



IKER  
GAZTE  
NAZIOARTEKO  
IKERKETA EUSKARAZ

## IV. IKERGAZTE NAZIOARTEKO IKERKETA EUSKARAZ

2021eko ekainaren 9, 10 eta 11a  
Gasteiz, Euskal Herria

ANTOLATZAILEA:  
Udako Euskal Unibertsitatea (UEU)

### GIZARTE ZIENTZIAK ETA ZUZENBIDEA

**Kontabilitateak behar luke  
bihotzik? Maitasunaren ekonomia  
kudeatzeko lanabesak: ikastolen  
kasua**

*Aitor Bengoetxea Alkorta, Unai Del  
Burgo García eta Maria Jesús  
Luengo Valderrey*

209-216 or.

<https://dx.doi.org/10.26876/ikergazte.iv.02.26>



## **Kontabilitateak behar luke bihotzik? Maitasunaren ekonomia kudeatzeko lanabesak: ikastolen kasua**

Bengoetxea Alkorta, A., [del Burgo García, U.](mailto:delburgo@ueu.es), Luengo Valderrey, M.J.

*UPV/EHUREN GEZKI INSTITUTUKO IKERTZAILEAK ETA UEUKO KIDEAK*

*[aitor.bengoetxea@ehu.eus](mailto:aitor.bengoetxea@ehu.eus), [u.delburgo@ueu.es](mailto:u.delburgo@ueu.es), [mariajesus.luengo@ehu.eus](mailto:mariajesus.luengo@ehu.eus)*

### **Laburpena**

Ohiko kontabilitate sistemek ezin dituzte erakundeen helburu sozialak eta “aldagai ez monetarioak” neurtu. Ekonomia Sozialeko Erakundeetan (ESE), helburu ekonomikoak helburu sozialak lortzeko bitarteko bat besterik ez dira. Izan ere, helburu sozialen eta ekonomikoen artean hierarkia bat dago, hierarkia orekatu bat: helburu ekonomikoen garrantzia baina helburu sozialen lehentasuna. Oreka hori kudeatzeko, ESE-ek neurketa- eta kudeaketa-tresna propioak landu behar dituzte. Gure ustez, tresna horiek adierazle sistemak integralak edo multidimentsionalak dira. Ikerketa honetan, ESE mota zehatz baten kasua aztertuko dugu, Ikastolen kooperatiba esperientziaren kasua. Kudeaketarako lanabes zehatz bat proposatzea izango da gure ekarpena: Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema.

Hitz gakoak: Ekonomia Soziala; Kooperatibismoa; Ikastolak; Kudeaketaren Kontrola; Kudeaketarako Informazio Sistemak; Kudeaketarako Adierazle Sistemak.

### **Abstract**

*Conventional accounting systems cannot measure the social goals and “non-monetary variables” of organizations. In Social Economy Organizations (ESEs), economic goals are just one of the tools to achieve social goals. In fact, there is a hierarchy between social and economic goals, a balanced hierarchy: the importance of economic goals but the priority of social goals. To manage this balance, ESEs need to develop their own measurement and management tools. In our view, these tools are comprehensive or multidimensional systems of indicators. In this study, we will examine the case of a specific type of ESE, the case of the Ikastola cooperative experience. Our contribution will be to propose a specific management tool: the Balanced School Management System.*

*Keywords: Social Economy; Cooperativism; Ikastola; Management Control; Management Information Systems; Management Indicator Systems.*

## **1. Sarrera eta motibazioa**

*Maitasunaren ekonomia, ekonomia sozialaren sakontzea* artikuluan, Xabier Renteriak (2004: 157) zientzia ekonomiko berri baten eraikuntza proposatu zigun, “ekonomia sozialaren erraietan datzan hurkoarenganako sentipen positibo eta lotura hori maitasun forma konkretu bat dela onartuz”. Egileak Ekonomia Sozialaren inguruan eraikitzen du “modaz kanpo” dagoen eta “diskurtso ofizialak” baztertzen dituen zientzia ekonomiko berri hori, Maitasunaren ekonomia delakoa, alegia:

