

Kudeaketarako adierazleen sistemak ekonomia sozialeko erakundeetan: ikastolen kooperatiba-esperientziaren kasua

*Systems of management indicators in social economy organizations:
the case of the cooperative experience of the Ikastolak*

Unai DEL BURGO GARCÍA*, María Jesús LUENGO VALDERREY,
Aitor BENGOTXEA ALKORTA

UPV/EHUren GEZKI Institutuko ikertzaileak eta UEUko kideak

Laburpena: Helburu sozial eta ekonomikoen arteko tentsioan bizi dira Ekonomia Sozialeko erakundeak (ESE): Ekonomikoki bideragarriak izan behar dira, beraien helburu sozialak lortu ahal izateko. Bi dimentsio horien arteko oreka bermatu behar dute eta horretarako, ezinbestekoa da kudeaketarako tresna propioak garatzea. Artikulu honetan, GEZKI Institutuak Ikastolen Elkartearekin batera abian jarritako ikerketa empiriko baten nondik norakoak azaltzen dira: Ikastolen «kudeaketa orekatua» ahalbideratzeko adierazleen sistema holistiko baten garapen praktikoa.

Gako hitzak: Ekonomia Soziala; Kooperatibismoa; Ikastolak; Kudeaketaren Kontrola; Kudeaketarako Informazio Sistemak; Kudeaketarako Adierazleen Sistemak; Balanced Scorecard.

Abstract: Social Economy Entities (ESE) live in a situation of tension between social and economic objectives: they must be economically viable to achieve their social objectives. They must guarantee the balance between these two dimensions and for this it is necessary to develop their own management tools. This article explains the details of an empirical investigation launched by the GEZKI Institute in collaboration with the Federation of Ikastolak: the practical development of a holistic system of indicators to enable a balanced management of the Ikastolak.

Keywords: Social economy; Cooperativism; Ikastolak; Management control; Management information systems; Management indicator systems; Balanced Scorecard.

Econlit: M10: Business Administration: General. M41: Accounting. P13: Cooperative Enterprises.

* **Harremanetan jartzeko / Corresponding author:** Unai del Burgo García. – unai.delburgo@ueu.eus

Nola aipatu / How to cite: Del Burgo García, Unai; Luengo Valderrey, María Jesús; Bengoetxea Alkorta, Aitor (2022). «Kudeaketarako adierazleen sistemak ekonomia sozialeko erakundeetan: ikastolen kooperatiba-esperientziaren kasua». *GIZA EKOA - Revista Vasca de Economía Social*, 19, 87-106. (<https://doi.org/10.1387/gizaekoa.23694>).

Jasotze-data: 2022/06/09; Onartze-data: 2022/06/20.

ISSN 0214-9001 - eISSN 2444-3255 / © 2022 UPV/EHU



Lan hau *Creative Commons Aitortu-EzKomertziala-LanEratorririkGabe 4.0 Nazioartekoa* lizentzia baten mende dago

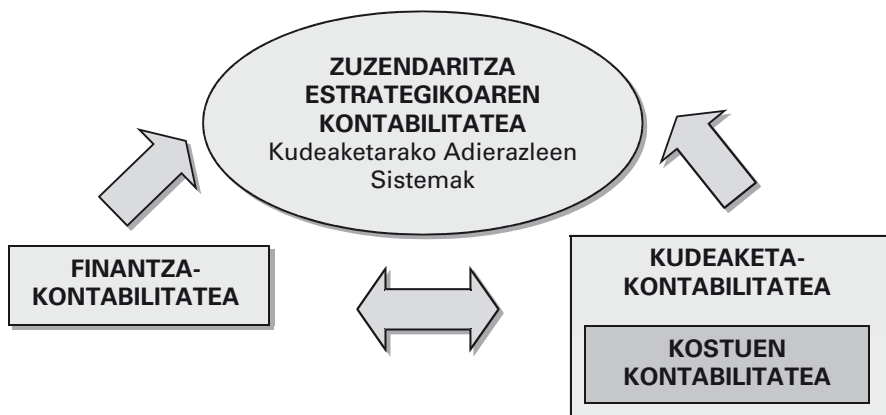
1. Sarrera

Artikulu honek Unai del Burgo García 2020ko abenduan aurkeztutako doktorego tesian (Del Burgo, 2020) oinarritutako ikerketa baten nondik norakoak aurkeztea du helburu. Doktorego tesi hori UPV/EHU-ren Gizarte Ekonomia eta Zuzenbide Kooperatiboaren Institutuaren (GEZKI) izenean kaleratzen den aurrenekoa izan zen eta bertan, Ikastolen Elkarteari (IE) buruzko ikerketa enpiriko bat jasotzen da, Ekonomia Sozialeko erakundeen (ESE) kudeaketa arazo zehatz bati erantzuna emateko asmoarekin: helburu ekonomiko eta sozialen arteko oreka bermatzearen beharra. Horretarako, ikastolei egokitutako kudeaketarako adierazleen sistema holistiko bat proposatzen da aipatutako doktorego tesian.

2. Ikerketaren abiapuntua: ekonomia sozialeko erakundeen kudeaketa orekatua eta kontabilitatea. hezkuntza erakundeen kasua

ESE-en bideragarritasun ekonomikoa bermatzea ezinbestekoa da beraien helburu sozialen lorpena ahalbideratzeko: izan ere, helburu ekonomikoak helburu sozialak lortzeko bitartekoak besterik ez dira mota honetako erakundeetan (Agirre, 2001). Bi dimentsio horiek uztartzeko, ESE-ek ohiko kudeaketa-prozesu enpresarialak garatu behar dituzte: planifikazioa, kudeaketaren kontrola eta erabakitze-prozesua. Prozesu guzti horiek modu arrazionalan gauzatzeko, enpresek kudeaketarako informazio-sistemak (KIS) erabiltzen dituzte (AECA, 2003b; Amat *et al.*, 2006; Blanco, 2008; Malles, 2006; Mallo, 1998), besteak beste, kontabilitate-sistemak (ikus 1. irudia): finantza-kontabilitatea, kudeaketa kontabilitatea eta kudeaketarako adierazleen sistemen bitartez (KAS) gauzatzen den Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatea (AECA, 2003a, 2003b).

ESE-en helburuak multidimentsionalak izanik (ekonomiko eta sozialak), beraien KIS-ek izaera holistiko edo integrala izan behar dute (aldi berean, ekonomiko eta sozialak): aldagai ekonomiko-finantzarioak eta sozialak kudeatu behar dituzte modu orekatuan. Fenomeno honi «Kudeaketa Orekatua» deitu diogu eta ESE-en «dualtasun sozio-ekonomikoan» oinarritzen da, helburu sozial eta ekonomikoen arteko orekan, alegia (Cid, 2005). Hala ere, ohiko kontabilitate sistemek (finantza-kontabilitatea eta kudeaketa kontabilitatea) zailtasun nabariak dituzte kudeaketa orekatu hori ahalbideratzeko, beraien izaera ekonomiko-finantzarioa delako esklusiboki (Amat, 2003).



