

La implicación de los Indicadores de Gestión en las Facultades Privadas de Brasil: la Perspectiva del Balanced Scorecard

Jair Antonio Fagundes (FEMA) - jair@fema.com.br

Cristina Crespo Soler (UV) - ccrespo@uv.es

Vicente Ripoll Feliu (UV) - ripoll@uv.es

Resumo:

El estudio tiene como objetivo identificar los indicadores utilizados por el coordinador (gestor) de la Facultad privada de Ciencias Contables Brasileña, para realizar dicha gestión. En este trabajo, a través del estudio de un caso de corte cualitativo y exploratorio, hemos identificado, mediante la entrevista semi-estructurada y un cuestionario, los indicadores utilizados en la gestión. Entre las varias propuestas de indicadores presentadas en la literatura, se utilizó como base para construir el cuestionario y entrevista con el coordinador, los formulados por Kaplan y Norton (1992), Kelm (2003) y Banker et al. (2004). Los resultados han puesto de manifiesto que se han utilizado 31 indicadores en las cuatro perspectivas del Balanced Scorecard - BSC, con 7 indicadores en la Perspectiva del Desarrollo Personal, 9 indicadores en la Perspectiva de los Procesos Internos, 7 indicadores en la Perspectiva de los Clientes y 8 indicadores en la Perspectiva Financiera. Estos resultados están en línea con obtenidos en los estudios que han sido la base de nuestra investigación.

Palavras-chave: *Indicadores de Gestión, Balanced Scorecard, Tableau de Bord, Facultades Privadas, Estudio de Caso.*

Área temática: *Controladoria*

La implicación de los Indicadores de Gestión en las Facultades Privadas de Brasil: la Perspectiva del Balanced Scorecard

Resumen

El estudio tiene como objetivo identificar los indicadores utilizados por el coordinador (gestor) de la Facultad privada de Ciencias Contables Brasileña, para realizar dicha gestión. En este trabajo, a través del estudio de un caso de corte cualitativo y exploratorio, hemos identificado, mediante la entrevista semi-estructurada y un cuestionario, los indicadores utilizados en la gestión. Entre las varias propuestas de indicadores presentadas en la literatura, se utilizó como base para construir el cuestionario y entrevista con el coordinador, los formulados por Kaplan y Norton (1992), Kelm (2003) y Banker *et al.* (2004). Los resultados han puesto de manifiesto que se han utilizado 31 indicadores en las cuatro perspectivas del Balanced Scorecard - BSC, con 7 indicadores en la Perspectiva del Desarrollo Personal, 9 indicadores en la Perspectiva de los Procesos Internos, 7 indicadores en la Perspectiva de los Clientes y 8 indicadores en la Perspectiva Financiera. Estos resultados están en línea con obtenidos en los estudios que han sido la base de nuestra investigación.

Palabras-Clave: Indicadores de Gestión, Balanced Scorecard, Tableau de Bord, Facultades Privadas, Estudio de Caso.

Area tematica: Controladoria

1 Introducción

El éxito de las empresas en general, y en las facultades privadas en particular, no es diferente, depende de una serie de factores que las pueden afectar en mayor o menor grado, pues las mismas tienen clientes, proveedores, trabajadores, dinero, estructura. La gestión de un conjunto de indicadores es un factor que puede explicar por qué este tipo de instituciones llegan a lograr éxito (KELM 2003). En Brasil hay una gran oferta de Carreras de Ciencias Contables, con un total de 922 Carreras de formación en Ciencias Contables de forma presencial, 144 son de carácter público y 778 son de carácter privado (INEP, 2009).

Este estudio centra su atención en explorar los Indicadores de Gestión utilizados por el Coordinador de la Facultad, donde en la literatura se afirma (JHONSON, 1992; KAPLAN y NORTON, 2004) que estos no pueden ser de carácter, exclusivamente, cuantitativo o financiero. Para la gestión de los indicadores, Kaplan y Norton (1992) desarrollaron la metodología del Balanced Scorecard–BSC, en la cual se clasifican los indicadores en cuatro perspectivas: la perspectiva financiera, la perspectiva de los clientes, la perspectiva de los procesos internos y la perspectiva del desarrollo personal; que será la base de esta investigación. En cada una de estas cuatro perspectivas se deben tener unos objetivos estratégicos y para cada objetivo estratégico uno o más indicadores de gestión.

Si dicha gestión está basada sólo en información financiera, cuantitativa y con una visión a corto plazo, la misma tiene pocas posibilidades de éxito, entendido éste como la consecución de los objetivos institucionales. Y más, es necesario un proceso de mejora continua basado en la capacidad de rediseñar los sistemas de gestión en general, de forma que ofrezcan información válida y oportuna para el proceso de toma de decisiones.

Con el objetivo de gestionar correctamente los indicadores, estos deben ser medibles de forma cualitativa o cuantitativa, con datos tomados de la Contabilidad Analítica o de Gestión y Financiera, así como de fuentes externas a la Institución, tales como la comunidad,

el gobierno y los alumnos, entre otros. En consecuencia, de las diferentes fuentes de información necesarias para la gestión de las facultades, se hace necesario una adaptación de los sistemas contables que proporcione información útil a los diferentes usuarios, variando el contenido y las características de la misma – histórica o provisional, cuantitativa o cualitativa, financiera o no, externa o interna (GUL, 1991). Esto ha provocado una evolución en la contabilidad de gestión, así como en los métodos utilizados para investigarla. Académicamente, hay un amplio consenso sobre la importancia de la investigación empírica en Contabilidad de Gestión, la cual ha experimentado un significativo aumento en las últimas décadas (ITTNER y HUNTER 1989; LUFT y SHIELDS 2003; APARISI 2006).

En definitiva, en este apartado se presenta en primer lugar, una justificación sobre el tema seleccionado, la descripción de los objetivos, las cuestiones a investigar, así como la estructura general del trabajo de investigación.

Los motivos que nos han llevado a la elección de este tema, los podemos encuadrar en los siguientes: a) Interés personal, el interés por la enseñanza de la contabilidad de gestión y sistemas de información en las carreras y postgrado en Brasil, ya que también el investigador ejerce la profesión de profesor y consultor de gestión para las Carreras de Ciencias Contables. b) El escaso desarrollo sobre el tema objeto de estudio de este trabajo de investigación. La investigación empírica de los Indicadores de Gestión de una Facultad de Ciencias contables en una Institución de Enseñanza en Brasil, es un tema que está en un proceso embrionario.

El estudio tiene como objetivo **identificar** los indicadores utilizados por el coordinador o también llamado gestor, para realizar la gestión de la Facultad de Ciencias Contables.

Tal y como destacan Eisenhardt (1989) e Yin (1994) una investigación debe fijar las cuestión de investigación; así, como la base en la investigación llevada a cabo en artículos y la literatura sobre Indicadores de Gestión. En este sentido se plantea la siguiente cuestión: C.1 ¿Cuales los indicadores de gestión utilizados por el coordinador de la Facultad Privada de Ciencias Contables de Brasil?

Para la consecución del objetivo que se propone en el trabajo y con el fin de responder a las cuestiones de investigación, el presente estudio se ha estructurado de la siguiente forma. En primer lugar se pone de manifiesto la importancia y el tratamiento que se le están dando a los indicadores de gestión. Seguidamente se presentan las características de la metodología de investigación cualitativa que va a ser empleada en el trabajo. Se plasma el diseño de la investigación: objetivos, cuestiones, proposiciones, variables, selección de los casos, recopilación de los datos, análisis de variables y datos.

