

LA IMPLICACIÓN DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN EN LAS FACULTADES PRIVADAS DE BRASIL: LA PERSPECTIVA DE LA TEORÍA DE LA CONTINGENCIA

Jair Antonio Fagundes* jair_fagundes@hotmail.com

Cristina Crespo Soler* cristina.crespo@uv.es

Vicente Ripoll Feliu* vicente.ripoll@uv.es

Carlos Eduardo Facin Lavarda** clavarda@furb.br

*Universidad deValencia

**FURB - Universidade de Blumenau

Resumen: A través de un estudio múltiple de casos, en este trabajo hemos explorado los indicadores de gestión de la Carrera de Contabilidad en cuatro Facultades privadas brasileñas. Por otro lado, se ha buscado en la Teoría Contingente posibles explicaciones sobre las diferencias o igualdades entre estos indicadores. Los factores de contingencia que hemos estudiado son: edad del curso, cantidad de alumnos apuntados y experiencia del coordinador. Adicionalmente hemos verificado si el *Balanced Scorecard* (BSC) es una metodología adecuada para estructurar, así como evidenciar, los resultados de la elección de los indicadores. Los resultados han demostrado que en el caso 4 la perspectiva Financiera del BSC tuvo el mejor promedio (4,67 puntos), en el caso 3 la perspectiva de los Clientes recibieron el más alto promedio (4,78 puntos) y en los casos 1 e 2 la perspectiva del Desarrollo Personal tuvo los mejores promedios (4,23 puntos). Con relación a los factores contingentes evidenciamos algún de los resultados encontrados, como el caso de la variable Clientes que fue la única que no está explicada por el factor de contingencia tamaño (la cantidad de alumnos apuntados) en ninguno de las 6 comparaciones entre los 4 casos. Además, el factor de contingencia experiencia del coordinador (cantidad de años en la función) no explica las diferencias e igualdades de las variables Financiera, de los Clientes, de los Procesos Internos y del Desarrollo Personal, que hay entre el caso 1 y el caso 2; y en la comparación del caso 3 con el caso 4 evidenciamos que solamente la variable Clientes es explicada por el factor de contingencia edad.

Palabras-clave: Indicadores de Gestión, BSC, Universidades, Teoría Contingente.

1 INTRODUCCIÓN

Existen una serie de factores que pueden influir en el éxito de las empresas en general, así como en las instituciones de enseñanza, pues tienen clientes, proveedores, trabajadores. Así, para que este tipo de organizaciones logren el éxito empresarial, disponer de un buen sistema de indicadores se convierte en más que una necesidad.

Los indicadores de gestión no pueden ser solamente cuantitativos o financieros, tal y como afirma Johnson (1992, p.89), que si la gestión está basada sólo en información financiera, cuantitativa y con una visión a corto plazo, tiene

pocas posibilidades de éxito, entendido éste como la consecución de la supervivencia de la Institución. Para el autor es necesario disponer de un proceso de mejora continua basado en la capacidad de la organización para rediseñar los sistemas de gestión en general, de forma que ofrezcan información válida y oportuna para el proceso de toma de decisiones.

Esta información debe provenir de diversas fuentes, como afirma Kaplan y Norton (1992), como son de los procesos internos, de los clientes, de la perspectiva del desarrollo de las personas y también financiera. En cada una de estas cuatro perspectivas se deben tener unos objetivos estratégicos y para cada objetivo estratégico uno o más indicadores de gestión.

Para realizar correctamente la gestión de los indicadores estos deben ser medibles de forma cualitativa o cuantitativa, con datos tomados de la Contabilidad gerencial, Financiera y de Costes, así como, de datos de fuentes externas a la Institución de Enseñanza, tales como la comunidad, el gobierno, los alumnos, entre otros.

Con el objetivo de incorporar dicha información se hace necesario que los sistemas de información contable se adapten para proporcionar información útil a los diferentes interesados, variando el contenido y las características de la misma – histórica o provisional, cuantitativa o cualitativa, financiera o no, externa o interna- en función de las necesidades de cada grupo de usuarios (GUL, 1991).

Estas variaciones producidas en el entorno y en como estas afectan al comportamiento de las organizaciones se ha puesto de manifiesto, pues, ya que existen una serie de normas externas de carácter económico, político y social que afectan a las Facultades, ya que todas las instituciones de Enseñanza son reguladas y fiscalizadas por el gobierno.

Esto ha provocado una evolución en la contabilidad de gestión, así como en los métodos utilizados para estudiarla. Podemos observar que de la Teoría de la Organización, es la Teoría de la Contingencia una de la más utilizada por los teóricos de la contabilidad de gestión en los estudios realizados desde mediados de los 70 a mediados de los 80 (OTLEY, 1980; ESCOBAR Y LOBO 2001). En este trabajo, nos centramos en la Teoría Contingente.

