

EL ESTUDIO DE CASOS COMO PROTOTIPO DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN DESDE UNA PERSPECTIVA CUALITATIVA

Amparo Ayuso Moya

Vicente M. Ripoll Feliu

Profesores de la Universidad de Valencia

RESUMEN

En este trabajo trataremos de justificar la utilización de la metodología cualitativa como estrategia de investigación en contabilidad de gestión. Así mismo analizamos la naturaleza, el ámbito de aplicación y el status epistemológico del estudio de casos, ya que con su utilización el investigador se propone comprender cómo los actores interpretan y construyen sus propios significados en una situación dada. Pretendemos señalar cuales son las características distintivas, en que circunstancias es recomendable utilizarse y que tipo de conocimiento aporta.

PALABRAS CLAVE: Estudio de casos, Investigación cualitativa, Contabilidad de gestión.

ABSTRACT

In this paper, we aim to justify the use of qualitative research methodology as a research strategy in management accounting. Likewise we analyze the nature, the application and the epistemological status of case studies, since by means of such studies the researcher intends to understand how players interpret and build their own meanings in a given situation. Our aim is to identify the distinctive characteristics of qualitative research methodology, under which circumstances is it advisable to use it and the type of knowledge it contributes.

KEY WORDS: Case studies, Qualitative research, Management accounting.

1. LA INVESTIGACIÓN EN LAS CIENCIAS SOCIALES

La existencia de una dimensión humana y social en un mundo tecnificado y, manejar de forma crítica una gran cantidad de información, han obligado a plantear una nueva conceptualización de las ciencias sociales más integradora, global e interdisciplinaria.

Las Ciencias sociales, son el conjunto de disciplinas que estudian el origen y el desarrollo de la sociedad, de las instituciones y de las relaciones e ideas que configuran la vida social. Una de esas disciplinas es la economía y dentro de ella se enmarca la contabilidad.

La contabilidad estaría dentro de las ciencias aplicadas ya que busca usos prácticos del conocimiento científico llevando a cabo las aplicaciones a través de la tecnología. En el área de las ciencias sociales existen diferentes métodos de investigación alternativos para llevar a cabo una investigación empírica.

Es posible el uso conjunto de más de un método de investigación, combinando metodología cuantitativa y cualitativa para incrementar la fiabilidad de los estudios realizados (Brewer y Hunter, 1989). El debate existente sobre los méritos de la investigación cualitativa o cuantitativa, en cuanto a su relevancia o su rigor, es una falsa creencia que es peligroso mantener (Wright, 1996). La elección de uno u otro método dependerá, entre otras variables, de las características y la naturaleza de la investigación.

El término metodología designa el modo de realizar la investigación, la forma en que enfocamos los problemas, diferentes supuestos, intereses y propósitos llevan a elegir una u otra metodología (Taylor & Bogdan, 1992).

La utilización de la metodología cualitativa no se formula ya en términos polémicos en torno a sus posibles ventajas o deméritos frente a la investigación cuantitativa. Su diferencia estriba en la diferente capacidad heurística (busca o investigación de fuentes o documentos) que poseen, lo que les hace recomendables en casos y situaciones distintas. (Ruiz-Olabuenaga, 1996:9).

En este trabajo trataremos de justificar la utilización de la metodología cualitativa como estrategia de investigación en contabilidad de gestión. Así mismo analizamos la naturaleza, el ámbito de aplicación y el status epistemológico del estudio de casos, ya que con su utilización el investigador se propone comprender cómo los actores interpretan y construyen sus propios significados en una situación dada. Pretendemos señalar cuales son las características distintivas, en que circunstancias es recomendable utilizarse y que tipo de conocimiento aporta.

2. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN CUALITATIVA VS. CUANTITATIVA

Para evaluar que tipo de metodología debe emplearse en una investigación debemos conocer primero cuáles son las características de cada una de ellas y bajo qué condiciones es más adecuada la utilización de una, otra o la de ambas conjuntamente. Con este propósito procedemos seguidamente a exponer las principales diferencias existentes entre ambos tipos de metodología.

Según (Dachler, 1997) la metodología cuantitativa y la metodología cualitativa tendrían distintos objetivos y presuposiciones epistemológicas. La metodología cuantitativa se basa en el positivismo, según el cual existe una verdad objetivo en torno a las organizaciones que se revela a través del método científico. Las ideas positivistas han pasado de considerar que la base del verdadero conocimiento estaba en la experiencia personal a, un positivismo lógico en el que se resalta la importancia de la comprobación científica y del empleo de la lógica formal. Es decir acepta el empirismo como una materia de exigencia lógica.

Por su parte, los estudios de casos tendrían como referente teórico fundamental la “etnografía”. El etnógrafo intenta entender la forma en que los miembros de la organización ven las cosas (Woolgar, 1991). La etnografía es una rama de la antropología que se dedica a la observación y descripción de los distintos aspectos de una cultura o pueblo determinado (costumbres o los medios de vida).

La investigación que se lleva cabo en la antropología social y cultural, esta basada en la idea de la observación participante dentro del seno de un sistema social o comunidad. El antropólogo se introduce en la vida de la comunidad y, a través de los contactos y las observaciones, es aceptado por la misma. Inicialmente los etnógrafos obtenían los datos a partir de entrevistas en profundidad con alguna persona clave, conocedora de la cultura y sistema social. Estos datos se verificaban y cruzaban con los de otros informantes y con las observaciones directas del propio trabajador de campo. En la actualidad se utiliza otras herramientas metodológicas. Las entrevistas estructuradas (con muestreo), son utilizadas de forma rutinaria para la obtención de información, debido a que nos movemos en un mundo sobresaturado de ella, haciéndose necesario el tratamiento rutinario de cantidades ingentes de fragmentos de información, que deben ser procesados con programas informáticos.

Las técnicas etnográficas son utilizadas en la actualidad además, para describir problemas relacionados con una empresa. El investigador debe recoger, entre otras, información sobre su ubicación y entorno e investigar los aspectos relacionados con la cultura o sus esquemas de producción.

A este desacuerdo inicial, entre ambos tipos de metodología de investigación, cuantitativa versus cualitativa, le seguirían otros relativos a la lógica predominante (el modelo hipotético-deductivo frente a la lógica inductiva), el método básico (las encuestas frente a la observación y las entrevistas), y los objetivos perseguidos en la investigación (la fiabilidad y validez frente a la autenticidad y complejidad). La Tabla 1, adaptado de Lee (1991), refleja tales posiciones.

Tabla 1: Metodología cuantitativa vs. Metodología cualitativa

	Cuantitativa	Cualitativa
Paradigma teórico	Positivismo	Etnografía
Presuposición básica	Existe una verdad objetiva en torno a las organizaciones que se revela a través del método científico	La realidad organizativa se construye socialmente
Lógica	Hipotética-deductiva	Inductiva
Objetivos	Fiabilidad y validez	Autenticidad y complejidad
Método básico	Encuestas	Observación, entrevistas

Respecto a las presuposiciones epistemológicas, cabe señalar que la metodología cuantitativa es más adecuada cuando esta busca conocer los hechos reales tal y como se dan objetivamente, tratando de señalar sus características comunes con otros hechos semejantes, sus orígenes o causas y sus consecuencias. Si el investigador pretende descubrir las uniformidades existentes entre los procesos estudiados y para ello utiliza los números, tablas y tests estadísticos, el estilo de investigación a utilizar será el cuantitativo. Por el contrario, cuando la investigación se centra en el estudio de fenómenos sociales en el propio entorno en el que ocurren y se pretende conocer cómo se crea la estructura básica de la experiencia y para ello se usa fundamentalmente el lenguaje será más adecuada la utilización de la metodología cualitativa (Ruiz -Olabuenaga, Aristegui y Melgosa, 1998).

Otro aspecto diferenciador es la existencia o no de un cuerpo teórico previo suficientemente fundamentado; la metodología cuantitativa necesita de la existencia de un cuerpo teórico claramente definido que permita analizar y medir los conceptos de un modo concreto. Por lo tanto es más apropiada para la verificación y/o el contraste de hipótesis fundamentadas en el conocimiento teórico existente que para construir o avanzar en la formación de una teoría todavía en fase de desarrollo. Si dicho cuerpo teórico no está suficientemente desarrollado y esto impide la propuesta de conceptos claramente definidos o los constructos de medida de los mismos no alcanzan la precisión y la validez necesaria, será conveniente proceder a una profundización previa en la naturaleza del problema a analizar en busca de un avance en la teoría que de pie a la elaboración posterior de dichos constructos.

En estos casos, la metodología cualitativa es normalmente más apropiada. Con ella, la teoría nos sirve como un marco de referencia que nos orienta, pero que podemos modificar, dado que se va formulando al tiempo que se contrasta experimentalmente. Permite además analizar conceptos que son difícilmente separables de su contexto y cuyos efectos individuales cruzados son difíciles de controlar.

Respecto al método básico, la investigación cuantitativa utiliza habitualmente muestras obtenidas de forma aleatoria. Para que este tipo de investigaciones puedan ser consideradas fiables y válidas se debe disponer de una muestra que sea representativa de la población que está siendo analizada, de modo que sus resultados coincidan en un alto grado con los que se obtendrían del análisis de toda la población (con un error admitido), y que además garantice la fiabilidad de los datos, es decir, que los resultados obtenidos serían los mismos si se repitiera la investigación con la misma muestra u otra igualmente representativa. Para ello, es necesario que la muestra tenga un determinado tamaño que permita garantizar estas condiciones. Cuando no es posible conocer la población o el universo existente en la realidad, no se conoce la distribución probabilística del fenómeno estudiado o cuando es difícil acceder a muestras suficientemente representativas, la investigación cualitativa puede ser muy útil, en tanto que se centra, normalmente, en el estudio de uno o unos pocos individuos o situaciones. En estos casos, será más difícil generalizar los resultados de la investigación, pero ésta nos

permitirá profundizar más en el entendimiento de los aspectos estudiados (Ruiz-Olabuenaga, Aristegui y Melgosa, 1998).

Según Stake (1995: 37) las principales diferencias entre la investigación cualitativa y cuantitativa radican en los tres aspectos fundamentales que analizamos en los epígrafes siguientes.

2.1. Distinción entre la comprensión y la explicación como propósito del proceso de indagación

Stake (1995: 37) sostiene que el objetivo de la investigación cualitativa es la comprensión, centrando la indagación en los hechos; mientras que la investigación cuantitativa fundamentará su búsqueda en las causas, persiguiendo el control y la explicación. En el mismo sentido Bryman (1988) señala que la investigación cuantitativa se preocupa mucho por establecer relaciones causales entre conceptos, preocupación proveniente de las ciencias naturales, que se ve reflejada en el frecuente uso de los conceptos “*variable dependiente*” y “*variable independiente*”. Para establecer relaciones causales, el investigador ha de ser capaz de controlar y manipular los aspectos del entorno social estudiado y de observar los efectos de sus intervenciones.