En tercer lugar, se describen las características del sistema de educación superior en Brasil, su estructura, leyes y niveles, también se realiza el análisis de las proposiciones y variables, a través de la interpretación de los datos recogidos con la entrevista y el cuestionario dirigidos al coordinador de la Facultad. Finalmente se presentan las conclusiones del presente trabajo de investigación.

2 Los Indicadores de Gestión

Las empresas, tanto las de fines lucrativos o no lucrativos, cuentan con algún tipo del sistema de evaluación del desempeño o *performance*, generalmente basado en información económico-financiera. (KELM, 2003) El aumento de los estudios relacionados con la calidad de los procesos de gestión pasaron a incorporar también información no financiera en los indicadores de desempeño, que hasta hace poco tiempo no eran considerados relevantes. (KAPLAN y NORTON, 1992). Otro factor que influyó en el surgimiento de las diversas propuestas relacionadas con la construcción de indicadores de *performance*, fueron los estudios sobre calidad total y los de la mejora de los procesos del trabajo, que incorporaron en sus metodologías diversas propuestas de indicadores. (JURAN, 1992)

Por otro lado, los cambios en el entorno como consecuencia del aumento de la competencia y la innovación tecnológica, incrementarán la incertidumbre (HOPWOOD, 1980, p. 229) y también el uso de indicadores de gestión de corte financiero y no financiero (JOHNSON, 1992). La evolución de los Sistemas de Información Contable (SIC) supone, implícitamente, la adopción de un proceso de mejora continua en la gestión. Para el desarrollo de éste resulta fundamental la aportación del personal, ya que la descentralización permite que todos los trabajadores se motiven y formen parte del sistema global de información y control (ESCOBAR y LOBO 2000, LYNE, 1995). Esta concepción obliga a considerar cuestiones como la gestión de los recursos humanos, entre otros, y la adopción de nuevos sistemas para medir el rendimiento, por ejemplo el *Balanced Scorecard* (KAPLAN y NORTON, 1992).

En lo referente al contenido de la información, el predominio de la información de carácter cuantitativo-financiero ha sido el denominador común hasta la década de los 80, aproximadamente. Es decir, esta información era, básicamente, la única proporcionada por los sistemas para el desarrollo continuo de actividades de planificación y control, a todos los niveles de gestión en las organizaciones. Sin embargo, en este nuevo marco de referencia, el reto consistirá en proporcionar información útil para sus distintos usuarios y niveles de gestión, variando el contenido y las características de la misma.

En otras palabras, la información empleada para la gestión de las organizaciones en el nuevo entorno, debe ser de carácter múltiple. Así los usuarios demandarán información histórica y provisional, cuantitativa y cualitativa, financiera y no financiera, externa e interna y con distintos niveles de agregación y de integración (ÁLVAREZ-DARDET, 1993; BLANCO IBARRA, 1995; FERNÁNDEZ y MUÑOZ, 1996; SIERRA y ESCOBAR, 1996; BLANCO DOPICO y AIBAR, 1999; BROTO y FABRA, 1999; MALLO y LARRINAGA, 1999).

Suponiendo que los indicadores son las herramientas que las organizaciones utilizan para determinar si están cumpliendo con sus objetivos y si están encaminándose hacia la implementación exitosa de la estrategia, podemos describirlos como medidas estándares que se usan para evaluar y comunicar los resultados obtenidos. Para Altair (2005), existen dos tipos de indicadores: a) los **indicadores pasados** que representan las consecuencias de acciones tomadas previamente (por ejemplo, la cifra de ventas) y b) los **indicadores futuros** que son medidas que impulsan los resultados alcanzados en los indicadores pasados (por ejemplo, el número de ofertas presentadas, la cartera de pedidos en firme, etc.).

Llegados al punto de la construcción de los indicadores, el reto es seleccionar aquellos que captan con precisión la esencia de una buena gestión. Algunos criterios establecidos por Niven (2003) para seleccionar indicadores son los siguientes: a). Deben estar ligados a la estrategia. b). Deben ser **cuantitativos**. A menudo existe la tentación de incluir medidas que se basan en evaluaciones subjetivas de la actividad, por ejemplo, calificar la actividad de los proveedores como “buena”, “regular” o “mala”; pero si se evalúan los proveedores por el porcentaje de entregas a tiempo, los resultados, estos son objetivos y se interpretan del mismo modo por cualquier persona de la organización. c) **Accesibilidad**. Debe ser posible la obtención del mismo a partir de los sistemas de información de la empresa. d) **De fácil comprensión**. La meta final debe ser crear un indicador que motive a la acción. Es difícil hacerlo cuando los participantes no entienden el significado de los indicadores seleccionados. e) **Contrabalanceados**. Buscar el equilibrio entre los diversos objetivos de la empresa, con respecto a la asignación de los recursos. f) **Relevantes**. Los indicadores deben describir con exactitud el proceso u objetivo que se está evaluando. g) **Definición común**. Se debe conseguir el consenso tanto en la definición como en la interpretación de cada uno de los indicadores del mapa estratégico.

Otras propuestas son presentadas por Juran (1992) que apunta por un seguimiento efectuado por el sistema denominado de "alza de *feedback*", que tiene como referencia los

clientes de la organización. Con ello, se realizan una serie de pasos sistemáticos que permiten mantener la conformidad con las metas o patrón, a través de la retroalimentación de los datos del desempeño para el empleado responsable o agente "decisor", permitiéndole tomar las acciones apropiadas. También el enfoque de Campos (1992) está dirigido a los clientes y se basa en los conceptos de la calidad total. En esta concepción, para cada proceso de producción, se identifican las relaciones de causa y efecto que se producirían al tener un conjunto de indicadores de control (efectos) e indicadores de verificación (causas).

Siguiendo a Harrington (1997), desde la mejora de los procesos empresariales, las actividades deben ser abordadas desde la perspectiva del procesamiento de la información. La gestión de los procesos está relacionada con la generación de los datos e información a partir de las necesidades de los clientes. Esta relación de datos e información solamente puede ser generada a través de medidas de desempeño, ya que es el punto de partida para el perfeccionamiento. Una vez que se establezcan las metas y controles para los procesos críticos, esto facilita la definición, observación y el seguimiento de los procesos. El modelo propuesto por Sink y Tuttle (1993), establece que el desempeño de un sistema organizacional esta compuesto por una compleja interconexión de varios parámetros o criterios del desempeño: eficacia, eficiencia, calidad, productividad, calidad de vida en el trabajo, innovación y ganancias.

2.1 La propuesta del Balanced Scorecard

Al *Balanced Scorecard* - BSC se le ha prestado mucha atención, especialmente en los Estados Unidos de América, no obstante la investigación hecha por Bourguignon *et al.* (2004) sobre la familiaridad de la herramienta del BSC puso de manifiesto que las empresas en Alemania, Reino Unido e Italia conocen el BSC en 98%, 83% y 72% de las empresas investigadas, respectivamente, sin embargo en Francia era conocido en apenas el 41% de las empresas.

