

GIZARTE EKONOMIA ETA SOLIDARIOA UNIBERTSITATE MASTERRA  
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA



UPV/EHUko Gizarte  
Ekonomia eta Zuzenbide  
Kooperatiboaren Institutua

Instituto de Derecho  
Cooperativo y Economía  
Social de la UPV/EHU

**EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO  
ERAKUNDEEN KUDEAKETA EKONOMIKO-  
FINANTZARIOA ETA SOZIALA HOBETZEKO  
LANABESAK: EFQM EREDUAREN ADIERAZLE-  
SISTEMAK. MARKO TEORIKOA.**

---

*MASTER AMAIERAKO LANA*

*TRABAJO DE FIN DE MÁSTER*

**EGILEA: UNAI DEL BURGO GARCÍA**

**IKASTURTEA: 2013-2014**

**ZUZENDARIA: BALEREN BAKAIKOA AZURMENDI**

eman ta zabal zazu



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

## LABURPENA

---

- **Ikerketaren izaera.** Ikerketa kontzeptuala, hau da, atal enpirikorik gabeko ikerlan teorikoa.
- **Helburua.** Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeek izaera bikoitza dute kudeaketaren ikuspegitik. Haien helburu ekonomikoak (efizientzia) helburu sozialak lortzeko bitartekoak dira (eraginkortasuna). Lan honen helburua, erakunde mota horien kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko, EFQM ereduaren baitan erabiltzen diren kudeaketarako informazio-sistemen potentzialitatea aztertzea da.
- **Metodologia.** Ikerketa deskriptibo-bibliografikoa: ekonomia sozial eta solidarioaren esparruan ospe handiko aldizkari espezializatuen ekoizpena aztertzeaz gain, datu base zientifiko espezializatuen arakatzeko sistematikoa gauzatu dugu.
- **Emaitzak.** Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko EFQM ereduak duen potentzialitatea zehaztu dugu.
- **Ikerketaren garrantzia eta orijinaltasuna.** Gure lanaren garrantzia, aukeratutako ikerlerroaren erabilgarritasun praktikoan datza eta bere orijinaltasuna, proposatutako kudeaketarako informazio sistemen izaera berritzailean.
- **Ikerketaren gabeziak eta etorkizuneko ikerketa-ildoak.** Lan honen izaera teorikoa da eta ez du atal enpirikorik. Etorkizunean ikerketa enpiriko bat gauzatu nahi dugu, lan honetan finkatutako marko teorikoa erabiliz.
- **Gako hitzak.** Ekonomia soziala; Ekonomia solidarioa; Kudeaketarako Informazio-Sistemak; Kontabilitatea; Kudeaketa-kontabilitatea; Kudeaketa-Kontrola; Kudeaketaren ebaluazioa; Kudeaketarako Adierazleen Sistemak; EFQM ereduak; Bikaintasuna; Kudeaketa tresna aurreratuak.
- **ECON LIT gakoak.** J540, I290, M100, M410.

## AURKIBIDEA

---

1. Sarrera-----	5
1.1. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa arazoa -----	5
1.2. Helburua eta metodologia -----	6
1.3. Ikerketaren objektua eta jakintza alorra-----	7
1.4. Ikerketaren egitura-----	7
1.5. Ikerketaren garrantzia -----	8
2. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketarako informazio sistemak --	9
2.1. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeak -----	9
2.2. Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketarako informazio beharrianak -----	10
2.3. Kudeaketarako informazio sistemak: kontzeptu marko orokorra-----	11
2.4. Kudeaketa kontabilitatea orokorrean -----	13
2.5. Kudeaketa kontabilitatea ekonomia sozial eta solidarioan -----	14
2.5.1. Kudeaketa kontabilitatea irabazi asmorik gabeko erakundeetan -----	15
2.5.2. Kudeaketa kontabilitatea kooperatibetan-----	18
3. EFQM eredia eta kudeaketarako informazio-sistemak -----	20
3.1. Erabateko kalitatearen kudeaketa -----	20
3.2. EFQM eredia -----	22
3.2.1. Jatorria-----	23
3.2.2. Egitura-----	25
3.2.3. EFQM ereduarekin bat egiteko arrazoiak -----	25
3.3. EFQM eredia eta kudeaketarako informazio-sistemak -----	25
3.3.1. EFQM eredia eta kudeaketaren ebaluazioa -----	25
3.3.2. EFQM eredia eta kontabilitatea-----	27
3.3.3. EFQM ereduaren garapenek kudeaketarako informazio sistemetan izandako eragina -----	28

4.	EFQM eredia ekonomia sozial eta solidarioko erakundeetan -----	29
4.1.	EFQM eredia irabazi asmorik gabeko erakundeetan -----	29
4.2.	EFQM eredia kooperatibetan-----	31
5.	Ondorioak eta etorkizuneko ikerketa ildoak-----	34
5.1.	Ondorioak-----	34
5.1.1.	Kudeaketarako informazio sistemen erabilera ekonomia sozial eta solidarioko erakundeetan: kaosa eta malgutasuna -----	34
5.1.2.	EFQM ereduari egokitutako kudeaketarako informazio-sistemak diseinatzeko beharra: adierazleen sistemak eta erakundeen etengabeko hobekuntza-----	36
5.1.3.	Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeetan EFQM ereduari egokitutako informazio-sistemak: kudeaketa orekaturako adierazleen sistemak -----	36
5.2.	Etorkizuneko ikerketa ildoak-----	37
6.	Bibliografia-----	40
7.	Eranskina: EFQM ereduan oinarritutako Balanced Scorecard “akademiko-kooperatiboa” -----	48

# 1. SARRERA

---

## 1.1. EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEEN KUDEAKETA ARAZOA

Ekonomia Sozial eta Solidarioko Erakundeek (hemendik aurrera ESSE-ak) berezitasun nabaria dute kudeaketaren alorrean, ohiko erakunde pribatu-merkantilistek ez bezala. Alde batetik, haien helburu ekonomikoak (efizientzia ekonomikoaren esparrua) bitarteko hutsak besterik ez dira helburu sozialak lortzeko (eraginkortasun sozialaren esparrua). Bestetik, ESSE-ak aldi berean dira **enpresa** (unitate ekonomiko pribatuak) eta **komunitate** (pertsonek elkartek)<sup>1</sup>. Ezaugarri horri “**dualtasun sozio-ekonomikoa**” deituko diogu. Izaera konplexu hori modu orekatuan kontrolatu beharra dago: kooperatiben kasuan, “**kuderaketa orekatua**” izeneko kontzeptua aipatua izan da (Cid, 2005). Gure ustez, adiera hori aproposa da orohar ESSE-en kudeaketa eredu ideala deskribatzeko. Horren harira, eta kudeaketa eredu berezi horren bila, ESSE-ek berezko kudeaketa-tresnen beharra ere aldarrikatu dute behin baino gehiagotan (Sabín eta Bandrés, 2013: 96).

Arazoa mugatze aldera, gure ikerketa lerroa **kudeaketarako informazio-sistemen alorrean** gauzatuko dugu<sup>2</sup>. Bestelako tresnak egon daitezke (horietatik asko, informalak edo intuitiboak). Hala ere, tresna desberdin guztien osagarritasuna onartuta, kudeaketarako informazio tresna fomalizatuen esparruan arituko gara gu. Horren harira, aurrerago aipatutako izaera sozio-ekonomiko dualak ESSE-en kudeaketarako informazio-sistemen ezaugarriak baldintzatzen ditu: haien informazio-sistemek derrigorrez kontutan hartu beharko dituzte, bai aldagai finantzarioak (adibidez, kaudimena eta likidezia), bai aldagai ez finantzarioak (adibidez, eskainitako zerbitzuaren kalitatea). Aldagai ez finantzarioen adierazleek erakundearen helburu nagusien betetze mailari buruzko informazio egokia eman dezakete (eraginkortasun soziala) eta adierazle ekonomiko-finantzarioek, efizientzia ekonomikoari buruzko informazioa.

Azken finean, ESSE-en “dualtasun sozio-ekonomikoa” modu orekatuan zein arrazionalen edo formalean kudeatzeko (Cid-en “kudeaketa orekatua”) **adierazleen sistema**

---

<sup>1</sup> Fundazioak izan ezik: mota horretako erakundeak helburu sozial bati atxikitutako ondarea besterik ez dira, nahiz eta fundazioetan ere pertsonen parte-hartzea funtsezkoa izan. Aiztitik, kooperatibetan ematen da enpresa eta komunitate izaera horien arteko dialektikarik bortitzena: kooperatibek dialektika hori kooperatiba-printzipioen bitartez orekatzen du (Agirre, 2001: 100).

<sup>2</sup> Hemendik aurrera KIS: bere kontzeptu marko orokorra lan honen 2.3. eta 2.4. ataletan topa daiteke.

**holistikoa diseinatzea** aproposa izan daiteke. Kontutan hartu beharrekoa: edonola ere, tresna horiek ezin dira modu orokorrean edo absolutuan diseinatu, eta ezin dira modu mimetikoan aplikatu. Erakunde (mota) bakoitzaren beharrizan informatibo zehatzetara moldatu beharko dira derrigorrez.

Nondik hasi?, Zelan diseinatu ESSE-ek berariaz eskatutako tresna berezi horiek?. Lehenik eta behin, beharrezkoa da **ikuspegi deskribatzaile eta baloratzailerak** aplikatzea, hau da, gure inguruko esperientzien azterketa sakona gauzatzea, bai maila teorikoan, bai enpirikoan. Behin ezagutza guzti hori bilduta eta aztertuta, hasi gaitzke azken fase preskriptiboarekin (hau da, proposamenekin).

Gure ibilbidearen lehen fase honetan, **EFQM ereduak aplikatzeak ESSE-en kudeaketarako informazio sistemetan izandako eragina** aztertuko dugu, **maila teorikoan**. Zergatik aukeraketa hori? Edozein erakundeen aldagai ez finantzarioen artean, garrantzitsuenetarikoa, zerbitzuaren kalitatea da. Kalitatearen esparruan, gure ingurune hurbilean, EFQM ereduak izan du lehentasuna azken hamarkadan: Ekonomia Sozial eta Solidarioari dagokionez, nabarmena da eredu horrek Arrasateko Esperientzia Kooperatiboan izandako eragina. Sektoreka, hezkuntza alorrean hedapen zabala izan du EFQM bikaintasun ereduak (Aguirre eta beste, 2006), batez ere, Ikastolen artean (Del Burgo, 2013: 87).

## 1.2. HELBURUA ETA METODOLOGIA

Lan honetan proposatzen dugun ikerketaren **helburu orokorra** honako hau da: literatuta zientifikoa arakatzuz, ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko EFQM ereduaren baitan erabilitako adierazle-sistemen baliagarritasuna aztertu nahi dugu, etorkizunean mota horretako erakundeen kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko tresnen ikerketan sakontzeko asmoarekin. Beraz, ikerketa-proiektu honen helburua erabat instrumentala da: azken finean, ESSE-etan EFQM ereduak KIS-etan izandako eragina deskribatu eta baloratu nahi dugu maila teorikoan, ondoren, marko teoriko hori erabiliz etorkizunean ikerketa-enpiriko bat gauzatzeko.

Aipatutako helburu instrumental hori lortzeko, metodologia bibliografiko-deskribatzailea eta baloratzailerak zehatza aukeratu dugu. Ekonomia sozial eta solidarioarekin lotutako aldizkari espezializatuen produkzio zientifikoa arakatu dugu, 2000. urtetik 2014.

urtera bitartean<sup>3</sup>. Horrez gain, zenbait datu baseen azterketa sistematikoa gauzatu dugu<sup>4</sup>. Metodologia zehatz honen bitartez identifikatutako eta bildutako aipamenak aukeratzeko, haien garrantzia, egokitasuna eta berritzaile-izaera erabili ditugu irizpidetzat.

### 1.3. IKERKETAREN OBJETUA ETA JAKINTZA ALORRA

**Ikerketaren objektu orokorra** ESSE-ak izango dira: gure ikergaia oso talde anitza da eta horrek gure lanaren emaitzen zehaztasun-maila mugatuko du. Hala ere, lehen fase teoriko honetan, erabat beharrezkotzat jo dugu marko teoriko orokorra finkatzea, etorkizuneko lan enpirikoan ikerketaren objektua erakunde mota eta sektore zehatz batera murriztuz.

Bestetik, gure **ikerketaren jakintza alorra**, Ekonomia-Zientziaren barnean kokatzen da: Kontabilitatea eta Enpresen Antolakuntza. Zehazki, erakundeen kudeaketa ahalbideratzeko informazio-sistema formalizatuak aztertuko ditugu: ohiko kontabilitate sistema ekonomiko-finantzarioak (finantza-kontabilitatea eta kudeaketa kontabilitatearen barneko kostuen kontabilitatea eta aurrekontuen kontabilitatea) eta Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatearen barneko adierazleen sistema multidimentsionalak (Balanced Scorecard, EFQM ereduko eta kontabilitate sozialeko adierazleen sistemak). Azken talde hori, eta zehazki, EFQM adierazleen sistemak dira gure ikerketaren jomuga.

### 1.4. EGITURA

**Lehen** kapitulu honetan, ikerketa-proiektu honen nondik-norakoak aztertu ditugu (ikerketaren muina edo zergatia, helburuak, metodologia, jatorria...). Informazio hori nahitaezkoa da hurrengo kapituluaren edukia kokatzeko. **Bigarren** kapituluan, ekonomia sozial eta solidarioko erakundeek kudeaketa alorrean duten ezaugarriak finkatuko ditugu. Berezitasun horiek, kudeaketarako informazio sistemen esparruan aztertuko ditugu, zehazki, kontabilitatean. **Hirugarren** kapituluan, EFQM ereduaren kontzeptua zehaztuko dugu, kudeaketa-kontrolaren ikuspegitik. Berriz ere, kudeaketarako informazio sistemak izango ditugu izpide: zehazki, EFQM ereduak sistema horietan duen eragina. **Laugarren**

---

<sup>3</sup> Hauek izan dira aukeratutako aldizkariak: CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa; CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa; REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos; Anuario de Estudios Cooperativos de la Universidad de Deusto; Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria; Revista Española del Tercer Sector; Annals of Public and Cooperative Economics; Les Cahiers de Crises; Social Enterprise Journal; Revue des Etudes Cooperatives, Mutuelles et Associations; Working papers of the Johns Hopkins University; eta azkenik, Économie et solidarité aldizkaria.

<sup>4</sup> DIALNET, TESEO, CSIC, ABI-INFORM GLOBAL, ECON-LIT eta INGUMA.

kapituluan, EFQM ereduak ekonomia sozial eta solidarioko erakundeekin duen lotura ikertuko dugu maila teorikoan. **Bostgarren** kapituluan, ikerketa teoriko honetatik eratorritako ondorioak finkatuko ditugu. Atal honetan, gure buruari jarritako helburuaren betetze maila baloratuko dugu: ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko EFQM adierazle-sistemen baligarritasuna izango dugu eztabaidagai. Horrez gain, etorkizuneko ikerketa ildoak ere zehaztuko ditugu. **Seigarren** atalaren ondoren (aipamen bibliografikoak), **zazpigarren** atalean (eranskina), proposamen teoriko zehatz bat aurkeztuko dugu, gure ikerketa lerroaren adierazgarri.

### 1.5. IKERKETAREN GARRANTZIA

Ikerketa kontzeptual honen bitartez, etorkizuneko ikerketa enpiriko baten oinarri teorikoaren zati bat finkatuko dugu. Hemen datza ikerketa-proiektu honen **garrantzia**.

Bestetik, aipatzekoa da ekonomia sozial eta solidarioaren esparruan (batez ere kooperatibismoari dagokionez), finantza-kontabilitatea izan ohi dela kontabilitatearekin lotutako ikergai bakarra. Interes taldeei kontuak ematean datza ikerlarien lana. Kudeaketa-kontabilitatea (erakundeen kudeaketarako erabiltzen den kontabilitatea) ordea, ekonomia sozial eta solidarioaren ezagutza alorretik kanpo gelditu ohi da. Kudeaketarako informazio-sistemek erakundeen zuzendaritzan duten garrantzia kontutan izanda, **berritzailea** iruditzen zaigu alor hori ekonomia sozial eta solidarioaren esparruan aztertzea.

Esparru hori **erabilgarritasun** handikoa da, batez ere, egungo krisi garaian: sektore publikoaren murrizketek eta, kasu batzuetan, barne-kontsumoaren murrizketak berak, ESSE-ek beren helburu ekonomikoak lortze bidera (bizirautea) zorrotz jokatzera derrigortzen dituzte: finantzazio iturrien dibertsifikazioa, erakundeen arteko lankidetzak, banka alternatiboak... (Beitia eta beste, 2009). Erakunde horien helburu nagusia soziala izanik ere, helburu ekonomikoekiko oreka bermatzera behartuta daude (efizientzia ekonomikoa), beti ere helburu sozialak kaltetu gabe (eraginkortasun soziala). Ondorioz, “kudeaketa orekatua” gauzatzeko estrategiak martxan jarri behar dituzte halaberharrez. ESSE-ek espreski adierazi dute haien berezitasunei egokitutako kudeaketa-tresnen beharra. Gure ustez, tresna horien artean KIS aurreratuek lekua izan behar dute.