La investigación cuantitativa requiere la existencia de un conocimiento previo que de origen a los conceptos que van a ser analizados y la posibilidad de separar o descontextualizar dichos conceptos de otros aspectos que puedan influir sobre ellos. En cambio, la investigación cualitativa adopta una perspectiva holística que tiene en cuenta el contexto en el que se encuentra el concepto estudiado, y en la que las entidades sociales son consideradas como un todo, y analizadas en su propio contexto sin separar los efectos que tienen sobre ellas las características del entorno en el que se encuentran.

2.2. Distinción entre el papel personal e impersonal que puede adoptar el investigador

Los investigadores sociales, realizan estudios o trabajos de carácter global que suponen la delimitación del problema, la formulación de hipótesis, la recogida de datos hasta la verificación o refutación de las hipótesis, y la presentación de las conclusiones con la aportación de resultados.

El investigador cualitativo no se limita a observar, sino que interpreta y analiza los hechos teniendo en cuenta la influencia del entorno social en el que se encuentran y su descripción debe ser, al menos, consistente con la perspectiva de los participantes en dicho contexto social (Bryman, 1988). En la investigación cualitativa el investigador adopta un papel personal desde el comienzo de la investigación, interpretando los sucesos y acontecimientos desde el inicio de la investigación; mientras que en la investigación cuantitativa el investigador debe ser neutral, estar “libre de valores”, para mantener una posición de observador externo y proceder a la interpretación de los datos una vez que éstos han sido recogidos y analizados estadísticamente (Ruiz -Olabuenaga, 1996).

2.3. Distinción entre el conocimiento descubierto y la construcción del conocimiento

Un aspecto que une la enseñanza-aprendizaje de las ciencias a la investigación científica es el valor concedido al descubrimiento y a la investigación como formas de construir conocimientos.

El modelo de aprendizaje por descubrimiento considera que el investigador es capaz de aprender por sí mismo si se le proporcionan las herramientas necesarias para hacerlo, teniendo en cuenta el carácter individual del aprendizaje y entendiendo que sólo se aprende aquello que se descubre. Este tipo de aprendizaje esta centrado en la enseñanza de procedimientos para descubrir y en las reglas simplificadas del método científico, entre otras, observación, construcción de hipótesis o experimentación comprobatoria.

El modelo de aprendizaje constructivo, utilizado con mucho énfasis en la enseñanza de las ciencias sociales, relaciona las estrategias basadas en la indagación o investigación.

Según Ruiz-Olabuenaga (1996) la investigación cualitativa esta orientada a descubrir, captar y comprender una teoría, y la cuantitativa esta más orientada a contrastar, comprobar y demostrar la existencia de una teoría previamente formulada. Para Glaser y Strauss (1967), existe una diferencia entre la creación o generación de teoría y la verificación de la teoría. Wright (1996) argumenta que los métodos cuantitativos son más apropiados para la verificación, mientras que los métodos cualitativos son más adecuados para la generación de la teoría. En la investigación cualitativa el investigador construye o trata de completar el conocimiento, mientras que en la cuantitativa el investigador contrasta un conocimiento existente de un modo que sea considerado fiable y representativo, es decir, cuyos resultados puedan ser generalizados.

El investigador cualitativo tiende a mantener la perspectiva de que un enfoque abierto le permite acceder a aspectos importantes no previstos, que no sería posible descubrir con investigaciones más cerradas, y abre la posibilidad a descubrir que algún aspecto determinado, considerado importante a priori, es irrelevante. Por tanto, los conceptos son al mismo tiempo, “inputs” y “outputs” de la investigación; proporcionan un marco de referencia pero son refinados por el investigador durante el trabajo de campo (Bryman, 1988). Una visión mas amplia, de acuerdo con Keating (1995), argumenta que los estudios de casos pueden ser útiles para descubrir, refinar y/o refutar una teoría.

3. EL ESTUDIO DE CASOS COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Respecto a la investigación empírica en los últimos años la Contabilidad de Gestión se ha decantado entre la investigación positivista y la investigación interpretativa, siendo la investigación positivista o funcionalista la corriente dominante. Esta defiende la investigación científica destacando que el conocimiento de cualquier materia, debe obtenerse a partir de la correlación entre evidencias empíricas.

Baker & Bettner (1997) ponen de manifiesto la falta de investigación critica e interpretativa en las principales publicaciones académicas de Contabilidad. En la tabla 2, se muestran los resultados obtenidos por Kaplan (1986:432), donde destaca que los métodos de investigación dominantes son razonamientos a priori, análisis deductivos de modelos bien especificados y experiencias de laboratorio controladas.

En la década de los 90, se empieza a observar una creciente utilización de los estudios de caso motivada por la insatisfacción generada por otro tipo de investigaciones realizadas anteriormente, como las encuestas.

El estudio de casos, es una técnica o método de investigación que tiene por objeto vislumbrar las conductas sociales por medio de la observación en profundidad ya sea de agrupaciones, de individuos concretos o de parte o partes de una organización, teniendo una gran importancia en el desarrollo de las ciencias sociales. Su mayor ventaja esta en la capacidad de suministrar una aproximación entre la teoría y la práctica.

En Contabilidad de Gestión, la investigación que utiliza estudios de caso es útil para explicar los procesos que conducen a la utilización de determinadas prácticas contables individuales. En este sentido destaca el trabajo de Hügge y Hedlund (1979) en el que se considero, por primera vez, la organización en su conjunto.

Tabla 2 Métodos de investigación en Contabilidad de Gestión

Tipo de investigación	Nº de investigaciones	%	% acum.
Razonamientos teóricos	325	51,5	51,5
Modelos/simulación	176	27,8	79
Experimentos	51	7,6	87
Encuestas	17	2,6	90
Observaciones personales	32	5,1	95
Empíricos	10	0,8	96
Estudios de campo	31	4,5	100
Total	642	100	100

La investigación alternativa a la perspectiva dominante partiendo de los trabajos de Chua (1986), Laughlin y Lowe (1990) y Puxty (1993) identifican las siguientes líneas de investigación: a) estudios interpretativos; b) relación entre la contabilidad y el poder; c) perspectiva crítica y d) funcionalismo.

Putxy (1993) sostiene que el hecho de que la Contabilidad se estudie desde diferentes aproximaciones (cada una de las cuales tiene sus propias presuposiciones) no impide que cada aproximación sea consistente dentro de su propio marco de referencia, en el cual se desarrollan y justifican sus teorías. Pero esto no debe impedir sino animar a entender las presuposiciones y los razonamientos que subyacen en perspectivas diferentes de la que uno adopta, lo que permitirá comprender que las perspectivas de investigación alternativas no son anomalías de la corriente principal sino que difieren en sus fundamentos (Hooper & Powel, 1985).

En este sentido, Larrinaga (1999) propone que se realice investigación dentro de las alternativas diferentes a la perspectiva dominante, según Larrinaga (1999:104) es posible y deseable realizar trabajos sobre otras premisas alternativas a la investigación dominante. Posible, porque existen líneas de investigación consolidadas. Deseable, porque sus ideas son más novedosas y quizá nos conduzcan mejor en la dirección de comprender los mecanismos de funcionamiento de la contabilidad.

De acuerdo con Escobar y Lobo (1998:49) se ha producido un cambio de tendencia en los métodos que se emplean en la investigación en Contabilidad de Gestión, como consecuencia de un cambio paradigmático en la disciplina. Muchas de las investigaciones actuales en Contabilidad de Gestión están relacionadas con la práctica contable. Junto a modelos normativos se están desarrollando teorías positivas que nacen al amparo de datos empíricos. Los procedimientos contables se originan en organizaciones complejas, así, para poder observar y describir las prácticas contables es necesario captar la riqueza del entorno organizacional.

Muchos autores en Contabilidad de Gestión reclaman la validez y la conveniencia de la utilización de métodos de investigación cualitativos y del estudio de caso (Tinker & Neimark, 1990; Ryan et al., 1992; Chetty, 1996), habiendo sido analizado por especialistas en Contabilidad de Gestión (Scapens, 1990; Humphrey & Scapens, 1992; Spicer, 1992; Otley & Berry, 1994). De acuerdo con la tendencia en la investigación contable que propugna una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de porqué, cómo y en qué contexto se emplea la Contabilidad (Bhimani, 1996:221), rompiendo con una tradición que la había llevado, con anterioridad, a aislarse de la práctica contable (Hopwood, 1983:302).

3.1. La elección del método de investigación

Los contables utilizan casi todos los métodos de recopilación de información empleados por otras ciencias sociales. Desde avanzadas estadísticas matemáticas hasta la interpretación de textos. También se apoyan en la información recogida en grandes bases de datos, donde se recopila información económica financiera de las empresas.

Ante la disyuntiva Investigación cuantitativa vs. Investigación cualitativa, hemos tratado de analizar los trabajos empíricos existentes clasificándolos dentro de estas dos perspectivas con el fin de justificar la elección del método del caso como estrategia de investigación.

El estudio de casos, según Yin (1994) es una investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto real. En esta misma línea Scapens (1990) señala que con este método se puede ver la práctica contable en el contexto de las circunstancias particulares de la organización estudiada, mostrándose como el desarrollo de los Sistemas de Contabilidad de Gestión está influenciado por todo un conjunto de factores organizacionales. Motivos que justifican su utilización como metodología de investigación, están relacionados con si el fenómeno analiza datos considerados confidenciales, con explicar las interrelaciones causales que se originan en la vida real (Yin, 1994) y por ultimo si describe el contexto real en el que se desenvuelve la empresa analizada.

En los últimos años, se han llevado a cabo numerosas investigaciones que han utilizado este tipo de metodología. En el caso Español destacar los trabajos de Carmona y Macías (1998), Gutiérrez y Núñez (1999), López Manjón (2000), Núñez (1999), Alvarez-Dardet y Capelo (2000), Araújo y Vélez (2000), Ayuso (2001), Carmona y Macías (2001), Larrinaga et al (2001), Barrachina (2002), Tamarit (2002).

En el ámbito Internacional, publicaciones de entidad como Accounting, Organization and Society, Management Accounting Research, Accounting and Business Research o Critical Perspectives on Accounting, recogen innumerables trabajos de investigación de corte cualitativo.

3.2. Ámbito de aplicación

El tipo de cuestiones a investigar son las directrices a tener en cuenta para determinar que metodología de investigación es la más adecuada; así, según Ying (1994) los estudios de casos son adecuados en las siguientes situaciones:

A) Cuando se quieren “construir” o “depurar” teorías

El constructivismo analiza los procedimientos, estrategias o métodos para descubrirlos y recupera el valor de los contenidos científicos. La elaboración del conocimiento constituye una modelización más que una descripción de la realidad. La teoría constructivista, entiende que el conocimiento es el resultado de un proceso de construcción o reconstrucción de la realidad que tiene su origen en la interacción entre las personas y el mundo. Para el constructivismo, el investigador se sitúa ante una investigación con una serie de ideas y concepciones previas.

