

El método del estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad

MARIA J. MASANET LLODRA
Universitat Jaume I

Fecha de recepción: 16/11/2014
Fecha de aceptación: 15/2/2015

RESUMEN

El método del estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad no goza, aún, de numerosos adeptos. Ello se debe, fundamentalmente, al hecho de que la contabilidad se haya embebida por teorías positivistas que suelen refutarlo. En primer lugar, porque lo consideran como una muestra no significativa de estudios estadísticos más amplios, y en segundo lugar, porque consideran este método no replicable; atribuyéndole total subjetividad. Esta concepción se debe a que se ha distorsionado lo que realmente es el estudio de casos en investigación. Dicho método no pretende realizar generalizaciones estadísticas; sino que su objetivo es generar hipótesis que, posteriormente, puedan ser testadas. Y por otro lado, la asunción de que se trata de un método no replicable, se basa en el hecho de que se desconocen sus características, requisitos y procedimientos de diseño que lo dotan de la rigurosidad necesaria para ser considerado un método válido, adecuado y de gran utilidad en la investigación en contabilidad.

PALABRAS CLAVE

Estudio de casos en investigación, contabilidad, métodos empíricos, aproximación contextual, variables de interés, generalización analítica.

ABSTRACT

The case study method in accounting empirical research has not, yet, many followers. This is due mainly to the fact that accounting is influenced by positivist theories that tend to refute it. First, because they consider it as a non-representative sample of larger statistical studies, and secondly, because this method is considered as non replicable and subjective. This is because the case study research has actually been distorted. This method does not pretend to develop statistical generalizations but to generate hypotheses that subsequently can be tested. On the other hand, the assumption that this is a non-replicable method is based on the fact that its characteristics, design requirements and procedures provide it with the necessary accuracy to be considered as a valid, suitable and also a useful method in the accounting research.

KEYWORDS

Case study in research, accounting, empirical methods, contextual approach, variables of interest, analytical generalization.

1. Introducción

El método del estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad no goza, aún, de numerosos adeptos. Ello se debe, fundamentalmente, al hecho de que la contabilidad se haya embebida por teorías positivistas que suelen refutarlo. En primer lugar, porque lo consideran como una muestra no significativa de estudios estadísticos más amplios y, en segundo lugar, porque consideran este método no replicable; atribuyéndole total subjetividad. Esta concepción se debe a que se ha distorsionado lo que realmente es el estudio de casos en investigación. Dicho método no pretende generalizar estadísticamente (inferencia estadística) los resultados obtenidos a una población concreta, puesto que no se trata de ninguna muestra estadística; sino que su objetivo es generar hipótesis que, posteriormente, puedan ser testadas. Y por otro lado, la asunción de que se trata de un método no replicable, debido a su total subjetividad, se basa en el hecho de que se desconocen sus características, requisitos y procedimientos de diseño que lo hacen equiparable a cualquier otra metodología en ciencias sociales. Si bien es cierto que, aún realizando estudios de casos de manera rigurosa, se obtiene una

interpretación del sistema social objeto de estudio, en lugar de una representación objetiva del mismo, no es menos cierto que lo mismo ocurre en cualquier método de investigación en ciencias sociales (Scapens, 1990: 277).

Además, este método es capaz de proporcionar a la investigación en contabilidad un hecho diferencial frente a las metodologías estadísticas, cual es la capacidad de explorar, en el día a día, las prácticas contables que se desarrollan en el contexto real de las organizaciones. De este modo, el estudio de casos en la investigación permitirá alcanzar una mayor y profunda comprensión de los contextos sociales en los que se desarrollan, permitiendo a los expertos contables ser más conscientes de la problemática existente y sus posibles soluciones.

Para aportar un poco de luz a la cuestión, vamos a intentar, en este artículo, discernir qué es el estudio de casos en la investigación en contabilidad. Para ello, abordaremos cuál es la utilidad del mismo en contabilidad y en qué áreas se ha desarrollado. A continuación, procederemos a explicar dicho método: sus características, prejuicios tradicionales a los que se enfrenta, requisitos a cumplir, tipología, criterios de elección y procedimiento de diseño, para que cumpla la rigurosidad requerida que le permita ser considerado un método válido, adecuado y de gran utilidad en la investigación en contabilidad.

2. Investigación cuantitativa versus investigación cualitativa en contabilidad

Muchas veces se ha abordado la dicotomía entre investigación cuantitativa e investigación cualitativa, otorgando mayor énfasis a la primera sobre la segunda. Ello se debe, fundamentalmente, a que los investigadores son más propensos a aceptar los resultados obtenidos de los estudios realizados con muestras amplias y representativas. Ante la inexistencia de teorías que le den sentido a un número pequeño de observaciones, en algunos campos de la investigación, parece tentador intentar inducir la teoría de muestras muy amplias de población. Sin embargo, esto supondría dejar de lado cualquier variedad de conocimiento a priori; lo cual, no es muy adecuado en el caso de las ciencias sociales (Hägg y Hedlund, 1979). De hecho, para estos autores (Hägg y Hedlund, 1979: 139) existe:

“Una contradicción intrínseca en el uso de la inferencia estadística a la hora de generar conocimiento. Por un lado, si se tiene las nociones teóricas que especifiquen los datos relevantes que hay que buscar y su significado, no es necesario llevar a cabo análisis estadísticos a gran

escala de dichos datos. Y por el otro lado, cuando se llevan a cabo análisis estadísticos a gran escala, la necesidad de seleccionar los datos a recopilar y de los cuales realizar asunciones sobre relaciones relevantes es mayor, tanto por razones económicas como por técnicas (inferenciales), que en el caso de la investigación de estudios de casos”.