## 2. EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEEN KUDEAKETARAKO INFORMAZIO SISTEMAK

---

Lan teoriko honen helburua, EFQM ereduak Ekonomia Sozial eta Solidarioko erakundeen kudeaketarako informazio-sistemengan duen eragina zehaztea da (4. kapitulua). Helburu horri heldu aurretik, gure ikerketa objektua definitu behar dugu (2.1. atala) eta ondoren, ikerketa objektu horren kudeaketarako informazio sistemei sarrera orokor bat egin (2.3. eta 2.4. atalak).

### 2.1. EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEAK

Gaur egun adiera ugari erabiltzen dira **Hirugarren Sektorea** izendatzerako orduan. Sektore honetan barnebiltzen ditugu sektore pribatu kapitalistan zein sektore publikoan barnebiltzen ez diren erakundeak. Saillapen horren malgutasunak Hirugarren Sektorearen kontzeptua mugatzea zaildu egiten du. Izan ere, literatura zientifikoan hiru ikuspegi gailendu dira Hirugarren Sektorearen kontzeptua definitzeko: Irabazi Asmorik Gabeko Sektorearen ikuspegia, Ekonomia Sozialaren ikuspegia eta Ekonomia Solidarioaren ikuspegia (Sajardo eta Chaves, 2006: 91-92).

Lehenengo eta behin, ikuspegi murriztaileena aipatuko dugu: **Irabazi Asmorik Gabeko Sektorea** (Salomon eta Anheier, 1992). Ikuspuntu hori, lurralde anglosaxoietan erabilia izan da, Hirugarren Sektorearen baitan Elkarte eta Fundazioak barnebilduz, hau da, irabazi-asmorik ez duten ohiko forma juridikoak. Ildo horri jarraituz, erakunde hauek ez dira merkatuan aritzen eta, ondorioz, ez dute errentagarritasuna eta irabazi asmoa bilatzen: helburu sozialak dituzte eta horrez gain, ez dituzte balizko irabaziak banatzen haien bazkideen artean (Monzón eta Chaves, 2001: 11).

Bigarrenez, eta aurreko ikuspegia baino zabalagoa izanik, **Ekonomia Soziala** daukagu. Kontzeptu honek jatorri frantsesa du, XIX. mendean landua. Ekonomia Sozialak kooperatibismoa du erdigune, nahiz eta elkarte, fundazio eta mutualiteak ere barnebiltzen dituen (Monzón, 2006: 11-12). Hori dela eta, Ekonomia Sozialak Irabazi Asmorik Gabeko Sektorearen ikuspegia bere baitan hartzen duela esan genezake.

Azkenik, badago beste ikuspuntu bat, guztietatik berriena, Hirugarren Sektorea ikuspuntu integratzaile batetik aztertzen duena: **Ekonomia Solidarioa**. Ikuspuntu hau

Ekonomia Sozialaren adar zehatz bat bezala uler daiteke. Hala ere, bere esparru propioa garatu du: izan ere, bere izaera berritzaileari esker, Ekonomia Solidarioari “Ekonomia Sozial Berria” deitu izan diote. Ekonomia Solidarioak, forma juridiko berrien erabilera ahalbideratu ditu<sup>5</sup>, bereziki, kooperatiba eta ohiko elkarten arteko forma juridiko “hibridoak”: Enpresa Sozialak. Enpresa mota horiek gizarte zibilaren kolektiboetatik sortzen dira, helburu politiko-eraldatzaile nabari batekin. Zerbitzu edo jarduera ekonomiko ugari gauza ditzakete, beti ere ikuspegi politiko-sozial batetik (Defourny eta Nyssens, 2006: 5-6; Borcaga eta Alceste 2003: 41-42). Konkretuki, arazo lokalei aurre egiteko sortu izan dira: txirotasuna, hezkuntza beharrak, enplegua eta abar (Quintáo, 2007 : 41). Nabarmentzekoa da enpresa mota horiek kooperatibaren forma juridikoa izan dezaketela: kooperatiba sozialak (Fajardo García, 2007: 1-6).

Lan honetan, **Hirugarren Sektorearen ikuspuntu bateratzailea** defendatuko dugu. Era honetan, Europar Batasunaren Ekonomia Sozialaren Txostenean azaldutako ikuspegiarekin bat egiten dugu: kontzeptu honek bere barruan hartzen ditu, bai irabazi asmorik gabeko erakundeak (elkartek eta fundazioak), bai Ekonomia Sozialaren ohiko erakundeak ere, hau da, kooperatibak eta mutualitateak (Monzón eta Chaves 2001: 11-12, Monzón, 2006: 12-17). Edonola ere, Ekonomia Solidarioaren esperientzia ere kontutan hartu eta bere garrantzia azpimarratu nahi dugu. Hori dela eta, ahalik eta ikuspegi integratzaileena izateko, ikergai bezala Ekonomia Sozial eta Solidarioko Erakundeak hartuko ditugu.

## **2.2. EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEEN KUDEAKETARAKO INFORMAZIO-BEHARRIZAN BEREZIAK**

ESSE-en berezitasun amankomunak dauzkate kudeaketaren esparruan: “**dualtasun ekonomikoa**” eta “**kudeaketa orekatua**” kontzeptuak (Cid, 2005) aipatu ditugu jadanik lan honen 1.1. atalean.

ESSE-ren kudeaketa alorreko berezitasunek haien informazio beharrezanetan eragina dute eta ondorioz, KIS-etan: ESSE-en kudeaketa ekonomiko-finantzario eta soziala gauzatzeko, hau da, haien izaerarekiko koherenteak, eraginkorrak eta aldi berean efizienteak izateko, erakunde mota horiek **KIS bereziak** behar dituzte (Agirre, 2001: 97).

---

<sup>5</sup> Horiez gain: kapital sozietateak (erantzunkizun mugatuko sozietateak eta sozietate anonimoak), enpresaren kapitalaren gehiengoa irabazi asmorik gabeko erakunde batek edo batzuek dutenean eta bere helburuak sozialak direnean; eta bestetik, ekonomia sozialaren ohiko forma juridikoak (kooperatibak, lan elkarteak, fundazioak eta elkarteak).

Azken finean, informazioa behar dute erakundearen administrazio eta zuzendaritzarekin lotutako zenbait prozesu sostengatzeko: planifikazioa-, kontrola- eta erabitze-prozesu independenteak. Baina informazio-jario horrek ezaugarri berezia du: ESSE-en dualtasun ekonomiko-finantzarioa kontutan izan beharko du, hau da, bere **dimentsio-aniztasuna** kontutan izan beharko ditu. Aldagai ekonomiko-finantzario eta sozialak kontutan hartu beharko ditu informazio-sistema horrek: informazio monetarioa eta ez monetarioa izan beharko du<sup>6</sup>, nahitaez, kuantitatiboa eta kualitatiboa.

### 2.3. KUDEAKETARAKO INFORMAZIO SISTEMAK: KONTZEPTU MARKO OROKORRA

Kapitulu honen muinari heldu aurretik, komeni da KIS-en kontzeptu markoa osatzea. Horretarako, enpresaren kudeaketarekin lotutako hainbat kontzeptu finkatuko dugu, datozen ataletan hizpide izango baititugu. Lan honetan, **enpresa** adiera ez dugu ohiko enpresa kapitalista-merkantilistarekin lotuko. Aitzitik, merkatuan irabaziak lortu eta horiek bazkideen artean monetarioki banatzeko asmoa ez da enpresa bezala jarduteko betekizun ezinbestekoa. Jarduera ekonomikoa gauzatzea da enpresa izaera lortzeko betekizun garrantzitsuena (Broseta, 1965: 168).

**Planifikazioa** da aztertuko dugun bigarren kontzeptua. Erakundearen helburuak lortzeko egin beharreko ekintzen aurreikuspena da. Prozesu hori estrategikoa (epe luzekoa), taktikoa (epe ertaina) edo operatiboa izan daiteke (epe motzean). Halaber, planifikazioa formalizatua (sistematikoa, arautua, zehaztua...) edo intuitiboa ere izan daiteke (pertsonek adimen intelektual eta emozionalean oinarrituta, inolako sistematizazio formalik gabe), enpresaren profesionalizazio-mailaren eta kudeaketa-beharrizanen arabera (AECA, 2003b: 19-20; Amat eta Soldevila, 2006: 41-44).

**Kudeaketaren kontrola**, planifikazioarekin lotura zuzena duen kontzeptua da. Enpresaren zuzendaritzak zehaztutako funtzionamendu optimoaren gaineko ebaluazio

---

<sup>6</sup> Irabazi asmorik gabeko erakundeek ekoizpena neurtzea edo baloratzea prozedura zaila eta konplexua da: eskeinitako zerbitzuak ondasun publikoak edo kolektiboak diren heinean, neurketa zaila bihurtzen da. Horretarako, alor horretan ikertzen jarraitzea beharrezkoa da: hala ere, ikerketa horietatik ateratako emaitza ez omen da inoiz izango irabazi asmoa duten erakundeek irabazia bezain aldagai zehatza (Anthony eta Young, 1999: 65). Hala ere, argi izan behar dugu irabazi asmorik gabeko erakundeek jardunaren neurketa ezin dela mugatu irabazi ekonomikora. Bestelako adierazleak erabili behar dira. Esate baterako, zerbitzuaren kalitatea. Edonola ere, adierazle horiek informazioaren erabiltzaileen beharretara egokitu behar dira eta erakundearen helburuen betetze-mailari buruzko informazioa eman behar dute (Anthony, 1978a eta 1978b). Alor horretan hutsune zientifiko nabaria dagoela aipatzen dute zenbait autorek (Fuentes, 2007: 109).

prozesua da. Erakundearen helburuen betetze maila baloratzea da bere egitekoa, aurreikusitako emaitzekin desbideraketak kalkulatur (AECA, 2003a: 15; Amat, 2003: 22, 35). Planifikazioaren kasuan bezala, kontrol-prozesua formala edo intuitiboa izan daiteke, enpresaren profesionalizazio-mailaren eta kontrol-beharrizanen arabera (AECA, 2003a: 15; Amat, 2003: 22, 35). Kudeaketa-kontrol sistema informalen artean, enpresa-kultura eta liderren ikuskaritza zuzena aipa genitzake. Sistema formalen artean, aurrerago ikusiko dugun bezala, kontabilitatea da kontrolerako informazio sistema formalizatueta garatuena (AECA, 2003b: 16).

Planifikazio- eta kontrol-prozesuetatik kanpo ere erabakiak har daitezke. **Erabakitze-prozesu independenteaz** ari gara. Erabaki isolatuak hartzeko, modu arrazionalen eta ez intuitiboan, alde aurretik informazio zehatza, sistematikoa eta estandarra izatea komeni dela azpimarratzen dute zenbait adituk (Malles, 2006: 15-17).

Planifikazio-, kontrol- eta erabakitze-prozesuak modu arrazionalen sostengatzeko, enpresarekin lotutako **informazioa eskuragai** izatea beharrezkoa da. Horretarako, KIS-ak erabiltzen dira. Sistema horien konfigurazioa enpresa beraren ezaugarriek eta bere informazio-beharrizanak zehaztuko dute. Aldagai horiek KIS-etan eragingo dute, horiek intuitiboak edo formalak bihurtuz (Amat, 2003: 34).

**Enpresa-informazioa formalizatzeko gomendioa** egiten dute zenbait adituk, nolabait pertsonen intuizioa eta adimen emozionala guztiz alboratuz edo tarteka mugatuz (Blanco Ibarra, 2008: 180; Mallo, 1988: 46). Ildo horri jarraituz, adituek enpresa-emaitzen eta enpresa-jardunaren balorazio sistemen artean (kudeaketaren ebaluaketaren esparrua), kontabilitatearen nagusitasuna aldarrikatzen dute, bai teoria akademikoan, bai praktikan ere (Amat, 2003: 115). Kontabilitate-sistema horiek izaera ekonomiko-finantzarioa dute nagusiki, hots, izaera monetarioa.

Izaera ekonomikoa duen zientzia da **enpresaren kontabilitatea**: bere helburua enpresaren iraganari, orainari eta etorkizunari buruzko informazio monetarioa sistematizatzea da. Informazio horrekin, finantza-erabakiak har daitezke, bai enpresatik kanpo (esate baterako, inbertsoreen eta hornitzaileen erabakiak), bai enpresaren barnean ere, azken kasu horretan, planifikazioa eta kontrola egikaritzeko asmoarekin (Cañibano, 1987: 41; Mallo, 1988: 45).

Informazio-jasotzaileen arabera sailkatzen dira **kontabilitate mota desberdinak**. Kanpo-Kontabilitateak edo Finantza-Kontabilitateak ekoiztutako informazioa enpresatik kanpo ere erabiltzen da (zehazki, kanpora begira kontuak emateko). Barne-kontabilitatea edo Kudeaketa-Kontabilitatea, ostera, enpresaren barnean erabiltzen da soilik (Cañibano, 1987: 46; Amat, 2003: 136). Azken hau da lan honetan interesatzen zaigun kontabilitate mota.

#### **2.4. KUDEAKETA-KONTABILITATEA OROKORREAN**

**Kudeaketa-kontabilitatearen egitekoa**, enpresaren kudeaketa estrategikoa, taktikoa eta operatiboa sostengatze aldera, enpresak beharrezkoa duen informazioa erregistratzea, ebaluatzea eta transmititzea da. Informazio hori finantzarioa edo ez finantzarioa izan daiteke, kuantitatiboa edo kualitatiboa, enpresatik kanpokoa edo barnekoa. Esan bezala, informazio horrekin enpresak erabakiak har ditzake hainbat gairen inguruan: helburuen gauzatze maila, jardueren planifikazioa eta kontrola, ekintzen antolaketa eta koordinazioa eta abar (Soldevila, 2000: 19).

Kudeaketa-kontabilitateak finantza-kontabilitatetik eratorritako informazioa erabiltzen du. Horrez gain, berezko tresnak ere erabiltzen ditu, hots, bere **tresna tradizionalak**: kostuen kontabilitatea eta aurrekontuen kontabilitatea. Informazio-sistema horiek guztiek izaera ekonomiko-finantzarioa dute (monetarioa) eta epe motzean jartzen dute arreta. Edonola ere, lanabes horiek abantaila nabariak dituzte: helburu zehatzak finkatzea ahalbideratzen dute (aurreikusitako kostuak, sarrerak eta emaitzak) eta beraz, emaitzen neurketa zehatza ere gauzatzeko aproposak dira (kostu, sarrera eta emaitza errealak). Horrela, desbideraketen kalkuluaren bitartez (aurreikuspenen eta datu errealen artekoak), enpresak etengabeko hobekuntzara bideratutako erabakiak har ditzake (Amat, 2003: 10).

**Egungo testuinguru sozio-ekonomikoan**, etengabeko aldaketan eta kaosan murgildutako erakundeetan (Agirre, 2001: 97-98) izaera ekonomiko-finantzarioa (eta beraz, monetarioa) ez duten aldagaiak erabat kritikoak edo estrategikoak bihurtu dira. Horietatik garrantzitsuenak, kalitatea, berrikuntza, pertsonen inplikazioa eta malgutasuna egoera berrietara moldatzeko unean. Kudeaketa-kontabilitatearen ohiko sistemek ezin dituzte aldagai kualitatibo eta kuantitatibo ez monetario horiek kontrolatu. Laburbilduz, kudeaketa-kontabilitate tradizionalak aldagai “ez-kritikoak” soilik kontrolatzen zituen (aldagai ekonomiko-finantzarioak, hots, ez estrategikoak edo epe motzean zentratutakoak), eta kasu

gehienetan, prozedura burokratiko konplexu batzuen bitartez. Tresna horiek sorkuntza- eta erabakitze-ahalmen estrategikoaren kontrakoak izan ohi ziren (Amat, 2003: 12; 70-71). KIS horietan soilik oinarritutako kudeaketa-kontrolerako sistemak gabezia nabariak dituzte enpresen antolakuntza egituratzeko (Amat, 2003: 213-236).

Desabantaila horiek gainditu nahian, **kudeaketa-kontabilitatea garai berrietara egokitu** da (AECA 2002: 13-20): egun, aldagai monetarioak ezezik, bestelako aldagaiak ere neurtu, baloratu eta aztertzen ditu Kudeaketa-Kontabilitateak. Azken finean, aldagai ez finantzarioetan jartzen du arreta estrategikoa. Kudeaketa-kontabilitateak bere “ohiko” informazio ekonomiko-finantzarioa bestelako informazio ez finantzario “berriarekin” osatu beharko luke, enpresaren aldagai kualitatiboak kontrolatu ahal izateko: tresnarik aiposena, **kudeaketarako adierazleen sistemak** dira (Blanco Ibarra, 2008: 255).