*Egungo zientzia ekonomikoaren “diskurtso ofizialak”, hots, eskola neoklasikoak, hauxe dio ekonomiari buruz: norbanako berekoiak dira ekonomiaren ardatza, eta, gainera, berekoikeria hori onuragarria da ekonomia eraginkorragoa izan dadin. Bide horri jarraituz, nola ez, ekonomia eta maitasunaren arteko loturak planteatzea lelokeria hutsa da dirudi (...). Hala ere, gure ustez, oso bestelakoa gertatzen da. Ekonomia sozialak, adibidez, gizaki berekoiak markatzen duen banaketaren aurrean beste jokabide bat proposatzen du: beste norbanakoekin ekimen konkretu batean elkartzea guztiontzako ongizate ekonomiko komuna lortzeko. Banaketa berekoia baino gehiago, halako lotura altruista bat proposatzen du (...). Hurkoarenganako ardura hori Ekonomia Sozialaren utopiaren erraian dago.*

*Diruak behar luke bihotzik?* saiakeran, Joseba Azkarragak (2004: 22-23) modernitate kapitalistaren “pandemietako batez” ohartarazten gintuen: “modernitate kapitalistarekin efikazia

dugu goratu beharreko jainko berri, eta gauzen zergatiak eta zertarakoak lauso ageri dira (...). Efikaziak zentzua galdu du, eta zentzuek efikazia”. Azkarragak komunitateen, erakundeen eta enpresen helburuen (eta zentzuen) garrantzia azpimarratzen du. Eta zehazki, Ekonomia Sozialari egiten dio erreferentzia (Azkarraga, 2004: 135):

*Mendebaldeko gizarte modernoetan betidanik, izan da ekonomia eta enpresa ulertzeko modu osoago bat. Hau da, egitasmo etikoari eta gizarteari lotutako modu bat, bereziki Ekonomia Sozialaren eskutik (...). Diru-irabazia ez da ikusten helburu gisa per se, baizik eta gizakiaren garapen osorako tresna gisa.*

Baina zeintzuk dira zehazki Ekonomia Soziala osatzen duten erakundeak? Espainiar Estatuko martxoaren 29ko 5/2011 Legea erabiliko dugu, Ekonomia Sozialari buruzkoa: lege horrek marko komuna ezartzen die Ekonomia Sozialeko Erakundeei (ikus 1. taula).

Bere kontzeptua mugatzean ematen duen segurtasunaz gain (zehazki, figura juridiko zehatz batzuekin identifikatzeagatik), bere izaera integratzaileagatik ere termino egokia da Ekonomia Soziala gure ikerketarako: izan ere, bai irabazi asmorik gabeko erakundeak (elkartek eta fundazioak), bai ekonomia sozialaren ohiko erakundeak ere (kooperatibak eta mutualitateak) kontutan hartzen ditu (Monzón eta Chaves 2001, 11-12. orr.; Faura 2003, 1-13. orr., Monzón, 2006, 12-17. orr.).

#### 1. taula. 5/2011 Legea, Ekonomia Sozialari buruzkoa (iturria: norberak egina)

Definizioa (2.art.)	Beraien kideen interes kolektiboa, gizartearen interes sozio-ekonomikoa edo aipatutako bi dimentsio horiek (kolektiboa zein gizartearena) aldi berean asetzen dituzten jardura ekonomiko eta enpresarialak.
Printzipioak (4. art.)	a) Pertsonak zein interes sozialek kapitalaren gainean lehentasuna dute. 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. 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. d) Botere publikoekiko independentzia.
Erakundeak (5.1. art.)	Kooperatibak, mutualitateak, jardura ekonomikoa duten elkarte eta fundazioak, lan-sozietateak, gizarteratze-enpresak, enplegu-zentro bereziak, arrantzaileen kofradiak eta transformaziorako nekazaritza-sozietateak.

Artikulu honetan aurkeztuko dizuegun ikerketan, Ekonomia Sozialeko erakundeen “kudeaketa orekatua” (helburu sozial eta ekonomikoen arteko oreka) ahalbideratzeko tresna zehatz bat proposatzen dugu, Ikastolen Elkarte adibide gisa hartuta. Horretarako, Enpresaren Ekonomiaren jakintza alorrean murgildu behar gara: Kudeaketaren Kontrolaren bidezidorretatik zehar mugiduko gara.