Lukka y Kasanen (1995) cuestionan la retórica de la generalización de los métodos de investigación cuantitativos, que enfatizan los test de significatividad estadística; argumentando que dicha retórica nunca puede ser sustituida por un concienzudo conocimiento teórico. Del mismo modo, Lindsay (1995: 39) advierte sobre la “mecanización de la inferencia”; argumentando que los test de significatividad estadística no eliminan la necesidad de los juicios teóricos informados. Así Lindsay, defiende que una alternativa útil de aproximación a la generalización es la adopción de una lógica replicativa mayor que la que prevalece en muchos de los estudios estadísticos. Dicha lógica se materializaría en programas coherentes de investigación que permitan a los investigadores generalizar, a través de estudios en diferentes contextos, mientras permanecen abiertos a las explicaciones teóricas ofrecidas por métodos alternativos de investigación, como pueden ser los estudios de casos. En este sentido, Brewer y Hunter (1989) manifiestan que las replicaciones, usando los mismos métodos, generan el riesgo de convergencias no genuinas o falsas que esconden los sesgos que comparten dichos métodos. Mientras que las replicaciones basadas en diferentes métodos pueden salvaguardarse de dichos sesgos. Incluso, no sólo se cuestiona el propio método de análisis cuantitativo, sino la rigurosidad en la elaboración del mismo que imposibilitará cualquier tipo de generalización estadística (Van der Stede *et al.*, 2005). Sapsford (1999: 91) ilustra este hecho, a través de las respuestas que obtuvo de los investigadores que utilizaban dichos métodos:

“De acuerdo. Sé que no he conseguido una muestra aleatoria, por lo que tengo problemas en delimitar exactamente cuál es la población a la que extrapolar mis resultados. Tampoco, he tenido un porcentaje de respuesta muy bueno, lo cual complicará, aún más, la generalización de mis resultados. Y algunas de mis medidas no eran muy buenas, incluso inducían a error. Sin embargo, mis hallazgos se apoyan en la literatura y parecen útiles”.

Otros autores consideran que, en aras a la validación de la investigación empírica, sería interesante proceder a la combinación del método estadístico con el método del estudio de casos en investigación, denominando a

esta combinación el método de la triangulación. Dicho método pretende complementar los métodos de investigación cuantitativa con un mayor o menor número de elementos de la investigación cualitativa, basada en el estudio de casos en investigación (Ferreira y Merchant, 1992; Shields, 1997; Ittner y Larcker, 2001). Existe una notable revisión de los estudios que se han realizado utilizando este método en el área de la contabilidad de gestión, realizada por Modell (2005).

Por otro lado, el estudio de casos en investigación puede utilizar información cuantitativa e información cualitativa, e incluso, puede limitarse al uso de una de ellas; por lo que no puede confundirse con investigación cualitativa (Schwartz y Jacobs, 1979; Dabbs y Faulker, 1982; Van Maanen, 1988; Van Maanen, Strauss y Corbin, 1990). De hecho, mucha de la investigación cualitativa se basa en métodos etnográficos que se caracterizan por: (1) el uso de una observación detallada y minuciosa del mundo real por el investigador y (2) el intento de evitar cualquier compromiso teórico a priori.

También hay que tener en cuenta que el método del estudio de casos en investigación se adapta más fácilmente a unas teorías que a otras. La esencia de la teoría positivista es el análisis de muchas observaciones y el establecimiento de relaciones relativamente simples. Sin embargo, la construcción de teorías sociales explicativas necesita de una mayor comprensión de las complejas interrelaciones, de un amplio número de elementos en un único sistema; siendo en este último caso, donde el estudio de casos en investigación tiene su razón de ser (Scapens, 1990: 268-269).

3. Utilidad del estudio de casos en la investigación en contabilidad

El estudio de casos en la investigación en contabilidad no ha proliferado mucho en la literatura, debido, fundamentalmente, a que no se ha entendido las notables contribuciones que este método de investigación puede aportar a la contabilidad; remarcándose, en cambio, única y exclusivamente sus limitaciones.

Esta metodología es considerada como la más idónea cuando se pretende indagar en la investigación del “cómo” y del “porqué” de las cuestiones. Del mismo modo, que cuando el investigador tiene poco control sobre los sucesos conductuales y cuando el enfoque es contemporáneo dentro de un contexto real. El estudio de casos en investigación intenta ilustrar el porqué de una situación pasada y cuándo y porqué funciona en la actualidad. Cooper y Morgan (2008) consideran que el método de investigación del estudio de casos es adecuado cuando se investiga:

- Fenómenos complejos y dinámicos con muchas variables (incluidas las variables no cuantificables).
- Prácticas concretas, incluyendo los detalles de actividades que pueden ser tanto habituales como poco habituales o infrecuentes (por ejemplo: cambios en la regulación contable).
- Fenómenos en los cuáles el contexto es crucial, porque afecta al fenómeno estudiado y dónde el fenómeno puede, incluso, interactuar e influenciar dicho contexto.

En este contexto resulta interesante analizar las diferentes estrategias que pueden ser utilizadas para abordar una determinada investigación, su estructura y sus premisas de partida. En la Tabla 1 se procede a clasificar las situaciones relevantes para diferentes estrategias de investigación.

Estrategias	Partículas interrogativas	Control sobre sucesos conductuales	Sucesos contemporáneos
Experimentos	Cómo, Por qué	Sí	Sí
Estudios de Reconocimiento	Quién, Qué, Dónde, Cuántos	No	Sí
Análisis de Documentación	Quién, Qué, Dónde, Cuántos	No	Sí/No
Histórica	Cómo, Por qué	No	No
Estudio de Casos	Cómo, Por qué	No	Sí

Fuente: Cosmos Corporation, citado por Yin (1994: 6).

Tabla 1. Situaciones relevantes para diferentes estrategias de investigación.

El método del estudio de casos en investigación es utilizado, de manera cada vez más frecuente, en tesis y trabajos de investigación en diferentes disciplinas. A pesar del menor grado de plausibilidad (reducción de hipótesis rivales) que es probable alcanzar con este método, se considera que el grado de certeza o consenso que la comunidad científica es capaz de alcanzar no estará fuera de las competencias de las ciencias sociales. En este sentido, también el estudio de casos en investigación puede utilizarse para testar teorías, desde la perspectiva de Popper (1962) que considera el progreso científico a través de la continua refutación de las teorías preexistentes; ya que, un único estudio de caso puede servir para refutar una teoría, aunque se necesitarían un gran número de estudios de casos para validarla.