El estudio de casos es especialmente relevante en áreas donde resulta difícil entender el porqué, el cómo y el cuando del fenómeno estudiado. Sutton (1997) afirma que el estudio de casos es un tipo de estudio apropiado cuando se conoce poco en torno al fenómeno a estudiar y/o se desea construir teoría. Una teoría es esencialmente algo que nos permite saber el por qué (Sutton y Staw, 1995) y, por tanto, describir, explicar y predecir el fenómeno a estudiar. En la medida en que los casos tienen este vínculo con la teoría, son útiles para los académicos por que les interesa ante todo entender “el por qué” de la predicción (Wright y McMhan, 1992) y también para los profesionales ya que les interesa la validez de las predicciones de los modelos teóricos para que sirvan de guía en su proceso de toma de decisiones. En este sentido, se puede decir que hay dos aproximaciones, Yin (1994) propone el estudio del caso para comprobar la teoría mientras que Eisenhardt (1989) para desarrollar teorías.

B) Para analizar procesos de cambio organizativo

Van de Pen y Poole (1990), consideran los casos como la estrategia de investigación más adecuada para explicar el cambio organizativo dada su capacidad de explicitar el cómo y el por qué se

ha llevado a cabo el mismo. Por el contrario, con los métodos cuantitativos podemos saber que un cambio ha acaecido, pero no sabemos qué procesos lo determinaron, ni qué grupos de interés estuvieron involucrados.

C) En los estudios interculturales

En la literatura intercultural la metodología del caso es un enfoque muy influyente. En este ámbito tiene la ventaja de ser capaz de revelar los distintos significados que un mismo concepto tiene para individuos de distintas culturas (Smith et al,1989).

D) Para analizar fenómenos inusuales o secretos

Únicamente a través de la construcción de una relación de confianza mutua que se produce a largo plazo se puede obtener gradualmente información inusual, confidencial o incluso “secreta” que difícilmente podría obtenerse por otros procedimientos de investigación (por ejemplo las encuestas).

3.3. Características del estudio de casos

Yin (1994:11-13) define el estudio de casos como una estrategia de investigación que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando múltiples fuentes de evidencia, con el fin de poder explicar el fenómeno observado de forma global y teniendo en cuenta toda su complejidad, afrontan preguntas relacionadas con el “cómo y el por qué” se producen los fenómenos analizados. Constituye un método que permite estudiar la mayoría de las variables relevantes de una realidad concreta, al tiempo que considera el contexto como parte esencial del fenómeno bajo análisis (Yin, 1994:64). Puede ser usado tanto para la conceptualización teórica de un fenómeno nuevo, por ejemplo, la investigación de las nuevas técnicas que surgen en los nuevos entornos productivos contemporáneos; como para la contrastación de teorías previamente formuladas.

Cabe señalar que se trata de una estrategia flexible, tanto por las técnicas de recogida y análisis de datos que emplea, como por permitir la inclusión de información de naturaleza cuantitativa y cualitativa.

Siguiendo a Bonache (1998) el estudio de casos tiene las siguientes características:

No separa el fenómeno de su contexto

Los casos adoptan una visión holística en la que el contexto y el comportamiento son interdependientes, por lo tanto, los fenómenos organizativos sólo se entienden dentro del contexto en que se desarrollan y no como el resultado de un conjunto de variables discretas.

Parte de un modelo teórico menos elaborado

Los casos tratan de construir teorías a partir de las observaciones siguiendo el procedimiento inductivo, partiendo de un “marco teórico preliminar” construido a través de la revisión de la literatura, el objetivo del caso es el de inducir un modelo más elaborado que nos permita explicar y predecir el fenómeno estudiado.

La elección de los casos tiene carácter teórico, no estadístico

La elección de los casos tiene carácter teórico puesto que se basa en una inducción analítica y no estadística. No se trata de generalizar los resultados en términos estadísticos, sino que se eligen por su capacidad explicativa (Michel, 1983). Su objetivo es generalizar un fenómeno desde el punto de

vista teórico, es decir, generalizar proposiciones teóricas y no generalizar los resultados de un fenómeno a una población.

Utilizan múltiples fuentes de datos

En los estudios de casos, se utilizan múltiples fuentes para la obtención de los datos a analizar así, la observación (directa o participante), las entrevistas, el estudio de documentación, etc. son métodos muy utilizados. La investigación cuantitativa normalmente utiliza una única fuente de información, considera que las observaciones son “poco fiables” (distintos observadores tienden a recoger distintas observaciones) y que las entrevistas son un método que reviste demasiada dificultad de cuantificación.

Permite mayor flexibilidad en el proceso de realización de la investigación

Es más flexible en el proceso de realización de la investigación, de modo que el marco de investigación puede ir modificándose en función de las respuestas o conclusiones que van siendo obtenidas a lo largo de dicho proceso. Como señala Sutton (1997) esta flexibilidad tiene mucho interés para el proceso de construcción o depuración teórica, dado que proporciona mayores oportunidades de obtener información que no entra en conflicto con las teorías existentes.

Realiza inducción analítica, no estadística

Los casos se basan en la inducción analítica, la cual, no generaliza a una población, sino que infiere hipótesis o generalizaciones teóricas a partir del análisis de campo. Los epistemólogos señalan que no existen reglas ni recetas para construir hipótesis teóricas y comparan esta situación a la del detective que trata de explicar un crimen.

3.4. Tipos de estudio de casos

De acuerdo con Scapens (1990), en la Tabla 3 se muestra una clasificación de los distintos tipos de estudios de casos en Contabilidad, en función de los diferentes objetivos de investigación:

Tabla 3 Tipos de casos

DESCRIPTIVOS	Proporcionan unas descripciones de los sistemas contables, técnicas y prácticas que son usados en un contexto real.
EXPLORATORIOS	Exploran las razones por las que son utilizadas determinadas prácticas contables. Se familiarizan con una situación sobre la que no existe un marco teórico bien definido
ILUSTRATIVOS	Ilustran los logros prácticos de las innovaciones introducidas en los sistemas de Contabilidad. Ponen de manifiesto las practicas de gestión más competitivas
EXPLICATIVOS	Explican las razones de las prácticas contables. La investigación se centra en un caso específico, empleándose la teoría, más bien para entenderlo y explicarlo que para crear generalizaciones. Revelan las causas o el por que de un determinado fenómeno

Analizamos dos tipos de casos basándonos en los objetivos principales de la investigación, según Spicer (1992):

A) Descriptivos y/o exploratorios

El propósito es describir y/o explorar las razones para unas prácticas contables concretas o particulares. Esta clase de caso normalmente tiene lugar cuando el conocimiento base es insuficiente para permitir el desarrollo de buenas manifestaciones teóricas. Por lo tanto, puede que no haya una base teórica específica establecida o trabajos empíricos anteriores para guiar y estructurar el problema investigado.

Muchos de los actuales casos que describen y exploran cambios en las prácticas de Contabilidad de Gestión como respuesta a innovaciones en la fabricación estarían dentro de esta categoría. El flujo inicial de esta investigación se inicia con las prácticas en Contabilidad de Gestión y tiene dos objetivos (1) describir cómo y/o porqué han cambiado las prácticas contables, y cómo y por qué las nuevas prácticas de innovación han sido adoptadas; y (2) desarrollar una taxonomía de prácticas exitosas y no exitosas y las condiciones de éxito o fracaso. El último objetivo de esta investigación es desarrollar teorías, a partir del estudio del caso y otras investigaciones empíricas, para la práctica las cuales pueden ayudar a los gerentes en el diseño de sistemas de Contabilidad de Gestión. Esto puede hacerse directamente del estudio de casos, o indirectamente motivado por las cuestiones investigadas en otros trabajos empíricos.

B) Informativos y/o explicativos

El propósito es explicar las razones de las prácticas observadas, su uso es informar y explicar. Las investigaciones a través del método del caso pueden ser estructuradas e informadas tanto por la teoría como por investigaciones empíricas previas. Tanto los casos como los estudios de campo pueden ser usados para estudiar las prácticas relevantes en Contabilidad de Gestión. Este tipo de casos muestran el feed-back que se produce entre los descubrimientos realizados en el caso hacia la teoría a través del modelo definido, el diseño de futuras investigaciones empíricas y la práctica a través de teorías explícitas o implícitas.

3.5. Marco teórico preliminar

Las aplicaciones básicas del estudio de casos en la investigación empírica son entre otras, explicar las interrelaciones causales que se originan en la vida real (las cuales son demasiado complejas para los estudios estadísticos o los experimentos); describir el contexto donde el trabajo empírico se está realizando y explorar aquellas situaciones en las que pueden existir múltiples resultados (Yin,1994).

Otro aspecto a tener en cuenta es la relación del estudio de casos con la teoría. Existe un amplio debate entre los partidarios de comenzar la búsqueda de evidencia empírica, sin ninguna teoría preestablecida y los partidarios de establecer a priori un posicionamiento teórico perfectamente definido. De acuerdo con la primera posición definida, Humphrey y Scapens (1992:28) defienden que los investigadores han de afrontar el estudio de casos, a ser posible sin prejuicios, para poder conceptualizar la práctica contable desde una perspectiva social y no buscando ejemplos contables sobre determinadas aproximaciones sociales, adaptando estas últimas. En el extremo opuesto, Otley y Berry (1994) proponen establecer a priori un marco teórico perfectamente definido y ensalzan el potencial de los estudios de casos de cara a la conceptualización teórica de carácter inductivo, empleándose para contrastar las posibles hipótesis que se formularían en la fase de preparación del caso y, finalmente en función de los resultados, se cambiaría nuestro posicionamiento o se fortalecería con la evidencia obtenida.

En este mismo sentido, Stoecker (1984) y Yin (1994) también establecen que se ha de partir de un marco teórico preliminar, apoyándose en los siguientes argumentos:

Para llevar a cabo una investigación se necesita cierta base para decidir qué preguntas conviene realizar y contar con criterios para decidir qué datos son relevantes. Son las teorías que se han aceptado, los sistemas de presuposiciones con los que se ha comprometido el investigador, los que proporcionan la base.

No existen hechos puros. Frente a la creencia de que la base empírica es común a todos los seres humanos y que los hechos son el fundamento del conocimiento científico, Hanson (1977) y otros filósofos de la ciencia pusieron de manifiesto que la observación está impregnada o cargada de teoría.

La investigación científica tiene un carácter acumulativo. Las nuevas aportaciones de conocimiento se valoran en el trasfondo de lo que se conoce o se acepta. Es decir, se juzgan en la medida en que suponen una mejora de lo que había antes.

Sin un marco teórico, los casos se convierten en una sucesión de anécdotas, un conjunto de datos y detalles en torno a una organización o situación en particular con significado sólo para los grupos de interés involucrados.