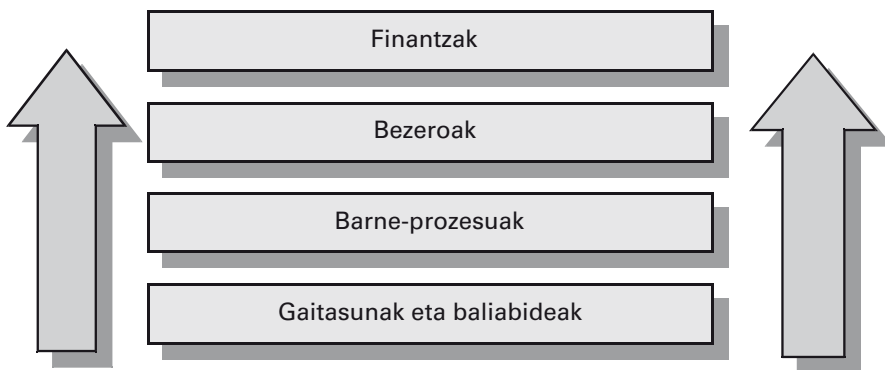
Iturria: AECA, 2003a, 33. orr.

1. irudia

AECA-ren Kudeaketa-Kontabilitatearen Printzipioen Komisiaok proposatutako «hiruki kontablea»: erabaki estrategikoak hartzeko kontabilitate markoa.

Funtsean, aldagai ekonomiko-finantzario eta sozialak kontuan hartu beharko ditu ESE-en zuzendaritza ereduak: *management* soziala (Villajos eta Sanchis, 2013, 212-213. orr.). Zuzendaritza eredu berezi horren informazio-sistemek datu monetario eta ez monetarioak (kuantitatiboak eta kualitatiboak) kudeatu beharko dituzte. Hau kontutan izanda, ikerketa honetan KAS-ak proposatzen dira ESE-en dimentsio ekonomiko eta sozialen arteko oreka bermatzeko tresna gisa. Kudeaketa-tresna horien artean, esanguratsuena, Balanced Scorecard izeneko adierazleen sistema da (Kaplan eta Norton, 1996; Blanco, 2008), hau da, adierazleen koadro integrala (AKI).

Balanced Scorecard, 1992. urtean R. Kaplan Harvard-eko irakaslearen eta D. Norton Boston-eko aholkulariaren artean sortutako neurketa eta kudeaketa-estrategikorako tresna da. Izatez, lau ikuspegi desberdinetan oinarritutako adierazleen sistema da: finantzak, bezeroak, enpresaren barneko prozesuak eta gaitasunen edo baliabideen ikuspegia. Ikuspegi bakoitza, adierazleen bitartez planifikatu eta kontrolatzen da. Ondorioz, funtsezko adierazle estrategikoen sistema sintetikoa da Balanced Scorecard. Eredu orokorraren arabera, edozein erakundek, pertsonen prestakuntzan eragiten badu, bere prozesuak hobetuko ditu, bezeroen asebetetzea lortuz eta azkenik, finantza-emaitez hobeak sustatuz (hauxe baita ohiko enpresa merkantilisten azken helburua).

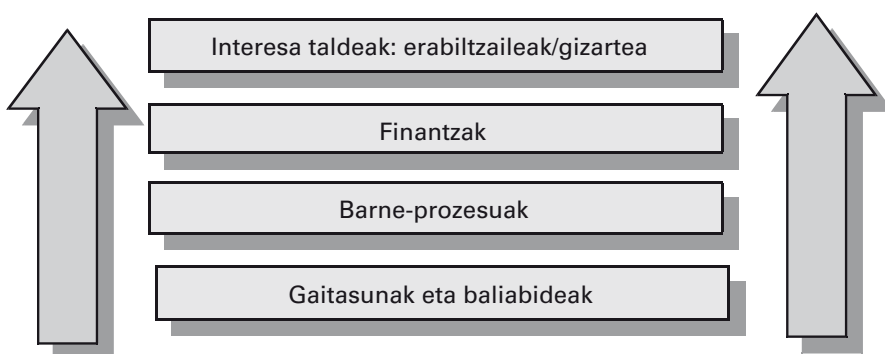


Iturria: Kaplan eta Norton, 1996.

2. irudia

Balanced Scorecard-aren ohiko egitura

Hala ere, kudeaketa sistema malgua izanik, irabazi asmoa duten erakundeentzako diseinatutako eskema orokor hori bestelako izaera duten erakundeetara ere molda daiteke, hau da, irabazi asmorik gabeko erakundeetara: adierazleen sistema horrek ondasun eta zerbitzuen ekoizpen prozesuan (aldagai eragileetan) eta pertsonen asebetetze mailan jartzen du arreta nagusia, emaitza ekonomiko-finantzarioetan baino gehiago (AECA 2001, 69, 75. orr.).



Iturria: Soldevila, 2000, 138. orr.

3. irudia

Balanced Scorecard-aren egitura, irabazi asmorik gabeko erakundeetara moldatuta

Horrela, egituraren gailurrean «bezeroak» irizpidea agertuko litzateke, baina kasu honetan izendapen eta zentzu desberdin batekin, hots, «erabiltzaileak eta gizartea» (erakundearen helburu nagusi bezala, interes talde desberdinen asebetetzea agertuko litzateke, beraz). Irizpide ekonomiko-finantzarioa bitarteko garrantzitsu bat izango litzateke erakundearen helburu nagusia betetzeko eta beraz, egitura berrian bigarren tokian kokatuko litzateke (Santos eta Fidalgo, 2004, 18. orr.; Amat eta Soldevila, 1999; Soldevila, 2000, 138. orr.).

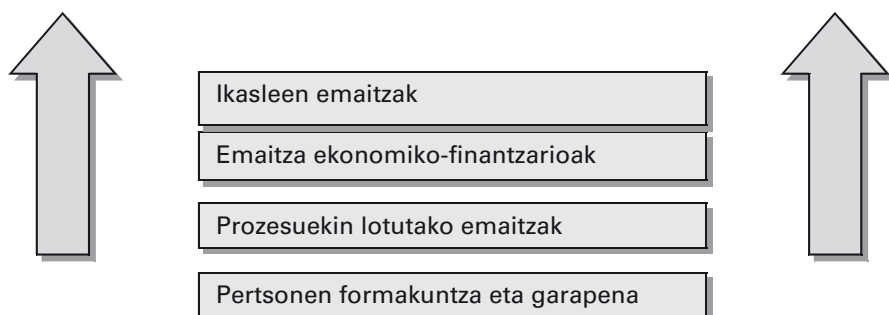
KAS-en erabilgarritasun praktikoa kontrastatzeko (eta bereziki, AKI ereduarena), Ikastolen kooperatiba-esperientziaren kasua aztertu da, IE osatzen duten kooperatibei AKI propio bat proposatuz. Hori dela eta, egokituz jo genuen hezkuntza-erakundeen kudeaketa kontrolean teorikoki sakontzea, zehazki, hezkuntza-erakundeen KAS-en alorrean.