Aunque autores de reconocido prestigio han sugerido diferentes tipologías de estudio de casos a aplicar (Scapens, 1990; Spicer, 1992; Yin, 1994), también, ha habido numerosos detractores de las mismas (ver Llewellyn, 1992).

En general, la principal razón que puede argumentarse, a favor de la utilización del estudio de casos en la investigación en contabilidad, es que el papel de la contabilidad y otros sistemas de información y control no puede entenderse de manera aislada, y que necesitan de una mayor aproximación contextual. En el caso particular de la contabilidad, de manera más destacada, si cabe: ya que existen dos aspectos diferenciados en el uso de la información contable por parte de las organizaciones. Por un lado, la supervisión de los aspectos financieros del resultado y patrimonio de las mismas y por el otro, la información contable sirve para supervisar y controlar las actividades operacionales de las propias organizaciones. Desde esta última perspectiva, la contabilidad proporciona una “ventana”, a través de la cual, las actividades reales de la organización pueden ser supervisadas. Pero, además, existen otras “ventanas” que no se basan, únicamente, en la información contable y que, por lo tanto, necesitan de un contexto más amplio, tal es el caso de la contabilidad de gestión (Otley y Berry, 1994), o incluso, el estudio de casos pormenorizados de las cuentas financieras de una empresa (Bhasin, 2013).

En este mismo sentido se basa la creencia de que las prácticas contables están socialmente construidas; por lo que deberían desarrollarse en su contexto histórico, económico, social y organizacional y, de ese modo, se podrá entender mejor las estructuras sociales que delimitan nuestras prácticas contables (Wanderley y Cullen, 2012). Desde esta perspectiva, es, justamente, donde la metodología del estudio de casos en investigación puede aportar la contextualización necesaria (Scapens, 2004, 2006 y 2008, Baxter *et al.*, 2008, Cooper y Morgan, 2008). Todas estas creencias se enmarcan dentro de la aproximación holística que se basa en la convicción de que los sistemas sociales desarrollan unas características de completitud o integridad, por lo que es inapropiado estudiarlos por partes separadas, extrapoladas de su contexto.

3.1. Ejemplos de estudio de casos en la investigación en contabilidad

Según Cooper y Morgan (2008) el estudio de casos en investigación se utiliza con más asiduidad en contabilidad de gestión que en otras áreas de la contabilidad; debido a las características intrínsecas de la contabilidad de

gestión. En este sentido, argumenta Scapens (1990) que los estudios estadísticos sólo pueden dar una imagen muy superficial de las prácticas en contabilidad de gestión y que se necesita recurrir a más trabajo de campo y/o estudio de casos en investigación. De hecho, existen revisiones de este tipo de estudios, como por ejemplo la realizada por Keating (1995). También Kaplan (1986, 1998) ha contribuido de manera notable en la aplicación de este método a la contabilidad de gestión, del mismo modo que Preston (1989), Outley y Berry (1994) y Townley *et al.* (2003).

También, existe un notable aumento del uso de esta metodología en el campo de la auditoría (Dirsmith y Covaleski, 1985; Covaleski *et al.*, 1998). No obstante, uno de los estudios de casos más relevante en la investigación en auditoría es el llevado a cabo por Pentland (1993), corroborado por autores como Power (2003).

Aunque la contabilidad financiera suele utilizar la metodología estadística, también el estudio de casos en investigación se han desarrollado en este área; siendo el más conocido el de Lys y Vincent (1995) junto con el de Merino y Neimark (1982), Neimark (1992) y Bhasin (2013).

Por último, el estudio de casos en investigación se está revelando necesario en el área de la contabilidad pública (Dar y Coombs, 2013) e, incluso, en estudios relativos al cambio contable (Rautiainen y Scapens, 2012).

4. Método del estudio de casos en investigación

4.1. Características

El estudio de casos se caracteriza por ser una investigación empírica que (Yin, 1994: 13):

- Investiga un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto real y especialmente,
- Cuando las fronteras entre el fenómeno y el contexto no son claramente evidentes.

En la investigación a través del método del estudio de casos se trata con una situación técnicamente distintiva, ya que se caracteriza porque existen más variables de interés que datos puntuales. Por ello, es necesario que recaiga en múltiples fuentes de evidencia, de manera que los datos converjan en un modo triangular y que, además, se beneficie de un primer desarrollo de las proposiciones teóricas para guiar la recolección de datos y el análisis.

El estudio de casos tiene un lugar fundamental en la evaluación de la investigación, al menos, por las siguientes 5 razones que pasamos a enumerar:

1. La capacidad de explicar las relaciones causales en las intervenciones en la vida real que son demasiado complejas para los estudios de reconocimiento estadístico o estrategias experimentales.
2. La capacidad de describir una intervención y el contexto en la vida real en la que ocurre.
3. La posibilidad de ilustrar ciertas materias dentro de una evaluación, de un modo descriptivo, incluso desde una perspectiva periodística.
4. La posibilidad de explorar aquellas situaciones en las que la intervención evaluada no produce unos resultados claros.
5. La posibilidad de constituirse como una “meta de evaluación”; es decir, de realizar un estudio de un estudio de evaluación.

4.2. Prejuicios tradicionales

Existen tres prejuicios tradicionales frente al uso del método del estudio de casos en investigación que procedemos a contraargumentar (Yin, 1994: 9-11):

- En primer lugar, la desacreditación del estudio de casos puede venir justificada por la confusión entre el método del caso para la enseñanza y el estudio de casos para la investigación. Por lo que se refiere a la enseñanza, los casos pueden ser alterados para ilustrar un determinado punto particular de modo más efectivo; de manera que pueden simularse diferentes escenarios alternativos como ocurre en los análisis de sensibilidad. Pero, en los casos de investigación, dichas alteraciones quedan estrictamente prohibidas.
- En segundo lugar, los problemas asociados a la generalización científica. En los estudios de casos en investigación como en los experimentos se puede proceder a generalizar proposiciones teóricas y no a generalizaciones a poblaciones o universos (se necesitaría realizar múltiples estudios de casos o múltiples experimentos). No son representativos de muestras y la meta del investigador es expandir y generalizar teorías (generalización analítica), en lugar de enumerar frecuencias (generalización estadística). Siguiendo a Lipset, Trow y Coleman (1956: 419-420) con el estudio de casos, la meta es realizar una “generalización” y no un análisis “particularizado”. Por lo tanto, el estudio de casos en investigación permite realizar abstracciones a

la teoría; aunque, evidentemente, no se trata de que toda la población se comporte de un determinado modo; sino que la teoría queda refrendada con el mismo, como si de un experimento de laboratorio se tratara.