Consideramos que ambas posturas pueden convivir y que el investigador, en función del tema analizado, se posicionará en una o en otra postura.

3.6. Fases de realización

Seleccionada la metodología a utilizar, el siguiente paso en la realización de cualquier tipo de investigación empírica requiere que la recogida y análisis de las evidencias se haga de forma planificada y sistemática; es decir que se realice el diseño de la investigación. Este, es la secuencia lógica que conecta los datos obtenidos a través de las cuestiones iniciales del estudio con sus conclusiones. Es, en definitiva, un plan de acción que nos lleva desde un conjunto inicial de cuestiones que quieren ser respondidas hasta las conclusiones, a través de una serie de pasos como la recolección de datos y su análisis (Yin, 1994).

3.6.1. Diseño de la investigación

El diseño del estudio de casos requiere atender a varios aspectos, de forma que se reúnan los criterios deseables de la investigación. Nos referimos a aspectos tales como la preparación general del caso, la recogida, procesamiento, conservación y análisis de los datos obtenidos y la contrastación de las conclusiones.

En los estudios de casos, los componentes del diseño de la investigación son las cuestiones a estudiar, las proposiciones realizadas, la unidad de análisis, la lógica que une los datos con las proposiciones y el criterio para interpretar los resultados (Yin, 1994:29-35).

De acuerdo con Ruiz-Olabuenaga (1996:153) el proceso de recogida de datos, debe someterse a un protocolo sistemático y controlado para obtener el máximo rendimiento. Todo trabajo cualitativo requiere una estrategia general basada en la flexibilidad que, en todo momento, debe poseer el investigador para reformular sus hipótesis, sus fuentes de información, caminos de acceso, herramientas de medida y sus esquemas de interpretación. Aun así, no se puede iniciar una investigación a través de una observación que se pretenda mínimamente científica, si no va encuadrada, de antemano, en un diseño o proyecto de trabajo.

El protocolo es una forma muy efectiva de incrementar la fiabilidad de los estudios de casos y guiar al investigador en el desarrollo del mismo; ya que contiene los procedimientos y las reglas generales que deben seguirse.

3.6.2 Recogida de las evidencias

En la metodología de investigación de estudios de casos se utilizan múltiples fuentes de información para obtener los datos que posteriormente son analizados, entre ellas podemos destacar:

Revisión de documentos

La revisión de documentos es una actividad obligada para obtener información en el estudio de cualquier caso. El uso más importante de los documentos es corroborar y aumentar las evidencias encontradas en otras fuentes. En este sentido Yin (1994) afirma que hay que tener en cuenta que la información contenida en cualquier documento o sistema de información no puede darse por definitiva, ya que cada documento, cada dato, se ha utilizado para la comunicación entre varios individuos, y no para el investigador. Este debe contrastar la información que contienen e identificar las condiciones en las que se produjo el documento.

Se puede recabar documentación referida por ejemplo, a la gestión de calidad (manuales y procedimientos de calidad), así como a informes y documentación de contabilidad.

Entrevistas

Una parte de la investigación en contabilidad de gestión se ampara en la observación participante dentro de una empresa. El investigador se introduce primero en la empresa y, a través de los contactos y las observaciones cotidianas, es aceptado por la misma. Esta primera fase de la investigación de campo requiere mucha dedicación y es donde juega un papel importante la entrevista.

La entrevista es la conversación que tiene como propósito la obtención de información. En el caso de la investigación en contabilidad de gestión, esta se centra o en llevar a cabo un determinado estudio o en reproducir opiniones (informativas). Los científicos sociales dependemos de ellas para obtener información sobre los fenómenos investigados y comprobar las teorías e hipótesis. Para García Ferrando (1986:150), es el instrumento más importante y utilizado de la investigación social empírica.

De esta forma se obtienen los datos a partir de entrevistas en profundidad con algunos informantes clave de la empresa. La entrevista en profundidad consta de un esquema fijo que permite al entrevistado responder de forma libre. Los datos se verifican y se cruzan con otras investigaciones realizadas en contextos similares y con las observaciones directas del propio investigador. Este tipo de entrevistas a los informantes clave, constituyen todavía una parte esencial de la metodología holística, es decir de la doctrina epistemológica que hace hincapié en el estudio de los elementos desde su totalidad.

También se llevan a cabo entrevistas estructuradas (con muestreo) las cuales se utilizan de forma rutinaria para la obtención de una información; por ejemplo, el consumo de materiales, los recursos económicos, las horas de trabajo, los rendimientos de la producción, etc. Otro tipo sería la entrevista abierta semidirectiva, que contiene preguntas clave sobre ciertos hechos pero también pregunta opiniones acerca de ciertos eventos a los entrevistados.

Observación directa

La observación directa de algunos aspectos de la información contable, sobre todo de la información suministrada por la contabilidad de gestión, es relativamente reciente. El investigador obtiene información a través de la observación participante, es decir, integrándose en el grupo estudiado (visitando, por ejemplo, plantas de fabricación y realizando charlas informales con personal de las mismas). De acuerdo con García Ferrando y Sanmartín (1986) para que la observación tenga carácter científico, debe reunir tres requisitos: ser constante (repetir actos orientados a la observación), estar controlada (refinamiento planificado de las observaciones por medio de técnicas de observación especialmente desarrolladas para ello) y estar contextualizada teóricamente (haber desarrollado previamente teorías a la luz de las cuales interpretar la realidad observada).

En la recogida de datos de diferentes fuentes hay que tener en cuenta tres principios básicos que ayudan a incrementar sustancialmente la calidad y a construir la validez y fiabilidad del caso (Yin, 1994):

1. Triangulación

La triangulación consiste en obtener evidencias de más de una fuente, que converjan sobre los mismos hechos, es decir se recogen múltiples medidas sobre el mismo fenómeno. Se utiliza la triangulación como principio que aporta racionalidad y ayuda a conseguir la validez interna de la investigación. Según Patton (1987) existen al menos, tres maneras generales de triangulación, la referida a datos, a las teorías y a las técnicas. La triangulación de datos, presenta como ventaja frente a usar una única fuente de evidencias el desarrollo de líneas de consultas convergentes sobre una misma cuestión investigada.

La lógica de la triangulación se apoya en sus dos funciones principales, diferentes pero relacionadas entre sí. La primera de ellas proviene del enriquecimiento (validez interna) que una investigación recibe cuando, a la recogida inicial de datos y a su posterior interpretación, se aplican diferentes técnicas. La segunda de ellas procede del aumento de confiabilidad (validez externa) que dicha interpretación experimenta cuando las afirmaciones del investigador vienen corroboradas por las de otros colegas o por la contrastación empírica con otra serie similar de datos (Ruiz-Olabuenaga,1996:111).

2. Construcción de una base de datos donde se recojan las evidencias

Es importante la forma en que se organice y documente la obtención de los datos. La falta de una base de datos formal que sustente el estudio del caso, es una debilidad que debe corregirse. Un requisito para permitir que otro investigador pueda repetir el estudio del caso llegando a las mismas conclusiones (fiabilidad), es documentar los procedimientos seguidos en la realización del mismo. Yin (1994) compara esta actividad con la contabilidad cuando expresa “*debemos registrar toda la información obtenida con el fin de que si alguien nos audita llegue al mismo resultado.*”

3. Crear una cadena con las evidencias

Consiste en crear una cadena donde se expliciten las relaciones entre las cuestiones preguntadas, los datos obtenidos y las conclusiones. Según Yin (1994) el principio consiste en imaginar a un observador externo (el lector del caso), que siguiendo las derivaciones de cada evidencia desde las cuestiones iniciales de investigación hasta las conclusiones obtenidas, debe poder reconstruir todos los pasos en ambas direcciones.

3.6.3. Análisis y Resultados

Para que los resultados del estudio de casos sean analíticamente generalizables es necesario que los datos obtenidos sean representativos de las variables que se quieren estudiar (validez de la construcción), y esto se alcanza mediante la triangulación; y que las relaciones causales y las inferencias sean correctas y las más relevantes (validez interna).

Yin (1994) afirma que las tácticas específicas para cumplir este segundo criterio son difíciles de identificar. No obstante, una de las tácticas que recomienda es la construcción de explicaciones (teorías). Es decir, construir previamente un marco teórico en el que se propongan explicaciones del fenómeno objeto de estudio y que contengan elementos que permitan comparar las proposiciones teóricas con los resultados del estudio de caso.

3.7 La evaluación de los estudios de casos

La evaluación de los trabajos científicos es un complejo proceso social (Kuhn,1962:21). Los valores dominantes en la investigación en contabilidad son los de tradición cuantitativa; según la cual,

para que una investigación sea considerada aceptable tiene que ser rigurosa, lo cual equivale a decir fiable, válida y generalizable (Sutton, 1997). No obstante, consideramos de acuerdo con Larrinaga (1999:109) que es erróneo rechazar teorías de una perspectiva sobre la base de valores de otras perspectivas. Por ello, a continuación analizamos los siguientes aspectos:

A) Criterios de evaluación de los estudios de casos

Es necesario tener en cuenta cuáles son los requisitos que se han de cumplir para que el uso de una metodología determinada sea adecuada a las condiciones existentes y se realice cumpliendo los criterios que garantizan la calidad de cualquier tipo de investigación. Siguiendo a Ruiz-Olabuénaga, Aistegui y Melgosa (1998) estos criterios son definidos del siguiente modo: La Validez es el grado o nivel en el que una investigación alcanza su verdadero objetivo (por ejemplo, describir, analizar, programar, etc.). La fiabilidad es la garantía de que un fenómeno es definido del mismo modo por diferentes investigaciones que usen el mismo método, o si utilizado más de una vez por la misma persona y con las mismas circunstancias nos da el mismo resultado. La consistencia interna es el grado en que una investigación presenta una coherencia lógica entre todas las partes que la componen, sin que haya discrepancias o incongruencias entre unas partes y otras.

Estos principios, se interpretan de modo diferente para cada tipo de metodología. En la metodología cuantitativa se busca ante todo la máxima fiabilidad (garantía de que una escala de medición es constante, es decir, aplicada repetidas veces da el mismo resultado, y por eso suelen utilizarse tests de equivalencia, de consistencia interna o de estabilidad), la máxima precisión y la máxima validez.

El estudio en profundidad de un caso debe ser diseñado bajo estos mismos criterios, no obstante, no tiene sentido evaluar su validez con los criterios tradicionales utilizados en la metodología cuantitativa (Yin,1994). En la Tabla 4 se muestran algunos procedimientos que pueden emplearse en la investigación con el fin de garantizar los criterios básicos de calidad.