Los objetivos particulares de la parte empírica de este proyecto de estudio múltiple de casos Brasileños son: identificar, sistematizar y comparar los indicadores

de gestión esenciales en el seguimiento de las diversas perspectivas de gestión en las carreras de Contabilidad de las facultades de carácter privado de Brasil (4 casos) y específicamente, **identificar los indicadores** de gestión más importantes en la Carrera de Contabilidad en las facultades privadas de Brasil, así como **sistematizar estos indicadores** de gestión de acuerdo con la metodología del Balanced Scorecard – BSC (Cuadro de Mando Integral), y **comparar** los casos para detectar las similitudes y diferencias de los indicadores de gestión elegidos como importantes par la gestión. Con ello se pretende dar respuesta a las siguientes **cuestiones**:

- C.1. ¿Cuáles son los indicadores de gestión, tanto externos como internos, más importantes en la Carrera de Contabilidad de las Facultades Privadas en Brasil?
- C.2. ¿Cómo se puede hacer la sistematización (presentación y comunicación) de los indicadores de gestión más importantes en las Carreras de acuerdo con la metodología del Cuadro de Mando Integral?
- C.3. ¿Cuál son las similitudes y diferencias de los indicadores de gestión, tanto externos como internos, elegidos más importantes en los casos analizados?

2 TEORÍA CONTINGENTE

Para Escobar y Lobo (2002) se inicio con el trabajo de Woodward (1958), al estudiar las relaciones entre estructura y tecnología. Posteriormente, pasó a denominarse Teoría Estructural de la Contingencia; siendo su premisa básica la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar las organizaciones, ya que ésta dependerá del entorno en que se desenvuelvan, lo que según Otley (1980) implica para la Contabilidad de Gestión que el Sistema de Información Contable (SIC) tiene que adaptarse también a aquél. Es, por tanto, el contrapunto a las aproximaciones universalistas. Sus principales fundamentos serían:

- a) La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos (PFEFFER, 1987; RAMIO Y BALLART, 1993).

- b) El concepto más importante que introduce esta aproximación es el de acoplamiento entre variables estructurales y ambientales/tecnológicos. Éste es una condición necesaria pero no suficiente, para que el rendimiento organizativo mejore en término de eficacia y de eficiencia. Ahora bien, esta hipótesis ha sido fuertemente criticada por haber sido testada de forma insuficiente y poco adecuada (SCOUT, 1987)

De acuerdo con Peris et al (1995), a partir de los años 50 se realizan una serie de investigaciones que representan el inicio del enfoque contingente. Nos referimos a los siguientes estudios: Inicialmente Woodward (1965) introduce la noción de contingencia, según la cual la efectividad de una organización implica la correspondencia entre esta organización y su contexto o situación.

Burns y Stalker (1966), descubren que la formalización del comportamiento variaba de acuerdo con la predictibilidad del entorno. También Lawrence y Lorsch (1976) llegaron a la conclusión de que no existía una única forma organizativa adecuada, sino muchas distintas que cambiaban según los condicionantes de la organización y, concretamente, según la complejidad y la predictibilidad del entorno.

Khandwalla, en los años 70, apuntó que el éxito en una organización no dependía del uso de un determinado parámetro (la formalización, la centralización, o los sistemas de planificación y otros), sino de la combinación de los parámetros más adecuados.

Se puede definir las hipótesis sobre la efectividad estructural, o basados en buena parte de los estudios del enfoque contingente, del siguiente modo:

Hipótesis de congruencia: la organización efectiva – eficaz y eficiente – necesita que los parámetros de diseño se ajusten adecuadamente a los factores de contingencia.

Hipótesis de consistencia: la organización efectiva necesita la consistencia interna, el adecuado ajuste entre los diferentes parámetros de diseño que utiliza la organización (MINTZBERG, 1984, p.259).

Los diferentes factores de contingencia, que obligan al cumplimiento de la hipótesis de congruencia son: **Edad**; Época en que se fundó el sector al que pertenece la empresa; **Tamaño**; Sistema técnico; Características de estabilidad y complejidad del entorno; Diversidad del entorno; Hostilidad del entorno; Relaciones

de propiedad/poder; Características psicosociales y culturales, y aspectos políticos de los miembros; Moda, o forma en la que influyen las organizaciones de éxito; Sistemas de información – decisión; y Existencia de activos específicos.

3 PROPOSICIONES DE ESTUDIO

Las organizaciones y los mecanismos que se emplean en la medición y seguimiento son concebidos para utilizarlas en épocas en que el diferencial competitivo esté basado solamente en la gestión de los activos tangibles.

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 mucho más próximos a los clientes que las personas de las grandes compañías. Estas organizaciones reconocen que la ventaja competitiva proviene más de los recursos intangibles, como el conocimiento, las capacidades y las relaciones creados 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.

La sociedad actualmente tiende a tener como base premisas en las cuales algunos aspectos son fundamentales para su diferenciación de los concurrentes, 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. Muchas veces los empleados de las organizaciones llevan consigo un grand potencial para la innovación, sí embargo no relacionan las nuevas informaciones de sus responsabilidades con los nuevos contextos y paradigmas. Siendo necesaria la motivación y el aprendizaje de los empleados.