ESE-en kasuan bezala, hezkuntza-erakundeen KIS-ek berezitasun nabaria dute (Del Burgo eta Luengo, 2013). Hezkuntza-erakundeak irabazi asmorik gabeko erakundeak izan ohi dira: beren helburu nagusia ez da etekin monetarioak lortzea eta horiek bazkideen artean banatzea. Horrez gain, beren helburuek izaera ukiezina dute: kalitatezko hezkuntza eskaintzea. Horregatik, oso zaila da helburu horien lorpena maila monetarioan planifikatzea, neurtzea eta kontrolatzea (AECA, 2001). Mota honetako erakundeen jarduna *a priori* (planifikazioa) eta *a posteriori* (kontrola) neurtzeko, ezin dira soilik aldagai ekonomiko-finantzarioak kontuan hartu, bestelako aldagai multidimentsionalak ere kudeatu behar baitira (Gonzalo Angulo, 2007, 28. orr.), adibidez, eskaintako zerbitzuaren kalitatea (Esther, 2003). Izan ere, aldagai monetarioak soilik kontrolatzeak eragin kaltegarriak sortu ditzake hezkuntza-erakundeetan, bestelako aldagai ez-finantzarioen kudeaketa formala oztopatzen duelako: adibidez, hezkuntzaren kalitatea, ikasleen asebetetzea, irakasleen motibazioa (Cropper eta Druryren, 1996). Beraz, hezkuntza-erakundeen kudeaketa orekatuaren beharra aipatu beharrean gaude (ESE-en kasuan bezala, hain zuzen ere).

Izaera bereziko aldagai horiek, aldagai ekonomiko-finantzarioekin batera kudeatu ahal izateko (kudeaketa orekatua), adierazleen sistemak erabiltzea proposatu izan da (Modell, 2003, 333. orr.). Gure ikerketari dagokionez, *Balanced Scorecard* tresnaren aplikagarritasuna aztertu genuen hezkuntza-erakundeetan.

Tresna hori hezkuntza-erakundeetan aplikatzen denean, bere egitura aldatzea beharrezkoa da, irabazi asmorik gabeko erakundeetan gertatzen den bezala: pertsonetan eraginez, prozesuak hobetzen dira eta ondorioz, erakundearen emaitza ekonomiko-finantzarioak sendotzen dira. Guzti hori, erakundearen helburu gorena gauzatzeko balio dezake, hau da, ikasleen emaitza akademikoak hobetzeko (Soldevila eta Amat, 1999; Cáceres

eta González, 2005). Esate baterako, ikasleen emaitzak neurtzean, beren asebetetzea neurtu beharra dago. Ikasleen asebetetzea bera, kalitate-adierazle bat izan daiteke (Soldevila eta Amat, 1999, 47. orr.). Gurasoen asebetetzea ere neur daiteke (Euskadiko Hezkuntza-Kooperatiben Federazioa, 2006, 38. orr.): irakasleek ikasleei egiten dieten jarraipen pertsonalizatuaren inguruan gurasoek duten asebetetzea neur daiteke.



Iturria: Soldevila eta Amat, 1999; Cáceres eta González, 2005.

4. irudia

Balanced Scorecard «akademikoa»

Bukatzeko, *Balanced Scorecard* sistemaren egiturari dagokionez, Karathanos eta Karathanos (2005), Soldevila eta Amat (1999) eta Cáceres eta González (2005) adituen lanek zehaztutako egitura bera aplikatu daitekeela uste dugu, Balanced Scorecard «Akademikoa» izeneko aldaera sortuz.

3. Ikerketaren objektua: ikastolen kooperatiba-esperientzia

Kudeaketa eta kontabilitatearen alorrean tresna zehatz bat proposatzeko, beharrezkotzat jo da enpirikoki erakunde mota zehatz batean zentratzea. Espainiako Ekonomia Sozialari buruzko 5/2011 Legeak marko komuna jartzen die ESE-i (hau da, forma juridiko zehatzak proposatzen ditu) eta marko horretatik (ikus 1. taula) kooperatibak aukeratu dira ikerketa-lan honetarako. Zehazki, hezkuntza-kooperatiben esperientzia erreal bat, Ikastolen kasua.

1. taula

5/2011 Legea, Ekonomia Sozialari buruzkoa

Definizioa (2.art.)	Beraien kideen interes kolektiboa, gizartearen interes sozio-ekonomikoa edo aipatutako bi dimentsio horiek (kolektiboa zein gizartearena) aldi berean asetzen dituzten jarduera ekonomiko eta enpresarialak.
Printzipioak (4. art.)	<p>a) Pertsonak zein interes sozialek kapitalaren gainean lehentasuna dute.</p> <p>b) Irabazien banaketa ez da gauzatuko bazkideek egindako kapital ekarpenen arabera, baizik eta bazkideen egindako lan eta zerbitzu ekarpenengatik, eta zenbait kasuetan, irabaziak zuzenean aplikatuko dira erakundearen helburu sozialetan.</p> <p>c) Barne- eta kanpo-elkartasuna bultzatuko dute, toki garapena ahalbideratuz, aukeren berdintasuna bultzatuz, kohesio soziala eta baztertutako kolektiboen gizarteratzearen alde lan eginez, enplegu egonkorra eta kalitatezkoa sortuz eta iraunkortasuna bermatuz.</p> <p>d) Botere publikoekiko independentzia.</p>
Erakunde motak (5.1. art.)	Kooperatibak, mutualitateak, jarduera ekonomikoa duten elkarte eta fundazioak, lan-sozietateak, gizarteratze-enpresak, enplegu-zentro bereziak, arrantzaleen kofradiak eta transformaziorako nekazaritza-sozietateak.

Iturria: geuk egina.

Ekonomia Sozialarekin lotutako hezkuntza-erakundeen artean hezkuntza-kooperatibak nabarmendu behar ditugu. «Irakaskuntzako kooperatibak hezkuntza-komunitate osoaren konpromisoan oinarriturik daude, eta komunitate hori ikasleek, gurasoek, irakasleek eta irakasleak ez diren langileek osatzen dute. Hezkuntza-eredu kooperatiboak helburu komuna izan behar du, denak gogobetetzen dituena, eta denek inspirazio-iturritzat hartu behar dute helburu hori» (Bengoetxea, 2018, 6. orr.).

Euskal Herrian hezkuntza-kooperatibei buruz hitz egitea, Ikastolen Mugimenduaren esperientziaz hitz egitea da, bere garrantziaz eta bere arrakastaz. Mugimendu honen jatorria xx. mendean Euskarak eta euskal kulturak bizi zuten krisian kokatzen da eta krisi (eta jazarpen) horren aurka herri-mugimenduek abian jarritako estrategietan, Euskal Herriak lankidetzan, autogestioa eta ekintzailtzearekiko zuen loturan oinarrituta. Horrela, euskaltzaleen lanez eta gehienetan kooperatibaren forma juridikoaren bidez, herri-mugimendu berri hau gorpuzten joan zen: Hezkuntzaren kalitatearen exigentzia, eraginkortasuna, hezkuntza komunitate osoaren parte hartzea

(guraso, irakasle, langile, bolondresak...), herriarekiko lotura, gizartea eraldatzeko nahia, euskal eskola nazionalaren aldarrikapena, paradigma kooperatiboa, autonomia eta independentzia administrazioarekiko... hainbat elementu daude «Ikastolen Ereduan» nabarmentzeko modukoak (Mujika, 2022).