Tabla 4 Criterios de calidad de la investigación

Criterios de calidad	Táctica empleada	Fase de la investigación
Consistencia Interna (Credibilidad)	<ul style="list-style-type: none"> • Definición en el marco teórico de los aspectos analizados • Triangulación de los datos • Mantenimiento de la cadena de obtención de evidencia 	Recolección de datos
Validez interna (Coherencia de las relaciones establecidas)	<ul style="list-style-type: none"> • Ajuste a patrones de causalidad entre las variables • Construcción de explicaciones 	Análisis de los datos
Validez externa (transferibilidad)	<ul style="list-style-type: none"> • Generalización analítica (lógica de la experimentación) 	Diseño de la investigación
Fiabilidad (Confirmabilidad)	<ul style="list-style-type: none"> • Diseño y seguimiento del protocolo 	Diseño de la investigación y recolección de datos

Fuente: Elaboración propia a partir de los trabajos de Yin (1994) y de Ruiz-Olabuénaga, Aristegui y Melgosa (1998).

La validez interna pretende medir la capacidad predictiva (¿Nos conduce nuestra investigación a predicciones precisas, incluso dentro de nuestro propio caso?) y la capacidad explicativa, es decir, ¿Existen hechos que no se ajustan a nuestra explicación? (Ruiz-Olabunaga, 1996:86). La validez externa se justifica posteriormente con mas detalle, al hablar de la generalización de los resultados.

La fiabilidad se refiere a la consistencia entre investigadores a la hora de emprender el estudio. ¿Si un investigador siguiera exactamente los mismos procedimientos y realizara el mismo estudio, llegaría a los mismos resultados? (un instrumento de medición es tanto más fiable cuanto sus resultados son más coincidente uno con otro). Para ello, Yin (1994) recomienda establecer el protocolo del caso. Es decir, especificar todos los pasos que se han seguido en la elaboración del mismo, de tal

manera que pudiera responder de todos los detalles ante un hipotético auditor que requiriera su justificación.

La Consistencia interna se utiliza para garantizar que los resultados de una parte de la investigación concuerdan (lógica, secuencialmente, etc.) con los de otra parte de la misma. Una investigación que ofrezca resultados contradictorios o dispares entre sí no posee consistencia interna (Ruiz-Olabuenaga,1996:86).

B) La objetividad del investigador

La crítica habitual de que los estudios de caso no son objetivos no es relevante. Si entendemos que los sistemas sociales no son fenómenos naturales, el investigador no puede concebirse como un observador neutral y por tanto objetivo. La realidad social debe ser interpretada por el investigador, y esta interpretación implica una desviación que no es posible reducir totalmente (Ryan et al, 1992).

Devine (1985:6-7) se pregunta cómo es posible para un científico de las ciencias sociales no estar implicado personalmente en cualquier investigación, ya que la ideología (en el sentido amplio de adoctrinamiento social) influirá de forma determinante en la investigación. La contabilidad es un fenómeno que no puede explicarse de forma suficiente si nos limitamos a consultar los hechos. Hay que “mirar” los valores asumidos, el entorno social y cultural, las relaciones institucionales (Tinker et al, 1992). No nos interesan únicamente los hechos o las relaciones de regularidad entre los hechos, sino sus procesos de configuración en relación con el resto de la realidad social. No existe una realidad contable independiente del observador-investigador. Los mismos hechos pueden tomar diferentes significados en diferentes marcos teóricos (Kuhn, 1962), dependiendo de los factores psicosociales de los investigadores. De igual modo, de estos factores dependen las interpretaciones que se pueden hacer de un fenómeno simbólico (lingüístico) como es la contabilidad, ya que forman la ideología del investigador (Kuhn, 1962).

C) La generalización de las conclusiones al universo afectado

Un aspecto controvertido en el uso de la metodología cualitativa y en los estudios de casos en particular, es la posibilidad de generalizar las conclusiones obtenidas a través de uno o varios casos a todo el universo afectado. Los críticos afirman que los casos ofrecen una base muy débil para la generalización, lo que contrasta con otras estrategias de investigación, como las encuestas, las cuales disponen de indicadores estadísticos que señalan el intervalo de confianza en que los datos de una muestra se pueden generalizar a la población de referencia. Esta crítica se fundamenta en un análisis basado en la epistemología positivista. No obstante Lukka y Kasanen (1995:71) manifiestan que el potencial para la generalización de los estudios de casos es mayor que el considerado habitualmente. En este mismo sentido Ruiz-Olabuenaga (1996:63) afirman que la orientación de los estudios cualitativos es hacia la sabiduría vertical no la horizontal, y su obsesión es la validez interna más que la validez externa.

Efectivamente, la generalización estadística es quizá la vía más utilizada en los trabajos empíricos para contrastar hipótesis, es decir, para determinar en qué medida podemos justificar o rechazar una hipótesis. Ahora bien, no es el único tipo de generalización existente. Chalmers (1992) afirma que un rasgo distintivo del conocimiento científico es la búsqueda de generalidades teóricas utilizando la *lógica de la replica*, ésta se basa no en la inducción estadística, sino en la inducción analítica (Robinson, 1951). En este tipo de inducción se trata de ver lo general en lo particular. Es decir, en lugar de generalizar los resultados a una población, se intenta descubrir en casos concretos las causas o condiciones generales que nos permiten explicar y predecir un fenómeno. En este sentido Yin (1994) diferencia entre generalización estadística y generalización analítica, a la que Scapens (1990) denomina generalización teórica.

La generalización estadística es un atributo deseable para la epistemología positiva y la metodología estadística, que obviamente no se logra con la utilización de los estudios de caso. La generalización estadística se refiere a la posibilidad de ocurrencia de un fenómeno en una población determinada, y por tanto no es válida para la explicación de fenómenos individuales (Scapens, 1990). La generalización analítica se refiere a la construcción de teorías, que pueden ayudar a explicar los mismos fenómenos en otras unidades diferentes a la del estudio. Es la lógica de la experimentación, esta generalización sí es posible en el método del caso.

Lukka y Kasanen (1995:76-78) ponen de manifiesto que el realizar estudios de casos correctamente (de alta calidad) puede producir resultados generalizables (la generalización puede realizarse de forma que se pueda construir un argumento en el que los resultados substanciales del caso también se mantengan como verdaderos en otros casos), así mismo, apoya la idea de la generalización teórica o analítica de (Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990; Silverman, 1993; Spicer, 1992; Yin, 1994).

4. VENTAJAS DE LA UTILIZACIÓN DE CASOS COMO ESTRATEGIA DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

Dado que los estudios de casos se centran en generalizaciones teóricas y aplicaciones prácticas, pueden aportar un profundo conocimiento de la actividad de las prácticas contables de gestión y ayudar a los profesionales a detectar y resolver problemas.

Según Kaplan (1986), la utilización de casos como estrategia de investigación en Contabilidad de Gestión proporciona las siguientes ventajas: en primer lugar, permite reafirmar modelos, teorías e hipótesis, que en la actualidad se desarrollan sin suficientes datos y observaciones para seguir proclamando su vigencia. En segundo lugar, ponen de manifiesto las necesidades de la organización y las acciones a emprender. Dado que las empresas deben adaptarse a las cambiantes circunstancias, los investigadores tienen que estar al corriente de las prácticas actuales y necesitan una continua observación de la realidad. Carmona (2004) pone de manifiesto la creciente utilización de métodos cualitativos, en concreto del análisis de casos, como metodología de investigación en Contabilidad de Gestión.

En los últimos años, se han publicado numerosos trabajos que han utilizado este tipo de metodología tanto en *España* (Aibar,1998; Alvarez Dardet,1993; Alvarez-Dardet y Capelo, 2000; Amat,1996; Amat et al., 1994; Araújo y Vélez ,2000; Carmona et al.,1993; Carmona y Macías,1998; Fuentes,1994; Gutiérrez y Núñez,1999; Larrinaga, 1995; López Manjón 2000; Núñez,1999), como fuera de España. En este sentido, destacar los artículos publicados en *Accounting, Organization and Society*: Carmona, Ezzamel y Gutiérrez (1997); Macintosh y Scapens (1990); Puxty (1997); Tinker y Neimark (1987); Van der Meer-Kooistra y Vosselman (2000); Smith Lamber, L.,Christensen, T y Gaver,K (2000); Jevons Lee, C-W(2001); Uddin,S. y Hopper, T. (2001); Suzuki,T. (2003); Dekker, H.C. (2004); Gerdin,J. y Greve, J.(2004); Hakansson, H. y Lind, J. (2004); Seal, et al.(2004); *Management Accounting (CIMA)*: Ball (1997); Cleland (1997);Gleadle (1999); Mason (1996); May y Bryan (1999); Newing (1997). *Management Accounting (IMA)*: McArthur (1996); Williams y Hart (1996). *Management Accounting Research* : Brignall (1997); Chenhall y Langfield-Smith (1998); Christiansen y Skaerbaek (1997); Coad (1996); Kloot, (1997); Lowe (1997); Nixon (1998); Seal et al. (1999); Scapens y Roberts (1993); Spicer (1992); Weber y Weissenberger (1997); Nilsson, F. (2000); Vamosi, T.S. (2000); Lapsley, I y Pallot, J. (2000); Greenhalgh, R.W. (2000); Emsley D. (2001); Lind, J. (2001); Parker, L.D. (2001); Van Helden, G., Van der Meer-Kooistra,J y Scapens, R.(2001); Seal, W. (2001); Parker, L.D.(2002); Van der Veeken, H.J. y Wouters, M.J.F.(2002); Collier, P.M. y Berry, A.(2002);Granlund, M. y Malmi, T. (2002); Kasurinen, T. (2002); Lin, Z. y Yu, Z. (2002); Dekker, H.C. (2003); Perera, S., et al. (2003); Lanfield-Smith, K, y Smith, D. (2003); Johansson, I-L- y Badvinsdottir, G. (2003); Bruining, H., et al. (2004). Así como en *otras* numerosas revistas: Atkinson (1998); Coburn et al. (1997); Chetty, (1996); Chan y Lee (1997); Choe (1998); Dixon (1998); Gebert et al. (1996); Hopper, et al (1999);Hopwood (1985); Plunkett (1988); Pursglove y Dale (1996);

Swenson (1998); Dhanani y Groves (2001); LeBrasseur, Whissell y Ojha (2002); Barneto y Franco (2004); Dennis (2004); Saorin (2004).

Este creciente interés de la investigación en Contabilidad de Gestión en el caso español, se ve reflejado en uno de los eventos de más tradición en este campo. Recientemente, se celebró en la Universidad de Alcalá, el X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”. Esta reunión de investigación, que fue de las primeras celebrada en España (IE, 1991), en el área de Contabilidad de Gestión, en la que se presentaban trabajos predoctorales con contrarreplicantes, ha gozado de una larga tradición en cuanto a abordar la metodología de corte cualitativo en Contabilidad de Gestión. En este último evento, por ejemplo, los trabajos de Alvarez-Dardet et al.(2004); Casasola (2004); Crespo et al (2004); y Carmona et al. (2004), presentaban investigaciones realizadas a través del análisis de casos, en los que se indican los desarrollos que se están produciendo en la investigación cualitativa, que como ya hemos indicado trata de estudiar la calidad de las actividades, asuntos, medios, relaciones, materiales o herramientas en una determinada situación o problema, en este caso relacionada con la contabilidad de gestión, a fin de perseguir analizar profundamente, con sumo detalle, un asunto o actividad en particular (descripción holística).