Alor honetan kokatuko genuke “**Balanced Scorecard**”<sup>7</sup> izeneko adierazleen sistema (Kaplan eta Norton, 1996): tresna horren bitartez, adierazle monetario eta ez monetarioak elkartzen (orekatzen) dira KIS bakar batean, erakundearen aldagai estrategikoak, taktikoak eta operatiboak kontrolatzeko asmoarekin. Tresna honekin, Kudeaketaren Kontabilitateak bere eboluzioaren mailarik gorenera heltzen da, **Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatera**<sup>8</sup>, Estrategiarekin Erantzunkizun Sozial Korporatiboarekin eta Erabateko Kalitatearen Kudeaketarekin harreman zuzena duen kontabilitate-esparrura.

## **2.5. KUDEAKETA-KONTABILITATEA EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOAN**

Gure jakintza-alorraren kontzeptu-marko orokorra finkatu ondoren, oinarri teoriko hori lan honen ikerketa-objektuari aplikatuko diogu, hots, Ekonomia Sozial eta Solidarioari. Ikergai hori hain da zabala (2.1. atalean azaldu dugun bezala), ezen zaila litzateke berari zuzenean aplikagarri litzaiokeen kudeaketa-kontabilitate bakarraz aritzea. Izan ere, literatura zientifiko kontableak ez du bere osotasunean ESSEak aztertzen: ez du ikuspegi integratzailearik eta **irabazi asmorik gabeko erakundeak** eta **kooperatibak** aztertzen ditu

---

<sup>7</sup> “Aginte Kuadro Orekatu” bezala euskaratuko genuke kontzeptu hori, hots, “kudeaketarako adierazleen sistema orekatua”.

<sup>8</sup> Blanco Ibarra erabilitako adiera, erakundearen aldagai estrategikoez arduratzen den barne-kontabilitatea izendatzeko (Blanco Ibarra, 2008).

nagusiki, ekonomia solidarioko esperientziak alboratuz<sup>9</sup>. Hori dela eta, zeharkako bide hori erabiliko dugu eta muturreko bi erakunde mota horietan zentratuko dugu gure ahalegin teorikoa.

### **2.5.1. KUDEAKETA-KONTABILITATEA IRABAZI ASMORIK GABEKO ERAKUNDEETAN**

Haien helburuak lortu ahal izateko, irabazi asmorik gabeko erakundeek kudeaketa ekonomikoki efizientea eta sozialki eraginkorra gauzatu behar dute. Horretarako, haien behar informatiboetara egokitutako KIS-ak erabili behar dituzte (AECA, 2001: 13).

Drucker-en ustez, irabazi asmorik gabeko erakundeek irabaz-asmoa duten erakundeetatik ikasi behar dute, hau da, **ohiko enpresa merkantilisten esperientziengandik** (Drucker, 1990). Izan ere, esparru pribatu horretan diseinatu dira erakundeen kudeaketarako tresna formalizaturik garatuenak, merkatuak duen lehiakortasun eskakizun basatiengatik eta horrek eskatutako arrazionalizazio beharengatik. Horrez gain, hirugarren sektoreak merkatal-sektorearekin elementu amankomun ugari ditu, nahiz eta nabariak izan bi sektoreen arteko aldea (Hudson, 2007).

Kudeaketa-kontabilitatearen tresnak, irabazi asmorik gabeko erakundeei begira eta aurreko atalean azaldu bezala, hiru taldetan banatuko ditugu<sup>10</sup>: kostuen kontabilitatea, aurrekontuen kontabilitatea eta kudeaketarako adierazleen sistemak.

**Kostuen kontabilitateari dagokionez**, adituek kostuen sistema bakar bat diseinatzearen ezintasuna azpimarratzen dute (AECA, 2001: 28): irabazi asmorik gabeko erakundeen esparrua oso anitza da, zerbitzu eta sektore ugari hartzen baititu bere gain (hezkuntza, zerbitzu sozialak, birziklapena...). Bestetik, aipatzekoa da irabazi asmorik gabeko erakundeen kostuen sistemak ez direla bereizten irabazi asmoa duten erakundeek

---

<sup>9</sup> Ekonomia solidarioko erakundeen kudeaketa ikertu gabeko alorra da. Edonola ere, ikuspegi teoriko batetik, haien kudeaketak lau ikuspegi edo dimentsio hartu beharko lituzke kontutan: dimentsio soziala, ekonomikoa, ekologikoa eta teknikoa (Andion eta Malo, 1998). Aurrerago ikusiko dugun bezala, izaera multidimentsional hori kooperatietan eta irabazi asmorik gabeko erakundeetan ere agertzen da.

<sup>10</sup> Irabazi asmorik gabeko erakundeen kontrol-sistemen eta kudeaketa-kontabilitatearen inguruko literatura zientifikoaren garapenaren azterketa (Soldevila, 2000: 86-88; 98-141) lanean topa dezakegu, baita esperientzia enpirikoei buruz ere (Soldevila, 2000: 144-148). Lan honi dagokionez, kontzeptu oinarri bezala erabiliko dugu Espainiako AECA erakundearen Kudeaketa Kontabilitatearen Batzordeak argitaratutako 24. agiria, La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro (AECA, 2001). Agiri horren bitartez, AECA-k tresna berriak eskaini nahi ditu irabazi asmorik gabeko erakundeek haien kudeaketaren etengabeko hobekuntza lor dezaten (Soldevila eta Amat, 2002).

dutenetik (AECA, 2001: 31; Soldevila, 2000: 86-88; 98-148; Soldevila eta Amat, 2002). Gure ustez, kostuen kontabilitatean eragiten duen aldagarrik garrantzitsuena ez da erakundearen izaera juridikoa, baizik eta jarduera ekonomikoa, hau da, sektorea (industrial, hezkuntza alorrekoa, zerbitzu sozialak...). Hala ere, adituek kostuen sistema zehatz batzuk proposatu dituzte irabazi asmorik gabeko erakundeetan aplikatzeko: programen araberako kostuen kontabilitatea (AECA, 2001: 38-40) eta ABC eredua (Bellostas eta beste, 2008: 102).

**Aurrekontuen kontabilitateari dagokionez**, adituek hainbat proposamen dituzte irabazi asmorik gabeko erakundeei begira: alde batetik, “Programen araberako Aurrekontuak” erabiltzea (AECA, 2001: 49-67), programa bakoitzeko arduradunen parte-hartzea bermatuz aurrekontuaren diseinu prozesuan; bestetik, Oinarri Zeroko Aurrekontuen aplikazioa gomendatzen dute adituek (AECA, 2001: 49-51)<sup>11</sup>.

Literatura zientifikoak erakusten duen bezala, irabazi asmorik gabeko erakundeetan **planifikazio formala** gailentzea gomendatzen da, planifikazio informala edo intuitiboaren aurrean (Youssofzai, 2000: 31). Beraz, aurrentuen kontabilitateak garrantzi esanguratsua behar luke izan irabazi asmorik gabeko sektorean.

Kostuen kontabilitatearekin ez bezala, Aurrekontuen Kontabilitateak **ezaugarri bereziak** ditu irabazi asmorik gabeko erakundeen esparruan (AECA, 2001: 50-51). Alde batetik, erakunde publikoekin gertatzen den bezala, erakundeak lor dezakeen finantzazioaren menpe dago aurrekontua, hau da, gastuen gehieneko zenbatekoa. Bestetik, irabazi asmorik gabeko erakundeak bere helburu sozialen lorpenean jartzen du arreta (hau da, aurreikusitako zerbitzua eskaintzean), eta ez horrenbeste irabaziak lortzean. Hala ere, beharrezkoa da efizientzia ekonomikoa ere irizpide bezala hartzea.

**Aldagai ekonomiko-finantzarioak** irabazi asmorik gabeko erakundeen jarduerentzat oztopo edo laguntza izan daitezke, baina oso kasu gutxitan izango dira mota honetako erakundeen helburu nagusia (AECA, 2001: 74). Kaplan eta Norton-en arabera, aldagai ekonomiko-finantzarioek eta haien neurketek ez dute islatzen erakunde publiko eta sozialen misioa (Kaplan eta Norton, 2001). Eta hor datza irabazi asmorik gabeko erakundeen

---

11 Erakunde publikoetan eta irabazi asmorik gabeko erakundeetan, ohikoa da aurreko urteko datu historikoak kontutan hartzea, aurrekontua kalkulatzeko orduan: horrela, aurreko urteko datuei portzentai bat gehitzen zaie, aurrekontuko datuak kalkulatzeko. Teknika hau administrazio publikoen esparruan erabilia izan da, nolabait eskatutako fondoan iguera justifikatzeko. Irizpide honen kontra, Oinarri Zeroko Aurrekontuen filosofia daukagu, non aurrekontuaren partida bakoitza erabat justifikatu behar den.



informazio sistemak diseinatzeko zailtasun handiena: mota honetako erakundeen azken xedea eta helburuak izaera ukiezina dute sarritan eta ohiko kudeaketa-kontabilitatearen tresnek ezintasun nabaria dute neurketa hori gauzatzeko (Soldevilla 2000: 88; AECA 2001: 41-44).

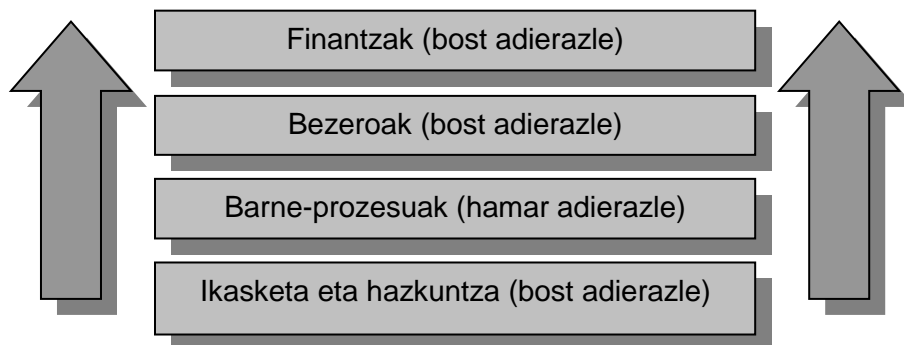
Informazio ekonomiko-finantzarioaren gabezi horiek ekiditzeko, **informazio ez monetarioa** ere sistematizatuko duten kudeaketarako adierazleen sistema multidimentsionalak<sup>12</sup> erabil daitezke (AECA, 2001: 87-114), hots, irabazi asmorik gabeko erakundeei egokitutako aginte-kuadroak (AECA 2001: 68-69; Soldevilla 2000: 92, 120; Bellostas eta beste, 2008: 106).

Adierazleen sistemekin jarraituz, Kaplan eta Norton-en **Balanced Scorecard** izeneko tresna erabil dezakete irabazi asmorik gabeko erakundeek, haien izaerara moldatuta, noski (AECA 2001: 69): adierazleen sistema horrek ondasun eta zerbitzuen ekoizpen prozesuan eta pertsonen asebetetze mailan jartzen du arreta nagusia, emaitza ekonomiko-finantzarioetan baino gehiago (AECA 2001: 75). Zerbitzu sozialen esparruan, aldagai kualitatiboek garrantzi handiagoa dute aldagai monetarioek baino, beraz bitariko eredu baten alde (adierazle kuantitatibo eta kualitatiboak tartekatuz) egin beharra dagoela azpimarratzen dute adituek (Parker, 2000: 309-319).

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 ikasketa/hazkuntza ikuspegia. Ikuspegi bakoitza, adierazleen bitartez planifikatu eta kontrolatzen da, gehienez ere, 25 adierazle erabiliz. Ondorioz, funtsezko adierazle-estrategikoen sistema sintetikoa da Balanced Scorecard. Eredu orokorraren arabera, edozein erakundek, pertsonen formakuntzan eragiten badu, bere prozesuak hobetuko ditu, bezeroen asebetetzea lortuz eta azkenik, finantza-emaitza hobegoak sustatuz (hauxe baita enpresa merkantilisten azken helburua). Hala ere, eskema orokor hori, irabazi asmoa duten erakundeentzako diseinatuta, bestelako izaera duten erakundeetara ere molda daiteke. Kudeaketa-sistema malgua da, beraz (Kaplan eta Norton, 1996).

---

<sup>12</sup> Alfred Vernis-en ustez, irabazi asmorik gabeko erakundeek berrikuntzari eta eragile publiko eta pribatuen arteko lankidetzari berebiziko garrantzia eman behar diete. Instituzionalki sendotu behar dute irabazi asmorik gabeko erakundeek. Sendotzen hori multidimentsionala da (pertsonen, erakundeen eta sektorearen lotuta) eta bere eragina neurtzeko adierazleen sistemak erabiltzea beharrezkotzat jotzen du autoreak (Vernis, 2005: 51).



### 2.1. irudia

Balanced Scorecard-aren egitura  
Iturria: (Kaplan eta Norton, 1996)

**Irabazi asmorik gabeko erakundeetara moldatuz** gero, Balanced Scorecard adierazleen sistemak honako egitura izango luke (AECA 2001: 69): 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). Irizpide ekonomiko-finantzarioa bitarteko garrantzitsu bat izango litzateke erakundearen helburu nagusia betetzeko eta beraz, egitura berrian bigarren tokian kokatuko litzateke (Santos Cedrian eta Fidalgo Cerviño 2002: 18; Amat eta Soldevilla 1999b; Soldevilla 2000: 138).

Ondorioz, irabazi asmorik gabeko erakundeen kudeaketarako informazio sistemen esparruan, komenigarria litzateke kontrol-sistema ekonomiko-finantzarioen informazioa (finantza-kontabilitatea, kostuen kontabilitatea eta aurrekontuen kontabilitatea) Balanced Scorecard bezalako tresna holistiko batean integratzea, erakunde mota horiek ekonomikoki efizienteak eta sozialki eraginkorrak izan daitezen.

### 2.5.2. KUDEAKETA-KONTABILITATEA KOOPERATIBETAN

Literatura zientifikoan ez da ageri kooperatiben berezko kostu-sistematik ez aurrekontu-kontabilitaterik. Izan ere, kooperatiben izaera parte-hartzaileak eta autoeratuak ez du bereziki eragiten kudeaketarako informazio-sistema ekonomiko-finanzarioen diseinuan.

Aitzitik, balio eta printzipio kooperatiboek **Kudeaketarako Adierazleen Sistemekin** harreman zuzena dute. Kudeaketa-kontabilitate “berriaren” lanabes horien bitartez balio eta printzipio kooperatiboen gauzatzea neur daiteke. Are gehiago, zenbait autoreen ustez, kudeaketa-kontabilitatearen irizpide berriek bat egiten dute kooperatiben printzipioekin

(Cabaleiro Casal y otros, 1997), batez ere, kudeaketa demokratiko eta bazkideen partehartze ekonomikoarekin eta hezkuntza, formakuntza eta informazio eskubidearekin.

Beharbada, Balio eta Printzipio Kooperatiboen eta Kudeaketa-Kontabilitatearen arteko loturarik interesgarriena, **Erantzunkizun Sozial Korporatiboaren baitan** ematen da. Kooperatibek, gizartearekiko erantzunkizuna Printzipio Estrategiko bezala aldarrikatzen dute eta beraz, Kudeaketa-Kontabilitatearen bitartez neurtu eta kontrolatu beharreko aldagaia da (Cabaleiro y Fernández Feijoo, 1997).

Horrela, **Balantze Sozialak eta Jasangarritasun Memoriak** nabarmentzen ditugu kudeaketa-kontabilitatearen tresna gisa: kooperatiben teorian eta praktikan, tresna horiek erabili izan dira, bai kontuak emateko, bai barne kudeaketarako, hots, auto-ebaluaketarako (Mugarra, 1995: 8). Azken kasu horretan, hau da, kooperatiben erabakitze-prozesuan Balantze Soziala bezalako tresnak erabiliz gero, kooperatiben ahalmen sozio-ekonomikorako giltzarri diren kooperatiba-printzipioak kudea daitezke, neurketaren bitartez. Horrela, gaur egungo testuinguru sozio-ekonomikoan horren garrantzitsuak diren aldagaiak sendotuko ditu kooperatibak (pertsonek parte-hartzea, interkooperazioa, malgutasuna...). Azken finean, tresna horrekin kooperatibak kudeaketa eraginkorra eta efizientea lor dezake (Agirre, 2001).

Erantzunkizun Sozial Korporatiboak **kooperatibismoarekin duen harremanaren inguruan**, Aitziber Mugarra Deustuko Unibertsitateko Kooperatiba Ikaskuntzen Institutuko zuzendariaren proposamenak aztertu ditugu, bai Euskal Herri mailan (Mugarra eta Enciso, 1997: 243-249; Mugarra, 2000: 224-275; Mugarra, 2002: 69-87), bai nazioartean ere (Mugarra, 1998: 324-390). Ondorio bezala, hau ere nabarmen dezakegu: kooperatiba balio eta printzipioak ebaluatzeko tresnak, kooperatiben barne-kudeaketan aplikatu daitezke eta beraz, bestelako informazio-sistemekin integratu behar dira (García Echevarria, 1981). Erantzunkizun sozial korporatiboan oinarritutako kudeaketa-kontrol sistemak diseinatu eta aplikatu behar dira (Durden, 2008). Horretarako, Balanced Scorecard tresna aproposa izan daiteke (Lusk eta beste, 2006). Kooperatiben kasuan, bere izaera bereziari egokituta, noski. Kooperatiba mugimenduak erabat inplikatu behar du egokitzapen zeregin horretan (Mugarra, 2005b: 290).