Kudeaketaren ikuspegitik, erakundeen jardura planifikatu, gauzatu, kontrolatzeko eta edozein erabaki sostengatzeko, Kudeaketarako Informazio Sistemak (KIS) formalizatuak erabiltzea guztiz komenigarria da. KIS formalizatuaren artean, Kontabilitatea da sistemarik hedatuena (AECA, 2003a, 2003b; Amat eta beste, 2006; Blanco, 2008; Malles, 2006; Mallo, 2008). Gaur egungo testuinguru sozioekonomiko aldakor eta konplexuan, KIS-ek erakundeen aldagai finantzarioak eta ez finantzarioak kontutan hartu behar dituzte, epe luzean erakundeen biziraupena eta etengabeko hobekuntza ziurtatzeko. Aldagai ez finantzarioen artean, pertsonen motibazioa eta eskaintako zerbitzuaren kalitatea aipa ditzakegu.

Ohiko erakunde pribatu-merkantilistekin alderatuta, Ekonomia Sozialeko Erakundeek (ESE) izaera berezia dute: helburu ekonomikoak bitartekoak besterik ez dira helburu sozialak lortzeko. Izaera horri “dualtasun sozio-ekonomikoa” deituko diogu. Dualtasun horrek, KIS-en ezaugarriak baldintzatzen ditu ESE-etan: mota horretako erakundeen informazio-sistemek, helburu sozial eta ekonomikoen arteko oreka lortu ahal izateko, derrigorrez kontutan hartu behar dituzte, bai aldagai finantzarioak (kaudimena, likidezia, aurrekontuen

desbiderakuntzak...), bai eta batez ere aldagai ez finantzarioak (erabiltzaileen beharrianen asebetetzea, gizarteari egindako ekarpenak, langileen parte-hartzea...). Aldagai ez finantzarioak neurtzeko adierazleek erakundearen helburu nagusien betetze mailari buruzko informazio egokia eman dezakete (helburu sozialak), beti ere adierazle ekonomiko-finantzarioen garrantzia eta beharrezkotasuna alboratu gabe (helburu ekonomikoak). Horrela lortuko dugu ESE-en “kudeaketa orekatua”, hau da, “helburu sozial eta ekonomikoen arteko oreka” (Cid, 2005).

Ikerketa honen bitartez, ESE-en “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko Kudeaketarako Adierazleen Sistemak (KAS) delakoan baliagarritasuna aztertzea da. Horretarako, UPV/EHUren Gizarte Ekonomia eta Zuzenbide Kooperatiboaren Institutuaren bitartez (GEZKI), Ikastolen Elkartearekin hitzarmen bat sinatu genuen, ikastolen KIS-ak azertu eta hobekuntza zehatzak proposatzeko. Ikastolen kudeaketa sakonki azertu eta azterketa horretan oinarrituta, kudeaketarako tresna zehatz bat proposatu dugu, metodologia kuantitatibo eta kualitatiboak erabiliz, Ikastolen Elkartearekin harreman estuan.

## 2. Arloko egoera eta ikerketaren helburuak

Ikerketa enpiriko batek ezinbestekoa du oinarrian kontzeptu-marko sendo bat izatea. Ideia horri helduz, proposatzen dugun ikerketa-proiektuak bi jatorri argi ditu (arloko egoera): alde batetik, jakintza alorrarekin lotutako produkzio zientifikoa eta bestetik, ikerketaren objektuarekin lotutakoa.

Jakintza alorrari dagokionez, hots, Ekonomia Sozialari aplikatutako Kudeaketa-Kontrola, Mikel Cid Araiztegui doktorearen “Kooperatiben kudeaketa orekatu baten bila: “The Blended Scorecard” artikulua izan zen gure ikerketa-ildoaren abiapuntua (Cid, 2005). Kooperatiben dualismo sozio-ekonomikoa onartuz, helburu ekonomiko eta sozialen arteko oreka kudeatzearen beharra azpimarratzen du autoreak. EFQM ereduaren eta *Balanced Scorecard* adierazleen sistemaren arteko aldea azertu ondoren, Cid-ek *Blended Scorecard* tresna garatu zuen, *Balanced Scorecard* tresnan Printzipio Kooperatiboaren neurketarako adierazleak integratuz. Horrela, kooperatiben kudeaketa orekatua lortu daitekeela azpimarratzen du Cid-ek.