Por su parte, Carrasco (2004), ponía de manifiesto que las diez ediciones del Konopka habían dado lugar a la publicación de veinticinco trabajos en revistas españolas y diecisiete en revistas internacionales, tales como: Abacus; Journal of Accounting and Business; Accounting, Auditing and Accountability Journal; Accounting, Business & Financial History; Accounting History; Accounting, Organizations and Society; Critical Perspectives on Accounting; European Accounting Review; Human Resources Costing & Accounting Journal; Management Accounting Research; Omega; Organization Studies y Scandinavian Journal of Management. Muchos de estos trabajos, en Contabilidad de Gestión, presentados en dichas reuniones de investigación que posteriormente se materializaron en publicaciones, utilizaban la metodología del caso.

Para Ryan et al (2004: 125), descripciones más profundas de la contabilidad de gestión en la práctica vinieron de la mano de los investigadores cuando comenzaron a realizar trabajos de campo intensivos aplicando el estudio de casos. La importancia del estudio de casos empezó a reconocerse con los trabajos de Kaplan (1984; 1986), aunque su trabajo conjunto con Jonson (Johnson y Kaplan, 1987), fue el que tuvo un mayor impacto, tanto en la investigación como en la práctica de la contabilidad de gestión.

5. CONCLUSIONES

La Investigación del estudio de casos tiene una serie de características, ligadas a realizar un análisis de un fenómeno contemporáneo en su contexto real en donde las barreras del fenómeno y su contexto no están claramente delimitadas, es por ello que se deben utilizar múltiples fuentes de evidencias, ya sean éstas entrevistas, observación directa o verificación de entrevistas. Esto permite que se puedan aplicar tanto métodos cualitativos como cuantitativos.

Las fases para llevar a cabo un estudio de caso pasan por el tener un conocimiento del problema, el cual se puede adquirir a través de las relaciones con empresas o en la literatura especializada en Contabilidad de Gestión. La utilización del método de investigación más apropiado y considerar, teniendo en cuenta los recursos existentes lo que es posible hacer y como llevarlo a cabo, son aspectos tener en cuenta en base a las preguntas planteadas de la investigación. Tal y como señala Rodríguez Et al. (1996), el caso no tiene por que ser representativo ya que la investigación cualitativa no se caracteriza por su intencionalidad en la generalización de los resultados, si no por su preocupación por lo peculiar, lo subjetivo y lo idiosincrásico. Los aspectos señalados tienen que ver con el diseño de la investigación.

Otra fase del estudio de caso esta relacionada con la elección del marco teórico, esta fase lleva a analizar las fuentes de conocimiento existentes lo que lleva a indagar en la literatura especializada. El posicionamiento del investigador, es también importante a la hora de analizar el problema y de la perspectiva, utilizada que conduce a la elección del marco teórico.

La tercera fase lleva a plantearse las propuestas y preguntas de investigación, en definitiva trata de analizar la naturaleza del problema que se quiere investigar, esto lleva a basarse en las teorías existentes a fin de establecer las propuestas de investigación, las cuales pueden o no ser corroborada por los resultados del análisis. Se debe profundizar en la propuesta de investigación y preguntándose el cómo y el porqué, es decir señalar las cuestiones a investigar.

La fase de recogida de datos, esta condicionada por los instrumentos utilizados para recogerlos y por la metodología aplicada en el proceso de investigación. Las técnicas más comunes dentro de la investigación de corte cualitativo son: entrevista en profundidad; cuestionarios; observación directa; observación participativa y análisis de documentación.

Es deseable que la tendencia actual en la investigación en Contabilidad de Gestión, tienda a la utilización de métodos etnográfico con perspectiva intervencionista en donde el trabajo empírico es de una larga cooperación con la organización y el investigador participe activamente en el proceso de cambio.

En España, cada vez son más las empresas que colaboran con los investigadores a través de proyectos de investigación y colaboración. A esta relación se le debe sacar los frutos. Este tipo de investigación es conocida como *Investigación en Acción* (Coghlan & Brannick, 2001) y por medio de la misma es posible la construcción de teorías. Hasta hace pocos años era poco utilizada en la Contabilidad de Gestión.

Para Kaplan (1998), esta propuesta alternativa de investigación es un proceso dinámico de creación de conocimiento sobre nuevas prácticas en contabilidad de gestión, por medio de la implicación del investigador en un programa explícito para desarrollar nuevas soluciones que cambien y mejoren la práctica existente a fin de verificar la factibilidad y las propiedades de lo que se propone.

Como señala Blanco Dopico et al (2004), de esta forma, el investigador no sólo recibe información y aprende sobre nuevas ideas, instrumentos y técnicas sino también acerca de las condiciones para su implantación con éxito en las organizaciones y los obstáculos reales que pueden presentarse al cambio y la innovación.

BIBLIOGRAFÍA

- Aibar Guzmán, B. (1998): “ Una propuesta de sistematización del proceso de diseño e implantación del sistema de información de gestión. Análisis empírico de la gran empresa gallega”. Revista de Contabilidad, Vol. 1, No 2, p. 19-47.
- Álvarez Dardet, C. (1993): “Análisis estratégico de costes: estudio de un caso”. ICAC, Madrid.
- Alvarez-Dardet Espejo, C.; Baños Sánchez-Matamoros, J.; Carrasco Fenech, F. (2004): “*Contabilidad, control y resistencia. El caso de las nuevas poblaciones de Sierra Morena y Andalucía (1769-1772)*”. X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”, 29 y 30 enero. Universidad de Alcalá de Henares. Madrid.
- Alvarez-Dardet, C. y Capelo, M.D. (2000): “*La reputación de los gestores y su elección contable: el caso de los almacenes agüera (1822-1830)*”. VII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”. Sevilla 3-4, Febrero.
- Amat Salas, J. (1996): “Cambios en el entorno organizativo y social en España durante el período 1960-1990 y su impacto en la contabilidad de gestión: estudio empírico de ocho empresas industriales”. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá de Henares. Madrid.

- Amat Salas, O. y Blake, J. (1994): "Control of the costs of quality management: a review of current practice in Spain". 17th Congress EAA. April, Venecia.
- Araújo Pinson, P. y Vélez Elorza, M. (2000): "*Nueva gestión pública, cambio y legitimación: un estudio exploratorio en un Gobierno Local*". VII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. *Memorial Raymond Konopka*. Sevilla 3-4, Febrero.
- Atkinson, A. (1998): "*Strategic performance measurement and incentive compensation*". *European Management Journal*. Vol. 16, No. 5, p. 552-561.
- Ayuso Moya, A. (2001): "La elección de los modelos de costes de calidad: un análisis cualitativo". Tesis Doctoral Europea. Universitat de València
- Baker, C.R. & Bettner, M.S. (1997): "Interpretative and Critical Research in Accounting: A commentary on Its Absence from Mainstream Accounting Research". *Critical Perspectives in Accounting*. Vol. 8, No. 4 pp. 293-310.
- Ball, F. (1997): "*From MOD to plc with ABC*". *Management Accounting, CIMA*, Vol. 75, No. 8, p. 56-57.
- Barneto, M.; Franco, J.F. (2004): "Determining factors of the intensity of assembler-supplier relationships in the automobile industry". *Management Research*. Winter 2003-2004, Vol. 2, Iss. 1, pág. 65.
- Barrachina Palanca, M. (2002) "Fusiones y adquisiciones: implicación de los sistemas contables de gestión en los procesos de integración y cambio socio-cultural" Tesis Doctoral Europea. Universitat de València
- Bhimani, A. (1996): *Management Accounting European Perspectives*. ed. Oxford University Press. Oxford.
- Blanco Dopico, I.; Aibar Guzmán, B.; Aibar Guzmán, C.: (2004). Una propuesta para la búsqueda de la relevancia de la investigación en contabilidad de gestión a través de la triangulación. XI Encuentro de ASEPUC. Granada. Junio.
- Bonache, J. (1998): "Los estudios de casos como estrategia de investigación: Características, críticas y defensas". Documento de trabajo. Universidad Carlos III. Madrid.
- Brewer, J. y Hunter, A. (1989): *Multimethod Research: A Synthesis of styles*. Newbury Park, C.A.; Sage publications.
- Brignall, S. (1997): "*A contingent rationale for cost system design in services*". *Management Accounting Research*, Vol. 8, nº 3, p. 325-346.
- Bruining, H., Bonnet, M., Wright, M. (2004): "Management control systems and strategy change in buyouts". *Management Accounting Research*, Jun., Vol. 15, Iss. 2, pg. 155.
- Bryman, A. (1988): *Quantity and Quality in social research*. London, Unwin Hyman.
- Carmona Moreno, S. (2004): "Resultados y retos tras 13 años de workshops". X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka", 29 y 30 enero. Universidad de Alcalá de Henares. Madrid.
- Carmona Moreno, S.; Escobar Rodríguez, T.; Gutiérrez Hidalgo, F. (2004): "*La contabilidad como una herramienta de poder de los gestores: El estudio de un caso*". X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka", 29 y 30 enero. Universidad de Alcalá de Henares. Madrid.
- Carmona, S. y Macías, M. (1998): "*Costes y presupuestos en la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla*". 2º Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad. Sevilla.
- Carmona, S., Macías, M. (2001): "Institutional Pressures, Monopolistic Conditions and the Implementation of Early Cost Management Practices: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887)" *Abacus*, Vol. 37 (2), págs. 139-165
- Carmona, S.; Carrasco, F. y Fernández, L. (1993): "*Un enfoque interdisciplinar de la Contabilidad del medio ambiente*". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, p. 277-305.
- Carmona, S.; Ezzamel, M. y Gutiérrez, F. (1997): "*Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, nº 5, p. 411-446.

