

# LA INVESTIGACIÓN CON ESTUDIOS DE CASO EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN, UNA CIENCIA SOCIAL

*Xavier Sales*  
*Jordi Carenys*  
*EADA Business School*

## RESUMEN

Este trabajo teórico pretende subrayar la importancia del estudio de caso como estrategia de investigación en contabilidad de gestión que es identificada como ciencia social, y por tanto su la dificultad de generar conocimiento independiente del contexto.

El trabajo identifica el papel de la investigación para generar conocimiento relevante que facilite la comprensión y la acción, identificando cuando el estudio de caso es más potente que los métodos estadísticos; a continuación, se combina con el modelo de Dreyfus para el aprendizaje de habilidades, concluyendo que este conocimiento útil depende del contexto y se obtiene del análisis de múltiples casos. Esto se vincula con las condiciones generales, que cuando se dan, deberían hacer del estudio de caso la estrategia de preferencia para comprender ricos y complejos fenómenos sociales.

La última parte del trabajo describe el diseño de las investigaciones y la definición del marco teórico como elementos clave para garantizar la calidad metodológica.

**PALABRAS CLAVE:** Estudio de caso; estrategia de investigación; conocimiento útil; contabilidad de gestión; relevancia del contexto.

## ABSTRACT

This paper is a theoretical work aiming to recognize the case study as a major research strategy in the field of management accounting, stating the difficulty of generating context independent knowledge in such a social science.

The study identifies the role of research as to produce relevant knowledge by achieving understanding and facilitating action, stating when case method is more powerful than statistical methods; then, we combine this with the Dreyfus model of skills learning, to conclude that this useful knowledge is context dependent and it is achieved through multiple cases. This is linked with the general conditions, which when occurring, should make the case study the strategy of preference for understanding the rich and complex social phenomena of managerial accounting.

Last part of the paper emphasizes research design along with the definition of the theoretical framework as key elements for guaranteeing methodological quality.

**KEY WORDS:** Case study; research strategy; useful knowledge; management accounting; context relevancy.

## INTRODUCCIÓN

El estudio de caso es una estrategia utilizada habitualmente en las investigaciones sobre contabilidad,<sup>1</sup> y existe un consenso general sobre su utilidad para estudiar los aspectos organizacionales y sociales de la contabilidad de gestión (Anderson y Widener, 2007). Pese a ello, su utilización sigue generando una cierta controversia, y los investigadores deben tener en cuenta una serie de cuestiones metodológicas y prácticas al emplearla. Suele pensarse que el uso de estudios de caso es fácil comparado con la investigación cuantitativa, que exige habilidades matemáticas y conocimientos estadísticos. De hecho, sin embargo, este tipo de investigación resulta difícil, requiere unas preguntas de investigación muy claras y exige una buena comprensión de la literatura existente, un buen diseño, una sólida base teórica y un uso preciso del lenguaje (Scapens, 2004).

Este trabajo pretende situar la investigación con estudios de caso como una estrategia de investigación especialmente relevante para comprender una ciencia social como la contabilidad de gestión, y determinar cuándo constituye la herramienta más apropiada.

En la primera parte del trabajo, situamos la contabilidad de gestión como una ciencia social que intenta comprender complejos fenómenos sociales, identificando el papel de la investigación y el tipo de conocimientos útiles en este campo. A continuación, todo ello se relaciona con el modelo Dreyfus de aprendizaje de habilidades vinculadas a conocimientos dependientes del contexto.

En la segunda parte definimos el estudio de caso como método de investigación, analizando cómo encaja con las características de ciencia social.

La tercera parte, de acuerdo con el enfoque de Yin (2003) y basándose en la forma de la pregunta de la investigación, analiza cuándo el estudio de casos constituye la estrategia de investigación más apropiada. Por último, analizamos el diseño de la investigación y la definición del marco teórico como elementos clave para asegurar la calidad metodológica y superar las críticas. Ofrecemos unas recomendaciones detalladas sobre el diseño de la investigación, y finalizamos con una revisión de los conceptos tradicionales de fiabilidad y validez.

## LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN, ¿ES UNA CIENCIA SOCIAL?

La contabilidad de gestión en sentido amplio se ocupa de medir y ofrecer información financiera y no financiera que ayude a los directivos a tomar decisiones para alcanzar los objetivos de la organización (Horngren *et al.*, 2003). Esta información guía la acción de los directivos, motiva su comportamiento, y crea y apoya los valores culturales necesarios para conseguir los objetivos estratégicos, tácticos y operativos de la organización (Atkinson *et al.*, 2004). Así pues, el carácter social de la contabilidad de gestión es incuestionable.

Existen pocas reglas sobre cómo debe implementarse la contabilidad de gestión. De hecho, ésta tiene lugar en una organización específica, en un momento dado, y para satisfacer unas determinadas necesidades de control y/o de ayuda a la toma de decisiones, lo que permite una amplia gama de prácticas e innovaciones. Si bien el diseño de las tareas de contabilidad de gestión se guía por principios económicos, el contexto social de la organización y su exposición a cambios constantes sugieren que otras ciencias sociales como la psicología, la sociología, o la ciencia política, pueden ofrecer también una explicación de los fenómenos observados. Así, una profunda comprensión de los fenómenos sociales complejos exige una interacción directa y sustancial con las organizaciones y sus miembros (Anderson y Widener, 2007).

---

<sup>1</sup> El estudio de caso fue la metodología de investigación utilizada en el 10,4% de los artículos sobre contabilidad de gestión publicados en diez de las principales revistas internacionales de este campo entre 1991 y 2000 (Hesford, Lee y Van der Stede, 2007).

Al intentar analizar los problemas y posibilidades que afrontan las personas y las organizaciones, para comprender el porqué y el cómo de sus acciones y ayudar a los directivos a desarrollar las competencias esenciales para la práctica de la gestión, es necesario buscar aquellas estrategias que nos permitan obtener este tipo de conocimientos relevantes. Así, nuestra definición de investigación será: “(...) *un tipo de averiguación disciplinada que se lleva a cabo para resolver un determinado problema, con el objetivo de comprenderlo o de facilitar la toma de medidas*” (Lincoln y Guba, 1986).