Takeuchi; Nonaka (1998) y Zuker (1998) dicen que, a partir del momento en que los empleados se encuentran con nueva información, 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 es una cuestión importante para abordar en este proyecto, pues para una buena clase es necesario que los

profesores estén preparados y actualizados, mientras también los empleados de la administración la misma forma necesitan entrenamiento y desarrollo personal para hacer un buen trabajo en la institución. La primera proposición que formulamos está relacionado con los indicadores de Desarrollo Personal.

P.1.1 Los indicadores del Desarrollo Personal están positivamente relacionados con la gestión de la Carrera de Contabilidad en las Facultades Privadas de Brasil

El conocimiento y la integración de los procesos, Prusak; Davenport (1994); 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. Possamai et al (1997); Adair y Murray (1996) apuntan que la gestión de los procesos puede ser considerado 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.

Así, también de acuerdo con la estructura del BSC, respecto a la perspectiva de los procesos internos, una Facultad necesita organizar éstos de forma que se facilite el funcionamiento de la institución. Teniendo en cuenta el registro y control de los estudiantes, los papeles 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. En este sentido los procesos internos son importantes y realizamos la segunda proposición.

P.1.2 Los indicadores de los Procesos Internos están positivamente relacionados con la gestión de la Carrera de Contabilidad en las Facultades Privadas de Brasil

Centrándonos en la satisfacción y fidelización de los clientes, es importante destacar la diferenciación entre estas dos palabras. Satisfacer significa agradar, contentar y cumplir requisitos. Mientras que la palabra fidelizar hace referencia a asegurar, mantener, 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 evaluaciones en el sentido de los altos niveles de la satisfacción, desconsiderando las medidas de la retención de los clientes (XAVIER, 1998). Las proposiciones relacionadas con los clientes de estas instituciones de enseñanza son:

P.1.3 Los indicadores relativos a los Cliente están positivamente relacionados con la gestión de la Carrera de Contabilidad en las Facultades Privadas de Brasil

De acuerdo con Kaplan y Norton (1992, 1993, 1997, 2001 y 2004) en la estructura del Balanced Scorecard, generalmente tenemos cuatro perspectivas, la Financiera, de Los procesos internos, del aprendizaje y desarrollo y de los clientes. La perspectiva Financiera, es muy importante para los accionistas de las facultades, ya que estas son de carácter privado, o sea, visan su auto - sostenibilidad, necesitan pagar a sus profesores y empleados pero también generar beneficios. Con el objetivo de detectar la importancia de los indicadores financieros formulamos la proposición 1.4:

P.1.4 Los indicadores Financieros están positivamente relacionados con la gestión de la Carrera de Contabilidad en las Facultades Privadas de Brasil

Si las facultades tienen **buenas tecnologías**, calidad en los servicios, estructura compatible con las necesidades y otros, entonces tendrán la posibilidad de generar diferencias en relación con sus competidores, haciendo que sus clientes (alumnos) queden más satisfechos con la estructura de la facultad, generando un diferencial competitivo.

Este diferencial puede venir también por 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. Pretendemos conocer si el BSC es considerado como una metodología adecuada a ser utilizadas por las Instituciones de Enseñanza brasileñas.

P.2.1 El Balanced Scorecard es una metodología adecuada para la gestión de la Carrera de Contabilidad en las Facultades Privadas de Brasil;

Las proposiciones relacionadas con la última cuestión de estudio basadas en la teoría de la Contingencia. Hacen referencia a la edad del curso (años de vigencia) y la cantidad de años que el coordinador tiene como experiencia en la función. Para que ello se realizan las siguientes proposiciones:

P.3.1- Las diferencias o igualdades entre los indicadores de gestión de los casos analizados pueden ser explicadas por la experiencia del Coordinador del Curso (cantidad de años en la función).

P.3.2- Las diferencias o igualdades entre los indicadores de gestión de los casos analizados pueden ser explicadas por el tiempo de existencia del curso (cantidad de años de existencia).

Tomando la variable tamaño, lo importante es poder explicar los efectos que esta variable tiene como factor de contingencia. Haremos, no obstante, una alusión a la elección del tamaño. En el factor de contingencia del tamaño, como ya vimos, se da una importante vinculación: el tamaño se elige, pero, una vez elegido, condiciona. Así Peris, Fernandez y Frederico (1995, pp 195) dicen con relación a la **elección del tamaño**: los cambios en las preferencias de empresarios, los cambios en la tecnología u otros factores de contingencia, como la existencia de un entorno hostil o extremadamente dinámico e imprevisible; la racionalidad limitada de los gerentes y la necesidad de controlar posibles comportamientos oportunistas; las necesidades de conocimiento especializado respecto de – y en – determinadas habilidades y tareas; el tipo de producto y su fácil o difícil control, que facilita o dificulta la coordinación y el conocimiento de lo que ocurre en la empresa; la cultura de empresa que incrementa o disminuye el oportunismo y dificulta o facilita la coordinación; la diversidad y la complejidad de las tareas a realizar. Todo ello condiciona el tamaño posible para que pueda llevarse a cabo una dirección eficaz y eficiente. El tamaño debe responder a la capacidad del empresario, o de la gerencia, para mantener la incertidumbre interna dentro de límites razonables y asumibles: es decir, la esperanza razonable de que alcanzarán los objetivos. Así tenemos la siguiente proposición de estudio:

P.3.3 - Las diferencias o igualdades de los indicadores de gestión de los casos analizados pueden ser explicadas por el tamaño (cantidad de alumnos).