Hala ere, nahiz eta Ikastolen kooperatiba-mugimenduak garrantzi kualitatibo eta kuantitatiboa handia izan, ez da sakonki ikertua izan kooperatiba-ikuspegiaren aldetik. Ikastolen mugimendua kooperatibismo «praktikoa» da, hezkuntza eta kultura zerbitzuak emateko logika pragmatiko bati jarraitzen diona. Teorizazio gabezia honek bere proiektzio publikoarengan ondorio negatiboak ditu (Zelaia, 1997, 92-93. orr.).

Hutsune teoriko hori unibertsitate mailako ikerketa lanen bitartez bete daiteke (bestelako ekimen dibulgatzaile batzuekin batera, noski), Ikastolen kooperatiba-esperientziaren biziraupen eta sendotzea bermatzeko estrategia gisa (Del Burgo, 2013), proiektzio publikoari begira baino (zilegitasun publikoa), barne-komunikazioan eragiteko, Ikastola osatzen duen komunitatearen kideak aktibatze aldera. Honako gakoak nabarmendu ditzakegu

- Gizarte ekimenezkoa esperientzia: beharizan sozial batzuk betetzeko sortuak, zehazki, hezkuntzaren, euskararen eta kulturaren esparruetan. Berariazko helburua da kolektibo bati (hezkuntza komunitateari) eta euskal gizarteari berari ere zerbitzu publiko bat eskaintzea.
- Hezkuntza komunitatearen partehartzea eta kontrol demokratikoa: hezkuntza, hizkuntza eta kultura alorreko beharizan horiek ikasle, guraso, irakasle eta bestelako langileek betetzen dituzte. Bestetik, Ikastolek ez dute beraien kontrola bazkideen kapital ekarpenen arabera oinarritzen, baizik eta «pertsonek bat, boto bat» printzipioaren arabera.
- Irabazi asmorik gabekoa: Ikastoletan espresuki debekatua dago etekinak banatzea bazkideen artean, eta gaindikinak baleude, kooperatiban bertan inbertitu behar dira beti. Hori argi ikus daiteke gizartearen onura dela erakunde hauen helburu nagusia.
- Autonomoak: Bere izaera kooperatiboaren ondorioz, autonomia handia dute botere publikoekiko eta beste erakunde pribatuekiko.

Koldo Tellitu, Ikastolen Elkarteko lehendakariak, etorkizun hurbilari begira «hiru aukera» identifikatzen ditu (Tellitu, 2019): «Publikoa-privatua edota estatua-merkatua dikotomiatik at» publikotasun berri baten aldarrikapena; ikastoletan «benetako partaidetza lortzea, ikastolen erabaki organoetan hezkuntza komunitateko partaideek —titulartasuna gurasoena soilik edo guraso eta langileena izan— elkarrekin har ditzaten erabakiak»; eta azkenik, «Interkooperatibismoa. Ikastolok hezkuntza dugu ardatz. Baina ez gara soilik ikastetxeak; gizarte mugimenduaren nortasuna izan

dugu hasieratik. Eta izaera komunitarioa duten beste erakunde batzuekin elkarlanean aritu gara eta ari gara, hezkuntza gaietan eta hezkuntza gaiez harago».

Andoni Mujikaren ustez (Durangoko Kurutziaga Ikastola eta Ibaizabal Ikastolako zuzendari ohia eta Arizmendi Ikastolako lehendakari izandakoa), Ikastolen Ereduaren egungo erronkak honako hauek dira: Ikastolen ereduaren zentzua indartu, ikasle, irakasle, familia, laguntzaile eta gizartearen aurrean; Langileek hezkuntza-kooperatibaren jabetzan parte hartzea, kooperatiba ereduaren sakontzeko beste urrats bat emanez; ikastoletan hezkuntza unibertsalerako eskubidea bermatzea; Eraldaketa pedagogikoa gauzatzea, berrikuntzaz harago; familia, langile eta bazkide laguntzaileen parte-hartzea indartzea (antolaketa-eraldaketa eta kudeaketa integrala bultzatuz); euskal nortasuna biziberritzea (lurraldetasuna, kultura eta hizkuntzaren ikuspegiak uztartuz eta indartuz); Komunitatearekiko lotura sendotu (gizartea eraldatzeko proiektuak bultzatzeko beste erakunde batzuekin lankidetzan sustatzaile izan); eta azkenik, irakasleen gaikuntza eta gaitasun-maila handitu, bokazioa eta motibazioa sustatu, eta gizartearen errekonozimendua bermatu (Mujika, 2022).

Ikerketa-proiektu honen bitartez, «Ikastolen Eredua» edo «Euskal Eskola Kooperatiboa» sendotzen laguntzeko kudeaketarako informazio-sistema zehatz eta propio bat proposatu nahi dugu. Horra hemen lan honen ekarpenik nagusia.

4. Ikerketaren metodologia

Hainbat lanetan bildutako kontzeptu-markoari erabilera praktikoa eman nahi izan da (Del Burgo eta Malles, 2010; Del Burgo, 2013; Del Burgo eta Luengo, 2013; Del Burgo eta al., 2014; Del Burgo eta Luengo, 2018; Del Burgo eta Luengo, 2019), ikerketaren atal teorikoan metatutako ezagutza (ikus aurreko 2 atalak) ESE zehatz bati aplikatuz. Atal enpiriko horretan erabili den metodologia 2 ideia nagusien inguruan oinarrituta dago:

1. Indukzioa eta kasuaren azterketa: Atkinson eta Shaffiren arabera (Malles, 2006, 402. orr.), kasuaren azterketa indukzioarekin lotutako teknika da (deskribatzea, esplikatzea, baloratzea eta ezagutza horretan oinarrituta, errealitatea hobetzea), behaketan oinarritua eta metodologia kualitatiboaren bitartez gauzatzen dena nagusiki, tresna malguekin eta prozedura ez oso zorrotzekin (elkarrizketen bitartez, gehien bat). Ikertzaileontzat oso metodologia erakargarria: norberaren bulegoa utzi eta enpresen errealitatearekin kontaktu zu-

zena izateak ikerketa mota honek izan ditzakeen zailtasunak gainditzazu ditu (Malles, 2006, 404. orr.).

2. Triangulazio metodologikoa: Ikuspegi induktiboa gauzatzeko teknika kualitatiboen alde egin da. Mota honetako ikerketetan, iker-tzaileak arazoaren azterketa sakona du helburu (Malles, 2006, 401. orr.). Hala ere, ikerketa-lan honi ikuspegi integralagoa eman nahian, izaera kuantitatiboa ere esleitu izan zaio. Beraz, ikuspegi metodologiko zabalagoa aukeratu da: triangulazio metodologikoa edo metodologia mistoa (Moutinho *et al.*, 2017).