La ciencia es una empresa en la que no existe "la investigación perfecta", y en la que la diversidad de creencias actúa como un método efectivo de comprobación de posibles sesgos o interpretaciones erróneas (George y Bennett, 2004). Las ciencias naturales (Flyvbjerg 2001) descansan en un simple paradigma cuya base es innegable, lo que ha permitido acumular una cantidad impresionante de materiales y conocimientos. Uno de sus principios clave es la capacidad de explicar y predecir en base a teorías independientes del contexto. En este sentido, no puede sorprender que muchos investigadores del comportamiento humano hayan intentado imitar el paradigma de las ciencias naturales. Sin embargo, la metodología no es una racionalidad teórica universal ni puede pretender serlo: “¿Cómo determinar científicamente qué es la ciencia?”

Las investigaciones cuantitativas intentan fragmentar y delimitar los fenómenos en categorías medibles que puedan aplicarse a todos los sujetos, ya sea en situaciones similares o diferentes (Winter, 2000). Esto se basa en el paradigma positivista que nos conduce a ver el mundo como una composición de hechos observables y medibles; suponer que los hechos sociales tienen una realidad objetiva, en que se pueden identificar las variables y medir las relaciones es cuando menos problemático (Golafshani, 2003).

La cuestión es: ¿Qué tipo de conocimientos estamos buscando? Los investigadores cuantitativos quieren obtener determinaciones causales, predicciones y generalizaciones de sus hallazgos, mientras que los investigadores cualitativos buscan la iluminación, la comprensión y la extrapolación a situaciones similares (Hoepfl, 1997).

Mintzberg (1979) considera, haciendo referencia a otra disciplina de las ciencias sociales (la teoría organizacional) y en base a estudios puramente cuantitativos, que hemos pagado un alto precio por nuestra obsesión con el rigor a la hora de elegir una metodología, y que demasiados resultados son significativos únicamente en el estricto sentido estadístico de la palabra, careciendo en realidad de valor práctico. En sentido similar se expresa Scapens refiriéndose a un estudio sobre prácticas de contabilidad de gestión en empresas estructuradas en divisiones (2004):

*“(...) Sin embargo, pese al gran número de empresas estadounidenses y británicas integrantes de la muestra, y al uso de algunas de las técnicas matemáticas y estadísticas más sofisticadas de la época, fui incapaz de identificar ninguna de las relaciones esperadas. La única conclusión realmente significativa fue la falta de correlaciones significativas (ver Scapens y Sale, 1985). Fue el fracaso de este estudio cuantitativo para explicar las prácticas de contabilidad de gestión lo que me llevó a buscar otras maneras de comprenderlas, y así es cómo empecé a utilizar métodos de investigación basados en estudios de caso.”*

Para George y Bennett (2004), los métodos estadísticos son efectivos para estimar correlaciones en el caso de poblaciones de casos y para determinar niveles probabilísticos de la fiabilidad de que dichas correlaciones no se deban al azar, pero para desarrollar y analizar detalladamente hipótesis de mecanismos causales en el contexto de casos particulares, los estudios de casos tienen ventajas comparativas.

Las ciencias sociales nunca han sido y probablemente nunca serán capaces de desarrollar el tipo

de teoría explicativa y predictiva que tan bien se adapta a las ciencias naturales (Flyvbjerg, 2001). Por tanto, su objetivo no será emular la metodología de las ciencias naturales, sino recoger conocimientos útiles sobre las personas, las organizaciones y la sociedad. Buscamos un tipo de conocimientos diferente. Entre las ciencias naturales y las sociales hay una diferencia esencial: las primeras estudian objetos físicos, mientras que las segundas se ocupan de humanos que reflexionan por sí solos; es decir, su objeto es un sujeto, y la actividad humana no puede desglosarse en un conjunto de reglas.

Resumiendo, en contabilidad de gestión, en tanto que ciencia social, buscamos métodos de investigación que nos permitan recoger conocimientos útiles sobre las personas, las organizaciones y la sociedad, para analizar sus problemas y posibilidades; pretendemos resolver un determinado problema para llegar a su comprensión, o para facilitar la toma de medidas. Mediante el análisis de hipótesis de mecanismos causales en el contexto de casos particulares, buscamos la iluminación, la comprensión y la extrapolación a situaciones similares.

La necesidad de comprender el contexto en el que se desenvuelve la contabilidad de gestión y los cambios significativos que sufre dicho contexto (que en muchas ocasiones dan pie a mejoras o incluso al desarrollo de herramientas innovadoras) exige unas estrategias de investigación que nos permitan comprender la complejidad del fenómeno, incorporando ese contexto

El objetivo (Golafshani, 2003) es investigar para llegar a una comprensión profunda, no examinar únicamente las características superficiales. Los métodos cuantitativos construyen instrumentos que se aplican de manera estandarizada según unos procedimientos predeterminados, lo que dificulta mucho la identificación de prácticas innovadoras o de usos innovadores de las prácticas, pues esto requiere la definición previa de la práctica investigada.

El contexto es fundamental para comprender las prácticas de contabilidad de gestión. Al pensar en conocimiento relevante, debemos preguntarnos: “¿A qué conclusiones podemos llegar?” “¿Bajo qué condiciones?” Siguiendo la formulación del modelo Dreyfus sobre cómo se adquieren conocimientos y habilidades (Dreyfus *et al.*, 1986), podremos abordar la cuestión de si la actividad humana puede entenderse independientemente de su contexto.