4 VARIABLES Y FACTORES ESTUDIADOS

Para disminuir la intangibilidad de la investigación, en función de la revisión de los trabajos sobre indicadores de gestión y sobre las Teorías Institucional y

Contingente se han considerado las siguientes variables: V1. Desarrollo Personal; V2. Procesos Internos; V3. Clientes; V4. Financiera; V5. Características Generales

Para medir las variables V1, V2, V3 y V4 utilizaremos los siguientes factores propuestos y adaptados de estos autores: *Kelm (2004); ** Kaplan y Norton (1992); *** Banker; Chang y Pizzini (2004).

Factores de la variable del Desarrollo Personal- V1	Factores de la variable de los Procesos Internos - V2
F01 * Calidad de las Clases	F12 * Estructura en la sala de aula (ordenador, climatizador y otros)
F02 * Grado de involucración de los profesores con la enseñanza	F13 * El concepto del Ministerio de la Educación para la estructura física
F03 * Volumen de las publicaciones de artículos en revistas científicas	F14 * El modo y la rapidez con que la Facultad desarrolla nuevos servicios
F04 * Volumen de publicaciones en revistas científicas o eventos de alto impacto	F15 * Demanda de los servicios o productos de la Facultad
F05 * Nivel de rotación de los profesores (<i>turnover</i>)	F16 * Volumen de los cursos de postgrado ofertados
F06 * Cantidad de profesores con calificación (master o doctorado)	F17 * Cantidad de proyectos que la facultad ofrece para usuarios externos
F07 ** Tiempo para desarrollo de los profesores nuevos	F18 * La transparencia en la gestión de la facultad
F08 ** Experiencia profesional de los profesores	F19 * Cantidad de libros/revistas científicas disponibles en la biblioteca
F09 *** Satisfacción de los técnicos/administrativos	F20 * Cantidad de ordenadores disponibles por alumno
F10 *** Sugerencias de los técnicos/administrativos por año	F21 * Número de alumnos becarios en relación al total de alumnos matriculados
F11 *** Horas de formación/aprendizaje por técnicos/administrativos	F22 * Número de eventos en los que han participado los profesores del curso/año
	F23 ** Coste por alumno
Factores de la variable de los clientes - V3	F24 ** Coste por aula
F28 * Satisfacción de los estudiantes con la Facultad	F25 ** Cantidad de alumnos prevista vs real
F29 * Desempeño en las evaluaciones en las asignaturas	F26 *** Fortalecimiento de la marca institucional
F30 * Desempeño en el mercado laboral de los ex alumnos	F27 *** Número de alumnos por aula
F31 * Desarrollo personal de los alumnos	
F32 * Tasa de la evasión de los alumnos	Factores de la variable financiera - V4
F33 * Tiempo promedio del finalización de la licenciatura	F43 * Equilibrio del presupuesto
F34 * Número de participantes de la comunidad en proyectos de extensión	F44 * Capacidad de cada proyecto en generar recursos financieros
F35 * Número promedio de plazas ociosas por aula	F45 * Nivel de deuda de la facultad
F36 * % de alumnos con la matrícula en todas las asignaturas	F46 * Pago de los sueldos en la fecha contratada personal
F37 * Total de consultas a biblioteca por año alumnos/total de consultas a biblioteca	F47 * % de impagos de las mensualidades de los alumnos
F38 * % de participación en citas de los miembros de la comunidad	F48 * Relación gastos con los sueldos
F39 ** % ventas de nuevos servicios	F49 ** Flujos del caja
F40 ** % ventas de los servicios ya existentes	F50 ** ROE
F41 *** Precio relacionado con el precio de la competencia	F51 ** Aumento de los ingresos
F42 *** Satisfacción de los Profesores	F52 *** Margen de lucro del curso

Cuadro 01 - Factores de las cuatro perspectiva del BSC

Para medir la variable V5 utilizaremos los siguientes factores tomados de la teoría de la Contingencia: F53. La cantidad de alumnos; F54. La cantidad de años en la función de gestor de la carrera; F55. La cantidad de años de existencia de las carreras

Con estos Factores intentaremos explicar las posibles diferencias o similitudes entre los casos analizados de los indicadores elegidos como importantes por los coordinadores de la Carrera de Contabilidad Brasileña.

En el cuadro 02, vamos a exponer un resumen de la vinculación existente entre las cuestiones, las proposiciones planteadas en este estudio, y variables investigar.