*Blended Scorecard* tresnak finkatutako ildoari jarraituz, Kudeaketa-Kontrolarekin, Kudeaketarako Informazio-Sistemekin eta Ekonomia Sozialari aplikatutako informazio-sistemekin lotutako literatura zientifikoa bildu dugu. Horien artean, lau autoreen lanak aipatuko genituzke: Pilar Soldevila (2000), Felipe Blanco Ibarra (2008), Robert S. Kaplan (1971) eta Aitziber Mugarra (1995, 2005a). Bestetik, AECaK (2001) irabazi asmorik gabeko erakundearen esparruan egindako lana ere nabarmendu nahiko genuke. Guzti horiek izan dira gure proposamenaren inspiratzaile nagusiak eta gure lanaren abiapuntu.

Egile horietatik abiatuz, gure diziplinarekin lotura duten nazioarteko lanak azertu ditugu, ikerketa-lan honen kontzeptu-markoa osatze aldera. Bereziki, hezkuntza-sektorearen kudeaketa-kontabilitatearekin lotutako lanak azertu ditugu, beti ere Kaplan eta Nortonen (1996) *Balanced Scorecard* tresna ezaguna gure ikerketaren objektuari aplikatzeko asmoarekin: Arnaboldi eta Azzone (2008), Bublitz eta Martin (2007), Chen, Yang eta Shiau (2006), Cropper eta Drury (1996, 2000), Jeffries (1993), Karathanos (2005), Lawrence eta Sharma (2002), Modell (2003), Pecar, Cervai eta Kekäle (2009), Umashankar eta Dutta (2007), besteak beste.

Horrez gain, Erabateko Kalitatearen kontzeptua ere azertu dugu, hezkuntza-sektoreari aplikatuta: Cullen, Trevor Hassall eta Broadbent (2003), Farrar (2000), Mehralizadeh eta Safaeemoghaddam (2010), Osseo-Asare eta Longbottom (2002), Reda (2017) eta abar.

Ikerketaren objektuari dagokionez, Ikastolen esperientzia kooperatiboarekin lotuta, gure abiapuntu bibliografikoa, Adrian Zelaia Ulibarri doktorearen “Kooperatibak Euskal Herrian” (1997) lanaren 6. kapitulua “Hezkuntza-kooperatibak. Ikastolak” izan da. Bertan, Ikastolen inguruko teorizazio kooperatiboaren beharra aipatzen du Zelaia. Horrez gain, Euskal Herriko Ikastolak kooperatiba europarrak eta Euskaltzaindiak argitaratutako (2010) “Ikastola mugimendua. Dabilen herria. Ikastola eredia 1960-2010” lana izan da gure ikerketaren jarraipena ahalbideratu duena. Lan horretan, Ikastolek berrikuntza sozialean egindako funtzioa

azpimarratzen da, beren onura publikoaren izaera nabarmenduz, baita EFQM ereduaren aplikazioan duten esperientzia aitortuz ere.

Kontzeptu-marko horretan oinarrituta, gure ikerketaren helburua ESE-en kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko lanabesak lantzea da: kudeaketarako informazio-sistemak orokorrean eta kudeaketarako adierazleen sistemak bereziki. Helburu orokor hori honako helburu zehatzetan islatuko dugu:

## 2. taula. Ikerketaren helburuak (iturria: norberak egina)

1. helburua	ESE-en KIS-en literatura zientifikoa deskribatu eta baloratu (arloko egoera zehaztu).
2. helburua	Ikastolen kooperatiba-mugimenduaren KIS-ak aztertzea, Ikastolen “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko duten gaitasuna baloratuz eta hobekuntzarako proposamenak eginez, bereziki KAS-en alorrean.
3. helburua	Hezkuntza-sektorean diharduten ESE-en KAS-en diseinurako metodologia proposatzea.
4. helburua	ESE-en ezaugarri bereziak kontutan hartuko dituen kudeaketarako adierazleen sistemak diseinatzeko irizpide orokorrak proposatzea.