Esta diferencia encontrada está relacionada con la utilización por parte de las empresas francesas de la metodología del *Tableau de Bord*, que de acuerdo con la literatura investigada, se utiliza desde los primeros diez años del siglo XX (LAUZEL y CIBERT, 1957; MALO 2000; RICCIO y CARDOSO 2003; CEBRIÁN y CERVIÑO 2004; BOURGUIGNON *ET AL.* 2004).

Para Kaplan y Norton (1992) el BSC fue desarrollado a través de un proyecto de investigación con 12 empresas que resultó en un "cuadro de resultados equilibrados" – un conjunto de análisis que permitió a los gerentes una visión rápida y comprensiva del negocio empresarial. El BSC incluye un análisis financiero, que puede mostrar los resultados de las acciones ya realizadas y se complementa con un análisis de indicadores operativos sobre la satisfacción de los consumidores, procesos internos y las actividades de mejora e innovación de las organizaciones – que son los que dirigen el desempeño financiero futuro.

El BSC permite que los gestores observen el negocio desde cuatro perspectivas que pueden ofrecer respuestas a cuatro cuestiones básicas: - ¿Qué esperan los clientes de la empresa? (perspectiva de los clientes) - ¿En qué podemos ser excelentes? (perspectiva interna) - ¿Qué se debe continuar a mejorar y ofrecer valor? (perspectiva del desarrollo personal) - ¿Qué esperan los accionistas? (perspectiva financiera).

2.2 Integración de las diferentes Perspectivas del BSC

Comentan Kaplan y Norton (2000) que la mayoría de las organizaciones de hoy opera por medio de las unidades del negocio y de los equipos descentralizados que se encuentran mucho más próximos a los clientes. Estas organizaciones reconocen que la ventaja competitiva se deriva más de los recursos intangibles, como el conocimiento, las capacidades y las relaciones creadas por los empleados, que de las inversiones en activos físicos y de

acceso al capital. Por lo tanto, la implementación de la estrategia exige que todas las unidades del negocio, unidades de apoyo y empleados estén alineadas y conectadas con la estrategia.

2.2.1 La Perspectiva del Desarrollo Personal

La sociedad actualmente tiende a tener como base premisas en las cuales algunos aspectos son fundamentales para diferenciarse de la competencia, tales como la innovación, el conocimiento y la integración de los procesos que realmente crean valor, la motivación y el aprendizaje de los empleados, la satisfacción y retención de los clientes.

En esta línea Sveiby (1998) destaca que la innovación eleva las posibilidades de llegar al suceso. Generalmente las innovaciones son buenas y posibilitan retornos considerados como atractivos para la empresa, sin embargo, otras veces los resultados esperados no son alcanzados. La clave del suceso puede estar en la habilidad de descubrir cuando la innovación es necesaria o no. Muchas veces los empleados de las organizaciones llevan consigo un gran potencial para la innovación, sí embargo no relacionan las nuevas informaciones en sus responsabilidades con los nuevos contextos y paradigmas. En este sentido es necesario ofrecer condiciones que potencien la motivación y el aprendizaje de los empleados.

Takeuchi y Nonaka (1998) y Zuker (1998) dicen que, a partir del momento en que los trabajadores se encuentran con nuevas informaciones, las tasas del aprendizaje empiezan a crecer. El desafío, entonces, es estimular el aprendizaje rápido haciendo que los empleados y los grupos demanden competencia, reflexión y transformación. La perspectiva del desarrollo personal, en nuestro caso de estudio, es una cuestión importante para abordar dado que, para una buena clase es necesario que los profesores estén preparados y actualizados, así como los empleados de administración los cuales también necesitan entrenamiento y desarrollo personal para hacer un buen trabajo en la institución.

En esta línea, Kelm (2003) sugiere los siguientes indicadores de gestión para las Instituciones de Enseñanza: calidad de las clases, grado de involucración de los profesores con la enseñanza, volumen de las publicaciones de artículos en revistas científicas, volumen de publicaciones en eventos de alto impacto, nivel de rotación de los profesores (*turnover*), cantidad de profesores con calificación (master o doctorado), sugerencias de los profesores por año, horas de formación/aprendizaje por profesor y la satisfacción de los profesores.

También desde esta perspectiva Kaplan y Norton (1992) proponen una serie de indicadores de gestión tales como: Tiempo para desarrollo de los profesores nuevos y la Experiencia profesional de los profesores. Desde esta perspectiva, Banker *et al.* (2004), realizan sugerencias sobre los siguientes indicadores de gestión: satisfacción de los técnicos/administrativos, sugerencias de los técnicos/administrativos por año y las horas de formación/aprendizaje por técnicos/administrativos.

2.2.2 La Perspectiva de los Procesos Internos

Así, también de acuerdo con la estructura del BSC, tenemos la perspectiva de los procesos internos, importante en una Facultad que necesita organizar los diferentes elementos para el funcionamiento de la institución, tales como: el registro y control de los estudiantes, la burocracia para el pago de los profesores y empleados, el control de la calidad estructural, de la capacidad o el tamaño de la institución y otros.

El conocimiento y la integración de los procesos, (PRUSAK y DAVENPORT, 1998; POSSAMAI, 1997; MONTHLY, 1999) son entendidos como un grupo de tareas integradas que producen un producto o servicio con el objetivo de satisfacer un determinado cliente, o relaciones entre cliente-proveedor realizando interacciones en la búsqueda de un objetivo común. O bien, como destacan Possamai *et al.* (1997); Adair y Murray (1996), la gestión de los procesos puede ser considerada como un conjunto de personas, informaciones, energía, procedimientos y materiales relacionados con las actividades con un objetivo específico, que

es generar resultados específicos, basados en las necesidades de los consumidores. Toda esta interacción tiene forma continua y progresiva.

Kelm (2003) sugiere los siguientes indicadores de gestión: estructura del aula (ordenador, climatizador y otros), el concepto del Ministerio de la Educación para la estructura física, el modo y la rapidez con que la facultad desarrolla nuevos servicios, demanda de los servicios o productos de la facultad, volumen de los cursos de postgrado ofertados, cantidad de proyectos que la facultad ofrece para usuarios externos, la transparencia en la gestión de la facultad, cantidad de libros/revistas científicas disponibles en la biblioteca, cantidad de ordenadores disponibles por alumno, número de alumnos becarios en relación al total de alumnos matriculados, número de eventos en los que han participado los profesores del curso/año, el concepto del Ministerio de la Educación para la estructura administrativa y el concepto del Ministerio de la Educación para la estructura pedagógica

Kaplan y Norton (1992), sugieren, entre otros, el coste por alumno, coste por aula y cantidad de alumnos prevista *versus* real. En esta línea Banker *et al* (2004), consideran los siguientes: fortalecimiento de la marca institucional, número de alumnos por aula, cantidad de ex-alumnos con registro profesional y el grado de informatización (requerimiento vía papel en relación al informatizado).

2.2.3 La Perspectiva de los Clientes

Con relación a la satisfacción y retención de los clientes, es importante destacar la diferenciación entre estas dos palabras. Satisfacer significa agradar, contentar y cumplir requisitos. Mientras que la palabra retención hace referencia a asegurar, mantener y conservar.

En este contexto, la palabra retención indica acción pro-activa, mientras que satisfacer implica reacción. Además estas diferencias no tienen un alto grado de complejidad ya que las organizaciones continúan creando normalmente medidas de evaluación relacionadas con los niveles de satisfacción, desconsiderando las medidas de la retención de los clientes (XAVIER, 2001).