Proposiciones	Cuestiones	Variables	Factores de medición
P.1.1 Los indicadores del Desarrollo Personal están positivamente relacionados con la gestión de la carrera de Contabilidad de las facultades privadas P.1.2 Los indicadores de los Procesos Internos están positivamente relacionados con la gestión de la carrera de Contabilidad de las facultades privadas P.1.3 Los indicadores relativos a los Clientes están positivamente relacionados con la gestión de la carrera de Contabilidad de las facultades privadas P.1.4 Los indicadores Financieros están positivamente relacionados con la gestión de la carrera de Contabilidad de las facultades privadas	C1	V1. V2. V3. V4.	F1 hasta el F11 F12 hasta el F27 F28 hasta el F42 F43 hasta el F52
P.2.1 El BSC es considerada metodología adecuada para la gestión de las carrera de Contabilidad en las Facultades Privadas Brasil;	C2	V1, V2, V3, V4.	F1 hasta el F52
P.3.1- Las diferencias o igualdades entre los indicadores de gestión en los casos analizados pueden ser explicadas por el tamaño (cantidad de alumnos). P.3.2- Las diferencias o igualdades entre los indicadores de gestión en los casos analizados pueden ser explicadas por la experiencia del Coordinador del Curso (cantidad de los años en la función). P.3.3- Las diferencias o igualdades entre los indicadores de gestión en los casos analizados pueden ser explicadas por el tiempo de existencia del curso (cantidad de años de su existencia).	C3	V5	F53 F54 F55

Cuadro 02 - Proposiciones, cuestiones, variables y Factores de medición

5 METODOLOGÍA

Para llevar a cabo una investigación empírica, existen diferentes métodos de investigación alternativos, la elección de uno u otro dependerá, entre otras variables, de las características y de la naturaleza de la investigación. A priori, ninguna es mejor que otra, ya que todas tienen ventajas y limitaciones, por ello algunos expertos

en metodología de investigación abogan por una combinación de cuantitativa y cualitativa con el objeto de incrementar la fiabilidad de los estudios realizados (BREWER; HUNTER, 1989).

En nuestro caso, la elección ha sido de una metodología cualitativa, dado que los problemas y cuestiones planteados en los objetivos, son aspectos dinámicos difíciles de estudiar mediante metodología estrictamente cuantitativa. Con el propósito de detectar cuales son los indicadores de gestión que están siguiendo las carreras de Contabilidad en Brasil así como las principales diferencias y similitudes entre los casos seleccionados se han realizado entrevistas con una encuesta estructurada a los directivos de estas carrera con el fin de obtener información.

Tal y como se asocia con esta metodología, la técnica de trabajo utilizada es el estudio del caso, donde el investigador se involucra directamente en los fenómenos estudiados, a diferencia de lo que normalmente ocurre en los estudios de corte cuantitativo, donde el comportamiento de éste debe ser neutral, procediendo a interpretar los datos una vez han sido obtenidos (STAKE, 1995; RUÍZ-OLABUENAGA, 1996).

Este tipo de estudios, como mencionábamos con anterioridad, puede ser utilizado para diferentes objetivos: describir una determinada realidad, contrastar, o generar una teoría. Es importante señalar que existe una gran variedad de casos que Scapens (1990) y Ryan *et al* (2004) clasifican en cinco modalidades, los cuales pueden ser utilizados de acuerdo con los diferentes objetivos de investigación: a) **Descriptivos**: b) **Ilustrativos**: c) **Experimentales**: d) **Exploratorios**: e) **Explicativos**: (Explican las razones de prácticas contables en casos concretos. El uso de marcos teóricos es útil, aunque no imprescindible, ya que permite al investigador dar explicaciones convincentes).

Yin (1994; 2005) destaca que hay tres tipos de casos, en función de los objetivos de estudio: descriptivos, exploratorios y explicativos. Dentro de una perspectiva social de investigación, el estudio de caso denominado en Scapens (1994) como **explicativo**, es el método central o principal en el programa de investigación. A través de este método, el investigador no busca leyes universales, sino explicaciones de un determinado comportamiento en un caso concreto. Por ello, sus resultados no son teorías predictivas.

En nuestro estudio se han seleccionado un total de cuatro (04) facultades,. Según Eisenhardt (1989, p.454), “no hay un número ideal de casos, pero un número **entre cuatro y diez** normalmente funciona bien, ya que con menos de cuatro es difícil generar conclusiones complejas o ricas, y con más de diez, es fácil que el investigador se encuentre con problemas para manejar el gran volumen de datos que representaría”.

Para obtener los datos se desarrolló un cuestionario semi-estructurado conteniendo todos los factores (de las variables) del estudio. Las preguntas de la entrevista fueran tomado como base de otros trabajos de investigación ya hechos sobre el tema, como Kaplan Y Norton (1992), Kelm (2003) y Banker; Chang y Pizzini (2004). Para la respuesta a las preguntas se utilizara una escala Likert de 1 hasta 5 como posibles contestaciones.