## 3. Metodologia eta ikerketaren faseak

Ikerketaren atal teorikoan metatutako ezagutza (ikus arloko egoera) ESE zehatz bati aplikatu diogu (Ikastolen Elkarteari), 4 ideia nagusietan oinarritutako metodologia enpirikoa erabiliz: indukzioa (errealitatearen behaketa eta hobekuntza), kasuaren azterketa (Ikastolen Elkartearen esperientzia kooperatiboa), aniztasuna (ikuspegi esploratzailea, deskribatzailea, baloratzailea eta proposatzailea) eta triangulazio metodologikoa (teknika kuantitatiboak eta kualitatiboak uztartuz).

Beraz, indukzioan oinarrituta, kasu zehatz baten azterketa gauzatu dugu 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 Ikastolen Mugimenduarentzat praktikan gai interesgarria ote den jakin nahi dugu. Horretarako, bi elkarrizketa sakon burutu ditugu (metodologia kualitatiboa): lehena, Ikastola bateko zuzendari batekin, 2017ko udazkenean; bigarrena, aldiz, Ikastolen Elkartearen “Kudeaketa Aurreratuaren Mintegia” izeneko taldearen koordinatzaileari, 2018ko udaberrian.
- 2) Fase deskribatzailea. Inkesta baten bitartez (metodologia kuantitatiboa), Ikastolen esperientzia deskribatu eta euren proposamenak jaso ditugu, modu ahalik eta objektiboena erabiliz. Ikastolen Elkartearen osatzen duten ikastola guztiei bidaliko zitzaizkien inkesta, e-postaz zuzenean, 2018ko udan. Inkesta horrekin, zehazki, ikastolen kudeaketarako informazio-sistemen argazki orokor bat izan dugu eta horrez gain, ikastoletako arduradunek zer nolako adierazleak erabiliko zuketela baloratu dugu.
- 3) Fase esplikatzailea eta baloratzailea. Gure helburua ikastolen esperientzia sakonki ezagutzea da. Horretarako, 5 ikastolen kasuak aztertu genituen, 2018ko neguan, sakoneko elkarrizketen bitartez (metodologia kualitatiboa): tamaina, kokapen geografiko eta kudeaketa-maila desberdinak izan ditugu kontutan lagina aukeratzeko, Ikastolen Elkartearen beraren gomendioz.
- 4) Fase proposatzailea. Fase honetan, ikastolen kudeaketarako informazio-sistemen hobekuntzarako proposamen zehatzak diseinatu ditugu. Errealitatean aplikagarriak izateko, gure ikerketa-objektua den Ikastolen Elkartearekin batera garatu dugu gure proposamena: kudeaketa orekatua lortzeko adierazleen sistema. Ikerketa lan honen azken produktu hori garatzeko, Delphi analisisa izeneko teknika erabili dugu (metodologia kualitatiboa): adituen iritzia jasotzeko metodologia. Aurreko faseetan metatutako ezagutza 9 ikastoletako zuzendariz osatutako aditu talde batekin aztertu eta findu dugu, azken emaitza lortze aldera (2019ko udaberrian). Baina gure lana ez da

bukatu proposamen huts batekin, gure proposamena kontrastatu baitugu, zehazki, Euskal Herriko Ikastolak kooperatiba elkarteko goi arduradunekin: “Kudeaketa Aurreratuaren Mintegia” izeneko taldearen koordinatzailearekin eta Ikastolen Elkartean zuzendariarekin (2019ko udan).

#### 4. Azken emaitza

Aipatutako fase horiek ez dira urrats isolatuak: gure ikerketaren azken emaitza fase horien segida ordenatu eta logikoan oinarritzen da. Lehenengo gure ikergaia esploratu dugu, lehen kontaktu gisa. Ondoren ikergaia bere osotasunean deskribatu, esplikatu eta baloratu dugu. Eta azkenik, bere errealitatea eraldatzeko proposamen zehatz bat egin diegu Ikastolen Elkarteko goi karguei.