Beraz, indukzioan oinarrituta (errealitatearen behaketatik eratorritako ideien interpretazioa), kasu zehatz baten azterketa gauzatu da teknika kuantitatibo eta kualitatiboak erabiliz, nolabait, positibismoa eta errealitatearen ikuspegi interpretatzaileak lotuz. Ikuspegi metodologiko hori ikerketa enpirikoaren fase desberdinetan ikus daiteke:

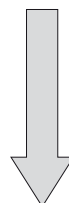
1. Fase esploratzailea: Maila teorikoan identifikatu dugun arazoa erakundearen errealitatean esanguratsua ote den jakin nahi dugu. Lehen fase honetan, metodologia kualitatibo bat aukeratu dugu: elkarriketak. Zehazki, bi elkarriketa sakon burutu ditugu: lehena, Ikastola bateko zuzendari batekin, 2017ko udazkenean¹; bigarrena, Ikastolen Elkarte goi mailako arduradun bati², 2018ko udaberrian.
2. Fase deskribatzailea: Gure ikerketaren fase deskribatzailea, inkesta baten bitartez gauzatu dugu (metodologia kuantitatiboa): Ikastolen esperientzia deskribatu eta euren proposamenak jaso ditugu, modu ahalik eta objektiboena erabiliz. Objektibotasun horrek, ikerketa honetatik eratorritako ondorioei zilegitasun zientifikoa emango die. Ikastolen Elkarte osatzen duten ikastola guztiei bidali zitzaizkien inkesta, e-postaz zuzenean. Inkesta horrekin, zehazki, ikastolen kudeaketarako informazio-sistemen argazki orokor bat izaitea zen asmoa eta horrez gain, ikastoletako arduradunek zer nolako adierazleak erabiliko zituzketen baloratzea.

¹ Hurbileko ikastola zehatz bat aukeratu zen, ikastola horren zuzendaria. alegia. Konfiantzazko harremana zegoen ikastola horrekin: ikerketa-objektuarekin lehen kontaktu formala izaitea errazten du horrek. Bestetik, ikastolako arduradunak argi izan du, abian jarritako lehen fase honek «izaera esperimental» duela, hurrengo fasean abian jarriko ditugun urratsak testatzeko aurre-fase bat, alegia.

² Bigarren elkarriketa, bere garaian Ikastolen Elkartearen kalitate arduraduna izandakoa eta elkartearen barruan sortutako «Kudeaketa Aurreratuaren Mintegia» izeneko taldearen koordinatzailea. Mintegi horrek beraien kudeaketa hobetzeko interes nabaria zuten hamar bat ikastola biltzen zuen.

3. Fase esplikatzailea eta baloratzzailea: Fase honetan, metodologia kualitatiboa erabiltzearen helburua (elkarrizketa sakonak), ikastolen esperientzia sakonki ezagutzea da. Ikastolen lagin zehatz bat aukeratu zen horretarako: 5 ikastolen kasuak. Tamaina, kokapen geografiko eta kudeaketa-maila desberdinak kontuan izan ziren lagina aukeratzeko.
4. Fase proposatzailea: Fase honetan, ikastolen kudeaketarako informazio-sistemen hobekuntzarako proposamen zehatzak diseinatu ziren. Errealitatean benetan aplikagarriak izateko, ikerketa-objektua den IE-rekin batera garatu dugu zen proposamena: kudeaketa orekatua lortzeko adierazleen sistema. Horretarako, Delphi analisia izeneko metodologia kualitatiboa erabili zen: adituen iritzia jasotzeko metodologia. Aurreko faseetan metatutako ezagutza 9 ikastoletako zuzendariz osatutako aditu talde batekin aztertu eta findu zen, azken emaitza edo produktua lortze aldera. Azkenik, proposamen horiek Euskal Herriko Ikastolak kooperatiba elkarteko goi arduradunekin kontrastatu ziren.

Fase esploratzailea: elkarrizketak (metodologia kualitatiboa)
Fase deskribatzailea: inkesta (metodologia kuantitatiboa)
Fase esplikatzailea: elkarrizketak (metodologia kualitatiboa)
Fase proposatzailea: Delphi analisia (metodologia kualitatiboa)



Iturria: geuk egina.

5. irudia

Ikerketaren faseak eta erabilitako metodologia
(triangulazio metodologikoa)

5. Ikerketaren emaitzak. ikastolen kudeaketa orekatuaren sistema

5.1. Fase esploratzailea

KAS-ak tresna interesgarriak ote dira Ikastolentzat beraien kudeaketa orekatua ahalbideratzeko? Fase esploratzailean egindako bi elkarrizketetan argi gelditu da ikastolen interesa hizpide dugun kudeaketa-arazoaren inguruan. Esate baterako, ikastola bateko zuzendariarekin burututako saioan,

ikastola horrek³, bere kudeaketa ekonomiko-finantzarioa hobetzeko beharra izanik ere (adibidez, jardueren arabera oinarritutako aurrekontuen kontrola txertatzea), aldagai ukiezinak edo ez monetarioak kudeatzeko borondatea zuen (Euskalten Kudeaketa Aurreratuaren Eredua jarraitzen zuen), bai eraldaketa pedagogikoarekin lotuta, bai kooperatibismoarekin eta parte-hartzearekin lotuta ere.

Hain zuzen ere, Ikastolen Elkartearen goi-arduradun bati egindako elkarrizketan, «Kudeaketa Aurreratuaren Mintegiak» diseinatutako «Arrakastarako Adierazle Klabeak» (AAK) izeneko adierazleen sistema ezagutu genuen, gai honekiko Ikastolen interesa eta esperientzia berretsiz. Azken finean, AAK *Balanced Scorecard* ereduan oinarritutako adierazleen sistema bat da: oso egitura sinplea zuen (25 adierazle, 4 esparrutan banatuta), kudeatzeko erraza eta ikastolaren arrakastarako gakoak neurtzeko baliagarria. *Balanced Scorecard* eredu tradizionalaren moldaketa bat, ikastoletara bideratuta. Beraz, bagenuen nondik hasi gure ikerta. Beraz, Ikastolen Elkartearen interesa berretsirik, lehen lankidetzeta-hitzarmen bat sinatu zen GEZKI eta Euskal Herriko Ikastolak kooperatiba europarraren artean, ikerketa hau garatzeko. Jarraian, fase esploratzailean elkarrizketatutako goi karguak ekarpen garrantzitsuak egin zizkion hurrengo fase deskribatzailearen atal kuantitatiboari (inkesta).

5.2. Fase deskribatzailea

Inkestari dagokionez, gure helburua ikastolen mugimenduren argazki deskribatzaile orokor bat izatea zen: horretarako, 2018ko ekainaren 1etik uztailaren 15ra bitartean, 82 ikastolei online galdetegi bat bidali zitzaien. Bi atal zituen inkesta horrek: lehen atala, erabat deskribatzailea (zuzendariaren ezaugarri pertsonalak, ikastolaren ezaugarri orokorrak, KIS-en erabilerak, erabateko kalitatearen kontrola eta KAS-en erabilerak). Bigarren atala, izaera proposatzailea zuen eta bere helburua zuzendarien iritzia jasotzea zen, inkestan proposatutako adierazleak eta irabazi asmorik gabeko hezkuntza-erakundeetara moldatutako *Balanced Scorecard* ereduan oinarritutako AKI eredu zehatz bat baloratuz.