Para esta medición, desde esta perspectiva Kelm (2003) sugiere los siguientes indicadores de gestión: Satisfacción de los estudiantes con la Facultad, Desempeño en las evaluaciones en las asignaturas, desempeño en el mercado laboral de los ex alumnos, desarrollo personal de los alumnos, tasa de evasión de los alumnos, tiempo promedio del finalización de la licenciatura, número de participantes de la comunidad en proyectos de extensión, número promedio de plazas ociosas por aula, % de alumnos con la matrícula en todas las asignaturas de un curso, % de alumnos de la facultad que son de la Región, total de consultas a biblioteca por año alumnos/total de consultas a biblioteca, % de participación en citas de los miembros de la comunidad, satisfacción del Gobierno, satisfacción de la dirección de la facultad con el curso, satisfacción de las empresas con los ex alumnos.

Kaplan y Norton sugieren los siguientes indicadores: Porcentaje de ventas de nuevos servicios y Porcentaje de ventas de los servicios ya existentes. Banker *et al*. (2004) consideran importantes para la gestión de esta perspectiva: precio relacionado con el precio de la competencia.

2.2.4 La Perspectiva Financiera

De acuerdo con Kaplan y Norton (1992 y 1997) en la estructura del Balanced Scorecard, la última perspectiva que se tratará es la Financiera. Esta perspectiva es muy importante para los accionistas de las Facultades, ya que estas tienen carácter privado, y les interesan datos tales referidos a su auto-sostenibilidad, pagos a sus profesores y empleados así como los relacionados con la generación de beneficios.

Desde esta perspectiva Kelm (2003) describe los siguientes indicadores de gestión: equilibrio del presupuesto, capacidad de cada proyecto en generar recursos financieros, nivel de deuda de la facultad, pago de los sueldos en la fecha contratada, % de impagos de las

mensualidades de los alumnos y relación gastos con los sueldos. Kaplan y Norton (1992) contribuyen añadiendo otros como: los flujos de caja, el ROE y el aumento de los ingresos. Banker *et al.* (2004), afirman que el margen de beneficio de la facultad, el margen de beneficio por aula y el margen de beneficio por alumno, son indicadores que también pueden ser utilizados para la gestión.

Las facultades brasileñas tienen **buenas tecnologías**, calidad en los servicios, estructura compatible con la necesidad y otros, entonces tienen posiblemente un gran diferencial en relación con sus competidores, haciendo que sus clientes (alumnos) se queden más satisfechos con la estructura de la facultad, consiguiendo de esta forma una ventaja competitiva. Este diferencial competitivo pueden ser las **técnicas y herramientas de gestión** que aliadas a la **tecnología** son utilizadas por las instituciones, pues se cree que hay una mejora en la calidad de los servicios y en la comunicación interna o externa con sus clientes internos o externos, incrementando el diferencial.

En base a las propuestas de los indicadores de gestión trazados en este apartado es posible desarrollar las siguientes Proposiciones de estudio:

P.1 Los indicadores utilizados para la gestión de las Facultades privadas de Ciencias Contables de Brasil están relacionados con los de Desarrollo Personal.

P.2 Los indicadores utilizados para la gestión de Facultades privadas de Ciencias Contables de Brasil están relacionados con los de Procesos Internos.

P.3 Los indicadores utilizados para la gestión de Facultades privadas de Ciencias Contables de Brasil están relacionados con los de Clientes.

P.4 Los indicadores utilizados para la gestión de Facultades privadas de Ciencias Contables de Brasil están relacionados con los Financieros.

3. Metodología de Investigación

Se trata de una metodología cualitativa, dado que los problemas y cuestiones planteados en el objetivo, son aspectos dinámicos, difíciles de estudiar mediante metodología estrictamente cuantitativa. Como se ha mencionado anteriormente es un estudio de caso, con el objetivo de explorar los Indicadores de Gestión utilizados en la gestión de una Facultad de Ciencias Contables perteneciente a una Institución de Enseñanza Superior (IES) Privada Brasileña.

3.1 Variable y Factores de medición de las variables del estudio

En función de la revisión de la literatura y con el fin de resolver el problema de investigación y responder al objetivo propuesto, se plantea la variable exploratoria ‘Indicadores de Gestión’ (V1). Esta variable de primer orden hace referencia a los aspectos generales involucrados en las proposiciones del estudio, y son el eslabón superior de la codificación realizada. En el nivel inferior, están las *variables de segundo orden*, éstas van desplegando el contenido de la variable de primer orden, en temas o aspectos más concretos que permitirán realizar un análisis de resultados más detallado. El desarrollo de este desdoblamiento, se ha apoyado en los conceptos y relaciones establecidas en el marco teórico de este estudio.

La variable “Indicadores de gestión” (V1) puede ser explicada mediante cuatro variables de 2º grado: V.1.1 Perspectiva Desarrollo Personal, V.1.2 Perspectiva de los Procesos Internos, V.1.3 Perspectiva de los Clientes y V.1.4 Perspectiva del Financiera. Para medir las cuatro variables de 2º grado del estudio, se han empleado los factores (indicadores) propuestos por Kaplan y Norton (1992), Kelm (2003) y Banker *et al* (2004).

3.2 Selección, justificación y descripción del caso

3.2.1 Justificación de la elección del caso

El caso de estudio trata de una organización prestadora de servicios y que no está excluida de los efectos del mercado que actúan sobre los otros sectores de la economía, la cual

está inmersa en un contexto dinámico, asolada por transformaciones y cambios. Las Instituciones de enseñanza privada son, en realidad, las responsables de una buena parte del progreso y desarrollo de la humanidad., consideradas casi como lugares que desarrollan la creatividad y la innovación. Tienden a ser centros productores y con innovaciones en el conocimiento, no solamente para el consumo sino para el reciclaje, de manera que el conocimiento genere conocimiento, pues las actividades de investigación son componentes principales de la renovación científica y tecnológica de la humanidad (BENEDICTO, 1997).

Otra característica peculiar, que se hace presente en algunos estudios, (WANDERLEY, 1988; SCHWARTZMAN, 1996; MARCOVITCH, 1998; O'NEIL, 2000; DURHAM, 2001; XAVIER, 2001, COLOSSI, 1988; CARVALHO 1996), es el aspecto burocrático, político y anárquico existente en las IES. Los niveles de decisión y responsabilidad están dispersos y mal definidos, administrados por profesionales originarios normalmente de áreas de la enseñanza e investigación y que nada tienen a ver con la gestión o administración, con mandatos, en general, cortos y no renovables.

Algunos estudiosos del área de educación, (LEITÃO, 1993; DURHAM, 1995; ARAÚJO, 1996; MARCOVITCH, 1998; FREIRE, 1999; SAVIANI, 1999; DEMO, 2000; FINGER y MOREIRA, 1989; FREITAS y SILVEIRA, 1997) indican que, por tener muchos objetivos, muchas veces antagónicos, las declaraciones de la misión en las IES no se presentan de forma clara y específica; muy por el contrario, tienen un aspecto general debido al entendimiento de cada área del conocimiento o segmento, resultando en conflictos internos en la prioridad de los intereses personales en detrimento de los intereses organizacionales.