Proposamen zehatz hori gure ikerketaren azken emaitza da: Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema izeneko neurketa- eta kudeaketa-tresna (ikus 3. taula). KAS honek honako ezaugarriak ditu:

- 1) Zilegitasuna. Ikastolen Elkarteko adituek/arituek KAS-aren diseinuan parte hartu dute eta beraien ekarpenak ezinbestekoak izan dira tresna hobetzeko.
- 2) Praktikotasuna. Tresna sintetikoa da: bere bertsio zabalenean 25 adierazlez osatutako sistema bat da, 15 ezinbesteko adierazle bere bertsio laburrenean. Horrez gain, erabiltzeko erraza: izan ere, erregistratzeko zailak diren adierazleak ezinbestekoak artetik atera ditugu.
- 3) Multidimentsionala. Sistema holistikoa da, integrala, informazio kualitatiboagoa emango dizkiguten adierazleak txertatu baititugu bertan.
- 4) Koherentzia. Ikastolen ereduarekin bat egiten du: euskal kulturari atxikimendua eta kompetentzietan oinarritutako hezkuntza-filosofia neurtzeko balio dezake.
- 5) Erabateko aplikagarritasuna. Ikastolen kooperatiba-mugimendu osoan aplikatu daiteke proposatu dugun tresna, ikastolen emaitzen arteko alderaketak ahalbideratuz.

#### 3. taula. Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema (iturria: norberak egina)

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	Kompetentzietan 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
<b>EKONOMIA</b>		
Maniobra fondoak*	Cash Flow*	Aurrekontuen desbiderakuntza*
<b>LAN-PROZESUAK</b>		
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 %*
<b>IKASI ETA HOBETU</b>		
Langileen asebetetze orokorra*	Langileen inplikazio eta motibazio maila*	Langile bakoitzean inbertitutako prestakuntzaren inguruko asebetetzea*
Langileek proposatutako ideia eta proiektu kopurua		Norberaren lana baloratzea*

Laburbilduz, Ikastolen kudeaketa orekatua modu integralean edo holistikoa neurtzeko, kontrolatzeko eta gidatzeko tresna praktikoa eta erabilterraza diseinatu dugu, Ekonomia Sozialeko bestelako esperientzietan ere aplikagarria dena (beharrezko moldaketak eginez gero).

#### 4. Ondorioak

Ikerketaren ondorio nagusiak, modu sintetikoan adierazita, honako hauek dira, hurrenez hurren:

- 1) Kontzeptu-markotik eratortzen den irizpidea argia da: ESE-en “kudeaketa orekatua” gauzatzeko tresnarik egokienak KAS multidimentsionalak dira. Beraz, tresna mota horiek aztertu nahi ditugu errealitatean, zehazki, Ikastola Elkartearen baitan.
- 2) Ikastolen kooperatiba-mugimenduaren “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko KAS zehatz bat diseinatu dugu. Proposatutako tresna horrek ikastolen kudeaketa orekatu kudeatzeko balio dezake, pertsonen ongizatea, inplikazioa eta komunitarismoa neurtzeko adierazleak barnebilduz. Hala ere, muga eta arriskua nabariak ditu: ezin du ordezkatu pertsonen intuizioa eta ezin da bilakatu erakundearen burokratizazioa bultzatu. Bestetik, Ikastolen Elkarte osoan aplikagarria dela azpimarra dezakegu: gure proposamenak izaera kolektiboa du eta ikastolen arteko alderaketak egiteko balio dezake (*Benchmarking*). Azkenik, bere praktikotasuna nabarmendu behar dugu: errealitatean aplikagarria izateko potentzialitatea du (bere zilegitasun eta izaera sintetikoagatik), baina horretarako aplikazio fase bat gauzatzea beharrezkoa da.
- 3) Ikastolentzat diseinatutako KAS-a, hezkuntza sektorean diharduten bestelako ESE-etan ere aplika daiteke. Are gehiago, gure metodologiaren irizpide orokorrak sektore desberdinetako ESE-etan ere aplika daitezke.