Según el modelo Dreyfus, las personas pasan por distintas etapas o niveles cuando aprenden habilidades y capacidades. El modelo define cinco niveles en el proceso de aprendizaje humano. Estos niveles constituyen maneras de actuar cualitativamente diferentes en el proceso de aprendizaje, y son los siguientes:

- Novato: En el nivel inicial, el novato aprende y sigue unas reglas concretas que pueden generalizarse para circunstancias similares que carecen de contexto. Los hechos, las características y las reglas se definen clara y objetivamente, para que el estudiante pueda reconocerlas. El novato sigue las reglas y no se siente responsable de los resultados.
- Principiante avanzado: Se identifican nuevos elementos “situacionales” y empiezan a aplicarse reglas a condiciones relacionadas con ellos, analizando similitudes con ejemplos previos de la misma situación. Las decisiones siguen tomándose aplicando reglas.
- Competencia: El número de elementos reconocibles es desbordante, y el número de reglas excesivo. Para elegir un plan de acción, surge la necesidad de organizar principios o “perspectivas”, y por tanto de ordenar la información en función de su relevancia. La responsabilidad se vive como la consecuencia de una toma de decisiones activa.
- Proficiencia: Diagnóstico intuitivo, el estudiante usa la intuición para comprender “qué” está pasando. Emplea el reconocimiento de patrones, que surge de una extensa experiencia, para identificar el problema, las reglas y el análisis para formular el “cómo” de la solución; en el enfoque del problema influyen múltiples experiencias del mundo real, un “reconocimiento holístico de similitudes”. Para formular el plan se emplean reglas y la toma consciente de decisiones.

- Experto: En situaciones familiares no se toman decisiones ni se solucionan problemas. Las situaciones no se descomponen en elementos concretos. En lugar de ello, se hace lo que funciona. El experto se caracteriza por no requerir esfuerzo, se alcanza un nivel de virtuosismo. No hay nada que indique qué debe hacerse. El reconocimiento de patrones se aplica tanto al plan como al diagnóstico.

Este modelo es útil porque muestra que sólo el primer nivel puede ser independiente del contexto, de modo que el aprendizaje no puede progresar sin tener en cuenta el contexto, especialmente al estudiar acciones humanas, en las que sólo hay conocimiento dependiente del contexto, lo que excluye la posibilidad de construcciones teóricas epistémicas. Es más, el nivel de proficiencia se alcanza con la experiencia personal, con cada una de las situaciones a las que se expone el sujeto. Por su parte, los expertos actúan basándose en un íntimo conocimiento de miles de casos concretos en su área de especialización.

La idea de que la mejor manera de comprender los avances en contabilidad de gestión es estudiarlos en su contexto natural surgió hace 20 años. La investigación de campo es una herramienta particularmente valiosa en contabilidad de gestión, dada la importancia del contexto y del entorno (Merchant y Van der Stede, 2006), así como la innovación y cambios continuos a los que está sujeta esta disciplina.

## **¿POR QUÉ USAR EL ESTUDIO DE CASOS EN LAS CIENCIAS SOCIALES?**

Para George & Bennett, un caso es un fenómeno con interés científico que el investigador elige estudiar con el objetivo de desarrollar una teoría o de adquirir conocimientos genéricos sobre la causa de las similitudes o diferencias entre fenómenos de la misma clase. Es un aspecto definido de un episodio histórico, no el episodio histórico *per se* (2004):

El estudio de caso puede definirse como "... *el estudio de la particularidad y complejidad de un caso único, llegando a entender su actividad en el marco de unas circunstancias importantes*" (Stake, 1995). Según Yin, el estudio de caso "... *es una investigación empírica que analiza un fenómeno contemporáneo en su contexto real, especialmente cuando los límites entre fenómeno y contexto no son claramente evidentes*" (Yin, 2003). Ambas definiciones apuntan a la necesidad y a la voluntad de tener en cuenta el contexto del fenómeno estudiado, que en ocasiones puede incluso confundirse con éste. Esto es lo que distingue el estudio de caso de otras estrategias de investigación.<sup>2</sup>

Por lo tanto, el uso del estudio de caso como estrategia de investigación parece apropiado cuando el objetivo es contribuir a comprender fenómenos individuales o de grupos, organizacionales, sociales, políticos, o similares. Además de en el estudio del *management*, es una estrategia habitual en psicología, sociología, ciencia política, trabajo social o economía. En todos estos ámbitos, la utilización del estudio de caso nace de la necesidad de comprender fenómenos sociales complejos (Yin, 2003).

El estudio de caso resulta una herramienta más potente precisamente cuando los métodos estadísticos son más débiles (George y Bennett, 2004):

- Validación conceptual. Permite identificar y medir los indicadores que mejor representan los conceptos teóricos que el investigador intenta medir. Variables de interés para la contabilidad de gestión como la centralización, el control presupuestario o el uso de indicadores no financieros (y esto sin mencionar otros usos innovadores) son difíciles de medir y requieren una consideración detallada de factores contextuales. Mientras que los métodos estadísticos

---

<sup>2</sup> "(...) *estrategia de investigación como un modo de investigar un hecho empírico siguiendo un conjunto de procedimientos preestablecidos*" (Yin, 2003).

pueden estar sujetos a un cierto "estrechamiento conceptual", agrupando casos no similares para obtener una muestra más grande, el estudio de caso permite refinamientos conceptuales con un mayor nivel de validez sobre un número menor de casos. Por tanto, la investigación estadística puede estar precedida de un estudio de caso de carácter exploratorio que identifique las variables relevantes, seguido de un estudio de caso de carácter explicativo que refina aún más los conceptos o se centre en las desviaciones.

- Capacidad de derivar nuevas hipótesis. Los métodos estadísticos incluyen únicamente aquellas variables que el investigador ha pensado en codificar, mientras que un estudio de caso tiene la capacidad de identificar nuevas variables o hipótesis durante el trabajo de campo, a través del estudio de situaciones especiales. Si se formula una pregunta para la que se obtiene una respuesta diferente, pueden desarrollarse teorías que pueden comprobarse usando pruebas hasta ese momento no examinadas.
- Exploración de mecanismos causales. En el estudio de un caso podemos identificar un mayor número de variables, identificar aspectos inesperados de cómo operan los mecanismos causales o identificar qué condiciones presentes en un determinado caso pueden activar esos mecanismos causales. Los estudios estadísticos omiten cualquier factor contextual no codificado en las variables seleccionadas para ser medidas.
- Modelación de relaciones causales complejas. La capacidad de adaptarse a relaciones complejas (como equifinalidad o los efectos de interacciones complejas) constituye una ventaja. Los métodos estadísticos también pueden modelar diversos tipos de efectos de interacciones, pero para ello requieren muestras grandes, y los modelos acaban siendo difíciles de interpretar.