En esta investigación se propone estudiar el caso de una Facultad privada de Ciencias Contables en Brasil. La selección de esta Facultad no ha tenido carácter aleatorio, ya que como destaca Yin (1998), constituye un caso crítico para estudiar el comportamiento de una organización lo que nos ofrece una oportunidad de aprendizaje sobre el tema objeto de estudio.

3.2.2 Recopilación de los datos

Para la obtención de los datos, se realizó una entrevista semi-estructurada acompañada de un cuestionario dirigido al Coordinador de la Facultad de Ciencias Contables. Las preguntas de la entrevista y del cuestionario, fueran tomadas y adaptadas de otros trabajos de investigación desarrolladas por diversos autores, tales como: Kaplan y Norton (1992), Kelm (2003), Banker *et al.* (2004). Además de las entrevistas y cuestionarios se ha tenido acceso a documentos internos de la Facultad y se ha permitido la observación y participación directa del investigador. Con el objetivo de obtener una mayor participación por parte de la organización así como más objetiva, no fue solicitada ninguna información que el entrevistado considerada de carácter confidencial.

3.2.3 Análisis de las variables y datos

La forma en que se organizarán los datos fue lógica y coherente con la estructura conceptual, cuestiones y proposiciones teóricas previamente desarrolladas en el estudio; Un de los principales objetivos del análisis de datos fue la interpretación de la información obtenida, es decir, inspeccionar, clasificar y tabular, confrontando con las variables de la investigación (RIALP, 1998). En este paso puede ser considerado como el corazón de la construcción teórica en los estudios de caso y también es más difícil y menos codificado del proceso.

Miles y Huberman (1984), recomiendan un proceso de formalización durante el análisis de datos así como el proceso de verificación de los resultados obtenidos. Los pasos a seguir son en primer lugar: realizar una codificación de los datos, y seguidamente la presentación y verificación de los resultados. La codificación de los datos, en base a los indicadores propuestos por Kaplan y Norton (1992), Kelm (2003) y Banker *et al* (2004), nos permitió obtener una estructura sistémica que facilitó el análisis y generación de los

resultados. Además, estos indicadores contribuirán a la clasificación y codificación de las respuestas en la entrevista y en el cuestionario, de acuerdo con los factores de medición de las variables del Desarrollo Personal, de los Clientes, de los Procesos Internos y Financieras.

4. Análisis de los resultados

En este apartado, en primer lugar se expondrán las características principales del caso así como sus respectivos análisis de las entrevistas y encuestas realizadas al coordinador de la Facultad de Ciencias Contables. Se analizan las variables mediante los factores que las componen y la discusión del caso a través de las proposiciones del estudio.

4.1 Características del caso de estudio

La Facultad de Ciencias Contables pertenece a una Institución de Enseñanza Superior (IES) que cuenta con más de 60 años de existencia. Esta Institución es una Fundación privada constituida en la década de 50 y que funciona como mantenedora de Carreras de otros niveles, las Facultades Integradas y también mantiene una radio educativa. Respecto a las Carreras, estas se refieren a: enseñanza fundamental (los primeros 9 años), enseñanza mediana (los 3 años que anteceden la licenciatura), enseñanza técnica (no obligatoria, entre la enseñanza media y la licenciatura). En las Facultades Integradas, cada una de las Facultades imparte una Carrera Superior (licenciaturas): Administración de Empresas, Ciencias Contables, Derecho, Servicio Social, Artes Visuales y Diseño, totalizando más de mil académicos en ellas. La Facultad de Ciencias Contables fue autorizada a funcionar el 15 de diciembre de 1969, se inició como una extensión de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la Pontificia Universidad Católica del Rio Grande del Sur - PUCRS, con sede en Porto Alegre-RS, iniciando sus actividades en 03 de marzo de 1970, aunque recibió su reconocimiento el 21 de octubre de 1976, a través del Decreto Federal nº78.604. Permaneció agregada a PUCRS hasta 20 de diciembre de 1996.

Actualmente, se encuentran, aproximadamente, 500 alumnos matriculados en la Carrera de Ciencias Contables lo que corresponde al 30% del total de alumnos matriculados en todos las Carreras de la IES. Tiene una extensión de 8 semestres, totalizando 3.000 horas entre aulas, actividades complementarias y Trabajo de Conclusión de la Carrera - TCC. La estructura curricular de la carrera de Ciencias Contables está definida observando la Resolución del Consejo Nacional de Educación - CNE/CES 10, de 16 de diciembre de 2004.

El coordinador o gestor de la Facultad es licenciado en Ciencias Contables y postgrado en Contabilidad de Gestión, con un Master en Ciencias Contables y trabaja 2 años en la IES desarrollando la actividad de Coordinador de la Facultad el mismo tiempo. Tiene experiencias académicas en la licenciatura, impartiendo docencia durante todo el año 2008, en un régimen de trabajo de 40 horas semanales, además de realizar la función de Coordinador de la Facultad de Ciencias Contables. También desarrolla trabajos de asesoría y consultoría empresarial fuera del entorno universitario.

4.2 Análisis de las variables

En este apartado se ponen de manifiesto los resultados obtenidos en la entrevista y el cuestionario realizados al Coordinador de la Facultad de Ciencias Contables, relativos a los factores de contingencia utilizados para medir la variable ‘Indicadores de Gestión’.

4.2.1 Análisis de la variable “Indicadores de Gestión”

Con este análisis se pretende conocer el uso o no de indicadores y en su caso a través del cuestionario identificar cuales son los que habitualmente se utilizan en el proceso de gestión de la Facultad. El entrevistado afirmó: “hoy nosotros tenemos indicadores para evaluar el desempeño de los profesores,... indicadores financieros..., indicadores que son recogidos junto a los discentes y junto al departamento de Contabilidad de la IES”; resalta el entrevistado que “... en estos momentos están en proceso introducir otros para medir el

desempeño de la propia coordinación de la Facultad, que hoy no conocemos y que es una necesidad, desde la propia coordinación”. La variable V1, referida a los “indicadores de gestión” se subdividió en variables de segundo grado, las cuales vamos a analizar en detalle. Se muestran los indicadores empleados por el Coordinador en cada una de las perspectivas del BSC.

Para la **perspectiva del Desarrollo Personal**, el coordinador utiliza 7 indicadores: 1) La Calidad de las clases y 2) El grado de involucración de los profesores con la enseñanza. Estos dos están medidos a través de una encuesta a los alumnos; 3) La cantidad de profesores con calificación (master o doctorado) y 4) La experiencia profesional de los profesores. Estos dos indicadores (3 y 4) son medidos a través de un inventario semestral de los currículums de los profesores. Los siguientes indicadores (5, 6 y 7) son medidos a través de un cuestionario específico para cada conjunto de personal, 5) La satisfacción de los técnicos/administrativos, 6) Las horas de formación/aprendizaje por profesor y 7) La satisfacción de los profesores.