- Carrasco Fenech, Francisco (2004): “Análisis de resultados del Konopka. X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka”. Universidad de Alcalá de Henares. 29 y 30 de Enero de 2004
- Casasola Balseáis, A. (2004): “Análisis longitudinal de la información social y medioambiental. Estudio de caso: Cepsa (1930-2002)”. X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”, 29 y 30 enero. Universidad de Alcalá de Henares. Madrid.
- Cleland, K.N. (1997): “*The flip side of ABC... Contribution-based activity*”. Management Accounting, CIMA, Vol. 75, nº 5, p. 22-25.
- Coad, A. (1996): “Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting”. Management Accounting Research, Vol. 7, nº 7, p. 387-408.
- Coburn, S.; Grove, H. and Co, T. (1997): “*How ABC was used in capital budgeting*”. Strategic Finance. Vol. 78, nº 11, p.38-46.
- Collier, P.M., Berry, A.J. (2002): “Risk in the process of budgeting”. Management Accounting Research, Sep., Vol. 13, Iss. 3, pág 273
- Cooper, R., Slagmulder, R. (2004): “Interorganizational cost management and relational context”. Accounting, Organizations and Society. Oxford, Jan, Vol. 29, Iss. 1, pág. 1-26.
- Coughlan, D.; Brannick, T (2001): *Doing Action Research in your own organization*. Ed. Sage, London.
- Crespo Soler, C; Ripoll Feliu, V. (2004): “*Posicionamiento estratégico ante la gestión medioambiental. Estudio de un caso múltiple*” X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”, 29 y 30 enero. Universidad de Alcalá de Henares. Madrid.
- Chalmers, A.F. (1992): *La ciencia y como se elabora*. Ed. Siglo XXI de España, Madrid.
- Chan , A. y Lee, M. (1997): “*Applicability of management control theories in China: A case study*”. Advances in International Accounting, Vol. 10, p.165-183.
- Chenhall, R. y Langfield-Smith, K (1998): “Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs”. Management Accounting Research, Vol. 9, nº 4, p. 361-386.
- Chetty, S. (1996): “*The case study method for research in small- and medium- sized firms*”. International Small Business Journal, Vol. 15, p.73-85.
- Choe, J. (1998): “The effects of user participation on the design of accounting information systems”. Information y Management, Vol. 34, nº 3, p. 185-198.
- Christiansen, J. K. y Skaerbaek, P. (1997): “*Implementing budgetary control in the performing arts: games in the organizational theatre*”. Management Accounting Research, Vol. 8, nº 4, p. 405-438
- Chua, W.F. (1986): “*Radical Developments in Accounting Thought*”. Accounting Review. October, pp. 601-632.
- Dachler, H.P. (1997): “Does the distinction between qualitative and quantitative methods make sense?”. Organization Studies, p.709-724
- Dekker, H.C. (2003): “Value chain analysis in interfirm relationships: A field study”. Management Accounting Research, Mar, Vol. 14, Iss. 1, pág. 1
- Dekker, H.C. (2004): “Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements”. Accounting, Organizations and Society. Oxford, Jan, Vol. 29, Iss. 1, pág. 27-49.
- Dennis, T. (2004): “*Avoiding front-Runner’s Bias*”. Australian journal of Management. Vol. 29, Iss. 1, pág. 35-39.
- Devine, C.T.(1985): *Essays in Accounting Theory*. Volumen V. American Accounting Association, Sarasota.
- Dhanani,A.; Groves, R. (2001): “*The management of exchange risk: Evidence from corporate practices*”. Accounting and Business Research. Vol. 31, Iss. 4, pág. 275.
- Dixon, R. (1998): “*Accounting for strategic management: A practical application*”. Long Range Planning, Vol. 32, nº 2, p. 272-279.
- Eisenhardt, K. (1989): “*Building theories from case study research*”. Academy of Management Review, Vol. 14, nº 4, pp. 532-550.

- Emsley, D. (2001): "Redesigning variance analysis for problem solving". *Management Accounting Research*, Mar, Vol. 12, Iss. 1, pág. 21.
- Escobar Pérez, B. y Lobo Gallardo, A. (1998): "Implicaciones metodológicas del cambio paradigmático en Contabilidad para la Gestión: Especial referencia a los estudios de caso". IV Jornada de trabajo sobre contabilidad de costes y gestión. Asepuc, Universitat Jaume I. Castellón. pp. 49-63.
- Fuentes, P. (1994): "*Calidad y gestión de costes: una evidencia empírica*". Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla.
- García Ferrando, M. (1986): *La Encuesta. En el análisis de la realidad social*. Eds. Alianza Universidad, Madrid.
- García Ferrando, M. y Sanmartín, R. (1986): *La observación científica y la obtención de datos sociológicos*. en García Ferrando (1986). Eds. Alianza Universidad, Madrid.
- Gebert, P.; Goldenberg, C y Peters, D. (1996): "*Managing customers through cost-to-serve*". *CMA*, Vol. 70, nº 7, p. 22.
- Gerdin, J., Greve, J. (2004): "Forms of contingency fir in management accounting research – a critical review". *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, April/May, Vol. 29, Iss 3, 4 pág. 303-326.
- Glasser, B.G. y Strauss, A.L. (1967): *The discovery of grounded theory; strategies of qualitative research*. Aldine Press. Chicago.
- Gleadle, P. (1999): "The interface between finance and new product development encouraging a climate of innovation". *Management Accounting, CIMA*, Vol. 77, nº 7, p. 24-25.
- Granlund, M., Malmi, T. (2002): "Moderate impact of ERPS on management accounting: A lag or permanent outcome?". *Management Accounting Research*, Sep., Vol. 13, Iss. 3, pág 299.
- Greenhalgh, R.W. (2000): "Information and the transnational SME controller". *Management Accounting Research*. Dec., Vol. 11, Iss. 4, pág. 413.
- Gutiérrez Hidalgo, F. y Núñez Torrado, M. (1999): "*Explaining change in Spain during the second half of the eighteenth century using institutional theory*". 2ª EIASM Workshop in Accounting And Management in historical perspective. Seville.
- Hakansson, H., Lind, J. (2004): "Accounting and network coordination". *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, Jan, Vol. 29, Iss. 1, pág. 51-72.
- Hanson, N.R. (1977): *Patrones de descubrimiento. Observación y Explicación*. Alianza, Madrid.
- Hooper, T. & Powel, A. (1985): "*Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting*". *Journal of Management Studies*. Vol. 22, nº 5, pp. 429-465.
- Hooper, T.; Koga, T. y Goto, J. (1999): "*Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: an exploratory study*". *Accounting and Business Research*, Vol. 30, nº 1, p. 73-86.
- Hopwood, G. (1983): "*On Trying to Study Accounting in the Context in which it operates*". *Accounting Organization and Society*, Vol. 9, pp. 287-305.
- Hopwood, G. (1985): "The Tale of a Committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social". *Accounting Organizations and Society*, p. 361-377.
- Hügg, I.; Hedlund, G. (1979): "*Case Studies in Accounting Research*". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 4, nº 1-2, p. 134-143.
- Humphrey, C. & Scapens, R.W. (1992): "*Theories and Case Studies: limitation or Liberation*". Working Paper 92/4. University of Manchester. Manchester. Gran Bretaña.
- Instituto de Empresa (1991): I Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka". Madrid.
- Jevons Lee, C-W. (2001): "Financial restructuring of state owned enterprises in China: The case of Shanghai Sunve Pharmaceutical Corporation". *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, Oct/Nov, Vol. 26, Iss. 7,8, pág. 673
- Johansson, I-L., Baldvinsdottir, G. (2003): "Accounting for trust: Some empirical evidence". *Management Accounting Research*, Sep., Vol. 14, Iss. 3, pág. 219.
- Jonson, H.T. y Kaplan, R.S. (1987): "*Relevante Lost: The rise and fall of Management Accounting*". MA, Harvard Business School.

- Kaplan, R. (1984): “*The evolution of Management Accounting*” *The Accounting Review*, July, p. 390-418.
- Kaplan, R. (1986): “*The role for empirical research in management accounting*”. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 11, nº 4/5, p. 429-452.
- Kaplan, R. (1998): “*Innovation action research: creating new management theory and practice*”. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 89-118.
- Kasurinen, T. (2002): “Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation”. *Management Accounting Research*, Sep., Vol. 13, Iss. 3, pág. 323.
- Keating, P.J. (1995): “A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting”. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 7 Fall, pp. 66-68.
- Klemstine, C.F. & Maher, M.W. (1983): “*Management Accounting Research: 1926-1983*”. American Accounting Association: Management Accounting Section. Citado por Kaplan (1986).
- Kloot, L. (1997): “Organizational learning and management control systems: responding to environmental change”. *Management Accounting Research*, Vol. 8, No 1, p. 47-73.
- Kuhn, T. (1962): *La estructura de las Revoluciones Científicas*. Fondo de Cultura Económica. Madrid.
- Lanfield-Smith, K., Smith, D.(2003): “Management control systems and trust in outsourcing relationships”. *Management Accounting Research*, Sep, Vol. 14, Iss. 3, pg. 281.
- Lapsley, I., Pallot, J. (2000): “Accounting management and organizational change: A comparative study of local government”. *Management Accounting Research*., Jun, Vol. 11, Iss. 2, pág. 213.
- Larrinaga González, C. (1995): “La relación entre las prácticas contables y el medio ambiente”. Tesis doctoral. Sevilla.
- Larrinaga González, C. (1999): “*Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión*”. *Revista de Contabilidad* Vol. 2 nº 3, p. 103-131.
- Larrinaga, C.; Carrasco, F.; Correa, M.; Caro, F; Paéz, J. (2001): “The role of environmental accounting in organizational change. An exploration of Spanish companies” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 nº 2, pp. 213-239.
- Laughlin, R. & Lowe, E. (1990): “A critical Analysis of Accounting Thought: Prognosis and Prospects for understanding and changing Accounting Systems Design”. In D. Cooper & T. Hooper. (Eds): *Critical Accounts*. London, Macmillan, pp. 15-43.
- LeBrasseur, R.; Whissell, R.; Ojha, A. (2002): “Organisational learning, transformational leadership and implementation of continuous quality improvement in Canadian Hospitals”. *Australian Journal of Management*. Dec. Vol. 27, Iss. 2, pág. 141-163.
- Lee, A.S. (1991): “Integrating Positivist and Interpretative Approach to Organizational Research”. *Organization Science*. Vol. 2, nº 4, pp. 342-365.
- Lewellyn, S. (1992): “*The role of case study methods in Management Accounting Research: a Comment*”. *Brithis. Accounting Review* Vol. 24, pág. 17-32. March.
- Lin, Z.J., Yu, Z. (2002): “Responsibility cost control system in China: A case of management accounting application”. *Management Accounting Research*, Dec, Vol. 13, Iss. 4, pág. 447
- Lind, J. (2001): “Control in world class manufacturing – A longitudinal case study”. *Management Accounting Research*., Mar, Vol. 12, Iss. 1, pág. 41.
- López Manjón, J. (2000): “*Cambio contable en una organización académica. El caso del colegio-universidad de Osuna (1771-1777)*. VII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”. Sevilla 3-4, Febrero.
- Lowe, A.D. (1997): “The role of accounting in the processes of health reform: providing a “black box” in the costing of blood products”. *Management Accounting Research*, Vol. 8, nº 4, p. 439-458.
- Lukka, K. & Kasnen, E. (1995): “*The Problem of Generalizability: Anecdotes and Evidence in Accounting Research*”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 8, nº 5, pp. 71-90.
- Macintosh, N.B. y Scapens, R.W. (1990): “*Structuration theory in management accounting*”. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 15, nº 5, p. 455-477.
- Mason, B. (1996): “*Activity-based budgeting at Scottish Courage*”. *Management Accounting, CIMA*, Vol. 74, nº 7, p. 32.