- Y en tercer y último lugar, el largo periodo de tiempo que necesitan para su realización, además de que su resultado produce masivos e ilegibles documentos. Esta crítica se debe a la confusión que se produce entre el estudio de casos en investigación y un método específico de recolección de datos como son los estudios de descripción etnográfica y los de participación-observación. Téngase en cuenta que se puede realizar un estudio de casos válido y de alta calidad desde una biblioteca, conectándose por ordenador; dependiendo del objeto de estudio. Mientras que en los estudios etnográficos, el investigador necesita integrarse dentro de las organizaciones, objeto de estudio, para poder llevar a cabo una descripción de sus prácticas y usos. Al igual que en los estudios de participación-observación, donde el investigador debe formar parte de la organización y generar un proceso retroalimentativo con la misma.

4.3. Requisitos

El estudio de casos debe cumplir los mismos requisitos que cualquier otra metodología de investigación debe observar en las ciencias sociales como son (Kidder y Judd, 1986: 26-29):

- Construcción validable. Dicha validación se realizará a través del establecimiento de medidas de cumplimiento operacional, de los diferentes objetivos que pretendan estudiarse. Para ello, la recolección de datos se tendría que realizar de la manera más objetiva posible (evitando posibles juicios de valor del propio investigador) y cuestionándose, en cada uno de los objetivos que se pretendan alcanzar, el uso de las unidades de medida más adecuadas para alcanzarlos.
- Validez Interna. Esta validez será requerida sólo para el estudio de casos en investigación que se caractericen por ser explicativos o causales, y no para los descriptivos o exploratorios; y se basa en el establecimiento de relaciones de causalidad como oposición a las esporádicas.
- Validez externa. A través del establecimiento del dominio al que los estudios pueden ser generalizados.
- Fiabilidad. Para que dicho estudio sea considerado fiable debe demostrarse que la operatividad del estudio, como los procedimientos

de recolección de datos pueden ser repetidos; obteniendo los mismos resultados.

En términos generales, para que la construcción de un estudio sea válida debe utilizarse múltiples fuentes de evidencia, de manera que se obtenga información convergente. Del mismo modo, resulta de gran utilidad el establecimiento de cadenas de evidencia, además de proceder a la obtención del informe revisado por los informadores clave. En contabilidad se es consciente de que toda la información suministrada puede ser auditada. En este sentido, un auditor está realizando un test de fiabilidad y debe llegar a los mismos resultados que cualquier otro, si utiliza los mismos procedimientos. Una buena recomendación para realizar estudios de casos en investigación es conducir la investigación para que un auditor pudiera repetir los procedimientos y llegar a los mismos resultados.

4.4. Tipología

En función del número de estudios de casos que se aborden en la investigación, nos podemos encontrar con estudios de casos únicos y estudios de casos múltiples. Será la propia idiosincrasia de la investigación la que determine el número de casos a realizar.

El estudio de casos en investigación también puede clasificarse en función de la aplicación de los mismos:

1. Explicativos: cuyo objetivo es explicar las relaciones causales en un contexto real que son demasiado complejas para abordarlas mediante muestreos o experimentos.
2. Descriptivos: con el objeto de describir una situación en el contexto real en el que sucede.
3. Ilustrativos: se pueden utilizar para ilustrar ciertos aspectos dentro de una situación que se consideren relevantes. Normalmente se utilizan para ilustrar prácticas nuevas y posiblemente innovativas dentro de una organización.
4. Exploratorios: pueden ser utilizados en aquellas situaciones en las que el análisis no proporciona un conjunto claro de resultados. Pueden representar investigaciones preliminares que pretenden generar ideas e hipótesis que posteriormente puedan ser testadas.
5. “Meta-evaluatorios”: se trataría de un estudio sobre diferentes estudios de casos, con el objetivo de realizar una evaluación sobre los mismos.

Evidentemente, los tipos de estudio de casos en investigación no tienen por qué desarrollarse en un estado puro. De hecho, suele ocurrir que no suele ser fácil distinguir que prácticas podrían clasificarse dentro de una tipología u otra; por lo que será, finalmente, el objetivo del investigador el que determinará su adecuada clasificación.

4.5. Elección del caso o casos de estudio

En función del objeto de estudio que queramos abordar, habrá que proceder, cuidadosamente, a la elección del caso o casos de estudio de investigación. Para ello, tendremos que establecer los objetivos genéricos y específicos de nuestro estudio y comprobar que, para la consecución de dichos objetivos, el método más adecuado es el estudio de casos en investigación.

En general, la realización de múltiples estudios de casos suele ser más adecuada; ya que, permite la generación de datos cruzados y el establecimiento de relaciones causales que puedan ser replicables. No obstante, la metodología del estudio de casos en investigación enfatiza que el estudio de casos únicos es análogo a los experimentos únicos y que, por lo tanto, es adecuado bajo determinadas circunstancias (Yin, 1994: 38-41):

1. Cuando represente un caso crítico que pueda generar una contribución significativa al conocimiento y a la construcción teórica e, incluso, pueda ayudar a cambiar el enfoque en futuras investigaciones dentro de un campo de investigación.
2. Cuando represente un caso extremo o único, denominado caso revelador. Estos casos se producen cuando el investigador tiene la oportunidad de observar y analizar un fenómeno previamente inaccesible a la investigación científica; de modo que resulta de gran utilidad llevarlo a cabo; ya que la mera información descriptiva será reveladora.