La decisión de llevar a cabo un estudio de caso puede originarse de dos maneras distintas (Stake, 1995). Puede ser consecuencia de la necesidad o el deseo de comprender una situación o un problema concreto: el punto de partida es la situación intrínseca, no un problema general. O puede surgir de la necesidad o el deseo reunir información sobre un problema general, en el que se considera que estudiar uno o varios casos puede ser de ayuda para comprender la situación general.

En el primer caso, el estudio del caso es el origen de la investigación, esta preseleccionado y por tanto no hay necesidad de elegirlo. Es ese caso, y no otro, el que nos interesa conocer. En el segundo caso, se nos plantea la dificultad de tener que elegir el estudio de caso que nos ayudará a comprender el problema que deseamos analizar, de modo que el estudio del caso se convierte en un instrumento para familiarizarnos con un problema ya existente.

Aunque puede ser útil seleccionar un caso que nos parezca representativo o típico, debemos tener en cuenta que el estudio de caso no está basado en muestreos, y que un solo caso no tendrá nunca relevancia estadística. El objetivo es siempre comprender el caso estudiado. En algunas ocasiones, un caso "representativo" puede ser la mejor opción; en otras, un caso "extremo" puede ayudarnos a comprender mejor las características que han salido a la luz en casos calificables como "representativos". La elección del caso deberá reflejar las necesidades de desarrollo teórico, no la posibilidad de generalización a muestras de mayor tamaño.

## **¿CUÁNDO EL ESTUDIO DE CASO ES LA ESTRATEGIA DE INVESTIGACIÓN ADECUADA?**

El estudio de caso es una modalidad de investigación en contabilidad de gestión empleada para adquirir conocimientos, íntimos y sensibles al contexto, sobre prácticas reales de gestión (Keating, 1995). La cuestión que se nos plantea es: ¿En qué situaciones el estudio de caso es la estrategia de investigación más adecuada?.

Según Yin (2003), en ciencias sociales existen tres condiciones que determinan qué estrategia de investigación es la adecuada: (1) el tipo de pregunta de investigación, (2) el nivel de control que

tiene el investigador sobre los hechos estudiados, y (3) la actualidad del problema, es decir, si éste es contemporáneo o histórico.

El tipo de pregunta de investigación es la condición más importante a la hora de definir la estrategia de investigación. Para identificar el tipo de pregunta podemos utilizar el sistema básico y familiar de categorización de preguntas: "qué", "cómo", "quién", "dónde" y "por qué".

Existen diferentes estrategias de investigación, y aunque los límites entre ellas no son siempre claros, cada una de ellas ofrece una manera diferente de recoger y analizar evidencias empíricas, y todas ellas pueden utilizarse con diferentes propósitos:<sup>3</sup>

- Experimento. Busca medir efectos causales relacionados con el objeto estudiado mediante la manipulación de variables.
- Encuesta. Un estudio que utiliza cuestionarios suministrados por correo, teléfono o a través de entrevistas personales.
- Análisis de archivos. Implica el análisis de datos procedentes de archivos de información ya existentes.
- Historia. Combinación de diferentes tipos de datos históricos.
- Estudio de caso.

Las preguntas del tipo "qué" son de carácter exploratorio (excepto cuando se formulan con la forma de "cuánto"), y por tanto pueden contestarse utilizando cualquiera de las cinco estrategias de investigación. Las preguntas tipo "quién", "dónde" y "cuánto" se contestan de manera más eficaz mediante el análisis de archivos y las encuestas. Finalmente, para contestar las preguntas que pretenden explicar "cómo" y "por qué" deberíamos elegir entre estudios de caso, experimentos e historias.

La segunda condición es el nivel de control del investigador sobre los eventos estudiados. Sólo cuando el investigador pueda alterar los hechos o los comportamientos de manera precisa y sintomática podrá emplearse una estrategia de experimentos; en caso contrario, el investigador deberá elegir entre el estudio de caso o la historia.

La historia se utiliza sobre todo cuando tratamos con el pasado, aunque también puede usarse con eventos contemporáneos. La diferencia entre la historia y el estudio de caso está en que, con este último, podemos utilizar fuentes de evidencia como la observación directa de los hechos estudiados o entrevistas con las personas involucradas.

Así pues, podemos concluir que el estudio de caso es la estrategia preferida cuando las preguntas a responder sean del tipo "cómo" o "por qué", acerca de hechos contemporáneos sobre los que el investigador tiene poco o ningún control (Yin, 2003).

El estudio del caso no está exento de críticas, muchas veces asociadas a las ciencias sociales por oposición a las ciencias naturales. En determinadas circunstancias, la preeminencia de los métodos estadísticos ha dado pie a una comprensión distorsionada de los estudios de caso debido a críticas basadas en las suposiciones de dichos métodos. Este trabajo no pretende corregir estos malentendidos. Algunos autores han tratado de identificar estas críticas para luego rebatirlas una a una<sup>4</sup> (Flyvbjerg,

---

<sup>3</sup> Un estudio de caso puede adoptar distintos enfoques (Tellis, 1997): Exploratorio, de modo que se lleva a cabo antes de definir las preguntas e hipótesis de la investigación; explicativo, como en el estudio de relaciones causales; y descriptivo, cuando el investigador empieza con una teoría descriptiva o prevé la posibilidad de que surjan problemas durante el proyecto.

<sup>4</sup> Las críticas que rebaten estos y otros autores son: el conocimiento teórico es más valioso que el práctico; no es posible generalizar a partir de un solo caso, por lo que éste no puede contribuir al desarrollo científico; los estudios de caso son más útiles para generar hipótesis, mientras que otros métodos son mejores para comprobar o desarrollar teorías; el

2006; George y Bennett, 2004). Otros se han centrado en su capacidad para generar teoría (Eisenhardt, 1989; Eisenhardt y Graebner, 2007; Keating, 1995; Mintzberg, 2005) o han optado por describir los procedimientos que constituyen la estrategia de investigación como una forma de asegurar la calidad metodológica (Yin, 2003).