En cuanto a los indicadores de la **Perspectiva de los Procesos Internos** el coordinador dispone y por tanto emplea 9 indicadores: 1) Estructura del aula, el cual se mide a través del inventario físico realizado dos veces por año; 2) La Valoración del Ministerio de la Educación para la estructura física; que es medido por los evaluadores del MEC; 3) La Demanda de servicios o productos de la Facultad, cuya medición se obtiene a través del sistema informático propio; 4) El volumen de los cursos de postgrado ofertados, es medido a través de los registros en la secretaria de la Facultad; 5) La Cantidad de libros/revistas científicas disponibles en la biblioteca, es medido con el sistema informático propio; 6) El Número de alumnos becarios en relación al total de alumnos matriculados, es medido a través de control de la secretaria con el siguiente calculo: total de alumnos becarios dividido por total de los alumnos matriculados en la Carrera; 7) El Número de alumnos por aula, se calcula a través del cociente entre el total de alumnos matriculados en la carrera y la cantidad de aulas; 8) La Valoración del Ministerio de la Educación para la estructura Administrativa y 9) La Valoración del Ministerio de la Educación para la estructura Pedagógica. Estos dos últimos son medidos a través de la evaluación realizada por los evaluadores del MEC.

Los indicadores de la **Perspectiva de los clientes** utilizados en la gestión de la Facultad de Ciencias Contables son los siguientes: 1) Satisfacción del alumno: se mide a través de encuestas realizadas dos veces por año; 2) Desempeño de los alumnos en las asignaturas por curso: es medido a través de las evaluaciones de los profesores; 3) Tasa de evasión, 4) Porcentaje de alumnos matriculados en todas las asignaturas, 5) Porcentaje de alumnos de la Carrera que son de la ciudad sede de la Facultad y el 6) Total de consultas a la biblioteca por año. Los indicadores 3, 4, 5 y 6 se obtienen del sistema informático propio; y 7) El Porcentaje de ventas de servicios ya existentes; esta información se muestra en los registros contables, donde cada servicio es controlado de forma individual en la contabilidad.

Y en la **perspectiva financiera** el coordinador utiliza 8 indicadores para realizar la gestión Financiera de la Facultad de Ciencias Contables. 1) Equilibrio del presupuesto; 2) Nivel de deuda de la Facultad; 3) Porcentaje de impagos de las mensualidades de los alumnos; 4) Relación gastos totales con los sueldos; 5) Flujos del caja; 6) ROE; 7) Tasa de aumento de los ingresos y 8) Margen de ganancia de la Facultad. Todos los indicadores financieros son medidos a través del sistema informático y también mediante los informes contables. En total el coordinador utiliza 31 indicadores de gestión para realizar el proceso de toma de decisiones.

4.3 Proposiciones

La proposición P.1, considera que los indicadores utilizados para la gestión de las Facultades Privadas de Brasil están relacionados con los del Desarrollo Personal, siendo, como hemos mencionado, 7 indicadores, los cuales están referidos a calidad de las clases, de la involucración, formación y calificación de los profesores, satisfacción de los profesores y

administrativos. La proposición P.2, considera que los indicadores utilizados para la gestión de las Facultades Privadas de Brasil están relacionados con los de los Procesos Internos y fueron 9. En esta perspectiva de gestión están referidos a la estructura de las aulas, el concepto del MEC para la estructura administrativa y pedagógica, demanda de los servicios o productos de la facultad, volumen de cursos de postgrado, cantidad de libros en la biblioteca y la cantidad de alumnos en las aulas y becarios.

La proposición P.3, considera que los indicadores utilizados para la gestión de las Facultades Privadas de Brasil están relacionados con los clientes, para lo cual se emplean 7 indicadores. Estos tratan de la satisfacción y desempeño de los estudiantes, tasa de evasión, alumnos matriculados en todas las asignaturas del curso, alumnos que son de la ciudad sede de la Facultad, consultas a la biblioteca y las ventas de los productos o servicios de la Facultad. La proposición P.4, considera que los indicadores utilizados para la gestión de las Facultades Privadas de Brasil están relacionados con los Financieros, identificando 8 indicadores. Estos tratan sobre el equilibrio presupuestario, el nivel de la deuda, los impagos, de la relación gastos generales con los sueldos, del flujo de caja, del ROE, de los ingresos y del margen de beneficio.

Los resultados obtenidos confirman las proposiciones P.1, P.2, P.3 y P.4, dado que sí se están empleando indicadores para gestionar la Facultad y están en línea con los resultados de los estudios de Kaplan y Norton, 1992; Kelm, 2003 y Banker *et al.* 2004, los cuales también identificaron indicadores de gestión en las cuatro perspectivas del *Balanced Scorecard* – BSC. En este trabajo el porcentaje de indicadores empleados en las diferentes perspectivas es prácticamente similar dado que corresponden a un total de un 29% lo que representan los de la Perspectiva de los Procesos Internos, seguido de un 25,8% los de la Perspectiva Financiera y de un 22,6% los de la Perspectiva de los Clientes y otro 22,6% los de Desarrollo Personal.

5. Conclusiones

Centrándonos en los indicadores de gestión que son utilizados por el coordinador para realizar la gestión de la Facultad de Ciencias Contables, es necesario destacar, en primer lugar que, siguiendo la metodología del *Balanced Scorecard* sí se emplean estos indicadores. De las cuatro perspectivas propuestas por el BSC y tomando como base los indicadores planteados por Kaplan y Norton (1992), Kelm (2003) y Banker *et al* (2004) se observa que el mayor número de indicadores se encuentra concentrado en la Perspectiva de los Proceso Internos (9).

Desde esta perspectiva también cobra cierto interés la demanda existente de los servicios o productos ofertados por la Facultad, relativos a seminarios, cursos extracurriculares, etc.; así como el volumen de los cursos de postgrado que ofrece, con el objetivo de compararlo con otras Facultades. Como se trata de una Facultad Privada, el coste económico que supone para los alumnos es, evidentemente, más elevado que el de las Publicas, no obstante existen becas que facilitan el acceso a aquellos que cumplan determinados requisitos. Conocer el número de alumnos que funcionan con las becas respecto al total de los alumnos matriculados es otro dato que calculan en este centro.

También interesa determinar el número de alumnos que ocupan cada aula, con el objetivo de conocer la rentabilidad del aula en función de los gastos asignados a la misma. Respecto a los indicadores de gestión de la Perspectiva del Desarrollo Personal son importantes conocer como se percibe: la calidad de las Clases, la cantidad de Profesores con calificación y la satisfacción de los Profesores. No obstante se observa que existe interés en conocer el grado de satisfacción tanto del profesorado como del personal de administración.

Debido a la amplia competencia existente en Brasil, existe cierta preocupación por conocer como se percibe por parte de los alumnos la calidad de las clases en las que se desarrolla el aprendizaje, así como la preparación y cualificación de los profesores que las

imparten, puesto de manifiesto a través de los indicadores referidos a la formación, experiencia profesional, así como a si estos han realizado Master o Doctorado.

Respecto a los indicadores de gestión que son utilizados por los coordinadores desde la Perspectiva de los Clientes se observa que estos están relacionados con el nivel de satisfacción de su principal cliente, es decir el alumno, así como la tasa de evasión o abandono que se produce. Este interés se justifica por la amplia oferta existente de Facultades de Ciencias Contables. También parece lógica la necesidad de conocer información por el porcentaje de ventas de servicios ya existentes, dado que ofrecer este tipo servicios como seminarios, o cursos extracurriculares entre otros puede mejorar el atractivo y por tanto diferenciar a una Facultad de otra.