Pero, en todo caso, la elección del caso o casos de estudio no puede dejarse al azar, ni tampoco a la disponibilidad de los objetos de estudio. Puede consultarse con más detalle la elección de la tipología de estudio de casos en investigación; así como los criterios de elección del particular estudio de caso sobre gestión medioambiental que se llevó a cabo en Masanet-Llodrà (2006).

4.6. Diseño

En el sentido más elemental, el diseño es la secuencia lógica que conecta los datos empíricos a las preguntas de investigación iniciales del estu-

dio y, finalmente, a sus conclusiones (Yin, 2014: 19). Para proceder al diseño del estudio de casos debemos ser especialmente cuidadosos a la hora de:

1. Diseñar las preguntas del estudio.
2. Realizar las proposiciones teóricas que sustentarían dichas preguntas, si las hay.
3. Buscar una unidad de análisis (caso) que puede ser desde un individuo, organización o partes de la misma, hasta un programa o un proceso y que, evidentemente, estará relacionada con el objetivo principal de nuestra investigación.
4. Asociar lógicamente los datos a las proposiciones teóricas, y
5. A los criterios para interpretar los hallazgos.

Además, resulta crucial recurrir a las proposiciones teóricas desde la que abordamos el estudio, previo a la recolección de ningún tipo de dato; ya que se trata de estudios fundamentados teóricamente y no meras observaciones directas. Justamente es esto, lo que diferencia a los estudios de caso respecto a otros métodos como la etnografía y la teoría del fundamento (Grounded theory) que construyen la teoría a través del análisis de los datos. Para ello, en el estudio de casos se define las proposiciones y cuestiones antes de la recolección de datos; en contraste con la teoría del fundamento y los estudios inductivos. De hecho, es el diseño del estudio de casos lo que permite relacionar los datos obtenidos con las conclusiones que se derivan de las proposiciones del estudio, de un modo coherente (Rowley, 2002: 18).

En determinados aspectos o materias existen teorías claras que contrastan; ya puedan basarse en teorías altamente formalizadas, basadas en el establecimiento de relaciones lógicas, como aquellas otras que han conseguido modelizarse matemáticamente. Pero, también, puede ocurrir que en otras situaciones la teoría pueda ser una teoría descriptiva y, en este caso, se debe prestar especial atención a:

- a) El objetivo de dicha descripción.
- b) El listado completo de los temas que deben ser considerados como una descripción del objeto de estudio.
- c) Los temas que con mayor probabilidad serán lo más importante y característico de la descripción.

Además, en otros campos la base del conocimiento puede ser pobre y la literatura disponible no proveer de un marco conceptual o generación de hipótesis. Por lo que no permite el desarrollo de buenos enunciados

teóricos, y cualquier estudio empírico es probable que asuma las características de un estudio de casos exploratorios; en cuyo caso se tendrá que desvelar:

- a) Cuál es el objeto de estudio.
- b) Cuál es el propósito de la exploración.
- c) Cuáles son los criterios que permitirán juzgar como exitosa dicha exploración.

No obstante, el desarrollo de una teoría no sólo facilita la fase de recolección de datos del estudio de casos en investigación; sino que, además, permite la generalización del mismo. Lo que no se puede es concebir la “generalización o inferencia estadística” como un método de generalizar los resultados del estudio de casos, ya que los casos no son unidades de muestra. Bajo este método la generalización debe hacerse como una “generalización analítica”, en la que el desarrollo previo de una teoría se utiliza para comparar los resultados empíricos del estudio de casos.

4.6.1. Protocolo

En este tipo de metodología el protocolo es más que un instrumento (Yin, 1994: 63-69); ya que, además, contiene los procedimientos y reglas generales que deberían seguirse al usar este tipo de instrumento. De hecho, el protocolo es la mejor o una de las mejores tácticas que incrementan la fiabilidad de un estudio de casos en investigación y se implementa como guía para el estudio.

Dicho protocolo debe contener:

- Un diseño general del proyecto del estudio de casos.
- Procedimientos para realizar el estudio de casos.
- Cuestiones específicas para realizar el estudio de casos.
- Una guía para confeccionar el informe del estudio de casos.

Debido a que el estudio de casos se caracteriza por contextualizarse en la vida real, el investigador no controla la recolección de datos que va a realizar, como podría ocurrir con otras metodologías.

La realización del estudio de casos supone:

1. Que al depender de entrevistas a personas claves, debemos adaptarnos a la disponibilidad y el horario del entrevistado.

2. Además, la naturaleza de la entrevista es mucho más abierta y la persona entrevistada puede no necesariamente cooperar, completamente, en la contestación de las preguntas.
3. Del mismo modo, al realizar observaciones de actividades reales, nos inmiscuimos en el mundo del sujeto que va a ser estudiado y, bajo esas condiciones, tal vez se tenga que ser muy cuidadoso para ser capaz de actuar como observador (o, incluso como observador-participante), para que nuestra conducta no constriña la del propio sujeto estudiado.

Por otro lado, no debemos olvidar que a la hora de confeccionar las preguntas del estudio de casos, existen dos características principales que distinguen a estas preguntas de las que se confeccionan para realizar una encuesta:

- Que las preguntas se dirigen al investigador y no al entrevistado, porque se centran en la información que tiene que ser recogida y el motivo por el que debe serlo. El principal propósito de estas preguntas es mantener al investigador en el procedimiento de la recolección de datos sin desviarse de él. De este modo, las preguntas sirven para proporcionar un guión al investigador, en el que podrá formular nuevas preguntas de manera retroalimentativa con las respuestas recibidas.
- Cada pregunta debería estar acompañada por una lista de fuentes probables de evidencia. Dichas fuentes incluyen los nombres de los entrevistados, documentos u observaciones que resultan fundamentales en la recolección de datos.

4.6.2. Recolección de evidencias

Para que la realización del estudio de casos en investigación no adolezca de la fiabilidad requerida, es importante que cualquier esfuerzo de recolección de datos:

1. Provenga de dos o más fuentes.
2. Genere una base de datos del estudio de casos, donde estén contenidas todas las evidencias obtenidas, y que sea independiente del informe final del estudio de casos.
3. Genere una cadena de evidencias, de manera que puedan observarse vínculos explícitos entre las preguntas, la recolección de datos y las conclusiones obtenidas.