Azken finean, nazioartean paradigma den neurketa-tresna (Kaplan eta Norton, 1996), gure ikergaiaren izaera sozialera egokitu dugu (Euskaltzaindia eta Ikastolen Elkarte, 2010), aurretik Cid-ek (2005) proposatutakoaren ildotik.

#### 5. Etorkizunerako planteatutako norabidea

KAS-en inguruan aztertutako teoriak edo kontzeptu-markoak potentzialitate praktikoa erakutsi digu ESE-en “kudeaketa orekatua” errealitatean ahalbideratzeko. Ikastolekin jaso ditugun emaitzek ideia hori sostengatzen dute. Guzti honengatik, eta ikerketa hau abiapuntu gisa harturik, GEZKIn lan-ildo beretik jarraitzeko borondate irmoa daukagu, ESE-ek gizarte eraldaketaren bidean egiten duten lanari ekarpen xume bat egiteko asmoarekin:

- 1) Ikastolen Kudeaketa Orekatuaren Sistema operatibo bihurtzea ikastolen errealitate praktikoa (Aplikazio Fasea delakoa).
- 2) Konfekoop, Euskadiko Kooperatiben Konfederazioko kide diren hezkuntza-kooperatibentzat KAS zehatz bat diseinatzea.
- 3) Ikerketa honetan erabili dugun metodologia Ekonomia Sozialaren bestelako erakundeetan aplikatu, esaten baterako, Euskalgintzako eragileen artean.

Azken finean, “hurkoarenganako ardura hori, Ekonomia Sozialaren utopiaren erraian” dagoen hori hobeto kudeatzeko tresnak lantzen jarraituko dugu.

#### 6. Erreferentziak

- AECA (2001). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin fines de Lucro* (documento nº 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 nº 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 (4ª edición, documento nº 24)*. Madrid, España: Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

- Azkarraga, E. (2004): *Diruak behar luke bihotzik*, Iruñea: Pamiela argitaretxea.
- Amat, J. M., Soldevila, P. eta Castelló, G. (2006). *Control Presupuestario (2º edición)*. Barcelona, Catalunya: Ediciones Gestión 2000.
- Arnaboldi, M. eta Azzone, G. (2008). Strategic Management Accounting in universities: The Italian experience. *The Journal of Government Financial Management*, 56(4), 56-63.
- Blanco, F. (2008). *La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Barcelona, Catalunya: Ediciones Deusto.
- Bublitz, B. eta Martin, S. W. (2007). The incorporation of managerial accounting concepts into governmental organizations: the case of public universities. *The Journal of Government Financial Management*, 56(4), 56-63. orr.
- Cid, M. (2005). “Kooperatiben kudeaketa orekatu baten bila: The Blended Scorecard”. *Kooperatiben enpresa-ekonomia* (135-150. orr.). Arrasate, Euskal Herria: Mondragon Unibertsitatea.
- Chen, S., Yang, C. eta Shiau J. (2006). The application of balanced scorecard in the performance evaluation of higher education. *The TQM Magazine*, 18(2), 190-216. orr.
- Cropper, P. eta Drury, C. (1996). Management accounting practices in universities. *Management Accounting*, 74(2), 28-31. orr.
- Cropper, P. eta Cook, R. (2000). Activity-Based Costing in Universities-Five years ago. *Public Money & Management*, 20(2), 61. orr.
- Cullen, J., Trevor Hassall, J.J. eta Broadbent, M. (2003). Quality in higher education: from monitoring to management. *Quality Assurance in Education*, 11(1), 5-14. orr.
- Del Burgo, U. (2020): *Kudeaketarako Adierazleen Sistemak Ekonomia Sozialeko Erakundeetan: Ikastolen Kooperatiba Esperientziaren Kasua*, doktorego-tesia, GEZKI Institutua, UPV/EHU, Donostia.
- Euskaltzaindia eta Ikastolen Elkarte. (2010). *Ikastola mugimendua, dabilen herria. Ikastola eredu 1960-2010*. Bilbao, Euskal Herria: Euskaltzaindia (Jagon Saila).
- Farrar, M. (2000). Structuring success: a case study in the use of the EFQM Excellence Model in school improvement. *Total Quality Management*, 11(4-6), 691-696. orr.
- Faura, I. (2003). “Los perfiles de la economía social”. *La Economía Social y el Tercer Sector, España y el entorno europeo*, Madrid, España: Escuela libre editorial.
- Jeffries, A. (1993). Management accounting in universities. *Management Accounting*, 71(3), 18-21. orr.
- Kaplan, R.S. (1971). *Management accounting and behavioural science*. Massachusetts, USA.
- Kaplan, R.S. eta Norton, P. (1996): *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. Harvard, UK: Harvard Business 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.
- Lawrence, S. y Sharma, U. (2002). Commodification of education and academic labour – using the balanced scorecard in a university setting. *Critical Perspectives in accounting*, (13), 661-677. 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.
- Mehralizadeh Y. eta Safaeemoghaddam M. (2010). The applicability of quality management systems and models to higher education. *The TQM Journal*, 22(2).
- Modell, S. (2003). Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research*, 14(4).