Por último se presentan los resultados respecto a los indicadores de gestión de la Perspectiva Financiera, donde interesan datos tan importantes para una empresa privada como puede ser el nivel de endeudamiento, o el margen de beneficio que se genera entre otros. En definitiva se pone de manifiesto que el Coordinador o gestor de las Facultad de Ciencias Contables maneja indicadores desde las diferentes perspectivas del BSC para desarrollar la gestión de la organización.

5.1 Limitaciones y futuras investigaciones

Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar o extrapolar nuestros resultados a una población determinada, en la medida en que sólo permiten añadir conocimiento sobre las relaciones analizadas. Por otro lado, los estudios de caso posibilitan la profundidad de la investigación, de tal modo que se obtiene una mayor comprensión del fenómeno analizado. El proceso de comparación de los resultados de este estudio de caso con los de otros anteriores y futuros aumenta la capacidad de generalización de las teorías o encuentros obtenidos en el mismo, fenómeno llamado de generalización teórica o analítica. Tal y como afirman Ryan *et al.* (2004) el verdadero valor de un estudio de caso es su capacidad de expresar generalizaciones teóricas a partir del uso de la lógica de repetición y extensión.

Otra limitación con la que cuentan los estudios de caso es que, en ocasiones, los resultados pueden estar distorsionados por la subjetividad de las interpretaciones realizadas de las entrevistas. Para subsanar este problema se ha recurrido a la triangulación de diferentes fuentes: las entrevistas, las grabaciones, el análisis de documentos y la observación directa. A pesar de las limitaciones, los resultados de la investigación indican que el método elegido es válido para obtener conocimiento en profundidad de la utilización de indicadores de gestión en las Facultades de Ciencias Contables en Instituciones de Enseñanza de carácter privado en Brasil.

Por último, hay la posibilidad de elaborar otras investigaciones relacionadas con los indicadores de gestión de Facultades Privadas o en estructuras distintas de IES, o sea, Centros Universitarios, Universidades Comunitarias, Universidades Privadas, Universidades Públicas entre otras y así, verificar las posibles igualdades o diferencias de los factores de medición de la variable entre los casos analizados. También, percibimos la posibilidad de otros estudios y comparaciones entre Facultades brasileñas y de otros países.

Referencias

- ADAIR, C.B.; MURRAY, B.A. **Revolução total dos processos**. São Paulo: Nobel, 1996.
ALTAIR Consultores S.R.L. “**El Cuadro De Mando Integral**”. “ECO3 Colecciones. Valencia, 2005.
ALVAREZ-DARDET C., **Análisis estratégico del costo. Estudio de un caso**. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid. 1993.
ÁLVAREZ LÓPEZ, J. **Integración del Balanced Scorecard y la EFQM en la teoría de los stakeholders**, boletín AECA. Nº 46, marzo-junio, pp.36-41.

- AMAT SALAS, O. e DOWDS, J.. **Qué es y cómo se construye el cuadro de mando integral**. Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad. N° 22, marzo-abril, pp. 22-26. 1998.
- APARISI CAUDELI, José Antonio. **La eficacia del Cuadro de Mando Integral desde el análisis de sus atributos y la contribución en la mejora de la ejecución estratégica: estudio de caso de la Autoridad Portuaria de Valencia** Universidad de Valencia, 2006.
- APARISI CAUDELI, J.A; RIPOLL FELIÚ, V. **El cuadro de mando integral: una herramienta para el control de gestión**, Partida Doble, n° 114, septiembre, pp 54-63. 2000.
- ARAÚJO, M. A. P. **Planejamento estratégico: um instrumental à disposição das universidades?** Revista de administração pública, 1996.
- BANKER Rajiv D; CHANG Hsihui; PIZZINI Mina J. **The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy**. *The Accounting Review*; Jan; Vol 79, n. 1; ABI/INFORM Global. pg. 1 a 23, 2004.
- BENEDICTO, G. C. **Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino**. Tese(Doutorado Ciências Contábeis)–USP, São Paulo, 1997.
- BLANCO Dopico, L., AIBAR B., y CANTORNA S. **El enfoque conductual contable y su reflejo en un cuadro de mando integral**. Revista Española de Financiación y Contabilidad N° 98, 1999.
- BLANCO IBARRA, F.: **"Contabilidad de costes y de gestión"**. Ediciones Deusto, Bilbao, 1993.
- BOIX, Daniel; FÉMINIER, Bernard. **Manager d'équipe. Le Tableau de Bord Facile**. Éditions d'Organisation. Paris. 2004.
- BOURGUIGNON, Annick; MALLERET, Véronique; NØRREKLIT, Hanne. **The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension**. Management Accounting Research 15, p 107–134, 2004.
- BROTO, J.J. y FABRA, L.A. **Are present accounting criteria suitable to evaluate business managers conduct? Capability of corporate managers to deal with processes of value creation**. Comunicación presentada a la 22ª Conferencia Anual de la E.A.A. Burdeos, Francia, 1999.
- CAMPOS, V. F. **Qualidade Total Padronização das Empresas**. Belo Horizonte: Fundação Cristiano Ottoni, 1992.
- CARMONA MORENO, S. e GRONLUND, A. **Measures vs. actions: the balanced Scorecard in Swedish Law Enforcement**. International Journal of Operations and Production Management. Vol. 23 n. 11-12, pp.1475-1496. 2003.
- CARVALHO, E. B. **A indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão nas universidades catarinenses**. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Pedagogia, Universidade Pontifícia de Salamanca, Salamanca, 1996.
- CEBRIÁN, Mónica S.; CERVIÑO, Esther F. **Un análisis de la flexibilidad del Cuadro de Mando Integral (CMI) en su adaptación a la naturaleza de las organizaciones**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Volumen II n° 4. Julio-Diciembre 2004.
- COLOSSI, N. **The organizational factors affecting the achievement of institutional goals in institutions of higher education: the presidente's perceptions within the sistema de ensino superior do Estado de Santa Catarina**. Tese (Doutorado em Educação) – The George Washington University School of Education, Washington, 1988.
- COSTA, Ana Paula P.,. **Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do *Balanced Scorecard***. Dissertação de Mestrado. USP. São Paulo. 2001.
- DÁVILA, A. **"Nuevas herramientas de control: el Cuadro de Mando Integral"**, Revista de Antiguos Alumnos IESE, p. 36. 1999.
- DEMO, P. **Desafios modernos da educação**. 10. Ed. Petrópolis. Vozes, 2000.
- DURHAM, E. R. **Gestão, financiamento e avaliação de qualidade nas instituições universitárias**. Disponível em: <http://www.abmes.org.br/Publicacoes/Estudos/18/est18-06.htm>, Acesso em: 22 jun. 2009, 2001.
- DURHAM, E. R.; SAMPAIO, H. O. **Ensino privado no Brasil**. Série Documentos de Trabalho, São Paulo: USP/NUPES, 1995.
- EISENHARDT, K. M.: **Building Theories from Case Study Research**. Academy of Management. The Academy of Management Review, 14(4), pp.532-549, 1989.
- EPSTEIN, Mark, MANZONI, J.F. **The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action**, Montvale, Management Accounting, Aug, p. 7, 1997.