El estudio de casos se basa en muchas de las técnicas de la documentación histórica, pero añade dos fuentes de evidencias que no están incluidas en el repertorio de la documentación histórica: la observación directa y las entrevistas sistematizadas. El estudio de casos permite tratar con una variedad de evidencias que pueden ser obtenidas de seis fuentes diferenciadas: documentos, archivos, entrevistas, observación directa, observación participativa y evidencias físicas (Yin, 1994: 81-90).

4.6.2.1. DOCUMENTOS

Se puede recurrir a múltiples fuentes de documentación, como:

- Cartas, memorándums y otros comunicados.
- Agendas, convocatorias y actas de reuniones y otros informes escritos.
- Documentos administrativos: propuestas, informes de progreso y otros informes internos.
- Estudios formales o evaluaciones del sitio objeto de estudio.
- Recortes de periódicos y otros artículos publicados por medios de comunicación.

La importancia de estos documentos no se basa en su grado de precisión o veracidad; sino en su capacidad de corroborar y aumentar la evidencia desde otras fuentes. Evidentemente, las búsquedas sistemáticas para documentos relevantes son importantes en cualquier sistema de recolección de datos; por lo que no conviene olvidar, en las visitas de campo, las bibliotecas y centros de documentación disponibles localmente.

4.6.2.2. ARCHIVOS

Se pueden distinguir entre otros:

- Registros de servicios como los que muestran las listas de clientes servidos en un periodo de tiempo.
- Registros de la organización como los gráficos y los presupuestos de la organización en un periodo de tiempo.
- Mapas y gráficos de las características geográficas del sitio.
- Listados de nombres y de mercancías relevantes.
- Datos de estudios estadísticos como censos y otros datos recogidos sobre el lugar.

- Registros personales como diarios, calendarios y listados telefónicos.

Muchos de los registros archivados se realizarán con un propósito específico y para una audiencia específica, distinta del estudio de casos en investigación; por lo que se tiene que tener en cuenta, a la hora de la interpretación de esta fuente de evidencias.

4.6.2.3. ENTREVISTAS

A pesar de la clásica asociación entre las entrevistas y el método de los estudios estadísticos, las entrevistas son fuentes esenciales para la obtención de información en el estudio de casos; siendo las más utilizadas las de naturaleza abierta.

Cuando un entrevistado se implica profundamente en el proceso, puede ser considerado más que un mero contestador de la encuesta, alcanzando el grado de “informador”. Los informadores clave son, a menudo, esenciales para la obtención de información en el estudio de casos, porque no sólo proporcionan conocimientos sobre la cuestión; sino que pueden seguir fuentes de evidencia corroborativas y permitir el acceso inicial a las fuentes de evidencia. Al mismo tiempo, se debe ser precavido a la hora de depender completamente de informadores clave; sobre todo, por la interdependencia personal o la influencia que puedan ejercer sobre el investigador.

Algunos estudios pueden beneficiarse de ser analizados desde dos diferentes perspectivas- una perspectiva centrada en un estudio de casos y una más amplia que puede ser objeto de un estudio estadístico. De este modo, se puede proceder a comparar la consistencia de ambos, y además se pueden complementar; ya que, mientras que el estudio de casos permite indagar en el proceso causal, el estudio estadístico permite constatar la existencia del fenómeno (ver Masanet-Llodrà, 2012).

4.6.2.4. OBSERVACIÓN DIRECTA

Suele ser de gran utilidad para proporcionar información adicional sobre el objeto de estudio. Aunque, para incrementar su fiabilidad, un procedimiento común es que existan más de dos observadores o al menos más de uno.

Si el estudio está conducido por un único investigador sería conveniente que procediera a realizar esa observación en diferentes momentos del tiempo, para evitar que el estado de ánimo y la subjetividad del investigador

condicionaran de manera significativa la obtención de datos (Masanet-Llodrà, 2003: 158).

4.6.2.5. OBSERVACIÓN PARTICIPATIVA

Se puede asumir diferentes papeles dentro de un estudio de casos, pudiéndose participar en los sucesos objeto de estudio.

Este tipo de participación permite oportunidades nada desdeñables para la recolección de datos en un estudio de casos; pero, también, generará problemas muy importantes. La oportunidad más destacable va referida a la capacidad de acceso a hechos o grupos que de otro modo serían inaccesibles a la investigación científica, pudiendo participar con voz, pero sin voto, en diferentes juntas o reuniones. No obstante, únicamente a través de la observación participativa se puede proceder a la manipulación de sucesos puntuales; ya que, las otras fuentes de evidencia presuponen un investigador pasivo. Dichas manipulaciones no serían tan precisas como ocurre en los “experimentos” (investigación en laboratorios), pero puede producir una gran variedad de situaciones para los propósitos de recopilación de datos.

Este proceso debe ser participativo, hasta el punto de no perder la actitud crítica sobre el estudio de casos y tampoco conducir, en modo alguno, las actitudes de los participantes de la empresa (Masanet-Llodrà, 2003: 158).

4.6.2.6. EVIDENCIAS FÍSICAS

Dependiendo del objeto de estudio, puede ser un componente importante en la realización del estudio de casos. Por ejemplo, en el caso de los ordenadores personales: examinando las impresiones se puede obtener una perspectiva más amplia de las aplicaciones utilizadas, más allá de lo que se pudiera haber observado en un periodo corto de tiempo.

La triangulación, en este caso considerada como la obtención de datos desde diferentes fuentes (triangulación de datos), permite cumplir con el requisito de construcción validable que debe cumplir cualquier metodología de investigación en ciencias sociales; ya que, las múltiples fuentes de evidencia utilizadas proveen múltiples medidas del mismo fenómeno. De hecho, en un análisis del método del estudio de casos en investigación, se obtuvo que aquellos estudios de casos, en los que se utilizaban múltiples fuentes de evidencia, tenían una mayor calidad y se consideraban más rigurosos (Yin, Bateman y Moore, 1983).