- May, M. y Bryan, T. (1999): "*Value based management a British aerospace*". Management Accounting, CIMA, Vol. 77, nº 11, p. 36-37.
- McArthur, J. (1996): "*Cost management at the IRS*". Management Accounting, IMA, Vol. 78, nº 5, p. 42-48.
- Newing, R. (1997): "*The world's favourite airline*". Management Accounting, CIMA, Vol. 75, nº 8, p. 50-52.
- Nilsson, F. (2000): "Parenting styles and value creation: A management control approach". Management Accounting Research. Mar, Vol. 11, Iss. 1, pág. 89.
- Nixon, B. (1998): "*Research and development performance measurement: a case study*". Management Accounting Research, Vol. 9, nº 3, p. 329-355.
- Núñez Torrado, M. (1999): "El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: El caso de la renta de la pólvora en Nueva España (1757-87)". Sevilla.
- O'Dwyer, B. (2004): "Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting". Accounting, Organizations and Society. Oxford,, Jan, Vol. 29, Iss. 1, pág. 73-92.
- Otley, D.T. & Berry, A.J. (1994): "*Case study research in management accounting and control*". Management Accounting Research, nº 5, pp. 46-65.
- Parker, L.D. (2001): "Reactive planning in a Christian Bureaucracy". Management Accounting Research, Sep, Vol. 12, Iss. 3, pág. 321.
- Parker, L.D. (2002): "Budgetary incrementalism in a Christian bureaucracy". Management Accounting Research, Mar, Vol. 13, Iss. 1, pág. 71.
- Patton, M.Q. (1987): *How to use qualitative methods in evaluation*. Newbury Park, C.A., Sage.
- Perera, S., McKinnon, J.L., Harrison, G. (2003): "Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization – A longitudinal case study of a government trading enterprise". Management Accounting Research, Jun, Vol. 14, Iss. 2, pág. 140.
- Plunkett, J.J. (1988): "*A study of the collection and use of quality-related costs in manufacturing industry*". Phd Thesis. University of Manchester. UMIST. Manchester.
- Pursglove, A.B. y Dale, B.G. (1996): "Quality costing: The findings from an industrial-based research study in coating manufacture". Proc. Instn. Mech. Engrs. Vol. 210, p. 535-541.
- Puxty, A.G. (1993): "*The social & Organizational Context of Management Accounting*". Advanced Management Accounting and Finance Series. CIMA, Academic Press, San Diego, California.
- Puxty, A.G. (1997): "Accounting choice and a theory of crisis: the case of post-privatization British Telecom and British Gas". Accounting, Organization and Society, Vol. 22, nº 7, p. 713-735.
- Robinson, W.S. (1951): *The logical structure of analytic induction*. American Sociological Review, nº 16, p. 812-818.
- Ruiz Olabuenaga, J.I. (1996): *Metodología de la investigación cualitativa*. Universidad de Deusto. Bilbao.
- Ruiz Olabuenaga, J.I.; Aristegue, I. y Melgosa, L. (1998): *Como elaborar un proyecto de investigación social*. Cuadernos monográficos del ICE, nº 7.
- Ryan, B.; Scapens, R. y Theobald, M. (2004): "Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad". Deusto.
- Ryan, R.; Scapens, R., Theobald, M. (1992): "*Research Methods and Methodology in Accounting and Finance*". Ed. Academic Press.
- Saorin Iborra, M.C. (2004): "Choice in joint venture and acquisition negotiation behaviour: The power-dependence Relationship". Management Research. Fall. Vol. 2, Iss. 3, pág. 219.
- Scapens, R.W. (1990): "*Researching Management Accountign Practice: The Role of Case Study Research Methods*". British Accounting Review. Vol. 22, nº 3, September, pp. 259-281.
- Scapens, R.W. y Roberts, J. (1993): "*Accounting and Control: A case study of resistance to Accounting and Change*". Management Accounting Research. Vol. 4, nº 1, March, p. 1-32.
- Seal, W. (2001): "Management accounting and the challenge of strategic focus". Management Accounting Research, Dec, Vol. 12, Iss. 4, pág. 487.
- Seal, W; Cullen, J.; Dunlop, A; Berry, T. and Ahmed, M. (1999): "*Enacting a European supply chain: A case study on the role of management accounting*". Management Accounting Research, Vol. 10, nº 3, p. 303-322.

- Silverman, D. (1993): *Interpreting Qualitative Data*, Sage.
- Smith Bamber, L., Christensen, T.E., Gaver, K.M. (2000): "Do we really "know" what we think we know? A case study of seminal research and its subsequent overgeneralization." *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, Feb, Vol. 25, Iss. 2, pág. 103.
- Smith, P.H.; Misumi, J.; Tayeb, M.F.; Peterson, M.F. & Bond, M.H. (1989): "*On the Generality of Leadership Styles Across Cultures*", *Journal of Occupational Psychology*, Vol. 62, p. 97-100.
- Spicer (1992): "The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice. Theories and case research methods". *Management Accounting Research*. Vol. 3, p. 1-38.
- Stake, R.E. (1995): "*The art of case study research*". Thousand Oaks, CA, Sage publications.
- Stoecker, R. (1984): "*Evaluating and Rethinking the case Study*". *Sociological Review*. Págs. 88-112.
- Sutton, R. & Staw, B. (1995): "*What Theory is not*", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 40, p. 371-384.
- Sutton, R.I. (1997): "*The virtues of closet qualitative research*", *Organization Science*, Vol. 8 (1), pp. 97-106.
- Suzuki, T. (2003): "The accounting figuration of business statistics as a foundation for the spread of economic ideas". *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, Jan, Vol. 28, Iss. 1, pág. 65.
- Swenson, D. (1998): "Managing costs through complexity reduction at carrier corporation". *Strategic Finance*, Vol. 79, nº 10, p.20-28.
- Tamarit Aznar, C.(2002): "Variables que influyen en el diseño, implantación y control del sistema de costes y gestión basado en las actividades. Estudio de un caso". Tesis Doctoral. Universitat de València.
- Taylor, S.J. & Bogdan, R. (1992) : "Introducción a los métodos cualitativos de investigación: La búsqueda de significados". Barcelona, Ed. Paidós.
- Tinker, T. & Neimarck, M. (1990): "*Displacing the Corporation with Deconstrucionism and Dialectics*". *Critical Accounts*. Editado por D.J. Cooper y T. M. Hooper, London, Macmillan, pp, 44-63.
- Tinker, T. y Neimark, M. (1987): "*The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976*". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, nº 1, p. 71-88.
- Tinker, T.; Merino, B.D. y Neimark, M. (1992): "*The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought*". *Accounting, Organizations and Society*, p. 167-200.
- Uddin, S., Hopper, T. (2001): "A Bangladesh soap opera: Privatization, accounting, and regimes of control in a less developed country". *Accounting, Organizations and Society*. Oxford,, Oct/Nov, Vol. 26, Iss. 7,8, pág. 643-672.
- Vamosi. T.S. (2000): "Continuity and change; Management accounting during processes of transition". *Management Accounting Research*. Mar, Vol. 11, Iss. 1, pág. 27.
- Van de Ven, A.H. & Poole, M.S. (1990): "Methods to develop a grounden theory of innovation processes in the Minessota Innovation Research Program". *Organization Science*, Vol. 1, p. 313-335.
- Van der Meer-Kooistra, J. y Vosselman, G.J. (2000): "*Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance*". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 25, nº 1, p. 51-77.
- Van der Meer-Kooistra, J., Vosselman, Ed.G.J. (2000): "Management control of interfirm transactional relationships: The case of industrial renovation and maintenance". *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, Jan, Vol. 25, Iss. 1; pág. 51.
- Van der Veeken, H.J.M., Wouters, M.J.F. (2002): "Using accounting information systems by operations managers in a project company". *Management Accounting Research*, Sep., Vol. 13, Iss. 3, pág. 345.
- Van Helden, G.J., Van der Meer-Kooistra, J., Scapens, R.W. (2001): "Co-ordination of internal transactions at Hoogeveens steel: Struggling with the tension between performance –oriented business units and the concept of an integrated company". *Management Accounting Research*, Sep., Vol. 12, Iss. 3, pág. 357.

- Weber J. y Weissenberger, B. (1997): "Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: A critical evaluation of Riebel's approach". *Management Accounting Research*, Vol. 8, nº 3, p. 277-298.
- Williams, K. y Hart, J. (1996): "Maxwell business systems: high flight". *Management Accounting*, IMA, Vol. 78, nº 5, p. 49-52.
- Woolgar, S. (1991): "Knowledge and Reflexivity. New Frontiers in the Sociology of Knowledge". Eds. Sage Publications, London.
- Wright, L.L. (1996): "Qualitative International Management Research" en Punnett y Shenkar Eds: *Handbo for International Management Research*, Blackwell, p. 63-81.
- Wright, P. & McMahan, G. (1992): "Theoretical Perspectives for Strategic Human Resource Management", *Journal of Management*, Vol. 18, p. 295-320.
- Yin, R. (1994): "Case Study Research. Design and Methods". Ed. Sage. Publications. London.

Amparo Ayuso Moya



Doctora en Ciencias Económicas (Doctorado Europeo). Profesora de la Facultad de Economía de Valencia, con 15 años de experiencia, impartiendo docencia en Contabilidad de Costes y en Contabilidad de Gestión y Directiva. Auditor de Sistemas de Gestión de Calidad ISO 9000:2000. Experto Europeo en gestión de la calidad en el sector servicios. Miembro de la Línea de Investigación "Nuevas Tendencias en la Contabilidad de Gestión". Ha participado en proyectos de investigación financiados por la Universidad de Valencia y la Unión Europea. Miembro de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), y de la Asociación Española de Calidad (AEC). Ha publicado diversos capítulos en libros relacionados con la contabilidad de gestión y los costes de calidad, así como artículos en revistas nacionales de contabilidad y numerosas comunicaciones en congresos nacionales e internacionales.

Vicente M. Ripoll Feliu



Director del Departamento de Contabilidad de la Facultad de Economía de la Universitat de Valencia. Director de IMACCeV, equipo valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes. Miembro de la Comisión Permanente de Principios de Contabilidad de Gestión de la AECA y miembro del Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Es coordinador de los libros: "Introducción a la Contabilidad de Gestión: Cálculo de Costes", y "Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, Control y Experiencias Prácticas". Coautor junto con Tomas Balada de los libros: "Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito Iberoamericano" de AECA, de "Manual de Costes" y de "Información de costes para la toma de decisiones empresariales". Tiene más de 25 colaboraciones en capítulos o partes de libros. Ha sido director de Investigación del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, y miembro de la Comisión de Investigación de la Universitat de Valencia.