## **¿CÓMO LLEVAR A CABO UNA INVESTIGACIÓN RIGUROSA USANDO ESTUDIOS DE CASO? EL DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

Tanto de los investigadores cuantitativos y cualitativos deben comprobar y demostrar que sus estudios son creíbles. Cuando los investigadores cuantitativos hablan de validación y fiabilidad de las investigaciones, suelen referirse a que los estudios sean creíbles. La credibilidad de las investigaciones cualitativas depende de la capacidad y esfuerzo del investigador (Golafshani, 2003).

Existen algunos puntos de acuerdo en referencia a sugerencias metodológicas bastante habituales (George y Bennett, 2004): dejar constancia clara y replicable de los métodos de investigación; generar una lista de implicaciones observables para las distintas hipótesis alternativas consideradas; y especificar qué hallazgos empíricos cuestionarían cada hipótesis. Esta coherencia lógica de los distintos componentes de la investigación puede conseguirse mediante un diseño adecuado de la misma.

En las investigaciones cuantitativas, la fiabilidad exige observadores independientes y neutrales; en una investigación basada en un estudio de caso, en cambio, lo que importa es saber si el investigador ha adoptado unos métodos y procedimientos apropiados y fiables (Scapens, 2004): Un buen diseño que aborde de manera clara las preguntas de la investigación, un plan completo de la investigación, el registro coherente de las evidencias y un análisis exhaustivamente documentado. Todo ello demostrará que los hallazgos son fiables y, al menos, otras personas podrán examinar el trabajo.

Empezaremos analizando el marco teórico y el diseño de la investigación como elementos clave que pueden ayudarnos a superar las críticas a esta metodología y a asegurar la calidad metodológica del estudio de caso; a continuación, revisaremos los conceptos positivistas de fiabilidad y validez para usarlos en un enfoque naturalista.

El diseño de la investigación puede definirse como la secuencia lógica que relaciona los datos empíricos con la pregunta inicial de la investigación y, posteriormente, con sus conclusiones, siguiendo para ello un conjunto de procedimientos. El marco teórico es un punto de partida fundamental del diseño de la investigación. Dicho marco teórico se forja durante el desarrollo de los cinco elementos de diseño de la investigación que veremos en este mismo apartado y, en cualquier caso, antes de la fase de recogida de datos.<sup>5</sup>

El primer paso para desarrollar el marco teórico consiste en revisar las teorías relevantes ya existentes. Si bien podríamos iniciar el estudio sin consultar las teorías previas, en la práctica esto es casi imposible ya que todos los investigadores están influenciados por su experiencia pasada o por los artículos que han leído. Así, todo estudio de investigación tiene una teoría previa, aunque sólo sea de forma implícita. Sin embargo, para que el estudio sea significativo para otros, el investigador deberá esforzarse para que el marco teórico del estudio sea tan explícito y comprensible como sea posible (Scapens, 2004).

---

estudio de caso está sesgado en cuanto a su verificación; generalmente es difícil resumir estudios de caso concretos; la selección de casos está sesgada; o los casos no son representativos.

<sup>5</sup> Este desarrollo teórico diferencia el estudio de caso de otros métodos, como las etnografías o *grounded theory*, que deliberadamente evitan las proposiciones teóricas previas.

La teoría sirve como plano general de la investigación, de la búsqueda de datos y de su interpretación. A medida que el caso se desarrolla, emerge una teoría más madura, que va tomando forma (aunque no necesariamente de una manera perfecta) hasta que el caso concluye. A los efectos de este trabajo, una teoría es una estructura de ideas sistemáticas de amplio alcance que explica las regularidades, observadas o postuladas, en sujetos y eventos. Para Yin, una proposición teórica es "... una explicación hipotética de por qué ocurren actos, eventos, estructuras y pensamientos" (2003). El artículo de Tuomela (2005) *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system* ofrece un ejemplo de un marco teórico de referencia:<sup>6</sup>

#### *El marco de control de Simons<sup>7</sup>*

Definido el marco teórico, cinco componentes del diseño de la investigación tienen especial relevancia en los estudios de caso junto con el marco teórico, que determinará cómo se desarrollan estos cinco componentes (Yin, 2003):

- Preguntas de la investigación
- Proposiciones de estudio
- Unidad de análisis
- Lógica que relaciona los datos con las proposiciones
- Criterios para interpretar los hallazgos.

La definición de la pregunta de investigación es posiblemente el paso más importante y, como hemos visto, desempeña un papel crucial a la hora de elegir la estrategia de investigación. Por lo tanto, deberemos dedicarle el tiempo y la preparación que sean necesarios, lo que deberá incluir una revisión de la literatura existente y, cuando sea posible, su discusión con otros académicos. La pregunta de investigación indica el alcance del estudio y qué forma tendrá ("qué", "cómo", "quién", "dónde" y "por qué"). Las preguntas de investigación serán del estilo:

#### *¿Cómo puede utilizarse un sistema estratégico de rendimiento?<sup>8</sup>*

No obstante, esta pregunta de investigación no indica qué es lo que queremos estudiar; necesitaremos una proposición de estudio más concreta que nos servirá para dirigir la atención a algo que debe ser examinado en el ámbito del estudio.<sup>9</sup> Esta proposición teórica deberá reflejar, por tanto, la pregunta de investigación, la revisión de la literatura y un postulado teórico (lo que pensamos que está ocurriendo). El problema debe incorporarse en una evaluación bien informada que identifique las carencias de los conocimientos actuales, reconozca las teorías contradictorias y señale las incoherencias de la evidencia con las teorías existentes. Esta proposición da forma a la recogida de datos y determina como éstos se analizarán. En nuestro ejemplo:

#### *¿Puede un sistema estratégico de rendimiento usarse diagnóstica e interactivamente al mismo tiempo?*

#### *El uso interactivo de indicadores de rendimiento, ¿es adecuado para mejorar la calidad de la gestión estratégica y aumentar el compromiso con los objetivos estratégicos?<sup>10</sup>*

El siguiente paso consiste en definir la unidad de análisis, es decir, en qué caso concreto vamos a centrarnos: puede tratarse de un individuo, un grupo, una organización o una comunidad, e incluso

---

<sup>6</sup> Utilizaremos el artículo de Tuomela (Tuomela, 2005) *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system* para inferir ejemplos que ilustren los distintos conceptos.