Kooperatiba printzipioekin lotutako beste kontzeptu batekin egiten dugu topo: **“accounting for cooperative-goals”** delakoarekin, hau da, kooperatiben printzipioak helburu bezala hartuta, helburu horiek kontrolatzeko kontabilitate sistemak diseinatzeko

beharrak (Web, 2005). Azken finean, aldagai sozial eta kooperatibo horiek kontrolatzeko ebaluazio-tresna desberdinak adierazleen sistema holistiko edo multidimentsional bezala diseinatu dira (Mugarra, 1998: 309).

Eta horixe da zehazki Mikel Cid-ek proposatzen duen tresna “**The Blended Scorecard**” adierazleen sistema proposatzen duenean (Cid, 2005: 135-147): kooperatiben aldagai sozialak eta ekonomikoak neurtzeko tresna. Neurketa hori modu egokian gauzateko, Cid-ek kooperatiben printzipioak neurtuko dituzten adierazleak, ohiko Balanced Scorecard sisteman integratzea proposatzen du. Bi zatitan banatuko litzateke Blended Scorecard delakoa: Balanced Scorecard ekonomikoa (Kaplan eta Nortonen adierazleen sistema bera da, adierazle mota berdinekin, alegia) eta Balanced Scorecard soziala (atal honetan, kooperatiben balio eta printzipioak neurtzeko adierazleak egongo lirateke). Bi atal horien integrazioarekin lortuko genuke aipatutako Blended Scorecard.

### **3. EFQM EREDUA ETA KUDEAKETARAKO INFORMAZIO SISTEMAK**

---

Hirugarren atal honen helburua, kalitatearekin eta EFQM ereduarekin lotutako hainbat kontzeptuen marko teorikoa finkatzea da: gure ikuspegi propioa agertu nahi dugu EFQM kontzeptuarekiko. Lehenik eta behin, kalitatearen tratamenduak erakundeen kudeaketaren alorrean izan duen garapena azaldu nahi dugu (3.1. atala). Ondoren, EFQM eredia aztertuko dugu, ikuspegi orokor batetik (3.2. atala). Azkenik, EFQM ereduak erakundeen kudeaketarako informazio-sistemetan izan dezakeen eragina zehaztuko dugu (3.3. atala). Aipatu elementu guzti horien zehaztapena, hurrengo atalaren oinarri teoriko orokorra izango da eta beraz, EFQM ereduak ESSE-en kudeaketarako informazio-sistemengan duen eragina ulertzeko ezinbestekoa.

#### **3.1. ERABATEKO KALITATEAREN KUDEAKETA**

Erabateko Kalitatearen kontzeptua, **kalitatea** kontzeptuaren garapenaren ondorioa da (Luengo, 2009: 98.; Heras eta beste, 2003: 183; Luengo eta beste: 2011; Gómez eta beste: 2011). Kalitatea zer den argitzeko, hainbat definizio aurki ditzakegu, baina guztien artean

Deming-en azalpena erabiliko dugu: bezeroei konfiantzazko produktu eta zerbitzuak prezio merkean eskaintzea da kalitatea (Deming, 1989). Kontzeptu hori ez da estatikoa, eta beraz, bere garapenean hiru fase zehaztu dituzte gaien adituek: kalitatearen kontrola, kalitatearen ziurtapena eta azkenik, kudeaketaren kalitatea. Azken finean, 3 fase horiek kalitatearen kudeaketa gauzatzeko hiru metodologi desberdin dira (Heras eta beste, 2003: 182-183; Heras, 2004: 541-543).

Produktu, zerbitzu eta prozesu desberdinen egokitasuna kontrolatu ezezik (kalitatearen kontrola eta kalitatearen ziurtapena), gaur egungo Kalitatearen Kontzeptuak erakundeen Kudeaketa eta Antolaketa osoa ere barnebiltzen ditu: hirugarren fase honetan, **Erabateko Kalitatearen Kudeaketaz** ari gara (ingelesez, TQM edo Total Quality Management). 80ko hamarraldian sortua, eta etengabeko hobekuntza oinarri izanik, enpresako kide guztien parte-hartzeaz enpresako kanpoko nahiz barneko bezeroen asebetetzea areagotzea duen enpresazuzendaritzaren filosofia da TQMa (Heras, 2008). Azken finean, kalitatearen kontzeptua estrategikoa bihurtzen da, erakunde osoan eragina izatera helduz. Horrela, erakundearen bideragarritasuna eta biziraupena lortu ahal izateko nahitaezko betekizuna bihurtzen da kalitatea (Heras eta beste, 2003) eta erakundearen logikak sakonki barneratzen ditu bere printzipioak (Heras, 2004: 568; Luengo, 2009: 102): barneko eta kanpoko bezeroen asebetetzea, etengabeko hobekuntza, pertsonen partehartzea, aliantzak, prozesuetan oinarritutako kudeaketa ereduak eta abar.

Erabateko Kalitatearen Kudeaketa filosofiaren garapenak, nazioarte mailan aplikagarriak diren kudeaketa ereduak sortu ditu. Eredu edo kudeaketarako estandar horien artean, **Deming**, **Malcom Baldrige** eta **EFQM** nabarmen ditzakegu. Kudeaketa eredu horiek kudeaketaren etengabeko hobekuntzan oinarritzen direnez, **Bikaintasun Ereduak** izenez ere ezagutu izan dira. Eredu horien zabalpena eta sustapena bultzatzeko, ereduaren sortzaileek urtero bikaintasun-sariak izenez ezagutzen diren lehiaketak antolatzen dituzte. Eredu bakoitza irizpide desberdinetan oinarritzen da. Irizpide horien bitartez, erakundearen kudeaketan izan beharreko bikaintasun-mailak zehazten dira, ondoren erakundeek beren buruak autoebalatu ditzaten bikaintasun-maila horien arabera (Llonch, 1996; Blanco, 2008: 334).

## 3.2. EFQM EREDUA

Atal honetan, EFQM ereduari hurbilpen kontzeptuala egingo diogu, hurrengo atalean eta bereziki, hurrengo kapituluan oinarri teoriko bezala erabiltzeko. Beraz, ereduaren jatorria zehaztu, bere oinarrizko egitura azaldu eta egitura horrek ereduaren sorreratik izandako garapena aztertuko dugu.

### 3.2.1. JATORRIA

Jatorriari dagokionez, 1988. urtean topatzen dugu EFQM ereduaren sorrera. Europako 14 enpresa arrakastatsuenek **European Foundation for Quality Management** erakundea sortu zuten, Erabateko Kalitatean oinarritutako kudeaketa eredu europearra diseinatzeko asmoarekin. EFQM eredu, dagoeneko indarrean zeuden Kalitatea Kudeatzeko ohiko sistemak eta kudeaketa aurreratuen bestelako ereduak integratzeko sortu zen. Horrela, europear enpresentzako kudeaketa-eredu bateratu berri bat ezarri zen: Enpresa-Bikaintasunaren Eredua.

Eredu honen helburua, edozein enpresaren **kudeaketa-sistemak garatzea** da, etengabeko hobekuntzaren bitartez enpresen lehiakortasuna sendotuz: modu horretan, europear enpresek lehiakide japoniar eta estatubatuarren aurka aritzeko aukera izango zuketean (Aguirre eta beste, 2006: 319).

1991. urtean, European Foundation for Quality Management erakundeak **EFQM saria** sortu zuen: modu honetan, Bikaintasunerako Eredua edo Erabateko Kalitatearen Kudeaketarako Europear Ereduen irizpideak ezarri ziren. Irizpide horien bitartez, eta irizpide bakoitzari ereduaren barnean ponderazio bat esleituz, edozein erakundek beren egoera autoebalatu dezake Erabateko Kalitatearen lorpenarekiko eta egoera horren arabera, hobekuntzak aplikatu hobetu beharreko esparruetan.

EFQM eredu ezartzen dituzten enpresek European Foundation for Quality Management erakundeaz bestelako kalitate-erakundeek bultzatzen dituzten sari desberdinetara aurkez dezakete euren burua. **Gurean**, badira Erabateko Kalitatearekin zerikusia duten sariak: Euskal Autonomi Erkidegoan, Euskalit erakundeak ematen dituen Urrezko eta Zilarrezko Q-ak eta Nafarroako Foru Komunitatean, Fundación Navarra para la Calidad izenekoak (Heras, 2004: 574).

### 3.2.2. EGITURA

EFQM eredua **lau elementuz osatutako sistema holistikoa** da: oinarrizko kontzeptuak, irizpideak, ebaluaziorako azpi-irizpideak eta RADAR matrizea deitutako ebaluazio-prozedura.

EFQM eredua **zortzi kontzeptutan** oinarritu izan da, eta nahiz eta kontzeptu horien izendapena finko mantendu ereduaren sorreratik, beren edukia aldatuz joan da, unean uneko testuinguruari moldatzeko (EFQM, 2013): bezeroentzako balioa eranstea; etorkizun jasangarria eraikitzea; erakundearen gaitasuna eraikitzea; sorkuntzaz eta berrikuntzaz baliatzea; ikuspegiz, inspirazioz eta zintzotasunez lider izatea; azkartasunez kudeatu; arrakasta pertsonen bitartez lortzea; eta azkenik, denboran zehar emaitza bikainak lortzea.

EFQM ereduak **bederatzi irizpide** ezartzen ditu erakundeek beraiek eredu horren jarraipena auto-kontrolatzeko. Irizpide horiek bi taldetan banatzen dira, “eragileak” eta “emaitzak” (ikus 3.1. irudia). Eragileak, enpresaren helburuak lortu ahal izateko dauden baliabideak dira eta enpresak emaitzak nola lortzen dituen adierazten dute. Emaitzek, berriz, enpresak, erabateko kalitatearen esparruan, lortu duenaren berri ematen dute: eragileen bidez enpresak bezeroak, langileak eta gizartea ase beharko ditu. Horrez gain, emaitza ekonomiko onak lortu eta enpresan interes finantzarioak dituztenak ere ase beharko ditu (Heras, 2004: 571).

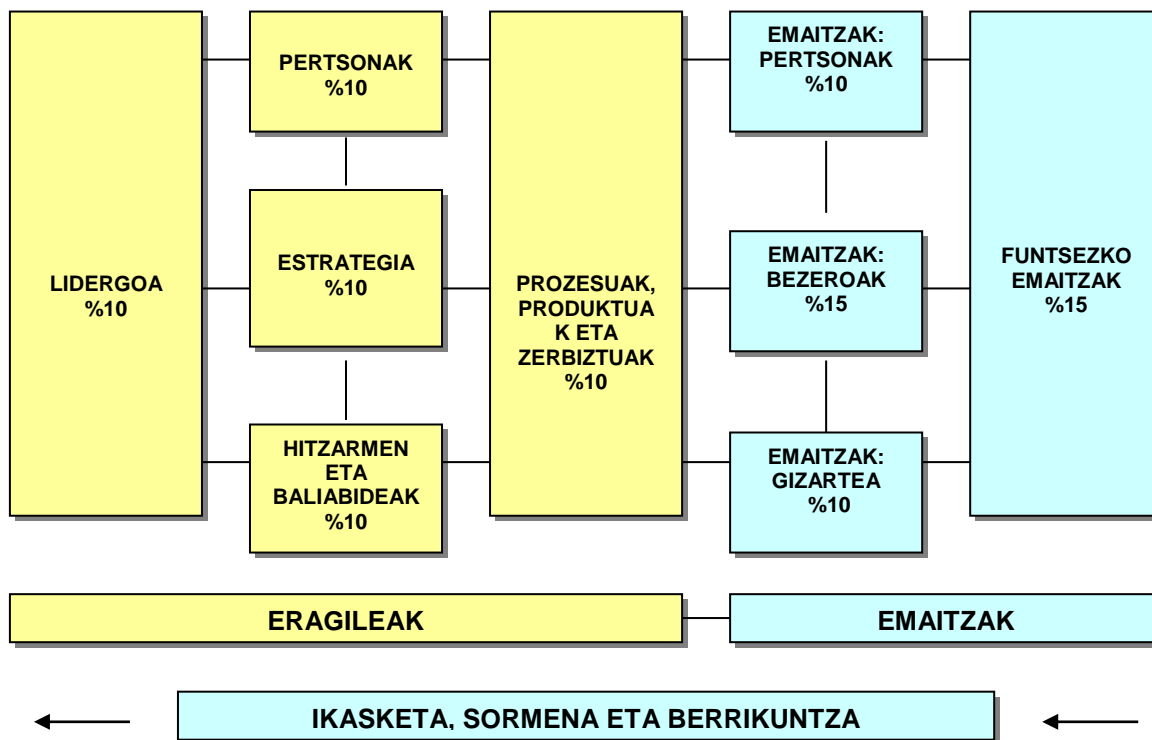
Irizpide bakoitza hainbat **azpi-irizpideetan eta dimentsioetan** banatzen da, printzipio bakoitzaren neurketa eta kudeaketa operatibizatzeke (Euskalit, 2010: 10-22). Modu horretan, dimentsio bakoitzeko, adierazleak ezarriko dira, erakundearen autoebaluazioa gauzatu ahal izateko (Aguirre eta beste, 2006: 320).

EFQM eredua ez da ziurtapen-eredu bat. EFQM eredua **autoebaluazio-eredu bat** da. Ereduak definituriko irizpide jakin batzuei jarraiki, enpresak berak aztertu beharko du zein puntutaraino ezarri duen eredua, eta zelako emaitzak lortu dituen (Heras, 2008: 574). Horretarako, eredua ebaluatzeko puntuazio bat ezartzen da: 1.000 puntu, gehienez 500 puntu eragileentzat eta beste 500 emaitzeentzat.

EFQM ereduaren azken elementu bezala, **RADAR matrizea** aipatuko dugu (Euskalit, 2010: 24), erakunde baten errendimendua ebaluatzeko tresna egituratua. RADAR izendapena, ingelesezko adieratik dator: *Results, Approaches, Deploy* eta *Assess/Refine*, hau

da, “Emaitzak”, “Ikuspegia”, “Hedapena” eta “Ebaluazioa/Berrikuspena” (euskaraz, EIHEB). RADAR logikaren arabera, erakunde guztiek honako faseak bete behar dituzte:

- Emaitzak: lortu nahi dituzten emaitzak estrategiaren osagai gisa finkatzea.
- Ikuspegia: zenbait ikuspegiren plangintza egin, ikuspegi horiek lagunduko diote orain eta etorkizunean behar dituzten emaitzak lortzen.
- Hedapena: ikuspegiak sistematikoki garatzea.
- Ebaluazioa eta berrikuspena: erabilitako ikuspegiak ebaluatu, berrikusi eta hobetu, lortutako emaitzen jarraipenean eta analisisian eta etengabeko ikaskuntzan oinarrituta.



### 3.1. irudia

2010eko EFQM ereduaren irizpideen arteko erlazioak eta ponderazioak  
Iturria: (EFQM, 2013)

EFQM ereduak, **kudeaketa-sistema dinamikoa eta aldakorra** da: ekonomiaren eta enpresen beharrezan araberak berrikusitzen da, lau urterik behin (Heras, 2004: 571). Berrikuspenen ondorio bezala hiru ideia hauek azpimarratuko genituzke, lan honen ondorioetarako: alde batetik, 1999. urteko berrikuspenean, EFQM ereduak edozein erakundetan aplikagarria dela finkatzen da, ez bakarrik ohiko enpresetan (hirugarren



sektoreko eta sektore publikoko erakundeetan ere); bestetik, pertsonen eragin handiagoa dute ereduari; gauza bera gizartearen kasuan. Orokorrean, esan genezake pertsonen eta gizartearen garrantzi gehiago ematen zaiela 2010eko EFQM Bikaintasun-Ereduari. Honek bi eragin ditu: alde batetik, pertsonen lotutako aldagai ukiezinen neurketa hobetzeko beharra; bestetik, erakundearen erantzukizun soziala kudeatzeko tresnak garatzearen beharra.

### **3.2.3. EFQM EREDUAREKIN BAT EGITEKO ARRAZOIAK**

Orokorrean, bi motatako arrazoiak azpimarratzen dira. Barneko arrazoen artean, erakundearen kudeaketa-sistemak hobetzeko asmoa eta zehazki, prozesuen efizientzia eta pertsonen kudeaketa hobetzeko asmoa (partehartzea, motibazioa...); kanpo arrazoen artean, kalitate sarien bitartez, erakundearen irudia hobetzeko asmoa (marketing-aren esparrua). Nazioarte mailan gauzatutako azterketetan, kanpo-arrazoiak nabarmentzen dira. Espainiar Estatuan egindako ikerketek ere kanpo-arrazoiak nabarmentzen dituzte, bezeroek egindako presioak, esate baterako. Hala ere, kudeaketa hobetzeko motibazioak ere agertu dira horrelako azterketetan (Heras eta beste, 2003: 197).