Miles y Huberman (1984), recomiendan un proceso de formalización, en el proceso de análisis de los datos como en el proceso de verificación de los resultados obtenidos. En primer lugar la *codificación* de los datos permite obtener una estructura sistematizada que facilitará posteriormente el análisis y generación de resultados. Esta estructura resume de forma explícita y en su caso, cuantificada, los datos empleados para realizar el estudio cualitativo. Así tenemos la siguiente descripción de la codificación de este estudio. Como punto de corte para definir si el indicador es importante o no para la gestión de las Facultades se establece la siguiente escala de valoración para las posibles respuestas en la escala Likert: Bastante en desacuerdo: 1 punto; En desacuerdo: 2 puntos; De acuerdo: 3 puntos; Muy de acuerdo: 4 puntos; Bastante de acuerdo: 5 puntos.

De esta forma si todos los entrevistados contestaren a la opción '*de acuerdo*', tenemos un promedio de 3 puntos (cantidad de entrevistados multiplicado por 3 puntos posibles (opción '*de acuerdo*') y el total dividido por la cantidad de entrevistados en cada indicador), **o sea estos 3 puntos es el limite mínimo de puntos para el indicador considere importantes para la gestión de las carreras.**

En este trabajo, dicho proceso se ha llevado a cabo sobre la base del marco teórico desarrollado sobre los indicadores de gestión y en especial el Balanced Scorecard - BSC, en los cuales se expone la estructura conceptual y las proposiciones teóricas del mismo, o sea, Kaplan y Norton (1992) dicen que un buen

BSC se elabora con indicadores en las cuatro perspectivas, para lo tanto se detectará la cantidad de indicadores considerados importantes en cada una de las cuatro partes del BSC (Desarrollo personal, Procesos Internos, Clientes y Finanzas).

Para llegar a este promedio fue hecha una matriz estadística con el resultado de las respuestas obtenidas con el objetivo de hacer el cálculo estadístico del promedio. Con esto se establecerá una jerarquía de cuales son los indicadores elegidos más importantes para la gestión de las facultades, en cada una de las 4 partes de BSC, es decir, los indicadores que han obtenido un promedio mínimo de 3 puntos.

En los estudios cualitativos, el analista debe emplear instrumentos que permitan realizar estas tareas de análisis con rigurosidad, pero adaptados a las características especiales de la información con la cual se trabaja en estos. Los formatos que usualmente sustituyen los paquetes estadísticos empleados en los estudios cuantitativos, son fundamentalmente: tablas resumen, matrices, cuadros o figuras. Miles y Huberman (1984) determinan que el empleo de un formato u otro, está condicionado, por el contenido de las cuestiones planteadas en el estudio. Estos formatos son fundamentalmente útiles, en primer lugar, para desarrollar el estudio individual de cada caso examinado y en segundo lugar sustentar la comparación de los resultados obtenidos en cada uno de ellos.

Finalmente, el *proceso de verificación y generación de conclusiones*, se refiere a los procedimientos o métodos empleados, para contrastar las proposiciones establecidas en el estudio. También para ello, se emplean técnicas o métodos ajustados a las características de este tipo de investigaciones. Como establece Eisenhardt (1989, p.542), “el proceso de verificación es similar a la contrastación de las hipótesis en la investigación tradicional”. La diferencia más importante es que cada proposición es examinada dentro de cada caso, no para el agregado de casos, es decir, cada caso es como un experimento, y a su vez un caso múltiple es análogo a realizar múltiples experimentos.

En los estudios de caso múltiple, dicho proceso se corresponde con el análisis comparativo de la información obtenida en cada uno de los casos y se apoya en los resultados obtenidos en los análisis realizados en el proceso de análisis anterior (cada caso). El análisis entre los diferentes casos consiste en procesar la información de cada caso y realizar comparaciones entre ellos. Para ello Eisenhardt

(1989) destaca algunas tácticas o métodos, siendo en este trabajo la táctica empleada seleccionar dimensiones o categorías y buscar dentro de éstas similitudes o diferencias entre los diversos casos.

6 RESULTADOS

En este múltiple estudio de caso fueron entrevistados los coordinadores de Carrera que pertenecen o trabajan en Facultades Privadas, las cuales tienen varias carreras y entre estas carreras, la carrera de Contabilidad. Estas Facultades son nuevas, o sea, tienen menos de 6 años de existencia y las carreras de Contabilidad también son nuevas, con menos de 6 años. Todas las carreras de Contabilidad tienen autorización del Ministerio de Educación - MEC de Brasil. Las Facultades analizadas así como el nombre de las personas (coordinadores del curso de Contabilidad) serán guardados en sigilo, pues así los entrevistados tuvieran más libertad en contestar.

Caso 1

El caso 1 se trata de una Facultad con 6 años de existencia que actualmente tiene 7 cursos de licenciatura siendo que la Carrera de Contabilidad empezó hacen 5 años, tiene 100 alumnos apuntados correspondiente al 10% del total de alumnos apuntados en todos los Cursos de la Facultad, el coordinador de la Carrera de Contabilidad es licenciado en Contabilidad con Master en Contabilidad, trabaja 2 años en la IES y desarrolla la actividad de Coordinador hace 1 año.