³ Tamaina ertaineko ikastola, ibilbide luzekoa: 1977an sortua, 1.157 ikasle, 900 familia inguru eta 87 langile, horietatik 75 irakasle. Zerbitzuetan, langile bana mantenu eta informarika alorrean, garbiketan eta jantokian bina. Idazkaritzan 7 langile: zuzendaria (pedagogiaz eta kudeaketaz arduratzen da); administratzailea (kudeaketa ekonomiko-finantzarioaren ardura-duna) eta bere laguntzailea; beste 5 pertsona, eginkizun desberdinekin (bi langile jendaurreko arretan, eskolaz kanpoko ekintzen koordinazioa, laguntza pedagogikoa, politikiroldegiko arduraduna).

Inkesta 67 ikastolek erantzun zuten (%82a) eta emaitza interesgarria jaso ziren. Ikastolen zuzendarien artean, parekidetasuna da nagusi gizon eta emakumeen artean (%50,70ak gizonak), ikastolarekiko inplikazioa nabaria da (%56,70a bazkideak dira eta %17,90ak 26-35 urte eman ditu ikastolan) eta kudeaketaren alorrean prestakuntza teoriko urria (%22,40a magisteritza ikasitakoa). Ikastolei dagokienez, ibilbide luzeko enpresa txiki eta ertainak dira, herrigune erdi eta ertainetan kokatuak.

2. taula

Ikastolen ezaugarri orokorrak

Sortze datak	1960. hamarkada
Ikasle kopurua	501-750 ikasle (%22,4)
Langile kopurua	51-75 (%26,90)
Kokapena	10.000-50.000 biztanle (%40,30)

Iturria: geuk egina.

Ikastola gehienek kostuen kontabilitatea erabiltzen dutela diote (%70,10), nahiz eta aurrekontuen kontabilitatea jardueraka garatzen ez duten. Erabateko kalitatearen kudeaketaren ezarpen nabaria antzematen da, eredu sinpleenganako joera nabarmenduz («EFQM mamuta da»).

KAS-en erabilerari dagokionez, soilik %31,30ak erabiltzen zituen, nahiz eta %76,10ak kudeaketa-tresna hori ezagutu. Dena dela, %73,90ak AKI integral eta sinpleak erabiltzeko interesa agertu zuen. Inkestaren atal proposatzailean 67 ikastolek proposatu genizkien AKI eta adierazleen inguruan egindako balorazioak jaso eta hurrengo fasean kontrastatu genituen, hau da, elkarriketa sakonen fasean.

3. taula

KIS-en erabilera ikastoletan

Kostuen kontabilitatea	%70,10
Aurrekontuen kudeaketa	
Jardueren arabera	%40,40
Zerbitzuen arabera	%25,50
Etapen arabera	%14,90
Desbiderakuntzen kalkulua 3 hilabetero	%31,90

Iturria: geuk egina.

4. taula

Erabateko kalitatearen kudeaketa ikastoletan

Erabateko kalitatea	%43,30
Kudeaketa aurreratua (Euskalit)	%30,00
KEI	%23,30
EFQM	%16,70

Iturria: geuk egina.

5.3. *Fase esplikatzaile eta baloratzaila*

Esan bezala, fase esplikatzaile eta baloratzailaren helburua aurreko fase deskribatzailean metatutako ezagutzan sakontzea zen. Horretarako, metodologia kualitatiboa erabili genuen, hau da, elkarrizketa sakonak: 5 ikastolen zuzendariak elkarrizketatu genituen 2018ko azaroaren 26tik 17ra bitartean, tamaina, kudeaketa-maila eta kokapen desberdinetakoak, guztiak Hego Euskal Herrian kokatuak: guztira, 7 pertsona, horietatik 2 emakume. Elkarrizketen gidoi gisa, aurreko fasean erabilitako inkesta erabili genuen.

5. taula

KAS-en erabilera ikastoletan

a) Adierazle-sistemen ERABILERA	%31,30
<i>Adierazle gehiegi erabiltzen dituzue?</i>	%19,00
31-50 adierazle	%14,30
15 adierazle ekonomiko baino gutxiago	%61,90
15 adierazle kooperatibo baino gehiago	%42,90
15 adierazle baino gehiago ikasle/gurasoen asebetetzea neurtzeko	%28,60
15 adierazle baino gehiago eragin soziala neurtzeko	%61,90
b) Adierazle-sistemen gainera EZAGUTZA	%76,10
c) Adierazle-sistemen gainera INTERESA	%73,90
Simplea (25-30 adierazle)	%96,00
Integrala (holistikoa edo multidimentsionala)	%92,30

Iturria: norberak egina.

Ondorio gisa, aniztasuna nabarmenduko genuke: kudeaketa ekonomiko-finantzarioan, esate baterako, KIS-en oinarritzko erabileratik maila

aurreratuagora; KEI zein Kudeaketa Aurreratuaren Ereduak erabiltzen dituztenak eta erabateko kalitatearen kudeaketarik egiten ez dituztenak; Estrategiaren kudeaketan arituak direnak eta hausnarketa estrategikorik egin ez dutenak. Dena dela, elkarrizketatu guztiek adierazi ziguten KAS integral edo multidimentsionalekiko interesa, ikastola bakoitzean (autoebaluazioa) zein talde osoan aplikatzeko (*benchmarking* edo erakundeen artean alderaketak egiteko).

Bestetik, aurreko fasean onartutako kudeaketarako adierazle gehienak berretsi zituzten elkarrizketatuek (adierazleen %71a), adierazleen kopurua gutxituz (35etik 30era) eta AKI-aren egitura sinplifikatuz, azken fase proposatzailean ikusiko dugun bezala (Delphi Analisia).

5.4. Fase proposatzailea

Ikerketaren azken fasearen helburua AKI zehatz bat proposatzea zen. Horretarako, 2019ko urtarrilaren 1etik 2019ko otsailaren 4ra bitartean, Delphi izeneko metodologia kualitatiboa erabili genuen, esan bezala, ikastolen Kudeaketa Aurreratuaren Mintegiko 9 zuzendarirekin. Delphi analitiko eratorritako emaitzen arabera, AKI-ren bi bertsio diseinatu ziren: 25 adierazle eta 15 adierazleko bi bertsio. «Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema» izena jarri zitzaion tresna horrek 6 bloke izango lituzke: ikasleak, gurasoak, gizartea, ekonomia, lan-prozesuak, ikasi eta hobetu. 2019ko apirilaren 15ean Kudeaketa Aurreratuaren Mintegiko koordinatzailearekin egindako bileran, behin behineko adierazle sistemak orekatua aztertu eta azken hobekuntzak eta moldaketak jaso ziren (ikus 2. taula).

Aplikaturako proposamenen bitartez, KAS-a honako arloetan hobetzen dugu: zilegitasunean (kudeaketa aurreratuaren mintegiko koordinatzaileak bere onarpena ematen baitio), praktikotasunean (erregistratzeko zailak diren adierazleak ezinbestekoen artean ateratzen dira), maila integralean (sistema holistikoa da, informazio gehiago eta kualitatiboagoa emango diguten adierazleak txertatu baititugu), koherentzian (ikastolen ereduarekin bat egiten du) eta aplikagarritasunean (ikastolen kooperatiba-mugimendu osoan aplikatu daiteke, ikastolen emaitzen arteko alderaketak eginez⁴).