- Monzón, J.L. (2006). “Economía Social y fronteras afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (56), 9-24. orr.
- Monzón, J.L. eta Chaves, R. (2001). “Economía Social y Sector No Lucrativo: actualidad científica y perspectivas”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (56), 7-33. orr.
- Mugarra, A. (1995). *Balance Social en Cooperativas* (doktorego-tesia), Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, Euskal Herria.
- Mugarra, A. (2005). Memoria de sostenibilidad: una propuesta adaptada para las cooperativas de enseñanza en el País Vasco. *CIRIEC-España, Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, (53), 333-349. orr.
- Osseo-Asare, A.E. eta Longbottom, D. (2002). The need for education and training in the use of the EFQM model for quality management in UK higher education institutions. *Quality Assurance in Education*, 10(1).
- Pecar, Z., Cervai, S. eta Kekäle, T. (2009). Developing a European quality assessment tool for schools. *The TQM Journal*, 21(3).
- Reda, N. (2017). Balanced scorecard in higher education institutions Congruence and roles to quality assurance practices. *Quality Assurance in Education*, 4(25), 489-499. orr.
- Renteria, X. (2004): “Maitasunaren ekonomia, ekonomia sozialaren sakontzea”, in Mendizabal, A. eta Errasti, A. (2004): *Ekonomia sozialaren erronkak kapitalismo globalean*, Udako Euskal Unibertsitatea, Bilbo.
- Soldevila, P. (2000). El Control de Gestión en las Organizaciones no lucrativas: el caso de los colegios profesionales de España (doktorego tesia), Barcelona, Catalunya.
- Umashankar, V. eta Dutta, K. (2007). Balanced scorecards in managing higher education institutions: an Indian perspective. *The International Journal of Educational Management*, 21(1), 54-67. orr.
- Zelaia, A. (1997). *Kooperatibak Euskal Herrian*. Bilbo, Euskal Herria: Udako Euskal Unibertsitatea (UEU).

## 7. Eskerrak eta oharrak

- 1) Artikulu honetan jasotzen dugun ikerketa Unai del Burgo García GEZKI Institutuko ikertzailearen eta UEUko Ekonomia Saileko kidearen doktorego tesia dela azpimarratu behar dugu (Del Burgo, 2020): GEZKIn defendatutako lehen doktorego-tesia izan da, 2020ko abenduaren 18an, UPV/EHUren Donostiako Ekonomia eta Enpresa Fakultatean.
- 2) María Jesús Luengok eta Aitor Bengoetxeak (tesiarene zuzendariak) lan honi egin dioten ezinbesteko ekarpenaz gain, Eduardo Mallesek eta Baleren Bakaikoak ikerketa-lan honen hastapenetan izan zuten eraginaren garrantzia aitortu nahi dugu.
- 3) Horrez gain, bi erakundeen arteko elkarlanaren bitartez gauzatu da ikerketa-lan hau: UPV/EHUko GEZKI Institutuaren eta Ikastolen Elkartearen arteko lankidetzak. Bereziki ezinbestekoak izan dira Ikastolen Elkartearen inplikazioa eta laguntza, bereziki, bere zuzendariaren eta Ikastolen “Kudeaketa Aurreratuko Mintegia” taldearen koordinatzailearen parte-hartzea.