### **3.3. EFQM EREDUA ETA KUDEAKETARAKO INFORMAZIO-SISTEMAK**

Erabateko Kalitatearen Kudeaketaren esparruan gehien ikertutako gaia, erakundearen jardunaren neurketa esparrua izan da, hau da, **kudeaketaren ebaluazioa** (ingelesez “performance measurement”). Beraz, Kudeaketarako Informazio Sistemen gaia erabateko zentraltasuna du Erabateko Kalitatearen Kudeaketaren ikerketa ildoaren artean (Sila eta Ebrahimpour, 2002; 923; Kurman eta beste: 2008: 211). Izan ere, KIS-ak kudeaketaren ebaluazioa ahalbideratzeko tresna egokia dira. Ondorioz, EFQM eredu bera (erabateko Kalitatea kudeatzeko eredu den heinean) kudeaketarako informazio-sistemen ikuspegitik aztertzeak erabateko garrantzia du.

#### **3.3.1. EFQM EREDUA ETA KUDEAKETAREN EBALUAKETA**

EFQM ereduaren autoebaluaketa oinarritzen da, hau da, prozesu operatibo moduan ezartzen du **autoebaluaketa**. Zertan datza autoebaluazio hori? erakundearen jardueren eta emaitzen azterketa orokorra, sistematikoa eta erregularra da, azterketaren emaitzak EFQM ereduaren estandarrekin alderatuz. Ondorioz, erakundeak bere sendotasun eta gabeziak

identifika ditzake, emaitza horien araberrako hobekuntza-jarduerak proposatuz (Aguirre eta beste, 2006, 319. orr.).

Ondorioz, EFQM eredu kudeaketaren **kontrol-sistema holistiko eta integratzaile** bezala ulertu daiteke (Gómez eta beste, 2011: 486-487; Blanco, 2008: 334). Kontrol sistema horren bitartez kudeaketa estrategikoa, taktikoa eta operatiboa gauzatzen da: kontrol-estrategikoa beren-beregi agertzen da EFQM ereduaren “politika eta estrategia” irizpide-eragilean; erakundearen kontrol-operatiboa, “prozesuak” irizpide-eragilean agertzen da eta azkenik, kudeaketa-taktikoa, bost irizpide eragileetan (Dahlgaard-Park, 2008: 111-112).

Kudeaketa-kontrolarekin lotuta, erabateko garrantzia dauka **EFQM ereduaren RADAR matrizeak**. Ebaluazio-metodologia hori, Deming-en PDCA zikloan (Plan, Do, Check, Act, hau da, Planifikatu, Egin, Egiaztatu eta Zuzendu) oinarritutako metodologia da (Luengo eta beste, 2011): zikloaren hasiera emaitzetan hasten da (Results), ondoren ikuspegia zehaztu (Approaches = Plan), ekintza zehatzak gauzatu (*Deploy = Do*), emaitzak ebaluatu (*Check = Assess*) eta egindako hobekuntza-prozesua berrikusi egiten da (*Act = Refine*). Gure ustez, RADAR eta PDCA zikloek, Enpresaren Zuzendaritzaren fase desberdinekin harremana ere badute (plangintza, antolaketa, kudeaketa eta kontrola) eta beraz, Kudeaketa-Kontrola kontzeptuaren osagai ere badira.

Kudeaketaren autoebaluazioa gauzatzeko, TQM eredu desberdinak (EFQM eredu, esate baterako) **KIS Formalizatueta**n oinarritzen dira, intuizioan oinarritutako erabakitze-prozesuak alboratuz (Luengo, 2009: 102). Printzipio hori oso garrantzitsua da Kudeaketa-Kontrolaren esparrurako, gure ustez, printzipio horrek kudeaketa eredu arrazionala ezartzen duelako, hau da, datuetan eta egitateetan oinarritutako kontrola ezarri eta kontrol intuitiboak alboratzen dituelako (AECA, 2003b, 33. orr.).

Kudeaketa-Kontrol formalizatu hori **Kontabilitate-Sistemen bitartez** gauzatzen da gehienbat: izan ere, kontabilitateak aipatutako datu horiek bildu eta modu logikoan antolatzen ditu, erabakitze-prozesuak arrazionalki sostengatzeko.

### 3.3.2. EFQM EREDUA ETA KONTABILITATEA

Jardueraren neurketak garrantzi esanguratsua dauka erabateko kalitatea abian jarri duten erakundeentzat. **Faktore kritikoa da neurketa** (Kurman eta beste, 2008: 210-211). Neurketa sistematik garatuena kontabilitatea da, eta beraz, aipatu berri dugun logikari

jarraituz, kontabilitate sistema zuzenena aukeratzeak EFQM ereduaren implementazioa baldintza dezake.

Blanco Ibarrenaren ustez (2008), alde nabaria dago **“Kalitatearen Kudeaketa”** eta **“Kudeaketaren Kalitatea”** kontzeptuekin lotu daitezkeen kontabilitate-sistemen artean. “Kalitatearen Kudeaketa” kostuen kontabilitatearekin lotzen da: jakintza arlo horrek kalitate kostuen eta kalitate ezaren kostuen erregistroaz arduratzen da. Aitzitik, “Kudeaketaren Kalitatea” kudeaketa-kontabilitatearekin erlazionatuta dago eta bere egitekoa ez datza kudeaketa filosofia horren kostuen azterketan, kudeaketa eredu horren implementazioak erakundearentzat dakarren balio erantsiaren azterketan baizik. Blanco Ibarrenaren ustez, hainbat tresna kontable lotu daitezke Kudeaketaren Kalitatearekin: Jardueretan oinarritutako Kostuen Kudeaketa (“Activity Cost Management” edo ABM) eta Kostuen Sistemak (“Activity based Costing” edo ABC), Kaizen Costing eta azken finean, produktuek eta zerbitzuek sortutako balio erantsia kontrolatzeko edozein neurketa tresna (Blanco, 2008: 329-331).

Esanenezake **Erabateko Kalitatean oinarritutako KIS-ak**, adierazle finantzarioetan baino, prozesuekin, epe luzeko aldagaiekin eta bezeroekin lotutako adierazleak erabiltzen dituztela. Hau da, aldagai ez finantzarioek lehentasuna dute. Honekin ez dugu esan nahi adierazle finantzarioak baztertu egin behar direnik, adierazle ez finantzarioekin osatu behar direla baizik (Kurman eta beste, 2008: 210-211). Guzti horrek kudeaketa-kontabilitatearen garapenarekin bat egiten du, hau da, aldagai estrategikoen kontrolaz arduratzen den zuzendaritza estrategikoaren kontabilitatearekin.

Beraz, Erabateko Kalitatea implementatu duten erakundeek hainbat neurketa tresna erabili behar dituzte, beren neurketa ahalik eta integralagoa edo osoagoa izan dadin: ohiko kontabilitate sistemak, kalitate-kostuak neurtzeko sistemak eta batez ere, adierazleen sistemak erabili behar dira, neurketa-sistemak “kalitatezkoa” izan nahi baldin badu behintzat. Betekizun bezala, nahitaezkoa da kontabilitate departamentua TQM-aren metodologian erabat inplikatzeko (Sedevich, 2011: 468).

**Adierazle ez finantziarioen erabileraz haratago**, EFQM ereduak Kudeaketa-Kontabilitatearekin lotura nabaria du: europar Bikaintasun-Eredua, eta TQM-arekin lotutako edozein kudeaketa-sistemak, ardurak, erantzunkizunak, tenporalizazioa eta aurreikusitako emaitzak zehaztu behar ditu, “eragile” eta “emaitzen” esparruetan aurreikusi

diren ekintza bakoitzeko (Van Nistelrooy eta Van de Water, 1998: 50). Horrela, EFQM ereduak **helburuen arabeko kontabilitatearekin** edo **erantzunkizun zentroekin lotutako kontabilitatearekin** lotura zuzena duela esan genezake, hau da, aurreikusitako helburuen lorpenaren azterketa eta lorpen edo hutsegite horien arduraren zehaztapena kontutan hartzen duen kontabilitatearekin (Blanco, 2008: 261-263).

### **3.3.3. EFQM EREDUAREN GARAPENEK KUDEAKETAREN INFORMAZIO SISTEMETAN IZANDAKO ERAGINA**

EFQM ereduak Kudeaketa-Kontrolarekin eta zehazki, Kudeaketa-Kontabilitatearekin duen loturarekin jarraituz, azpimagarria da 1999. urtean abian jarri zen EFQM eredu berrian, emaitzen izaeraren inguruan egindako aldaketa. Izan ere, “Enpresa-Emaitzak” terminoak helburu ekonomiko-finantzarioei egiten zien erreferentzia. Eredu berriaren “**funtsezko emaitzak**” terminoak, ostera, ukiezinen esparruan erakundeak lortu dituen helburuak azpimarratzen ditu, horrela irabazi-asmorik gabeko erakunde publiko eta pribatuentzako kudeaketa-kontrolerako baliagarria bihurtuz (Gómez eta beste, 2011: 491)<sup>13</sup>.

Bestetik, aipatzeko modukoa da EFQM ereduak 2010an jasandako aldaketen garrantzia KIS-en esparrurako. Orokorrean, esan genezake pertsonen garrantzi gehiago ematen zaiela, 2010eko EFQM Bikaintasun-Ereduan: **pertsonen lotutako aldagai ukiezinen neurketari eta kudeaketari garrantzi gehiago** ematen zaie. Hala ere, neurketa hori ez da zertan neurketa “formala” izan behar. Izan ere, “egitateetan eta prozesuetan oinarritutako kudeaketa” kontzeptua zabaldu egiten da EFQM ereduaren 2010eko bertsioan, “prozesuetan oinarritutako kudeaketa” soilik ezarriz. Horrela, intuizioaren garrantzia aitortzen da, erabakiak hartzerako orduan tresna baliagarri bezala (Luengo eta beste, 2011).

Gure ustez, fase honetan KIS-a formalen mugekin topatzen gara: ohiko kontabilitate sistemetan eta kudeaketarako adierazle sistemetan oinarritutako erabaki-hartze prozesuek zailtasunak dituzte, zenbait aldagai ukiezin neurtzerako orduan. Izan ere, errazago eta egokiago izan daiteke aldagai ukiezinen kontrola modu intuitiboan edo ez formalean

---

<sup>13</sup> Aldaketa hori erabat koherentea da EFQM-aren bikaintasun ereduak bere izendapenarekin jasandako eboluzioarekin: “enpresa-bikaintasun ereduak” izendapenetik “bikaintasun-eredua” izendapenera. 1999. urtetik aurrera, espresuki aitortzen da eredu hori ez dela soilik ohiko enpresen esparruan aplikatzen, esparru publikoan eta irabazi asmorik gabeko erakundeen esparruan ere eman daitekeela. Kontutan izan behar dugu irabazi asmorik gabeko erakundeen kasuan, eta orokorrean, ESSE-en kasuan, emaitza ekonomiko-finantzarioek soilik ez dutela erakundeen lorpenen berri ematen. Aldagai ukiezinak ere neurtu behar dira (AECA, 2001).

gauzatzea: hori kudeatu beharreko informazioaren izaerak zehaztuko du (Amat, 2003: 34). Beraz, zenbait kasutan, **KIS Formalak (adierazleen sistemak) eta Informalak (intuizioa edo enpresa-kultura) tarteka daitezke** erakundearen erabakitze-prozesuak bideratzeko (Amat eta Soldevila, 2006: 13-14). Ikuspegi honek bat egite du EFQM-ren azken eguneraketak ezartzen duen filosofiarekin, hau da, **malgutasunarekin** eta **berrikuntzarekin**.

#### **4. EFQM EREDUA EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEETAN**

Erabateko Kalitatea kudeatzeko ereduak irizpide orokorrak edo unibertsalak izan arren, **sektore bakoitzari egokitu** behar zaie (Shin eta beste, 1998). Literatura zientifiko kontableari jarraituz<sup>14</sup>, EFQM ereduari dagokion atalean bi multzo desberdinduko ditugu: alde batetik, irabazi asmorik gabeko erakundeak eta bestetik, ekonomia sozialaren eragile nagusia diren kooperatibak.

##### **4.1. EFQM EREDUA IRABAZI ASMORIK GABEKO ERAKUNDEETAN**

90. hamarkaren bukaeran oso aipamen zientifiko gutxi zeuden kalitatea eta irabazi asmorik gabeko erakundearen inguruan. Orduetik alor horri buruzko **jakinmin zientifiko eta profesionala** handitu egin da. Zentzu horretan, Erabateko kalitatearekin lotuta, Oosterhoff-ek **neurketa eta ebaluaketa** nabarmentzen ditu, irabazi asmorik gabeko erakundeetan bereizgarri bezala. Izan ere, aldagai bereziak kontrolatu behar dira mota horretako erakundeetan (pertsonek motibazioa eta erabiltzaileen asebetetzea, esate baterako) eta beraz, neurketaren funtzioak garrantzi esanguratsua eskuratzen du (Oosterhoff, 1999).

Egungo egoera sozio-ekonomiko konplexuan, irabazi asmorik gabeko erakundeek haien **jasangarritasuna** bermatu behar dute: etengabeko hobekuntza sustatu behar dute, erabiltzailei eta onuradunei ahalik eta zerbitzu onena eskeiniz. Horretarako hainbat tresna erabil dezakete irabazi asmorik gabeko erakundeek: Balanced Scorecard, "Benchmarking"-a edo Erabateko Kalitatearen Kudeaketarako tresna holistikoak, besteak beste.

---

<sup>14</sup> 2.5. atalean azaldu dugun bezala, literatura zientifiko kontableak ez du barnebiltzen Ekonomia Solidarioaren esperientzia. Atal honetan hutsune zientifikoa dago, argi eta garbi.

**Kalitatea** da irabazi asmorik gabeko erakundeen efizientzia eta eraginkortasuna hobetzeko aldagairik nagusietako bat<sup>15</sup>. Beraz, uste orokorra da irabazi asmorik gabeko erakundeek haien eraginkortasuna eta efizientzia hobetu dezaketela **Erabateko Kalitatea kudeatzeko sistemak** inplementatuz<sup>16</sup>: filosofia horretatik eratorritako metodologiak eta tresnak (gure ustez, KIS-ak bereziki), etengabeko hobekuntza egitura edo sistematiza dezakete (Fredriksson, 2007: 704). Erabateko kalitatea kudeatzeko ereduak aplikatzeko **arrazoiak** desberdinak izan ohi dira: kanpo finantzazio pribatua jasotzen duten erakundeen kasuan, aipatutako ereduak erabiltzen dituzte haien kudeaketaren ziurtagiri bezala. Bestetik, onuradunetan zentratutako erakundeek autoebaluazioan zentratzen dira. Irabaz asmoa duen sektoretik (ohiko enpresa-sektorea) irabazi asmorik gabeko erakundeetara transferitutako tresna izan arren (horrek dakartzan aurkako jarrerekin) Erabateko Kalitatea aplikatu duten irabazi asmorik gabeko erakundeek modu positiboan somatu dute kudeaketa-filosofia horren erabilera. Ondorioz, Erabateko Kalitatearen Kudeaketa gero eta gehiago erabiltzen da irabazi asmorik gabeko erakundeetan (Juaneda eta beste, 2011).

Horren harira, **EFQM eredu**a etengabeko hobekuntzarako tresna aproposa izan daiteke irabazi asmorik gabeko sektorean: erakunde horien ebaluaketa eta planifikazio holistikorako tresna sistematikoa da, benchmarking-erako baliagarria. Edonola are, EFQM ereduaren irizpideak irabazi asmorik gabeko erakundeetara moldatu beharko lirake (Al-Tabaa eta beste, 2013).

Gure ingurune hurbilera jauzi eginez, Barberok egindako ikerketan (2008), Bizkaiko hirugarren sektore sozialeko erakundeak aztertu ziren, kalitatearen kudeaketarekin eta kudeaketaren kalitatearekin lotutako sistemen inguruko informazioa bilduz (ezarpena, hirugarren sektoreko erakundeei moldaketa, oztopoak eta abar). Azterketa horretan, **EFQM adierazle sistemak** ere aztertu ziren. Helburua, adierazle sistema horiek EFQM ereduaren autoebaluazio prozedurarako erabiltzea da, baina hirugarren sektoreko erakundeei moldatuta.

---

<sup>15</sup> Irabazi asmorik gabeko erakundeen helburua, batez ere zerbitzuak eskeintzen dituztenen kasuan, erabiltzaile edo onuradunen beharrianak asebetetzea da. Erakundeen jardunaren neurketa sistemak onuradunen asebetetzea neurtu behar dute (Hudson, 2007: 132). Horrez gain, Irabazi asmorik gabeko erakundeetan, kalitatea honela ere ulertzen da: prozedura estandarrak finkatzea, erakundearen eraginkortasuna eta efizientzia bermatze aldera (Al-Tabaa eta beste, 2013).