Ikerketa honen atal enpiriko-proposatzailea ez da bukatu azken KAS-aren diseinuan. Azken emaitza horrek Ikastolen Elkartearen kontrastea jaso zuen 2019ko apirilaren 15ean: bi orduko bilera baten, Ikastolen Elkartearen zuzendariari eta Kudeaketa Aurreratuaren Mintegiko koordinatzaileari

⁴ Horrela, Ikastolen kudeaketaren PEED zikloa (Planifikatu, Egin, Egiatzatu, Doitu) hobetu daiteke, maila kolektiboan, hau da, talde osoaren baitan.

«Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema» tresnaren azalpen zehatza egin genien, beraien iritziak jasoz.

6. taula

Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema

Gurasoak	Ikasleak	Gizartea
Zergatik matrikulatu gure seme-alabak ikastolan?*	Baliabide metodologiko eta didaktikoen asebetetzea	Herrian antolatutako jarduerak eta ekintzak
Gurasoen asebetetze maila ikasleen motibazio eta poztasunarekin	Bereganatutako ezagutzarekin asebetetzea	Kanpoko eragileei eskainitako lekuak
Gurasoen asebetetze maila ikasleei egindako jarraipen pertsonalizatuarekin	Konpetentzietan oinarritutako ikaskuntza prozesuarekin asebetetzea*	Euskal Kulturaren transmisioaren inguruko asebetetzea*
Seme-alabek eskuratutako kompetentzien inguruko asebetetzea*	Ebaluazio sistemekin asebetetzea	Eragile sozialen jardueretan zenbat aldiz parte hartu duen ikastolak
Ekonomia		
Maniobra fondoak*	Cash Flow*	Aurrekontuen desbiderakuntza*
Lan-prozesuak		
Ikasketa prozesuarekiko asebetetze maila*	Familien eta ikastolaren arteko komunikazioaren balorazioa*	Ikasleek eta familiek egindako eta onartutako proposamenak %
Berrikuntza pedagogikoaren alorrean abian dauden proiektu kopurua*		Berrikuntza pedagogikoetan inbertsioak %*
Ikasi eta hobetu		
Langileen asebetetze orokorra*	Langileen inplikazio eta motibazio maila*	Langile bakoitzean inbertitutako prestakuntzaren inguruko asebetetzea*
Langileek proposatutako ideia eta proiektu kopurua		Norberaren lana baloratzea*

Iturria: geuk egina.

Ikastolen Elkarteko kudeaketa arduradun nagusiek egokitzen eta erabilgarri ikusten dute GEZKItik proposatutako KAS-a: bat egiten dute hasie-

ratik defendatutako planteamenduarekin, hau da, horrelako tresna batek ikastolen kudeaketa ekonomiko-sozial orekatua bultzatzea da.

Hala ere, sakon aztertu beharko litzateke tresna hori errealitatean aplikatzearen aukera: adierazle bakoitza operatibizatzeaz gain (ahalik eta gehien zehaztuz bere ezaugarriak), aplikazio informatiko egoki bat diseinatzea beharrezkoa da. Kasu honetan, efizientziaz jardun behar du Ikastolen Elkarteak: jadanik martxan duen intraneta moldatu eta bertan, beste ataza bat sortu, ikerketa-lan honetan diseinatutako AKI-a txertatuz. Aukera hori hobetsi zen, kanpoko hornitzaile batengana jo beharrean.

6. Azken ondorioak eta etorkizunerako ikerketa-ildoak

Hurrenez hurren, honakoak dira ikerketa-prozesu honetatik eratorri ditugun ondorioak nagusienak:

- I. Ekonomia Sozialeko Erakundeek kudeaketarako informazio-sistemen literatura zientifikoaren arabera, mota horretako erakundeek beraien baliabide eta prozesuak modu orekatuan eta arrazionalan kudeatu behar dituzte, beraien helburu ekonomiko eta sozialak lortu ahal izateko. Horretarako tresnarik egokienak kudeaketarako adierazle sistemak izan daitezke.
- II. Ikerketaren ekarpen nagusi gisa, Ikastolen kooperatiba-mugimenduen interesa eta beharrezkoak baiezaturik, erakunde horien «kudeaketa orekatua» gidatzeko baliagarria den Kudeaketarako Adierazle Sistema zehatz bat diseinatu zen, mugimendu horren arduradunekin elkarlan estuan, indukzioan oinarritutako metodologia kuantitatibo eta kualitatiboa erabiliz. Azken emaitza, beraz, ikastolen kudeaketarako lanabes integrala (aldi berean, ekonomiko eta soziala), erabilerraza (sintetikoa) eta koherentea (ikastolen baliabideak kontutan hartzen dituelako), *Balanced Scorecard* delakoan oinarrituta: «Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema».
- III. Ikastolen erabili dugun metodologia, hezkuntza sektorean diharduten bestelako ESE-en kasuan ere aplikatu daiteke. Are gehiago, lan honen emaitza nagusia den KAS orekatuaren eredu bera erabili daiteke sektorearen gainerako ESE-etan, erakunde edo erakunde talde bakoitzaren ezaugarrietara moldatuz, noski.
- IV. ESE-en ezaugarri bereziak kontutan hartuko dituen kudeaketarako adierazle sistemak diseinatzeko irizpide orokorrak proposatzea helburu zaila edo lorgaitza da: muga nabariak ditugu irizpide orokor horiek finkatzeko, ESE-en artean aniztasuna oso handia baita, logikoki. Hau da, ez dugu uste posiblea denik AKI eredu zehatz

bat proposatzea ESE-entzat. Beraz, proposatzen dugun bidea sektore desberdinetako ESE-etan gure ikerketa-metodologia orokorra aplikatzea da, kasuan kasuko KAS orekatuak diseinatuz erakunde horiekin elkarlanean.

Gure ustez, ikerketa lan honetan agerian gelditu da, KAS-en inguruan landutako teoriak potentzialitate praktikoa erakutsi digula ESE-en «kudeaketa orekatua» errealitatean ahalbideratzeko. Proposatu ditugun tresnek mota honetako eragileen helburu sozial eta ekonomikoen lorpena erraz dezaketela uste dugu. Ikastolekin jaso ziren emaitzek ideia hori sostengatzen dute.

Gure ikerketaren hurrengo urratsa (etorkizuneko ikerketa-ildo gisa), Ikastolentzako kudeaketarako adierazleen sistema «orekatua» operatibo bihurtzea da. Beraz, GEZKI-k konpromisoa hartu du Ikastolen bidelagun izateko ikerketaren fase berri honetan: horretarako, 2022an Ikastolen Elkartearen eta GEZKIren arteko bigarren hitzarmen bat sinatu da, adierazleen sistema orekatu hori operatibizatzeke. Horretarako, berriro ere metodologia kualitatiboja jo da egokitzat, Delphi Analisia, hain zuzen ere.

Beraz, artikulua honetan deskribatu den ikerketa oinarri gisa harturik, GEZKI-k lan-ildo beretik jarraitzeke borondate irmoa du, kudeaketa orekatuaren alorra aztertuz, Ekonomia Sozialeko erakundeek eta kasu honetan Ikastolek gizarte eraldaketaren bidean egiten duten lanari ekarpen xume bat egiteko asmoarekin.