Por último, aunque no existe un procedimiento generalmente aceptado para la realización de estudios de casos en investigación, si se considera que los estudios de casos deben seguir los siguientes principios de análisis (Rowley, 2002: 24):

1. La utilización de todas las evidencias relevantes.
2. La consideración y exploración de las principales interpretaciones alternativas.
3. La consideración de los aspectos más significativos del estudio de casos.
4. El análisis debe basarse en la experiencia y conocimientos previos del investigador en el área, pero de la manera más objetiva posible.

5. Conclusiones

El estudio de casos en contabilidad no ha proliferado mucho en la literatura, debido a que se ha distorsionado lo que realmente es dicho método de investigación, mediante numerosas confusiones. Se ha tendido a desacreditarlo, al confundirlo con el método del caso en la enseñanza que permite la alteración de los propios casos para ilustrar un determinado punto de manera más efectiva; cuando en el estudio de casos en investigación dichas alteraciones quedan estrictamente prohibidas. Tampoco se ha entendido que el estudio de casos en investigación permite realizar abstracciones a la teoría (generalización analítica), no porque toda la población se comporte de un determinado modo; sino porque se consigue refrendar la teoría como si de un experimento se tratara. Y por último, también se ha confundido el estudio de casos en investigación con los estudios de descripción etnográficos, que no se basan en concepciones teóricas a priori y los de participación-observación que necesitan periodos de tiempo muy largos para su realización y que producen masivos e ilegibles documentos.

En aras a asegurar la rigurosidad del estudio de casos en investigación, se debe exigir que los mismos cumplan los mismos requisitos que cualquier otra metodología debe observar en ciencias sociales, respecto a validez y fiabilidad. Resulta recomendable que la realización de los mismos sea conducida de manera que un auditor pudiera repetir los procedimientos y llegar a los mismos resultados. Además, no podemos olvidar que el diseño de los casos es la secuencia lógica que conecta los objetivos generales y específicos de la investigación con las evidencias y las conclusiones obtenidas. Y, que el protocolo, necesario para desarrollarlo, incrementa la fiabilidad del estudio de casos en investigación y se implementa como guía para su estudio.

El objetivo principal del estudio de casos en investigación es la generación de hipótesis (inferencia analítica) que, posteriormente, puedan ser testadas; en lugar de generar inferencia estadística; ya que los casos no son equiparables a ningún tipo de muestra estadística. Ello no es óbice, para que el estudio de casos en investigación no pueda utilizarse para testar teorías desde la perspectiva de Popper, que considera el progreso científico como una sucesión en la refutación de las teorías preexistentes. En este sentido, si una teoría sostiene una tesis, con encontrar un sólo caso que la incumpla, se puede considerar como refutada; por lo que, un único estudio de caso puede servir para refutar una teoría. La metodología del estudio de casos es considerada como la más idónea, cuando se pretende investigar el modo en que se producen los hechos y las razones que los justifican. Así como, cuando el investigador tiene poco control sobre los sucesos conductuales y cuando el enfoque es contemporáneo dentro de un contexto real. Y en el caso de la contabilidad, no podemos olvidar que las prácticas contables están socialmente construidas y necesitan estar contextualizadas para desarrollarse y ser comprendidas (aproximación holística). Por lo que la metodología de los estudios de caso de investigación se revela más que adecuada para aportar la contextualización necesaria; ya que, permite explorar, en el día a día, las prácticas contables que se desarrollan en el contexto real de las organizaciones. De hecho, existen numerosos ejemplos donde la utilización de los casos de investigación en contabilidad ha sido considerada de gran utilidad, incluso en diferentes áreas de la contabilidad.

Aunque será la propia idiosincrasia de la investigación la que determinará el número de casos a realizar y el objetivo del investigador el que determinará su adecuada clasificación, resulta fundamental la elección cuidadosa de los mismos, evitándose, en todo caso, elecciones al azar o en función de la disponibilidad de los objetos de estudio.

El método del estudio de casos en investigación se enfrenta, en definitiva, a las mismas limitaciones de construcción que los análisis estadísticos; ya que dependerá de la capacidad y buen hacer del investigador para que se obtengan estudios rigurosos. Aunque en el caso de los estudios estadísticos, parece que la evidencia empírica es capaz de generar teorías generales, en la realidad, dichos estudios suelen considerarse válidos si consiguen validar alguna teoría preexistente. Ello es debido a las dificultades que entraña conseguir que las respuestas a dichos estudios estén integradas por muestras aleatorias y que, a su vez, sean representativas de la población objeto de estudio, junto con los errores de medida. Por lo que su utilidad, a la hora de generar hipótesis queda bastante limitada.

No obstante, aunque un estudio de casos en investigación cumpla todos los requerimientos para ser considerado riguroso, no podemos dejar de ser

conscientes de las limitaciones de esa metodología. Sobre todo, en cuanto al posible sesgo en su elaboración debido a las percepciones y valores del investigador, la dificultad de diseñar estudios de caso en investigación e, incluso, en la propia selección del sujeto que conformará dicho estudio de caso.

Referencias bibliográficas

- BAXTER *et al.* (2008) "The future(s) of interpretive accounting research. A polyphonic response from beyond the metropolis", *Critical perspectives on Accounting*, vol. 19, n. 6, 880-886.
- BHASIN, M. L. (2013) "Corporate accounting fraud: a case study of Satyam Computers Limited", *Open Journal of Accounting*, 2, 26-38.
- BREWER, J. y HUNTER, A. (1989) "Multimethod research: a synthesis of styles", Thousand Oaks, Sage.
- COOPER, D. J. y MORGAN, W. (2008) "Case study research in accounting", *Accounting Horizons*, vol. 22, n. 2, 159-178.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; HEIAN, J. y SAMUEL, S. (1998) "The calculated and the avowed: techniques of discipline and struggles over identity in Big 6 public accounting firms", *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, n. 2, 293-327.
- DAR, M. y COOMBS, H. (2013) "Component Accounting: a case study at Bromford Group", *Journal of Finance and Management in Public Services*, vol. 11, n. 2, 59-90.
- DIRSMITH, M. W. y COVALESKI, M. A. (1985) "Informal communications, nonformal communications and mentoring in public accounting firms", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n. 2, 149-169.
- FERREIRA, L. D. y MERCHANT, K. A. (1992) "Field research in management accounting and control: A review and evaluation", *Accounting, Auditing and Accountability*, vol. 5, n. 4, 3-34.
- HÄGG, I. y HEDLUND, G. (1979) "'Case studies' in accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n. 1/2, 135-143.
- ITTNER, C. y LARCKER, D. (2001) "Assessing empirical research in management accounting: a value-based management perspective", *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349-410.
- KAPLAN, R. S. (1986) "The role for empirical research in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n. 4/5, 429-452.
- KAPLAN, R. S. (1988) "Innovation action research: creating new management accounting theory and practice", *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89-118.