Como ya evidenciado en el capítulo de la metodología, los factores que tengan la puntuación 1 o 2 son considerados como no importantes y los Factores con puntuación 3, 4 y 5 son considerados como importantes para hacer la gestión. Así al analizar la variable financiera se observó que todos los Factores propuestos en la encuesta fueron considerados como importantes para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad y no tuvimos ninguna sugerencia de otros indicadores por parte del coordinador.

Para el caso 1, como se puede ver en el cuadro 3, la variable del **Desarrollo Personal** fue elegida como la **más importante** para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de puntos de 4,23 (considerando solamente los factores que obtuvieran la puntuación mínima de 3), seguida de la variable de los

Procesos Internos con 4,21, de los Clientes con 4,13 y la variable Financiera es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de solamente 3,67.

Caso 2

El caso 2 se trata de una Facultad con 6 años de existencia que actualmente tiene 4 cursos de licenciatura siendo que la Carrera de Contabilidad empezó hacen 5 años, tiene 180 alumnos apuntados en esta Carrera y 600 alumnos apuntados en toda la Facultad, el coordinador de la Carrera de Contabilidad es licenciado en Contabilidad con Especialización en Contabilidad, trabaja 3 años en la IES y desarrolla la actividad de Coordinador hacen 2 meses.

Así como en el caso 1, el caso 2 tuvo (cuadro 3) la variable del Desarrollo Personal como la más importante para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de puntos de 4,23 (considerando solamente los factores que obtuvieran la puntuación mínima de 3), seguida de la variable de los Clientes con 3,84, de los Procesos Internos con 3,79 y la variable Financiera es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de solamente 3,50.

Caso 3

Esta Facultad tiene 1 año y 6 meses de existencia con 3 cursos de licenciatura siendo que la Carrera de Contabilidad empezó junto con la Facultad, tiene 30 alumnos apuntados en Contabilidad con el total de 200 alumnos apuntados en toda la Facultad, el coordinador de la Carrera de Contabilidad es licenciado en Dirección de Empresas con Master en Dirección de Empresas, trabaja 1 año y 6 meses en la IES y desarrolla la actividad de Coordinador en el mismo período.

Diferente de los casos 1 y 2, en el caso 3 la variable (cuadro 3) de los Clientes fue elegida como la más importante para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de puntos de **4,78** (considerando solamente los factores que obtuvieran la puntuación mínima de 3), seguida de la variable del Desarrollo Personal con 4,33, de los Procesos Internos con 4,11 y la variable Financiera, así como los casos 1 y 2, es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de solamente 3,64.

Caso 4

El caso 4 se trata de una Facultad con 1 año de existencia que actualmente tiene 4 cursos de licenciatura siendo que la Carrera de Contabilidad empezó hacen 2 meses, tiene 100 alumnos apuntados correspondiente al 25% del total de alumnos apuntados en todos los Cursos de la Facultad, el coordinador de la Carrera de Contabilidad es licenciado en Contabilidad con Master en Contabilidad, trabaja hacen 2 meses en la IES y desarrolla la actividad de Coordinador hacen 2 meses.

Diferente de los otros 3 casos, Para el caso 4 la variable **Financiera** fue elegida como la **más importante** para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de puntos de 4,67 (considerando solamente los factores que obtuvieran la puntuación mínima de 3), seguida de la variable de los Clientes con 4,56, del Desarrollo Personal con 4,54 y la variable de los Procesos Internos es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de 4,21.

Variab les	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4
Financiera	3,67	3,5	3,64	4,67
Clientes	4,13	3,84	4,78	4,56
Procesos internos	4,21	3,79	4,11	4,21
Desarrollo Personal	4,23	4,23	4,33	4,54

Cuadro 03 - Promedio de los Factores de las variables de los 4 casos analizados

Con el fin de la explicación de la exploración de los indicadores de gestión hecha con la entrevista junto a los coordinadores de la Carrera de Contabilidad, ahora empezamos a tratar de las proposiciones de buscan explicar las diferencias e igualdades entre los indicadores elegidos como los más importantes para la gestión de dichas Carreras.

Proposición 1

Esta proposición evidencia en la siguiente tabla un resumen de los resultados de la comparación hechas entre todas las variables y entre los 4 casos estudiados. La variable cantidad de alumnos no explica ninguna de las diferencias que hay entre la comparación de las variables del caso 1 con el caso 2, del caso 2 con el caso 3 y del caso 2 con el caso 4.

La comparación entre las variables del caso 1 con el caso 4 tiene sola una que es explicada por la cantidad de alumnos, que es la variable Procesos Interno; ya la comparación del caso 1 con el caso 3 evidencia dos variables (financiera y Procesos Interno) que son explicadas por la cantidad de alumnos.

Y la comparación del caso 3 con el caso 4 tiene la más grande cantidad de variables (financiera, Procesos Interno, Desarrollo Personal) explicadas por la cantidad de alumnos, sin embargo la variable Clientes no es explicada por la cantidad de alumnos.