<sup>7</sup> Inferido de las páginas 297, 293, 313 (Tuomela, 2005).

<sup>8</sup> Inferido de las páginas 297, 296, 313 (Tuomela, 2005).

<sup>9</sup> En algunos casos puede haber razones para no especificar una proposición (es el caso de los estudios exploratorios).

<sup>10</sup> Inferido de las páginas 297, 313, 314 (Tuomela, 2005).

de un evento. En cualquier caso, la unidad de estudio está íntimamente relacionada con la formulación de la pregunta de investigación, y determinará también el resto del diseño de la investigación y la recogida de datos:

La empresa del caso de estudio es Fin ABB, filial de ABB Finlandia (Tuomela, 2005).

Los dos últimos componentes (la conexión lógica entre datos y proposiciones, y los criterios para interpretar los hallazgos) se refieren a qué debe hacerse una vez recogidos los datos. Estos dos componentes están menos desarrollados y no existe una receta única para su implementación. Un enfoque ampliamente aceptado para relacionar los datos con las proposiciones es la coincidencia de patrones, cuyo objetivo es relacionar los elementos de información del caso con las proposiciones teóricas.

La coincidencia de patrones es una herramienta especialmente útil en el estudio del caso, que hace necesaria una explicación. Un patrón es una ordenación de objetos o entidades. El término ordenación se utiliza para indicar que un patrón es, por definición, no-aleatorio y, al menos potencialmente, describible. Toda teoría implica la existencia de algún patrón; las teorías postulan las relaciones estructurales entre constructos, por lo que pueden servir de base para predecir patrones (Trochim, 2006). La coincidencia de patrones intenta, como hemos mencionado, relacionar información teórica con información empírica.

Por un lado tenemos el área de la teoría. La teoría puede tener su origen en una teorización formal tradicional, en las ideas o "corazonadas" del investigador, o en una combinación de ambos. La tarea de la conceptualización implica traducir estas ideas en un patrón teórico.

Por otro lado está el área de la observación, que incluye de manera amplia la observación directa en forma de impresiones, notas de campo e indicadores objetivos formales. La recogida y organización de las operacionalizaciones relevantes (es decir, pertinentes para el patrón teórico) se denomina patrón observacional.

La tarea deductiva implica un intento por relacionar los patrones o hacerlos coincidir. Un elevado nivel de coincidencia de estos patrones puede llevarnos a concluir que los patrones observados apoyan la teoría.<sup>11</sup> No obstante, será necesario demostrar que no hay teorías alternativas plausibles que también puedan justificar el patrón observado.

En nuestro ejemplo, la identificación del uso interactivo del sistema de control se lleva a cabo comparando (a) el modelo teórico con (b) los hallazgos empíricos:

Eventos predichos teóricamente (a):

Las características del control interactivo son (Tuomela 2005):

- La alta dirección está muy implicada en el uso de este sistema de control.
- El sistema se usa en toda la organización.
- El sistema se utiliza para promover y provocar el debate, poniendo énfasis en el aprendizaje.
- El sistema aborda incertidumbres estratégicas que pueden dar pie a la necesidad de un cambio estratégico.

Eventos empíricos observados (b):

---

<sup>11</sup> Los criterios que fijemos para interpretar los hallazgos deberán ser capaces de determinar lo significativo de la coincidencia, y deberán establecer si esta relación es causal o relacional.

*“En las reuniones de la dirección corporativa y en algunas reuniones de dirección de los centros de beneficios se informó sobre los 33 indicadores y éstos fueron revisados.” (Tuomela 2005).*

*“Las reuniones del equipo de medición se centraron en hallar un sentido a la estrategia, los indicadores y los resultados de las mediciones. El equipo estaba formado por el director ejecutivo, los tres directores de división, el director financiero, dos controladores y el investigador. En estas reuniones, todos los directivos se implicaron en un debate riguroso sobre indicadores estratégicos, supuestas relaciones causa-efecto e incertidumbres estratégicas subyacentes a éstas. En algunas reuniones de equipos funcionales y centros de beneficios se analizaron también algunos indicadores del sistema 3K Scorecard.” (Tuomela, 2005).*

Para desestimar teorías alternativas, será de ayuda que los diferentes patrones sean significativamente contrastables, de manera que los hallazgos puedan ser interpretados en términos de al menos dos proposiciones rivales; es decir, el patrón observado debería coincidir con un patrón teórico y no debería coincidir con ningún otro patrón teórico alternativo. También será de ayuda que el patrón teórico sea lo más complejo posible, actuando así como una huella dactilar única que intentamos identificar. Generalmente, con un patrón teórico complejo es más difícil generar patrones alternativos que conduzcan al mismo resultado, lo que permite descartar explicaciones alternativas. Por otro lado, unos patrones más complejos también implican, cuando coinciden, una mayor validez de la teoría.

Al utilizar la coincidencia de patrones también debemos tener en cuenta que, cuando los patrones teóricos y observados no coinciden, la teoría puede ser inexacta o estar mal formulada, las observaciones pueden ser inapropiadas o inexactas, o alguna combinación de ambas. La coincidencia de patrones no difiere fundamentalmente de la comprobación de hipótesis ni del enfoque para la construcción de modelos. Un patrón teórico constituye una hipótesis de lo que esperamos encontrar en los datos. El patrón observado viene dado por los datos que se utilizan para examinar el modelo teórico.

Por último, cuando todos los procedimientos descritos se han seguido, debemos ser capaces de analizar la calidad de la investigación. Los conceptos de fiabilidad y validez tienen sus raíces en la perspectiva positivista, y su significado tradicional debería redefinirse al usarlos en un enfoque naturalista, para reflejar las múltiples maneras de llegar a la verdad (Golafshani, 2003).