Bibliografia

- AECA (2001). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin fines de Lucro (documento n.º 24)*. Madrid, España: Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- AECA (2003a). *El marco de la contabilidad de gestión (documento n.º 1)*. Madrid, España: Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- AECA (2003b). *La contabilidad de gestión como instrumento de control (4.ª edición, documento n.º 24)*. Madrid, España: Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Agirre, A. (2001): «Los principios cooperativos atractores de la gestión eficiente: su medición. Aplicación al caso de Mondragón Corporación Cooperativa», *Ciriec-España*, 39. zenbakia, 93-113. orrialdeak.
- Amat, J.M. (2003). *Control de Gestión. Una perspectiva de dirección (6.ª edición)*. Barcelona, Catalunya: Ediciones Gestión 2000.
- Amat, J.M. eta Soldevila, P. (1999). «La optimización del control de gestión en entidades públicas con el Cuadro de Mando Integral». *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo* (17), 40-45. orr.

- Amat, J. M., Soldevila, P. eta Castelló, G. (2006). *Control presupuestario (2.ª edición)*. Barcelona, Catalunya: Ediciones Gestión 2000.
- Bengoetxea, A. (2018). Irakaskuntzako kooperatibak: hezkuntza-komunitatearen konpromisoan oinarritutako eredu berezia. Erkide-Irakaskuntza taldearentzat egindako txostena (argitaratu gabea). Donostia: GEZKI (UPV/EHU).
- Blanco, F. (2008). *La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Bartzelona, Catalunya: Ediciones Deusto.
- Cáceres, J. eta González, M.J. (2005). «Hacia una gestión estratégica de los departamentos universitarios: propuesta de un cuadro de mando integral». *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo* (35), 55-72. orr.
- Cid, M. (2005). «Kooperatiben kudeaketa orekatu baten bila: The Blended Scorecard». *Kooperatiben enpresa-ekonomia* (135-150. orr.). Arrasate, Euskal Herria: Mondragon Unibertsitatea.
- Cropper, P. eta Drury, C. (1996). «Management accounting practices in universities». *Management Accounting*, 74(2), 28-31. orr.
- Del Burgo, U. eta Malles, E. (2010). «Los sistemas de información contable en la gestión universitaria». *Revista de dirección y administración de empresas = Enpresen zuzendaritza eta administrazioarako aldizkaria* (17), 119-140. orr.
- Del Burgo, U. (2013). «El movimiento cooperativo de las ikastolas: su revisión conceptual desde la perspectiva de las empresas sociales». *Revista vasca de economía social = Gizarte ekonomiaren euskal aldizkaria* (10), 71-96. orr.
- Del Burgo, U. eta Luengo, M. (2013). «Hezkuntza-erakundeen kudeaketa orekatua EFQM ereduaren oinarritutako Balanced Scorecard akademikoa». *Uztaro giza eta gizarte-zientzien aldizkaria* (85), 5-29. orr.
- Del Burgo, U., Bakaikoa, B., Luengo, M. eta Malles, E. (2014). «Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa krisi garaian: oreka ekonomiko-finantzario eta soziala ahalbideratzeko lanabesak». *Revista vasca de economía social = Gizarte ekonomiaren euskal aldizkaria* (0. zenbaki gehigarria), 235-260. orr.
- Del Burgo, U. eta Luengo, M.J. (2018). «Los sistemas de indicadores de gestión en la experiencia cooperativa de las Ikastolas. Una investigación en curso». *Revista vasca de economía social = Gizarte ekonomiaren euskal aldizkaria* (15), 103-135. orr.
- Del Burgo, U. eta Luengo, M.J. (2019). «Indicadores para una gestión holística de centros educativos basada en los grupos de interés». Bilbao-Goyoaga, A. eta Gómez, P.M. (Ed.), *Aprender para enseñar. Reflexiones sobre la formación en gestión*. Bilbo, Euskal Herria: Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).
- Del Burgo (2020): Kudeaketarako adierazleen sistemak ekonomia sozialeko erakundeetan: ikastolen kooperatiba-esperientziaren kasua. Doktorego-tesia, Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU). <http://hdl.handle.net/10810/50442> (azken aldiz 2022/08/31an ikusia).
- Esther, I. (2003). «El paradigma de calidad reformada en el servicio público universitario». *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión* (2), 43-73. orr.
- Euskadiko Hezkuntza Kooperatiben Federazioa (2006): *Eratzukizun soziala eta hezkuntza kooperatibak*. Gasteiz, Euskal Herria.

- Gonzalo Angulo, J.A. (2007). Contabilidad analítica y control de gestión en universidades (un programa de actuación). *Libro blanco de los costes en las universidades* (3-29. orr.). Madrid, España: Oficina de Cooperación Universitaria.
- Kaplan, R.S. eta Norton, P. (1996). *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. Harvard, UK: Harvard Bussiness School Press, Harvard College.
- Karathanos, D. eta Karathanos, P. (2005). «Applying the Balanced Scorecard to Education». *Journal of Education for Business*, 80(4), 222-231. orr.
- Malles, E. (2006). *La variación de precios y la contabilidad de gestión: consideraciones sobre el marco conceptual y la información resultante para la toma de decisiones en la empresa* (doktorego tesia), Finantza Ekonomia I, Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatea, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), Donostia, Euskal Herria.
- Mallo, C. (1988). *Contabilidad de costes y de gestión*. Madrid: Ediciones Pirámide, Madrid.
- Modell, S. (2003). «Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector». *Management Accounting Research*, 14(4).
- Moutinho, M., Gois, L., Franco, C.E. eta Kuramoto, R. (2017). «Quality in qualitative organizational research: types of triangulation as a methodological alternative». *Administracao: ensino e pesquisa* (19)1, 66-98. orr.
- Mujika, A. (2022). *Ikastola, aitortzeko moduko ereduak. Euskal Eskola Kooperatiboa hobeto ulertzeko gakoak eta bere erronkak*. <https://www.unibertsitatea.net/apunteak/gizarte-zientziak/pedagogia/ikastola-aitortzeko-moduko-eredua-euskal-eskola> (azken aldiz 2022/08/31an ikusia).
- Santos, M. eta Fidalgo, E. (2004). «Un análisis de flexibilidad del Cuadro de mando Integral (CMI) en su adaptación a la naturaleza de las organizaciones». *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión* (4), 85-116. orr.
- Soldevila, P. (2000). *El Control de Gestión en las Organizaciones no lucrativas: el caso de los colegios profesionales de España* (doktorego tesia), Barcelona, Catalunya.
- Soldevila, P. eta Amat, O. (2002). «Contabilidad de gestión en las entidades sin ánimo de lucro». *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (60), 52-53. orr.
- Villajos, E. eta Sanchis, J.R. (2013). «Las empresas sociales y el management social». *Revista vasca de economía social = Gizarte ekonomiaren euskal aldizkaria* (10), 189-216. orr.
- Tellitu, K. (2019ko uztailaren 13an). *Hiru erronka, hiru aukera*. Berria.
- Zelaia, A. (1997). *Kooperatibak Euskal Herrian*. Bilbo, Euskal Herria: Udako Euskal Unibertsitatea (UEU).