- ESCOBAR PÉREZ, Bernabé; LOBO GALLARDO, Antonio. **Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión**. Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol.31 n. 111, pp-245-286, 2002.
- FERNANDEZ, Alain. **L'essentiel du Tableau de Bord**. Éditions d'Organisation. Paris. 2005.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio; MUÑOZ RODRÍGUEZ, Carmen. **La actuación estratégica de la empresa y la contabilidad de gestión**. Vol. XXVI Núm. 89 Octubre-Diciembre 821-836, 1996.
- FINGER, A. P.; MOREIRA, E.C. **Evaluación académica en instituciones universitarias de América Latina: análisis de algunas experiencias**. Florianópolis: ed. UFSC, 1989.
- FREIRE, P. **Educação e mudança**. 23. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.
- FREITAS, I. M. A. C.; SILVEIRA, A. **Avaliação da educação superior**. Florianópolis: Insular, 1997.
- GOMES, J. S. e AMAT SALAS, J.M. **Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas. 1997.
- HARRINGTON, H. J. **Gerenciamento total da melhoria contínua**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- HOPWOOD, A.G. **Accounting and Human Behaviour**. Ed. Prentice Hall, Londres. (1980): *Organisational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control*, en Arnold, Carsberg y Scapens - Eds.- (1980), pp. 221-240, 1974.
- IRIBARNE, P. **La logique de l'honneur. Gestion des entreprises et traditions nationales**. Seuil, Paris, 1989.
- ITTNER, C.D. y LARCKER, D.F. **Are non-financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction**, Journal of Accounting Research, nº36, pp.1-35, 1998.
- JOHNSON, T. **It's time to stop activity-based**. Management Accounting, septiembre, p.26-35, 1992.
- JURAN, J.M. **Planejando para a Qualidade**. – 2ª ed.- São Paulo: Pioneira, 1992.
- KAPLAN, Robert S. NORTON, David. **The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance**, Harvard Business Review, janeiro-fevereiro, 1992.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação**. 11º ed., Rio de Janeiro, Campus. 344p. 1997.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização Orientada para a Estratégia**. 4º ed. Rio de Janeiro: Campus, 411p, 2001.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campos, 2004.
- KELM, M. L. **Indicadores de performance em uma instituição universitária autogerida – uma contribuição à gestão por resultados**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- LAUZEL, P. CIBERT A. **Dos Rácios aos Painéis de Gestão**. Éditions de L'Entreprise Moderne, Portugal, 1957.
- LEITÃO, S. P. **A decisão na academia**. I Revista de Administração Pública, v. 27, n. 1, p. 69-86, Jan./Mar, 1993.
- LIBBY, T.; SALTERIO, S. e WEBB, A. **The Balanced Scorecard: The Effects of assurance and process accountability on managerial judgment**. The Accounting Review, vol.79, nº 4, pp 1075-1094. 2004.
- LOPES DE SÁ, Antonio. **Dicionário de contabilidade**. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 482p. 1994.
- LUFT y SHIELDS. **Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research**. *Accounting, Organizations and Society* 28: 169-249, 2003.
- LYNE, S. **Accounting Measures, Motivation and Performance Appraisal**, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 237-257, 1995.
- MALO, Jean-Louis. **Tableaux de bord**. Encyclopédie de la Comptabilité du Contrôle et de l'Audit. Economica, article 84, p. 1133-1144, 2000.
- MARCOVITCH, J. **A universidade impossível**. São Paulo: Futura, 1998.
- MARONI NETO, Ricardo. **Algumas considerações sobre os aspectos conceituais dos modelos EVA, GECON e BSC**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n.147, maio.-jun. p.47-63, 2004.
- MILES, M. B. y HUBERMAN, A. M. **Qualitative Data Analysis**. Thousand Oaks, CA: Sage, 1984.
- MIRANDA, Luiz Carlos e AZEVEDO, Susana Garrido. **Indicadores de Desempenho Gerencial mais Utilizados pelos Empresários: Estudo Comparativo Brasil-Portugal**. Anais do 24º Encontro da ANPAD, Brasil, 2000.

- MONTHLY, H. R. **Intellectual capital and value creation**. Disponível em: <<http://www.vernaallee.com/page8.html>>. Acesso em: 16 dez, 1999.
- NIVEN . “**El Cuadro de Mando Integral paso a paso**”. Gestión 2000, 2003.
- O’NEIL, H.F. **Designing and implementing an academic scorecard**. Disponível em: <<http://www.vcba.ucsd.edu/performance/cssemp.htm>>. Acesso em: 6 dez, 2000.
- POSSAMAI, O et al. **Gerenciamento de processos** – metodologia base para melhoria contínua. In: ENEGEPE, 1997, Gramado. Anais... Gramado, 1997.
- PRUSAK, L.; DAVENPORT, H. T. **Conhecimento empresarial**. Como as organizações gerenciam o seu capital. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- RIALP, A. “**El método del caso como técnica de investigación y su aplicación al estudio de la función directiva**”, ponencia presentada en el *IV Taller de Metodología ACEDE*, 23-25 de abril, Arnedillo, La Rioja, 1998.
- RICCIO, E. L.; CARDOSO, Ricardo L. **Sistema de Acompanhamento Estratégico: Uma análise das metodologias utilizadas em entidades de P& D da região de Campinas - SP**. In: VIII Congresso Internacional de Custos y I Congreso de la asociación uruguaya de costos, 2003, Punta del Este. Anais do VIII Congresso Internacional de Custos y I Congreso de la asociación uruguaya de costos, 2003.
- RYAN, B.; SCAPENS, R.W., y THEOBALD, M. **Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad**. Barcelona: Deusto, 2004.
- SAVIANI, D. **Escola e democracia** : teorias da educação, curvatura da vara, onze teses sobre educação e política. 32. ed. rev. São Paulo : Autores Associados, 1999.
- SCHWARTZMAN, S. **Um sistema de indicadores para as universidades brasileiras**. In: SGUISSARDI, V. (Org.) **Avaliação universitária em questão**. Campinas: Autores Associados, 1997.
- SCHWARTZMAN, S. **Uma metodologia de avaliação de cursos de graduação**. Ensaio, Rio de Janeiro, v. 4, n. 12, p. 237-263, 1996.
- SIERRA, G. Y ESCOBAR, B. **La información para la gestión empresarial**. Partida Doble. N°67.. Págs. 47-49, 1996.
- SILVA, Edna Lúcia da e MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 2ª ed. Revisada. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.
- SINK, D. S.; TUTTLE, T.C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1993.
- SVEIBY, K. E. **A nova riqueza das organizações. Gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- TAKEUCHI, H.; NONAKA, E. **Criação de conhecimento na empresa. Como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- WANDERLEY, L.A. **O que é universidade?** São Paulo: Brasiliense, 1988.
- XAVIER, A. C. R. **Em busca de um novo paradigma gerencial para as instituições de ensino superior: a gestão da qualidade total**. Disponível em: <<http://www.abmes.org.br/abmes/publica/revista/estud18/est18-06.htm>>. Acesso em: 30 mai, 2001.
- YIN, R. K. **Case Study Research. Design and Methods**, Applied Social Research Methods Series, Vol. 5, Second Edition, Sage Publications, London, 1994.
- YIN, R. K. **The Abridged Version of Case Study Research**, en BICKMAN, L. y ROG, D. J. (eds.): *Handbook of Applied Social Research Methods*, Sage Publications, Thousand Oaks, p229-259, 1998.
- ZUKER, E. **Influência: como promover a cooperação no ambiente de trabalho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.