Lincoln y Guba (1985) proponen otros cuatro criterios como alternativa para evaluar la solidez de las investigaciones cualitativas:

- Credibilidad: los resultados de la investigación cualitativa son creíbles desde el punto de vista del participante en la investigación.
- Transferabilidad: el grado en el que los resultados de la investigación cualitativa pueden transferirse a otros contextos o circunstancias. La transferabilidad puede mejorar siendo rigurosos a la hora de describir el contexto y las suposiciones de la investigación.
- Dependabilidad: dado que no es posible medir dos veces el mismo caso (pues estaríamos midiendo cosas distintas), subraya la necesidad de que el investigador tenga en cuenta el contexto siempre cambiante en el que se lleva a cabo la investigación.
- Confirmabilidad: se refiere al grado en que otras personas pueden confirmar o corroborar los resultados.

La triangulación deviene una importante estrategia metodológica para evaluar los hallazgos de los enfoques naturalistas y cualitativos, dado que las técnicas científicas tradicionales no son compatibles con su epistemología (Mathison, 1988).

La triangulación de datos permite comprobar si lo que observamos sigue siendo cierto cuando lo encontramos en circunstancias diferentes (Stake 1995). Una vez triangulados los datos, los hallazgos del estudio están apoyados por más de una fuente de información, lo que proporciona múltiples mediciones del mismo fenómeno aumentando así los estándares de calidad del estudio. Además de la triangulación de datos, pueden implementarse otros tipos de triangulación (Denzin, 1978): la triangulación de investigadores (cuando otros investigadores coinciden en su análisis del mismo fenómeno); la triangulación teórica (observaciones coincidentes con enfoques teóricos diferentes); y la triangulación metodológica (uso de distintas metodologías de recogida de datos).

## CONCLUSIONES

Este trabajo presenta la contabilidad de gestión como una ciencia social guiada sobre todo por principios económicos, si bien el contexto social de la organización y su exposición a cambios e innovaciones constantes sugieren que otras ciencias sociales (como la psicología, la sociología o la ciencia política) también pueden explicar los fenómenos observados. De hecho, las fronteras entre disciplinas se están derrumbando, y muchas disciplinas de gestión se consideran más holísticamente que la contabilidad de gestión (Chenhall, 2006). Por tanto, una profunda comprensión de la naturaleza de tales fenómenos sociales complejos requiere de una interacción directa y sustancial con las organizaciones y sus miembros.

En contabilidad de gestión buscamos métodos de investigación que nos permitan obtener conocimientos útiles sobre las personas, las organizaciones y la sociedad; analizar sus problemas y posibilidades; pretendemos resolver un problema concreto para alcanzar la comprensión o para facilitar la acción; buscamos la iluminación, la comprensión y la extrapolación a situaciones similares.

El modelo Dreyfus de aprendizaje de habilidades (Dreyfus et al. 1986) demuestra que sólo el nivel "novato" de aprendizaje puede ser independiente del contexto y que el aprendizaje no puede progresar sin tener en cuenta el contexto, especialmente al estudiar acciones humanas, en las que sólo hay conocimientos dependientes del contexto. Por su parte, los expertos actúan basándose en un íntimo conocimiento de miles de casos concretos en su área de especialización.

Los métodos estadísticos son efectivos para estimar correlaciones en el caso de poblaciones de casos y para determinar niveles probabilísticos de la fiabilidad de que dichas correlaciones no se deban al azar. Precisamos una estrategia de investigación capaz de explorar detalladamente hipótesis de mecanismos causales en el contexto de casos concretos, superando el "estiramiento" conceptual de los métodos estadísticos, con la capacidad de derivar nuevas hipótesis y de percibir la complejidad y la riqueza del contexto.

Para obtener el tipo de conocimientos útiles que ayuden a los directivos a desarrollar las competencias básicas de gestión, debemos analizar y comprender el "por qué" y el "cómo" de las acciones humanas. Yin (2003) refuerza nuestros hallazgos al concluir que el estudio de caso es la estrategia preferida cuando las preguntas a responder son del tipo "cómo" y "por qué", acerca de hechos contemporáneos sobre los que el investigador tiene poco o ningún control.

Dado que la contabilidad de gestión es una ciencia social; dado que su complejidad no puede dissociarse del contexto para comprenderla, y que los métodos estadísticos son especialmente débiles para ello; dado que en contabilidad de gestión buscamos unos métodos que puedan resolver un problema concreto para alcanzar la comprensión o facilitar la acción; y finalmente, dado que un nivel experto en la práctica de habilidades de contabilidad de gestión se origina con el conocimiento de miles de casos: concluimos que los estudios de caso tienen ventajas comparativas frente a los métodos estadísticos a la hora de adquirir conocimientos relevantes en este campo, de modo que este método de investigación se convierte en una importante estrategia de investigación en el ámbito de la contabilidad

de gestión.

Todo esto puede tener implicaciones no sólo relativas al tipo de investigación a llevar a cabo y a las estrategias de investigación a seguir, sino también para los estudiantes de contabilidad de gestión. De acuerdo con el modelo Dreyfus, los conocimientos y experiencias que dependen del contexto están en el corazón de las acciones expertas. Estos conocimientos y estas experiencias son de crucial importancia para la relevancia del estudio de caso no sólo como método de investigación sino también como método docente. Si se forman sólo con reglas independientes del contexto (el tipo de conocimientos que puede encontrarse en los libros de texto), los estudiantes no superarán los niveles iniciales del proceso de aprendizaje. Unos casos adecuados para la docencia pueden ayudar a los estudiantes a alcanzar el tercer nivel, mientras que las teorías independientes del contexto les dejarán en el nivel de principiantes (que, naturalmente, es necesario al principio). Los niveles más altos sólo pueden alcanzarse a partir de la propia experiencia del estudiante con cada caso real. Ésta es la limitación de la racionalidad analítica, que la hace inadecuada para alcanzar los mejores resultados en el ejercicio de una profesión, tanto como investigador como gestor (Flyvbjerg, 2001).

