo com o pesquisador. Para pesquisas futuras, sugere-se analisar também dissertações, teses e anais de eventos científicos relevantes para a área contábil, que utilizam o método de estudo de caso na temática de orçamento, além de ampliar o período analisado.

Referências

ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. Trad. Antonio Z; Sanvicente. São Paulo: Msgraw-Hill, 1977.

BARBOSA FILHO, F; PARISI, C. Análise da aderência ao modelo BeyondBudgetingRoundTable: O Caso Sadia SA. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 26-42, 2006.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R.J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009.

BRANSKI, R. M.; FRANCO, R. A. C.; LIMA JR, O. F. Metodologia de estudo de casos aplicada à logística. In:XXIV ANPET Congresso de Pesquisa e Ensino em Transporte. **Anais...**Universidade Federal da Bahia: Salvador, 2010.

- COUTO, J. O. A. **Orçamento empresarial e sua prática no Banco do Brasil S/A**. Trabalho (Gestão Financeira) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Pelotas, 2009.
- COVALESKI, M. *et al.* Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 587-624, 2006.
- CREMONEZZI, A. A. *et al.* **Orçamento empresarial: uma revisão teórica**. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Centro Universitário Nossa Senhora do Patrocínio, Salto, 2010.
- DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- EISENHARDT, K. M. Building Theories from case of study research. **Academy of Management Review**, Stanford University, vol. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- ETEMADI, H. *et al.* Culture, management accounting and managerial performance: focus Iran. **Advances in Accounting**, v. 25, n. 2, p. 216-225, 2009.
- FAURÉ, B.; ROULEAU, L. The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. **Accounting, Organizations and Society**, v. 36, n. 3, p. 167-182, 2011.
- FERREIRA, A.; B.; H. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p.214, 1988.
- FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- FREZATTI, F. Além do orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? **Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, p. 122-140, 2004.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. **Didática do Ensino Superior**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GODOI, C. K.; MELLO, R. B.; SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, Forthcoming, 2003.
- HEINZMANN, L. M.; LAVARDA, C. E. F. Cultura organizacional e o processo de Planejamento e Controle Orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 13, p. 4-19, 2012.
- HOPE, J. Beyond budgeting: pathways to the emerging model. Balanced Scorecard Report. **Harvard Business School Publishing**, p. 3-5, 2000.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, W. O.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12^a. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KICH, J. I. F. Uma análise da aplicação do estudo de caso em pesquisas no campo da estratégia. **Pretexto Revista Online**, v. 14, n. 3, p. 81-98, jul./ set. 2013.
- KUHN, T. **The structure of scientific revolutions**. 2 ed. Chicago: University of Chicago Press, 1970.
- LEITE, R.M. *et al.* Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

- LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L.; SAMPAIO, M. S. A influência do gênero, idade e formação na presença de Heurísticas em decisões de orçamento: um estudo quase-Experimental. *Revista Universo Contábil*, v. 8, n. 2, p. 103-117, abr./jun., 2012.
- LUNKES, R. J; FELIU, V. R. F; ROSA, F. S. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. *Revista Universo Contábil*. v.7, n.3, p. 112-132, Jul./Set., 2011.
- MARTINS, G. de A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **Revista de contabilidade e organizações**, São Paulo, v.2, n.2, p. 8-18, jan./abr., 2008.
- MAZZOTI, A. J. A. Usos e abusos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, v. 36, n. 129, p. 637-651, set./ dez. 2006.
- MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 1, n. 1, p. 104-121, 2007.
- MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1994.
- MOURA, G. D.; DALLABONA, L. F.; LAVARDA, C. E. F. Perfil dos estudos sobre o tema orçamento publicado em congressos brasileiros de 2005 a 2009. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 1, p. 97-125, 2012.
- PARSLOE, E.; WRIGHT, R. **O orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.
- PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. A. **Orçamento Empresarial: Como elaborar e Analisar**. São Paulo: IOB – Thomson, 2004.
- PATTON, M. Q. **Qualitative analysis and interpretation**. Qualitative Research e Evolution Methods. 3 ed., p. 429-534, 2002.
- SILVA, A. C. R. **Metodologia de pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 4 ed. Florianópolis: UFSC, 2005.
- SIMAS, F. K.; COSTA, A.M.; MORITZ, G. de O. Um estudo sobre a organização e o desenvolvimento do processo orçamentário em empresas de tecnologia de Florianópolis. **Revista de Ciências da Administração**, v. 10, n. 21, p. 197-219, 2008.
- SUAVE, R.; LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M. Análise das características da produção científica sobre orçamento em revistas brasileiras. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 5, n. 1, p. 85-102, 2013. ISSN 2176-8366.
- SOUZA, R. P. S; LAVARDA, C. E. F. Avaliação do BeyondBudgeting como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 9, n. 2, p. 69-78, 2012.
- STAKE, R. E. **The case study method in social inquiry**. The American tradition in qualitative research. 2 ed. Thousand Oaks, California: Sage Publications. 2001.
- _____. **Case studies**. Handbook of qualitative research. London: Sage, p. 108-132, 2005.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.