- 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.
- KIDDER, L. y JUDD, C. M. (1986) "Research methods in social relations", Holt, Rinehart & Winston, Nueva York.
- LINDSAY, R. M. (1995) "Reconsidering the status of test of significance: an alternative criterion of adequacy", *Accounting, Organization and Society*, 20, 35-53.
- LIPSET, S. M.; TROW, M. y COLEMAN, J. (1956) "Union democracy: the inside politics of the International Typographical Union", Free Press, Nueva York.
- LLEWELLYN, S. (1992) "The role of case study methods in management accounting and research: a comment", *British Accounting Review*, 24, 17-32.
- LUKKA, K. y KASANEN, E. (1995) "The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research", *Accounting, Auditing and Accountability*, vol. 8, n. 5, 71-90.
- LYS, T. y VINCENT, L. (1995) "An analysis of value destruction in AT&T's acquisition of NCR", *Journal of Financial Economics*, 39, 353-378.
- MASANET-LLODRÀ, M. J. (2003) "La gestión medioambiental en las empresas cerámicas de Castellón", Publicacions de la Universitat Jaume I, Castellón de la Plana.
- MASANET-LLODRÀ, M. J. (2006) "Environmental management accounting: a case study research on innovative strategy", *Journal of Business Ethics*, vol. 68, 393-408.
- MASANET-LLODRÀ, M. J. (2012) "Environmental management in businesses: does it make money? An accounting perspective", *Sustainable Development. Authoritative and leading edge content for environmental management*, Sime Curkovic (Ed.), InTech, 105-130.
- MERINO, B. D. y NEIMARK, M. D. (1982) "Disclosure regulation and public policy: a sociohistorical reappraisal", *Journal of Accounting and Public Policy*, 1, 33-57.
- MODELL, S. (2005) "Triangulation between case study and surveys methods in management accounting research: an assessment of validity implications", *Management Accounting Research*, 16, 231-254.
- NEIMARK, M. K. (1992) "The hidden dimensions of annual reports. Sixty years of social conflicts at General Motors", Markus Wiener Publisher, New York.
- OTLEY, D. T y BERRY, A. J. (1994) "Case study research in management accounting and control", *Management Accounting Research*, 5, 45-65.
- PENTLAND, B. T. (1993) "Getting comfortable with the numbers", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n. 7/8, 605-620.

- POPPER, K. (1962) "Conjectures and refutations", New York: Basic Books.
- POWER, M. (2003) "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n. 4, 379-394.
- PRESTON, A. M. (1989) "The taxman cometh: some observations on the interrelationship between accounting and inland revenue practice", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 14, n. 5/6, 389-413.
- RAUTIAINEN, A. y SCAPENS, R. (2012) "Path-dependencies, constrained transformations and dynamic agency. An accounting case study informed by both ANT and NIS", *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 10, n. 2, 100-126.
- ROWLEY, J. (2002) "Using case studies in research", *Management Research News*, vol. 5, n. 1, 16-27.
- SAPSFORD, R. (1999) "Survey research", Thousand Oaks, CA, Sage.
- SCAPENS, R. W. (1990) "Researching management accounting practice: the role of case study methods", *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- SCAPENS, R. W. (2004) "Doing case study research", *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Humphrey, C. & Lee, B. (Ed.), Elsevier, Boston, 257-279.
- SCAPENS, R. W. (2006) "Understanding management accounting practices: a personal journey", *British Accounting Review*, vol. 38, n. 1, 1-30.
- SCAPENS, R. W. (2008) "Seeking the relevance of interpretative research: a contribution to the polyphonic debate", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n. 6, 915-919.
- SCHWARTZ, H. y JACOBS, J. (1979) "Qualitative sociology: a method to the madness", Free Press, Nueva York.
- SHIELDS, M. D. (1997) "Research in management accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-61.
- SPICER, B. H. (1992) "The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent development in practice, theories and case research methods", *Management Accounting Research*, 3, 1-38.
- STRAUSS, A. y CORBIN, J. (1990) "Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques", Newbury Park, CA, Sage.
- TOWNLEY, B.; COOPER, D. J. y OAKES, L. (2003) "Performance measures and the rationalization of organizations", *Organization Studies*, vol. 24, n. 7, 1045-1067.
- VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. y CHEN, C. X. (2005) "Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of surveys studies", *Accounting, Organizations and Society*, 30, 655-684.

- VAN MAANEN, J.; DABBS, J. M., Jr. y FAULKNER, R. R. (1982) “Varieties of qualitative research”, Beverly Hills, CA, Sage.
- VAN MAANEN, J. (1988) “Tales of the field: On writing ethnography”, University of Chicago Press, Chicago.
- WANDERLEY, C. A. Y CULLEN, J. (2012) “A case of management accounting change: the political and social dynamics”, *Revista Contabilidade Finanças*, vol. 23, n. 60.
- YIN, R. (1994) “Case Study Research: Design and Methods”, London, Sage.
- YIN, R. (2014) “Case Study Research: Design and Methods”, London, Sage.
- YIN, R. K.; BATEMAN, P. G. y MOORE, G. B. (1983) “Case studies and organizational innovation: Strengthening the connection”, Cosmos Corporation, Washington.



Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección

Edif. Colegio de Economistas de Cataluña
Pl. Gal·la Placidia 32, 4ª planta – 08006 Barcelona
Tel.934 161 604 extensió 2019
info@accid.org – www.accid.org