<sup>16</sup> Espainiaren kasuan, bertako irabazi asmorik gabeko erakundeek, 2000. hamarkadan zehar, Erabateko Kalitatea bultzatzeko ekimenak bultzatu dituzte, haien funtzionamenduan hobekuntzak egiteko asmoarekin. Horretarako, bi irizpide erabili dira: irabazi asmorik gabeko erakundeentzat bereziki sortutako ereduaren aldeko ikuspegia eta bestetik, EFQM ereduaren oinarritutako sistemak erabiltzearen aldekoa (Juaneda eta beste, 2011: 114).

Ondorioz, hirugarren sektoreko erakundeei aplikatu beharreko adierazleak diseinatzeko beharra aipatzen du autoreak (Barbero, 2008).

Irabazi asmorik gabeko erakundeen zerbitzuen kalitatea neurtzea ez da egiteko erreza, **zerbitzuen izaera multidimentsionala** dela eta. Bereziki zaila da neurketa hori gauzatzeko adierazleak diseinatzea, batez ere, zerbitzuen azken eragina neurtzeko adierazleak, hau da, jardueraren azken emaitza edo eragina (Malley eta Fernández, 2010).

#### 4.2. EFQM EREDUA KOOPERATIBETAN

Bikaintasunaren inguruko lan zientifikoek erabateko eragina izan dute enpresen administrazio eta zuzendaritzaren pentsamenduan. Lan horiek enpresa-kulturaren garrantzia azpimarratu zuten erakundeen arrakastan. Horren harira, kooperatibek abantaila berezia dute: **balio eta printzipio kooperatiboetan errotutako enpresa-kultura sendoa**. Kooperatiben printzipio demokratikoak bat egiten du bete-betean Bikaintasunaren ideiarekin, batez ere, kudeaketa demokratiko kontzeptuarekin. Aipatu kultura kooperatibo horrek “ohiko” enpresa-printzipioak gidatzen ditu, azken horiek balio-kooperatiboen gauzatzeari lotuta egonik (helburu kooperatiboak lortzeko bitarteko edo tresna gisa): errentagarritasuna, produktibitatea, hazkundea, efizientzia edo ekonomia, esate baterako (Rodrigo, 1995).

Morales Gutierrez-ek **kooperatiben eta EFQM ereduaren** inguruan egindako ikerketetan oinarrituz<sup>17</sup>, kudeaketa-moda horrekiko izaera kooperatiboak duen lotura nabaria azpimarratzen du, kudeaketa demokratikoa eta erabakitze prozesuan kooperatiba-bazkideek duten parte-hartzerako gaitasuna aipatuz. Elementu horietan oinarrituta, **Kooperatiben Kudeaketa Eredua** delakoak abantaila konpetitibo argiak ditu gainontzeko enpresekiko: autoreak etorkizuneko enpresa moduan izendatzen du kooperatiba, errendimendu altuko enpresa moduan (Morales, 2006).

(Revuelto eta beste, 2012) lanean, **balio eta printzipio kooperatiboen eta EFQM ereduaren arteko sinergiak** azpimarratzen dira. Hezkuntza-kooperatiba baten kasuaren azterketan, egileek nabarmentzen dute zelan kooperatiba izaerak EFQM ereduaren

---

<sup>17</sup> Ikerketa enpirikoak: kooperatiba eta EFQM ereduaren inguruan: Irizar kooperatibaren kasua (Forcadell eta Guadamillas, 2002); Andaluziako kontsumo kooperatibak, autoebaluazio tresna gisa (Espasandín eta Ortigueira, 2006), kooperatibak kapital-sozietateekin alderatuz, giza-baliabideei dagokienez (Hernández Perlínes, 2003); Euskal Autonomi Erkidegoko kooperatiben eta kapital-enpresen arteko alderaketa EFQM ereduaren bitartez (Landeta eta beste, 2006).

implementazioa erretu duen eta ondoren, zelan EFQM ereduaren aplikazioak kooperatiba izaera bera indartu duen. Horrez gain, **EFQM ereduak strategiaren diseinuan, implementazioan eta kontrolean duen eragin positiboa** azpimarratzen dute: epe laburrean oinarritutako ikuspegia alboratu eta kooperatibek epe luzean zentratzen dira, helburuak eta ekintzak modu koherentean eta sistematizatuan zehaztuz. Hau da, prozesu estrategikoaren aurreikuspena eta kontrola arrazionalagoa da EFQM ereduaren eraginez. Egileen ustez, EFQM ereduaren bitartez kooperatiba-printzipioak erabakiak hartzeko prozesuan irizpide kritiko bezala erabiltzen dira. Horretarako, EFQM ereduak **kudeaketarako informazio sistemak** erabiltzen ditu. erakundeaz barneko eta kanpoko informazioa biltzeko, sistematizatzeko eta aztertzeko sistemak. Tresna horiek plangintza estrategikorako oso baliagarriak dira. Horrez gain, kooperatibek haien misioa, ikuspegia eta baloreak defini ditzakete modu arrazionalan.

Hala ere, atal honetan **arrazionalizazioari ñabadura** bat egin behar zaio: EFQM ereduak pertsonen parte-hartzea eta inplikazioa areagotu du, bai helburuak finkatzerako orduan, bai proposamenak diseinatzeko orduan ere. Kooperatibaren bazkideen parte-hartzea ahalbideratu da, kooperatibaren pertsonen adimen intelektual eta emozionala askatuz. Guzti horrek kudeaketarako **informazio-sistema informalean erabilera** sustatu du (intuizioa, malgutasuna...). Azken finean, planifikazio-, kontrol- eta informazio-sistema integratzaileak garatzea gomendatzen da, hau da, aldi berean arrazionalizazioan eta intuizioan oinarritutako prozesu estrategikoak, erabakiak hartzeko unean sistematizazioa eta malgutasuna uztartuz<sup>18</sup> (Revuelto eta beste, 2012: 252-254).

Vidal González (2006) unitate produktiboez haratago doa eta EFQM ereduaren erabilera proposatzen du **talde kooperatiboen esparruan**<sup>19</sup>. Bereziki, kudeaketaren kalitatearekin lotutako informazioaren transmisio horizontalean jartzen du arreta autoreak: informazio fluxu hori kooperatiba taldeen artean gauzatzea beharrezkoa da, prozedurak eta arauak kooperatiben artean elkarbanatzeko.

Enpresa txiki eta ertainen baliabideen mugak kontutan hartuta (kalitate departamenturik ez), Vidal Gonzálezek (2006) EFQM ereduaren erabilera gomendatzen

---

<sup>18</sup> Ikuspegi integratzaile hori berori defendatu dugu lan honen 2.6. atalean.

<sup>19</sup> Vidal González-ek (2006) ekonomia sozialeko taldeen (kooperatiba-taldeak) eta "keiretsu" izeneko japoniar enpresa-taldeen arteko harremana azpimarratzen du: bi enpresa ereduak filosofia berdintsuan oinarritzen dira (pertsonen parte-hartzea, erantzunkizuna, talde lana...).



du<sup>20</sup>: dagoeneko diseinatuta dagoen ereduak izanik, kooperatibek jadanik eratuta dagoen ezagutza berezi bat eskura dezakete (“**know-how**”), kanpo-zerbitzuak kontratatu gabe eta haien ezaugarrietara moldatuz.

Bestetik, kooperatiba-taldeei aplikatutako EFQM autoebaluazio prozesua “**Benchmarking**” tresna oso ahaltsua izan daiteke talde horien etengabeko hobekuntza ziurtatzeko: talde osoaren autoebaluazioak taldekideen arteko konparaketa ahalbidera dezake, erreferentziatzat hartuz taldeko esperientziarik onenak EFQM ereduaren parametroen arabera. Esan bezala, prozedura honen helburua taldekideen etengabeko hobekuntza da: horretarako, autoebaluazio fase desberdinak behar izango dira, bata bestearen atzean. Autoebaluazio prozedura bateratua gauzatzeko, kalitatearekin lotutako datuak modu egokian bildu, sailkatu, interpretatu eta igorri behar dira. Horretarako, Vidalek **Kalitatearen Informazio Sistemen erabilera** proposatzen du. Sistema horietan, ISO-9000 arauak finkatutako erregistroak eta bestelako datuak bilduko lirateke (merkatu-azterketak, langileen gomendioak eta proposamenak...).

Kalitatearen Informazio Sistemen diseinuari dagokionez, taldekideen informazio-beharrak ezagutu beharko ditugu, bai erakunde mailan, bai talde mailan. **Informaziorako eta Komunikaziorako Teknologia berriak** (IKT tresnak) erabiltzea beharrezkoa da, prozesua sinplifikatzeko<sup>21</sup>. Informazio-teknologiek erabateko garrantzia dute erakundeen kudeaketan eta bereziki, erakundeen kudeaketaren kalitatean. Kooperatibetan eta enpresa partehartzaileetan are gehiago: izan ere, teknologia berriek pertsonen partehartzean eragin positiboa dute.

Hala ere, pertsonen jarrera aurreikusitako ezina da, eta beraz **intuizioak** pisu handia dauka pertsonen partehartzea sustatzen duten enpresetan (Horowitz and Horowitz, 1999).

Arazorik konplexuena, **informazioaren jasotzaileak** eta **informazio eskuragarria** zeintzuk diren izendatzean datza. Informazio hori ahalik eta modu zabalenean igorri beharko litzateke, kooperatiben printzipioei jarraituz (Agirre, 2001).

---

<sup>20</sup> Marban Flores-ek Espainiako Castilla-Leoneko nekazal-kooperatiba batzuen kasua aztertu zuen (“Toledoko Mendiak” kalitate ziurtagiria duten “Almazaras” Kooperatiben kasua, olioaren sektorekoak). Bere ustez, kooperatiba horien tamaina txikiak haien kalitatearen kudeaketa-gaitasunei eragiten die. Inbertsio ahalmen txikiagoa daukate eta beraz, kalitatearen kudeaketa sistemak diseinatzeko eta aplikatzeko zailtasun handiagoa dute (Marban, 2005: 204).

<sup>21</sup> Zenbait kasutan oztopoak egon daitezke IKT tresnak erabiltzeko, adibidez, bazkide eta langileen adina: hori da Espainiako Castilla-La Manchako nekazal-kooperatiba batzuen kasua (Marban, 2005: 205).

**Gure ingurune hurbilean** (zehazki, Euskal Autonomi Erkidegoaren kasuan) esangurasua da EFQM ereduak kooperatibetan duen ezarpena, beste forma juridikoekin alderatuta: EFQM ereduaren bitartez gauzatutako autoebaluaketa prozesuan nabarmentzen dira EAeko kooperatibak. Mondragon Taldearen eraginak berezibiziko garrantzia du ezarpen horretan, bere kooperatibetan eredu horren alde egin duelako. Tamainaren aldagaia ere kontutan hartu beharra dago: EAeko kooperatiben tamainua batez-bestekoa baino altuagoa da eta horrek ereduaren aplikazioa erretzen du, erakundeak bere esku dituen baliabideengatik (Agirre eta beste, 2006). Bestetik, sektorearen ikuspegitik, hezkuntza-kooperatibak dira esanguratsuenak (Mugarra, 2005a): Arrizabalaga eta Landetaren arabera (2007 eta 2008), EFQM ereduaren inplementatzeko hezkuntza erakunde aurre-unibertsitario egokiena hezkuntza-kooperatibak dira.

## **5. ONDORIOAK ETA ETORKIZUNERAKO IKERKETA ILDOAK**

### **5.1. ONDORIOAK**

Lan honen helburua, ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko EFQM ereduaren baitan erabilitako adierazle-sistemen baliagarritasuna baloratzea da maila teorikoan. Marko teoriko horretatik, hurrengo ondorioak atera genitzake.

#### **5.1.1. KUDEAKETARAKO INFORMAZIO-SISTEMEN ERABILERA EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEETAN: KAOSA ETA MALGUTASUNA.**

Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen sektorea zabala da eta oso anitza. Hala ere, ezaugarri amankomunak dituzte: pertsonak izan ohi dira erakundeen erdigune eta jarduera ekonomikoa helburu sozialak lortzeko bitartekoa besterik ez da izaten mota horretako erakundeetan, salbuespenak salbuespen. Aldagai ez monetarioek berebiziko garrantzia dute, derrigorrez kudeatu beharrekoak. Horretarako, adierazleen sistemak tresna egokiena dira, zalantzarik gabe. Hala ere, informazio-sistema horien erabilerak ezaugarri berezi batzuk izan beharko lituzke ESSE-en kasuan.

Gaur egungo testuinguru sozio-ekonomiko konplexu, aldakor eta lehiakorrari dagokionez, ESSE-ak inguruneari moldatu behar dira. Kaosan bizi dira egungo erakundeak.

ESSE-ak ere. Kaos horretan bizirik irauteko eta norberaren helburuak gauzatzeko, erakundeek malgutasunez jokatu behar dute. Malgutasuna oso aldagai garantzitsua bilakatu da egungo erakundeetan, pribatu, sozial nahiz publikoetan. Ondorioz, kudeaketarako adierazleen sistemek koherenteak izan behar dute aldagai horrekiko: ezin dira burokratikoak izan, malgutasunez jokatu behar dute eta erabiltzaileek behar duten informazioa modu erraz eta azkarrean igorri behar dute. Horrela, pertsonen adimen emozional eta intelektualek (kudeaketarako informazio sistema informalak) erabateko garrantzia eskuratu dute egungo momentu garai historikoan: tresna formal eta informalen arteko osagarritasuna bermatzea beharrezkoa da beraz.

Bestetik, pertsonen parte-hartzea eta inplikazioa erabat beharrezkoa da erakundeen garapenerako. Are gehiago, ESSE-etan. Haien izaera autoeratu eta demokratikoa dela medio, erakundeen pertsona guztiek kudeaketan eta erabakietan parte hartzeko eskubidea izan beharko lukete, teorian behintzat. Erabakiak hartu ahal izateko, informazioa garaiz eta modu egokian izatea beharrezkoa da. Hori dela eta, KIS-ak pertsona guztien esku jarri beharko lirake, *a priori* (aurrekontuen kalkuluan parte hartuz, esate baterako) eta *a posteriori* (adierazle-sistemen emaitzen berri izanez). Kooperatiben kasuan, batez ere.

Azkenik, logika partehartzaile eta autoeratu horrek kontrol-sistemen izaeran ere eragina izan dezake. Gure ustez, arriskutsua izan daiteke ESSE-etan “kontrol” adiera bera erabiltzea. “Kudeaketaren ebaluazioa” egokiagoa da. Pertsonen parte-hartzeari eta sorkuntza gaitasunari ezin zaizkio mugarik jarri. Kaos-antolatuan pertsoneri askatasuna eman behar zaie beren gaitasunak praktikan jartzeko. Ondorioz, kudeaketarako informazio sistema formalak tresna bat besterik ezin dira izan ESSE-en kasuan eta informazio tresna informalekin (adimen emozionala, esate baterako) osatu beharko lirake, pertsonen sorkuntza gaitasuna ez mugatzeko.

### **5.1.2. EFQM EREDUARI EGOKITUTAKO KUDEAKETARAKO INFORMAZIO-SISTEMAK DISEINATZEKO BEHARRA: ADIERAZLEEN SISTEMAK ETA ERAKUNDEEN ETENGABEKO HOBEKUNTZA**

EFQM eredu bera ezin da helburu bezala hartu, hau da, “kudeaketa-kontzeptuak ez dira modu mimetikoan ezarri behar, kudeaketa-modei jarraitzeagatik edo interes-taldeen presioagatik. Aitzitik, enpresak hobetzeko ikuspegi pragmatiko eta inkrementala behar da,

kudeaketa jarduerak egoera eta toki bakoitzeko arau kultural eta muga ekonomiko eta sozialetara egokitu behar dira” (Heras, 2008, 30. orr.). Ideia horrekin lotuta, EFQM eredua bera ezin da inplementatu soilik kalitate-zertifikatu bat lortzeko asmoarekin (kanpora begirako aplikazioa). Marketing alorrera mugatuko ginateke Bikaintasun eredua horrela ulertuz gero. Gure ustez, TQM filosofian oinarritutako edozein kudeaketa-eredu inplementatzeak, EFQM eredua kasu, kanpo komunikazioaz haratago joatea eskatzen du eta horrek nahitaez behartuko gaitu eredu horri egokitutako kudeaketarako informazio-sistemak garatzera eta zehazki, kudeaketarako adierazleen sistemak diseinatzera<sup>22</sup>. Helburua, erakundeen etengabeko hobekuntza.

### **5.1.3. EKONOMIA SOZIAL ETA SOLIDARIOKO ERAKUNDEETAN EFQM EREDUARI EGOKITUTAKO INFORMAZIO-SISTEMAK: KUDEAKETA OREKATURAKO ADIERAZLEEN SISTEMAK**

Irabazi asmorik gabeko erakundeen helburu nagusia haien erabiltzaile eta onuradunen asebetetzea lortzea da. Horretarako, erakundeok kalitate goreneko zerbitzuak eskaini behar dituzte. Zerbitzu horien izaera multidimentsioanala da, eta beraz, erakundeen jarduna ebaluatzeko metodologiek izaera hori aintzat hartu behar dute. EFQM eredua, erabateko kalitatearen autoebaluazio tresna gisa, izaera holistikoa du, multidimentsionala. Ondorioz, irabazi asmorik gabeko erakundeen helburuak eta izaera berezia (esate baterako, pertsonen partehartze eta inplikaziorako joera) **modu orekatuan gidatzeko** aukera ematen du EFQM eredua, planifikazioaren eta jardunaren ebaluazioaren bitartez. Horretarako, adierazleen sistemak beharrezkoak dira.