Dicho esto, las investigaciones basadas en estudios de caso deben ser escrupulosas para superar las críticas. Hay un amplio consenso sobre cuáles son los requisitos generales de una investigación rigurosa: dejar constancia clara y replicable de los métodos de investigación; generar una lista de implicaciones observables para las distintas hipótesis alternativas consideradas; y especificar qué hallazgos empíricos cuestionarían cada hipótesis. Este trabajo señala el papel del diseño de la investigación para cumplir estos requisitos. El diseño de la investigación se define como la secuencia lógica que relaciona los datos empíricos con la pregunta inicial de investigación y, posteriormente, con sus conclusiones, siguiendo para ello un conjunto de procedimientos. Se llega a la conclusión de que la investigación con estudios de caso exige: (a) un marco teórico (forjado a través del desarrollo de los elementos del diseño de la investigación); (b) una pregunta de investigación que indica el alcance y forma de la misma; (c) una proposición que refleja la pregunta de investigación, el repaso de la literatura y un postulado teórico (lo que creemos que está ocurriendo); (d) la lógica que relaciona los datos con las proposiciones, y (E) los criterios para interpretar los hallazgos.

## BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ANDERSON, S.; WIDENER, S. (2007): "Doing Quantitative Field Research in Management Accounting", en *Handbook of Management Accounting Research*: Vol. 1, Christopher Chapman and Anthony Hopwood and Michael Shields, Eds. Oxford: Elsevier.
- ATKINSON, A.A.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. (2004): "Management Accounting" (4ª edición). Upper Saddle River, NJ: Pearson/Prentice Hall.
- CHENHALL, R. (2006): "Horizontal accounting within organizations," en el 5º Congreso sobre "Nuevas direcciones en contabilidad de gestión: Innovaciones en la práctica y en la investigación", Bruselas.
- DENZIN, N.K. (1978): "The research act: a theoretical introduction to sociological methods" (2ª edición). Nueva York; Londres: McGraw-Hill.
- DREYFUS, H.L.; DREYFUS, S.E.; ATHANASIOU, T. (1986): "Mind over machine: the power of human intuition and expertise in the era of the computer". Nueva York: Free Press.
- EISENHARDT, K.M. (1989): "Building Theories from Case Study Research", *Academy of Management Review*, 14 (4), 532.
- EISENHARDT, K.M.; GRAEBNER, M.E.(2007): "Theory Building from Cases: Opportunities and Challenges", *Academy of Management Journal*, 50 (1), 25-32.
- FLYVBJERG, B. (2006): "Five Missunderstandings about Case-Study Research", *Qualitative Inquiry*, 12 (2), 210-45.
- (2001): "Making Social Science Matter: Why Social Inquiry Fails and How It Can Succeed Again". Oxford, Reino Unido; Nueva York: Cambridge University Press.
- GEORGE, A.L.; BENNETT, A. (2004): "Case studies and theory development in the social sciences".

Cambridge, Mass.: Harvard University.

- GOLAFSHANI, N. (2003): "Understanding reliability and validity in qualitative research", *The Qualitative Report*, 8 (4), 597-607.
- HESFORD, J.; LEE, S.; VAN DER STEDE, W.A.; YOUNG, S.M. (2007): "Management Accounting: A Bibliographic Study", en *Handbook of Management Accounting Research*: Vol. 1, Christopher S. Chapman and Anthony G. Hopwood and Michael Shields, Eds. Oxford: Elsevier.
- HOEPFL, M. (1997): "Choosing qualitative research: A primer for technology education researchers", *Journal of Technology Education*, 9 (1).
- HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER G. (2003): "Cost accounting: a managerial emphasis" (11ª edición). Upper Saddle River, N.J. Gran Bretaña: Prentice Hall.
- 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, 66-86.
- LINCOLN, Y.S.; GUBA, E.E. (1986): "Research, Evaluation, and Policy Analysis: Heuristics for Disciplined Inquiry", *Policy Studies Review*, 5 (3), 546-65.
- LINCOLN, Y.S.; GUBA, E.G. (1985): "Naturalistic inquiry". Beverly Hills, California: Sage Publications.
- MATHISON, S. (1988): "Why triangulate?", *Educational Researcher*, 17 (2).
- MERCHANT, K.A.; VAN DER STEDE, W.A. (2006): "Field-Based Research in Accounting: Accomplishments and Prospects", *Behavioral Research in Accounting*, 18, 117-34.
- MINTZBERG, H. (2005): "Developing Theory about the Development of Theory", mayo 2007.
- (1979): "An Emerging Strategy of 'Direct' Research", *Administrative Science Quarterly*, 24 (4), 582-89.
- SCAPENS, R.W. (2004): "Doing Case Study Research," en "The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods", Christopher Humphrey y Bill BSc Lee, Eds. Amsterdam; Oxford: Elsevier.
- STAKE, R.E. (1995): "The art of case study research". Thousand Oaks: Sage Publications.
- TELLIS, W. (1997): "Introduction to Case Study," in *The Qualitative Report* (serie online), Vol. 3.
- TROCHIM, W.M. (2006): "The Research Methods Knowledge Base", 2ª edición.
- TUOMELA, T.S. (2005): "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, 16 (3), 293-320.
- WINTER, G. (2000): "A comparative discussion of the notion of validity in qualitative and quantitative research", *The Qualitative Report*, 4 (3).
- YIN, R.K. (2003): "Case study research: design and methods" (3ª edición). Thousand Oaks, California: Sage Publications.



**Xavier Sales**

Profesor e investigador del Departamento académico control y finanzas de EADA en Barcelona. Se doctoró en organización de empresas en la Universidad Abat Oliba, realizó un MBA en la Katholieke Universiteit Leuven y se licenció en Ciencias económicas y empresariales en la Universidad de Barcelona. Ha ocupado puestos como director financiero y controller en diferentes empresas, y sus áreas de interés son: Control de gestión, Medición del desempeño y contabilidad de gestión estratégica.



### **Jordi Carenys**

Doctor en Dirección y Administración de Empresas por la Universidad Pompeu Fabra, Executive MBA por EADA y Licenciado en C.C. Económicas y Empresariales por la U.A.B. Es autor de cinco libros de temática contable y financiera y de diversos artículos en la misma área. Actualmente es profesor del Departamento Académico de control y finanzas de EADA. Sus áreas de interés se centran en la contabilidad de gestión y en el control de gestión, habiendo presentado comunicaciones en congresos nacionales e internacionales en estas áreas. Es miembro de la Comisión de Contabilidad de Gestión de la ACCID.