Kooperatiben kasuan berezitasun bat topa genezake: **kooperatiben balio eta printzipioek bat egiten dute EFQM ereduarekin** bete betean. Izaera kooperatiboak EFQM ereduaren aplikazioa errezten du eta aldi berean, EFQM ereduak kooperatiben balio eta printzipioetan sakontzeko aukera ematen du. Bestetik, EFQM eredua kooperatiben jardunaren planifikaziorako eta autoebaluaketarako tresna aproposa da, enpresa jardueraz haratago balio eta printzipio kooperatiboak gidatzeko aukera ematen duelako.

Kasu bietan, irabazi asmorik gabeko sektorean eta kooperatibagintzan, EFQM ereduaren araberako planifikazioa eta kudeaketa-kontrola modu arrazionalen gauzatzea

---

<sup>22</sup> (González Sánchez, 2003) lanean BSC eta EFQM ereduaren arteko integrazioa proposatzen da.

hobesten du aipatu ereduak, kudeaketarako adierazleen sistemak erabiliz. Hala ere, EFQM ereduak (eta baita ekonomia sozial eta solidarioak berak) ez du ukatzen kudeaketa intuitiboak izan dezakeen pisua. Hori dela eta, adituek bi planifikazio- eta kontrol-irizpideak integratzeko gomendioa egiten dute, aipatu irizpideen osagarritasuna ahalbideratuz.

Azken ondorio bezala, zera ondoriozta dezakegu: **literatuta zientifikoaren arabera, EFQM adierazle-sistemek, haien izaera multidimentsional eta holistikoa kontutan hartuta, ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen “kudeaketa orekatua” ahalbideratzeko aproposak izan daitezkeela, hau da, haien kudeaketa ekonomi-finantzario eta soziala hobe dezaketela.**

## 5.2. ETORKIZUNERAKO IKERKETA ILDOAK

Lan honek **muga edo gabezi nabaria** du: lan teoriko bat besterik ez da, ez dauka atal enpirikorik. Izan ere, etorkizuneko ikerketa enpiriko baten oinarri teorikoaren oinarrizko zutabea izan nahi du. Honako hauek dira etorkizuneko ikerketa proiektu horren **nondinorakoak**<sup>23</sup>:

- **Izenburua.** “EFQM ereduak eta kudeaketarako adierazleen sistemak Ekonomia Sozialeko eta ekonomia solidarioko erakundeetan: ikastolen kooperatiba esperientziaren kasua”.
- **Helburua.** Ekonomia Sozial eta Ekonomia Solidarioko erakundeen kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetzeko informazio-sistema formalizatuak lantzea, zehazki, EFQM ereduan oinarritutako adierazleen sistemen diseinurako metodologia finkatzea.
- **Metodologia.** Ikerketa bibliografiko deskribatzaile-baloratzaile zehatz batean oinarrituz, kasu baten azterketa gauzatuko dugu, metodologia enpiriko deskribatzaile, baloratzaile, preskriptibo, kuantitatibo eta kualitatibo baten bitartez. Zehazki, ikuspegi induktiboa erabiliz (errealitatearen inguruko datuen bilketan eta datu horien azterketa baloratzailea)<sup>24</sup>, kasu baten azterketa gauzatu nahi dugu. Horretarako, lehenik eta behin metodologia kuantitatiboa erabiliko dugu, gure ikergaiaren argazki

---

<sup>23</sup> Proiektuaren memoria osoa, honako estekan aurki daiteke: <http://www.unibertsitatea.net/otarrea/gizarte-zientziak/ekonomia/efqm-eredua-eta-kudeaketarako-adierazleen-sistemak>.

<sup>24</sup> Indukzioan oinarritutako metodologia deskribatzailea Kudeaketa-Kontabilitatearen alorrean erabili izan da maiz (Malles, 2006), baita EFQM ereduaren aplikazioaren alorrean ere (Agirre, Albisu, Landeta eta Charterina, 2006).

orokorra izateko (deskripzioa eta balorazioa): gure ikerketa objektuari aplikatutako galdetegi egituratu baten emaitzen azterketa estatistikoa. Ondoren, metodologia kualitatiboa aplikatuko dugu, ikergaiaren inguruko ezagutzan sakontzeko (deskripzioa eta balorazioa): elkarrizketa pertsonalak, galdetegi egituratu baina ireki baten bitartez. Behin azterketa deskribatzaile eta baloratzailerak bukatutakoan, fase preskriptiboan sartuko gara, hau da, proposamenak egiteko fasean. Horretarako, metodologia kualitatibo zehatza erabiliko dugu: gure proposamenak kontrastatzeko, aukeratutako ikerketa-objektuaren zuzendari edo arduradunekin mintegi bat antolatuko dugu, Delphi metodoa erabiliz.

- **Ikerketaren objektua.** Kasuaren azterketa gauzatzeko, Euskal Herriko Ikastolen Esperientzia Kooperatiboa aukeratuko dugu (Del Burgo, 2013). Kalitatearen neurketa herrialdeari eta erakundearen berezko ezaugarriei moldatu behar zaio. Hori dela eta, sektorean, lurraldean eta erakunde motan zentratutako kalitate-adierazleak erabili behar dira (Katarachia, 2013). Gurez ustez, GEESE-en kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala aztertzerako orduan, Ikastolen esperientzia kooperatiboa oso interesgarria izan daiteke honako arrazoiengatik: bere izaera kooperatiboa eta irabazi asmorik gabekoagatik; sektore zehatz batean kokatzen den esperientzia delako; Ikastolen homogeneotasunagatik; Ikastolen Kudeaketaren profesionalizazioagatik eta EFQM ereduan metatutako trebakuntzagatik<sup>25</sup>; ikergaiaren izaera berritzailearengatik, orain arte maiz aztertua izan ez den mugimendua baita, ikuspegi kooperatiboaren aldetik behintzat.
- **Aurreikusitako emaitzak.** Irakaskuntza arloko Ekonomia Sozial eta Ekonomia Solidarioko erakundearen kudeaketa ekonomiko-finantzarioa eta soziala hobetuko duen adierazleen sistemak diseinatzeko metodologia finkatzea. Hortik abiatuta, Ekonomia Sozial eta Ekonomia Solidarioko erakundeei aplikatzeko modukoak izango diren adierazleen sistemak diseinatzeko irizpide orokorrak identifikatzea.

---

<sup>25</sup> EFQM ereduaz aztertzerako orduan, adituek eredu horrek irabazi asmorik gabeko erakundeetan izan duen garapena ikertzea gomendatzen dute (hau da, ikerketa "longitudinalak"). Izan ere, horrelako ereduak aplikatzearekin epe ertaineko eta epe luzeko onurak jasotzea espero da (Juaneda eta beste, 2013: 123).

- **Ikerketaren garrantzia.** Bere emaitzen aplikagarritasun praktikoan datza, zehazki, hezkuntza arloko Ekonomia Sozial eta Ekonomia Solidarioko erakundeen kudeaketa sozioekonomikoa hobetzeko potentzialitatean<sup>26</sup>.
- **Ikerketaren gabeziak.** Ekonomia Sozial eta Ekonomia Solidarioko erakundeen aniztasuna dela eta, beren informazio-sistemen diseinurako proposatuko ditugun irizpideak orokorrak izango dira nahitanahiez. Beraz, hezkuntza arloko Ekonomia Sozial eta Ekonomia Solidarioko erakundeei bakarrik aplikatuko zaie zuzenean ikerkuntza honen emaitza zehatzak.
- **Ikerketaren gabeziak gainditzeko ikerketa-ildoak berriak.** Etorkizunean gomendagarria litzateke ikerketarekin jarraitzea, baina Ikastolen kasuaz haratagoko bestelako kasu zehatz eta mugatu batzuei aplikatuta, irizpide orokorrak proposatu beharrean, kasu bakoitzari aplikatzeko modukoa den metodologia zehatza proposatuz. Proposamen zehatzak: ekonomia solidarioko erakundeak eta Gizarte Ekimenezko Euskarazko Kultur-Industriaren kasuak ikertzea.

**Alor instituzionalari eta formalari dagokionez,** UPV/EHUren baitan sortutako Gizarte Ekonomia eta Zuzenbide Kooperatiboaren Institutua (GEZKI) erakundearen izenean egindako ikerketa izango da. Ikerketa horrek doktorego tesi baten forma hartuko du, HEGOA Institutuaren “Garapenari Buruzko Ikasketak” doktorego-programaren bitartez eta tesi-zuzendariak honako hauek izango dira: GEZKIren egungo zuzendaria, Baleren Bakaikoa Azurmendi (UPV/EHUko Ekonomia Aplikatua I Saila) eta Bilboko Enpresa Ikasketen Unibertsitate-eskolan irakaslea eta ikertzailea den María Jesús Luengo Valderrey (UPV/EHUko Kudeaketaren Ebaluazioa eta Enpresa Berrikuntza Saila).

---

<sup>26</sup> Erakundeentzat oso baliagarria izan daiteke gainontzeko erakundeek kalitatearen alorrean izandako esperientziak ezagutzea, eta horrez gain, metodologia zehatzak izatea haien buruak autoebaluatzeko (Barbero, 2008). Gure lana alor honetan kokatzen da, argi eta garbi.

## 6. BIBLIOGRAFIA

AECA (2001): *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin fines de Lucro*, Comisión de Contabilidad de Gestión, 24. agiria, Madrid.

AECA (2002): *Indicadores para la gestión empresarial*, Comisión de Contabilidad de Gestión, 17. agiria, Madrid.

AECA (2003a): *El marco de la contabilidad de gestión*, Comisión de Contabilidad de Gestión, 1. agiria, Madrid.

AECA (2003b): *La contabilidad de gestión como instrumento de control* (4. argitalpena), Comisión de Contabilidad de Gestión, Madrid.

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.

Aguirre, M.S., Albizu, E., Landeta, J. eta Charterina, J. (2006): “Análisis empírico descriptivo de las prácticas y técnicas de gestión de las empresas vascas”, *Ekonomiaz: revista vasca de economía*, 62. zenbakia, Ogasun eta Herri Administrazio Saila, Eusko Jaurlaritzza.

Al-Tabbaa, O., Gadd, K. eta Ankrah, S. (2011): “Excellence models in the non-profit context: strategies for continuous improvement”, *International Journal of Quality and Reliability Management*, 30. bolumena, 5. zenbakia, 590-612. orr.

Amat, J.M. (2003). *Control de Gestión. Una perspectiva de dirección* (6º edición). Gestión 2000, Barcelona.

Amat, J. M., Soldevila, P. eta Castelló, G. (2006): *Control Presupuestario* (2. argitalpena), Gestión 2000, Barcelona.

Andion, C. eta Malo M. (1998): *La gestion des organisations de l'économie solidaire*, Cahiers du Crises, Collection Études théoriques, T9803. zenbakia.

Anthony, R. N. (1978a): “Financial Accounting in Nonbusiness Organization”, *An Exploratory Study of Conceptual Issues*, Financial Accounting Standards Board, Stamford, (Fuertes, 2007) lanean aipatua.

Anthony, R.N. (1978b), “What Nonbusiness Organization Accounting Information Do Users Need?”, *Governmental Finance*, maiatza, (Fuertes, 2007) lanean aipatua.

Anthony, R. N. eta Young, D. W. (1999), *Management Control in Nonprofit Organizations*, Irwin McGraw-Hill, Boston, 6. argitalpena, (Fuertes, 2007) lanean aipatua.



Arrizabalaga, G. eta Landeta, J. (2007). Resultados del modelo EFQM de gestión de calidad total en los centros educativos preuniversitarios del País Vasco. *Empresa global y mercados locales: XXI Congreso Anual AEDEM*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, ekainak 6,7 eta 8, Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing, ESIC.

Arrizabalaga, G. eta Landeta, J. (2008): “Eficacia y satisfacción en la aplicación del modelo EFQM en los centros educativos preuniversitarios del País Vasco”, *Universidad, Sociedad y Mercados Globales*. Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa (AEDEM).

Barbero, I. (2008): “Sistemas de gestión de la calidad en el tercer sector de acción social: situación actual y propuestas de futuro”, *Zerbitzuan*, 43. zenbakia (ekaina), 7-18. orr.

Beitia, P., García, C., López-Arostegi, R. Eta Moya, I. (2009): “Impacto de la crisis económica y financiera en el tercer sector: algunas consecuencias para las organizaciones, retos e instrumentos para afrontarla”, *Revista Española del Tercer Sector*, Fundación Luis Vives, 13. zenbakia, 149-154. orr.

Bellostas, A., Brusca, I. y Moneva, J. (2008): “Utilidad Financiera para la Gestión de las Entidades Privadas No Lucrativas”, *Revista de Contabilidad*, ASEPUC, 9. bolumena, 18. zenbakia, 87-109. orr.

Blanco, F. (2008). *La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Ediciones Deusto, Barcelona.

Borcaga, Carlo eta Santuari, Alceste (2003): “New Trends in the Non-Profit Sector in Europe: The emergence of social entrepreneurship”, *The Non-Profit Sector in a Changing Economy*, OECD, Paris.

Broseta, M. (1965): *La empresa, la unificación del Derecho de obligaciones y el Derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, (Gadea, 2001: 101) lanean aipatua.

Cabaleiro, V. eta Fernández-Feiúo, B. (1997): “Tendencias actuales de la Contabilidad Directiva y su reflejo en los principios y valores cooperativos”, *Técnica Contable*, 49. bolumena, 587. zenbakia, 757-766. orr.

Cañibano, L. (1987): *Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica*, Ediciones Pirámide, Madrid.

Chen, S. (2009). Establishment and application of performance measure indicators for universities”. *TQM Journal*, 21. bolumena, 3. zenbakia.

Cid, M. (2005), “Kooperatiben kudeaketa orekatu baten bila: The Blended Scorecard”, *Kooperatiben enpresa-ekonomia*, Mondragon Unibertsitatea, Arrasate, 135-150.

Dahlgaard-Park, S.M. (2008). Reviewing the European excellence model from a management control view. *The TQM Journal*, 20. bolumena, 2. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited.

Defourny, J. eta Nyssens, M. (2006): “Defining Social Enterprise”, *Social Enterprise, at the crossroad of the market, public policies and civil society*, Editorial Rutledge, Londres.

Del Burgo, U. eta Luengo, M.J. (2013): “Hezkuntza erakundeen kudeaketa orekatua: EFQM ereduaren oinarritutako Balanced Scorecard akademikoa”, *Uztaro, giza eta gizarte zientzien aldizkaria*, 85. zenbakia, Udako Euskal Unibertsitatea (UEU), Bilbo.

Del Burgo, Unai (2013): “El movimiento cooperativo de las Ikastolas: su revisión conceptual desde la perspectiva de las empresas sociales”, *Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria*, 10. zenbakia, Gizarte Ekonomiaren eta Zuzenbide Kooperatiboaren Institutua (GEZKI), Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), Donostia, 71-96. orr.

Del Burgo, U., Bakaikoa, B., Luengo, M. eta Malles, F. (2014): “Ekonomia sozial eta solidarioko erakundeen kudeaketa krisi garaian: oreka ekonomiko-finantzario eta soziala ahalbideratzeko lanabesak”, *Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria*, 11. zenbakia, Gizarte Ekonomiaren eta Zuzenbide Kooperatiboaren Institutua (GEZKI), Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU), Donostia (argitaratzeke).

Deming, W.E. (1989). *Calidad, productividad y competitividad. La salida de la crisis*, Diaz de Santos, Madrid; (Luengo, 2009) lanean aipatua.

Druker, PF, 1990: *Managing the non-profit organization: principles and practices*, HarperBusiness, New York, (Chen eta beste, 2006) lanean aipatua.

Durden, C. (2008): “Towards a socially responsible management control system”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21. bolumena, 5. zenbakia, 671-694. orr.

EFQM (2013): *An overview of the EFQM Model*, European Foundation for Quality Management, Brusela.

Espasandín F. eta Ortigueira, M. (2006): *Las cooperativas de consumo andaluzas y el modelo EFQM: una autoevaluación*, Revista de Economía Social: Sociedad Cooperativa, 30. zenbakia, 42-46. orrialdeak, (Revuelto eta beste, 2012) lanean aipatua.

Euskalit (2010): *EFQM Bikaintasun-Eredua*. IVAP eta Eusko Jaurlaritzarekin argitaratuta.

Fajardo, Isabel Genma (2007): “Las cooperativas sociales en España”, ponencia correspondiente al ciclo de conferencias *Fortaleciendo y edificando comunidades: La economía social en un mundo en transformación*, 2007ko urriaren 22tik 25era arte, Victoria, BC, Canada, argitaratu gabea.

Forcadell, F.J. eta Guadamillas (2002): “A Case Study on the Implementation of a Knowledge Management Strategy Oriented to Innovation”, *Knowledge and Process Management*, 9 (3), 162- 171. orrialdeak, (Morales, 2006) lanean aipatua.

Fredriksson, M. (2005): “A cooperation model for the third sector based on Total Quality Management”, *Total Quality Management & Business*, 16. bolumena, 6. zenbakia, 693-706. orrialdeak.

Fuertes, J. (2007): “Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera”, *Revista Española del Tercer Sector*, 6. zenbakia, 91-117. orr.

Gadea, Enrique (2001): Derecho de las cooperativas. Análisis de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas del País Vasco (bigarren argitalpena), Universidad de Deusto, Bilbo.

García Echevarria, S. (1981): “Responsabilidad Societaria y Estrategia Empresarial: Balance Social”, Working Paper, 62. zenbakia, Serie Azul, Universidad de Alcalá de Henares, Madrid, (Mugarra, 1995: 12) lanean aipatua.

Gómez, J., Martínez, M. eta Martínez, A. (2011): “A critical evaluation of EFQM model”. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 28. bolumena, 5. zenbakia. Emerald Group Publishing Limited.

Heras, I., Casadesús, M. eta Arana, G. (2003): “Evolución y resultados de la gestión de la calidad en las empresa de la Comunidad Autónoma del País Vasco”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 54. zenbakia, Ogasun eta Herri Administrazio Saila, Eusko Jauriaritza.

Heras, I. (2004): *Enpresaren ekonomia eta zuzendaritza: teoria eta praktika*, Udako Euskal Unibertsitatea, Bilbo.

Heras, I. (2008): “Kalitate-kudeaketaren paradigma: enpresen kudeaketarako beste moda bat?”, *Uztaro, Giza eta Gizarte Zientzien Aldizkaria*, 67. zenbakia, Udako Euskal Unibertsitatea (UEU).

Hernández Perlina, F. (2003): “Los recursos humanos y la aplicación de modelos de calidad: diferencias entre las empresas mercantiles y las cooperativas de trabajo asociado de Castilla-La Mancha”, *CIRIEC-España*, 45. zenbakia, 189-220. zenbakia, (Morales, 2006) lanean aipatua.

Horowitz, A.R. and Horowitz, I. (1999): “Quality choice: Does it matter which workers own and manage the cooperative firm?”, *Atlantic Economic Journal*, 27. bolumena, 4. zenbakia, 394-409. orr.

Hudson, M. (2007): “La gestión de las entidades no lucrativas”, *Revista Española del Tercer Sector*, Fundación Luis Vives, 6. zenbakia, 121-143. orr.

Juaneda, E., González, L., eta Marcuello, C. (2013): “El reto de la calidad para el Tercer Sector Social. Análisis de casos de implantación del modelo EFQM”, *Cuadernos de Gestión*, 13 (2), 111–126.

Kaplan, Robert S. eta Norton, P. Norton (1996): *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Harvard College (gaztelera izzulpena, 2013koa, “Cuadro de Mando Integral” izenburuean, Ediciones Gestión 2000 argitaretxea).

Kaplan, Robert S. eta Norton, P. Norton (2001): “The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment”, Harvard Business School Press, Boston, MA, (Chen eta beste, 2006) lanean aipatua.

Katarachia, A (2013): “Measuring service quality and satisfaction in green cooperative banking: an exploratory”, *Journal of Consumer Satisfaction, Dissatisfaction and Behavior*, 26. zenbakia, 55-75. orr.

Kurman, V., De Grosbois, D., Choisine, F. eta Kumar, U. (2008). Performance measurement by TQM adopters. *The TQM Journal*, 20. bolumena, 3. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited.

Landeta, J., Albizu eta Charterina (2006): “¿Existen diferencias de gestión entre empresas cooperativas y no cooperativas?”, *Revista de Economía Social: Sociedad Cooperativa*, 28. zenbakia, 35-38. orrialdeak (Morales, 2006) lanean aipatua.

Llonch, J. (1996): “La orientación al mercado y otras orientaciones de la empresa”, *Alta Dirección*, 187. zenbakia; (Luengo et al., 2011) lanean aipatua.

Luengo, M.J. (2009). *Componentes del valor de los intangibles y formación de capital relacional en espacios regionales*. Doktorego Tesia, Finantza-Ekonomia II Departamentua (Enpresen Antolakuntza), Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatea, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

Luengo, M.J., Periañez, I. eta Pando, J. (2011). La gestión avanzada como eje estratégico de las organizaciones. *The New Economic International Relationships In The Light of Future Economic Recovery*, European Academic Publishers eta AEDEM.

Lusk, E.J. Halperin, M. eta Zhang, B.D. (2006): “The Balanced Scorecard: Suggestions for Rebalancing”, *Problems and Perspectives in Management*, 4. bolumena, 2. zenbakia, 100-114. orrialdea.

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 Saila, Euskal Herriko Unibertsitatea/Universidad del País Vasco, 2005-2006. ikasturtea, Donostia.

Malles, E. eta Del Burgo, U. (2010): “Los sistemas de información contable en la gestión universitaria”, *Enpresen Zuzendaritza eta Administrazio Aldizkaria*, 17. zenbakia, Donostiako Enpresa Ikasketen Unibertsitate Eskola, Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

Malley, J. eta Fernández, J. (2010): “Measuring quality in social care services: theory and practice”, *Annals of Public and Cooperative Economics*, 81. bolumena, 4. zenbakia, 559-582. orr.

Mallo, C. (1988): *Contabilidad de costes y de gestión*, Ediciones Pirámide, Madrid.

Marban, R. (2005): “Principales estrategias de gestión de la calidad desarrolladas por las almazaras cooperativas amparadas en la Denominación de Origen Montes de Toledo”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 51. zenbakia, 185-209. orrialdea.

Monzón, José Luis (2006): “Economía Social y fronteras afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, páginas 9-24.

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. zenbakia, 7-33. orrialdeak.

Morales, A. C. (2006). Modas de gestión en el siglo XX y modelo cooperativo: convergencias implícitas hacia una empresa de alto rendimiento. *CIRIEC-economía*, 56, 161-186.

Mugarra, A. (1995): *Balance Social en Cooperativas*, Doktorego Tesia, Deustuko Unibertsitatea, Bilbao.

Mugarra, A. (1998): “Proyecto Balance de Identidad Cooperativa”, *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbo, 301-390. orrialdea.

Mugarra, A. (2000): “Planteamiento de un Modelo de Balance Cooperativo: Aplicación a Mondragón Corporación Cooperativa”, *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbo, 221-276. orrialdeak.

Mugarra, A. (2002): “El Balance Social para las Cooperativas de Iniciativa Social”, *Temas de Economía Social*, GEZKI (EHU), Donostia, 61-87. orrialdeak.

Mugarra, A. (2005a): “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. zenbakia, 333-349. orrialdeak.

Mugarra, A. (2005b): “Gizarte Erantzunkizun Kooperatiboa eta Balantze Soziala Kooperatibetan”, *Kooperatiben enpresa-ekonomia*, Mondragon Unibertsitatea, Arrasate, 283-307. orrialdeak.

Mugarra, A. eta Enciso, M. (1997): “Principio Cooperativo de Gestión Democrática: Análisis de las Garantías recogidas en la legislación, en los Estatutos e Indicadores Evaluativos para una Cooperativa de Mondragón”, *Anuario de Estudios Cooperativos*, Instituto de Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, Bilbo, 229-249. orrialdeak.

Oosterhoff, R. (1998): “Quality in nonprofits : No longer uncharted territory”, *Quality Progress*, 32. bolumena, 10. zenbakia.

Parker, (2000): “Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test”, *Accounting and Business Research*, 309-319. orrialdeak, (Soldevilla 2000: 95) lanean aipatua.

Polo Garrido, Fernando 2006: “La investigación en contabilidad de cooperativas: una aproximación empírica”, *Ciriec-España, Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56. zenbakia, 156-157. orrialdeak.

Revuelto Taboada, L., Balbastre Benavent, F. Eta Redondo Cano, A. (2012): “Principios cooperativos y aplicación del modelo EFQM : efectos en el proceso estratégico de la cooperativa de enseñanza “La Nostra Escola Comarcal”, *Ciriec-España, Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, 76. orrialdea, 229-259. orrialdeak

Rodriguez, B. (1995): “La excelencia empresarial en la sociedad cooperativa”, *Ciriec-España, Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, 19. zenbakia, 43-53. orrialdeak.

Sabin, F. eta Bandrés, I. (2013): “Factor C: factores de resistencia de las microempresas cooperativas frente a la crisis y recomendaciones para un fortalecimiento cooperativo del sector de lo social”, *Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria*, GEZKI, 9. zenbakia, 75-100. orrialdeak.

Sajardo Moreno, Antonia eta Chaves, Rafael (2006): “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56. zenbakia, 87-116. orrialdeak.

Salomon, L. y Anheier, H. K., (1992): “In search of the non profit sector I: the question of definitions”, *Voluntas*, 2. zenbakia, 125-151 orrialdeak.

Santos Credrian, Mónica y Fidalgo Cerviño, Esther (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. zenbakia, 85-116. orr.

Sedevich, A. (2011): “Measuring economic effects of quality management systems”, *The TQM Journal*, 23. bolumena, 4. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited.

Shin D., Kalinowski J.G. and El-Enein G.A (1998): “Critical implementation issues in total quality management”, *SAM Advanced Management Journal*, 63 (1), 10-15., (Juaneda, 2011) lanean aipatua.

Sila, I. eta Ebrahimpour, M. (2002): “An investigation of the total quality management survey based research published between 1989 and 2000: A literature review”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 19. bolumena, 7. zenbakia, Emerald Group Publishing Limited, (Juaneda eta beste, 2011) lanean aipatua.

Soldevila García, Pilar (2000): *El Control de Gestión en las Organizaciones no lucrativas: el caso de los colegios profesionales de España*, Doktorego Tesia, Barcelona.

Soldevila, Pilar y Amat, Oriol (2002): “Contabilidad de gestión en las entidades sin ánimo de lucro”, *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, AECA, Madrid.

Van Nistelrooy, P.P.J. eta Van de Water, H. (1998): Quality System design and information planning. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 15. bolumena, 1. zenbakia, MCB University Press.

Vernis, Al (2005): “Tensiones y retos en la gestión de las organizaciones no lucrativas”, *Revista Española del Tercer Sector*, 1. zenbakia (urria-abendua), 37-62 orr.

Vidal González, Miguel (2006): “Gestión conjunta de la calidad en grupos empresariales de la economía social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 54. zenbakia, 53-72. orrialdea.

Webb T., 2005: *Call for papers*, Symposium on Co-operative Accounting, Halifax (Canadá), ekainak 2-4, (Polo, 2006) lanean aipatua.

Youssofzai, F. (2000): *Revue critique de la littérature empirique sur la gestion stratégique des organisations-non-productrices-de-profit - ONP («Nonprofit Organizations - NPO»)*, Cahiers du Crises, Collection Working Papers, ET0009. zenbakia.

Quintáo, Carlota (2007): “Empresas de inserción y empresas sociales en Europa”, *Ciriec-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 59. zenbakia, 33-59. orrialdeak.

## 7. ERANSKINA: EFQM EREDUAN OINARRITUTAKO BALANCED SCORECARD “AKADEMIKO-KOOPERATIBOA”

Gizartearentzat horren onuragarriak diren ESSE-en kudeaketa hobetzeko asmoarekin, etorkizuneko ikerketa enpiriko batean EQFM eredua eta kudeaketarako informazio sistemen arteko harremana deskribatu nahi dugu: esperientzia horietatik eratorritako ezagutzaren bitartez **alternatiba praktikoak** proposatu nahi ditugu.

Jadanik hasiak gara lan honetan landutako **kontzeptu marko teoriko orokorra fintzen**. Gure ahaleginak hezkuntza-sektorean zentratu ditugu. Sectoreak eta jarduera ekonomikoak berak kudeaketarako informazio-sistemetan eragin zuzena du. Hezkuntza-sektoreak aldagai ez finantzarioak (eta bereziki, kalitatea) kontutan hartzen ditu. Esparru aproposa da gure ibilbide enpirikoa hasteko. Baina horretarako, aurretik, marko teoriko zehatza garatu beharra daukagu. Horrela, aurreko lan batean, unibertsitate-esparrurako kudeaketarako informazio sistema integralen beharra azpimarratu dugu (Malles eta Del Burgo, 2010). Horrez gain, Ikastolen mugimendu-kooperatiboaren berrikuspen teorikoa gauzatu dugu, etorkizunean gure ikerketa-objektua izan dadin (Del Burgo, 2013). Bestetik, EFQM eredua eta Balanced Scorecard tresnaren arteko lotura nabarmendu dugu, tresna teoriko bat planteatuz hezkuntza-erakundeentzat: EFQM ereduan oinarritutako Balanced Scorecard “akademikoa” (Del Burgo eta Luengo, 2013). Aipatutako tresna horri ekonomia sozial eta solidarioaren aldagaiak kontrolatzea falta zaio. Bereziki, aldagai “kooperatiboak”. Eranskin honetan, balizko tresna horri hurbilpen bat egingo diogu (Del Burgo eta beste, 2014).

EFQM ereduarekin lotutako **Balanced Scorecard “akademikoa”** diseinatzeko, Euskalit-en urrezko Q saria duen Ikastola baten EFQM adierazleak identifikatu genituen. Urrezko Q saria duen zentro baten adierazleak erabiltzea oso aproposa izan daitekeela uste dugu: alde batetik, adierazleen egokitasuna berma dezakegu eta bestetik, Urrezko Q-a duen zentro horren emaitzak eskura ditzakegulako, erakundeen arteko “Benchmarking”-a edo konparaketa gauzatze bidera. Ondoren, hezkuntza-erakunde horren kudeaketa estrategikoa kontrolatzeko 25 adierazlerik garrantzitsuenak edo funtsezkoenak aukeratu genituen, beti ere, Balanced Scorecard “akademikoaren” egiturari jarraituz: egitura horrek irabazi asmorik gabeko erakundeen Balanced Scorecard bereziaren egitura bera du, hau da, erabiltzaileak eta



gizartea dira egituraren helburua. Finantza-irizpidea, ordea, helburu hori gauzatzeko bitartekoa da (Del Burgo eta Luengo, 2013).

Balanced Scorecard “akademikoa” hezkuntza-kooperatiba bati aplikagarria izateko, bere egituran bertan **printzipio kooperatiboak kontrolatzeko adierazleak** txertatu beharko lirateke. Horretarako, Aitziber Mugarrak egindako lanaz baliatu gara: berak landutako Balantze Kooperatiboen adierazleak erabili ditugu (Mugarra, 1998; Mugarra, 2001), Balanced Scorecard-en irizpide bakoitzean adierazle bana sartuz.

Jakin badakigu proposatutako tresnak **hutsune zientifiko nabariak** dituela (ez baita oinarrizten lan enpiriko batean). Hala ere, atal honetan aurkeztuko dugun tresna, adierazleen sistema garatuago eta kontrastatuago baten lehen hurbilpen bezala har daiteke. Lan honen muga eta gabeziekin, etorkizuneko ikerketa enpiriko osoago baten hasierako urrats teorikoan gaude. Gure ustez, ikerketa horrek egungo krisi garaian erabilgarritasun praktikoa nabaria eskura dezake.

### **Interes taldeak**



20. Asanbladetara bertaratutako bazkideak (2. kooperatiba-printzipioa)
21. Gurasoen asebetetzea ikasleei egindako jarraipen pertsonalizatuarekiko
22. Gurasoen asebetetzea ikasleen ikasketa-mailarekiko
23. Eragile sozialen asebetetzea zentroaren ekintza komunitarioekiko
24. Eragile sozialen asebetetzea zentroako arduradunekin dituzten harremanetan

### **Finantzak**



17. Zorpetze-ratioa
18. Likidezia-ratioa
19. Aurrekontuarekiko desbideraketen kontrola
20. Kooperatibaren autonomia maila (4. kooperatiba-printzipioa)

### **Barne-prozesuak**



8. IKT alorreko inbertsioak handitu
9. Klase orduen prestaketa lanen hobekuntza
10. Ikasketa prozesuaren hobekuntza
11. Tutoretza jardueren hobekuntza
12. Orientazio zerbitzuen hobekuntza
13. Ikasleen praktikaldien kudeaketa
14. Berrikuntza pedagogikoa
15. Komunitatearentzat prestatutako ekintzak (euskara, euskal kultura, kirola...)
16. Komunitateko proiektuei egindako ekarpenak. finantzazioa eta bestelako baliabideak (7. kooperatiba-printzipioa)

### **Gaitasunak eta baliabideak**



1. Langileen motibazioa eta inpikazioa
2. Langileen errekonozimendua
3. Formakuntzan inbertitutako baliabideak (5. kooperatiba-printzipioa)
4. Prozesuen jabe diren langileak
5. Gurasoen asistentzia batzarretara
6. Gurasoen proposamenak
7. Gurasoen kexak

#### **7.1. irudia**

EFQM ereduan oinarritutako Balanced Scorecard “akademiko-kooperatiboa”  
Iturria: egileek moldatuta