Cantidad alumnos	caso1 x caso2	caso1 x caso3	caso1 x caso4	Caso 2 x caso3	Caso 2 x caso4	caso3 x caso4
Financiera	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	Explica
Clientes	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Procesos Internos	No Explica	Explica	Explica	No Explica	No Explica	Explica
Desarrollo Personal	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	Explica
Promedio de los casos	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	Explica

Cuadro 04- Contraste entre la cantidad de alumnos y las variables de los 4 casos analizados

Llamase la atención que la variable Clientes es la única que no es explicada por la cantidad de alumnos en ninguno de las 6 comparaciones entre los 4 casos.

A seguir presentaremos las informaciones de la proposición P.3.2 con la variable cantidad de años del coordinador en la función de coordinación de la carrera de Contabilidad.

Proposición 2

La proposición 2 presenta la comparación hechas entre todas las variables y entre los 4 casos estudiados. La variable cantidad de años en la función de coordinador **no explica** ninguna de las diferencias que hay entre la comparación de las variables del caso 1 con el caso 2, del caso 2 con el caso 3 y del caso 2 con el caso 4.

Cantidad años en la función	caso1 x caso2	caso1 x caso3	caso1 x caso4	Caso 2 x caso3	Caso 2 x caso4	caso3 x caso4
Financiera	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Clientes	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	Explica
Procesos Internos	No Explica	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Desarrollo Personal	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Promedio de los casos	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica

Cuadro 05 - Contraste entre la cantidad de años en la función de coordinador y las variables de los 4 casos analizados

La comparación entre el caso 1 con el caso 3 tiene tres variables (Cliente, Desarrollo Personal y el promedio de los casos) que son explicadas por la cantidad de años en la función de coordinador y la comparación del caso 1 con el caso 4, tenemos solo una variable (Procesos Internos) que es explicada; así como en la comparación del caso 3 con el caso 4 evidencia que solamente la variable Cliente tiene explicación por la cantidad de años en la función de coordinador.

Llamase la atención que la variable Financiera es la única que no es explicada por la cantidad de años en la función de coordinador en ninguno de las 6 comparaciones entre los 4 casos. A seguir presentaremos las informaciones de la proposición P.3.3 con la variable cantidad de tiempo de existencia del curso, de la Carrera de Contabilidad.

Proposición 3

En la siguiente tabla se presenta un resumen de los resultados de la comparación hechas entre todas las variables y entre los 4 casos estudiados. La variable cantidad de años de existencia de la Carrera **no explica** ninguna de las diferencias que hay entre la comparación de las variables del caso 1 con el caso 4, del caso 2 con el caso 3 y del caso 2 con el caso 4.

Cantidad años de existencia de la carrera	caso1 x caso2	caso1 x caso3	caso1 x caso4	Caso 2 x caso3	Caso 2 x caso4	caso3 x caso4
Financiera	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Clientes	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	Explica
Procesos Internos	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Desarrollo Personal	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Promedio de los casos	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica

Cuadro 06 - Contraste entre la cantidad de años de la carrera y las variables de los 4 casos analizados

La comparación entre el caso 1 con el caso 2 tiene solo una variable (Desarrollo Personal) que es explicada por la cantidad de años de existencia de la Carrera y la comparación del caso 1 con el caso 3, tenemos dos variables (Financiera y Procesos Interno) que son explicadas; así como en la comparación del caso 3 con el caso 4 evidencia que solamente la variable Cliente tiene explicación por la cantidad de años de existencia de la Carrera.

Llamase la atención que solamente el promedio de los casos no es explicado por la cantidad de años de existencia de la Carrera en ninguno de las 6 comparaciones entre los 4 casos. A seguir presentaremos las informaciones de la proposición P.3.4 con la variable cantidad de tiempo que el coordinador trabaja en la actual Facultad.

Proposición 4

Y la última proposición del presente estudio presenta (cuadro 7) los resultados de la comparación hechas entre todas las variables y entre los 4 casos estudiados. La variable cantidad de años que el coordinador trabaja en la Facultad **no explica** ninguna de las diferencias que hay entre la comparación de las variables del caso 1 con el caso 2, del caso 1 con el caso 4, del caso 2 con el caso 3 y del caso 2 con el caso 4.

Cantidad años en la facultad	caso1 x caso2	caso1 x caso3	Caso 1 x caso4	Caso 2 x caso3	Caso 2 x caso4	caso3 x caso4
Financiera	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Clientes	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	Explica
Procesos Internos	No Explica	Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Desarrollo Personal	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica
Promedio de los casos	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica	No Explica

Cuadro 07 - Contraste entre la cantidad de años del coordinador en la Facultad y las variables de los 4 casos analizados

En la comparación entre el caso 1 con el caso 3 hay dos variables (Financiera y Procesos Interno) que son explicadas por la cantidad de años que el coordinador trabaja en la Facultad y en la comparación del caso 3 con el caso 4 evidencia que solamente la variable Cliente tiene explicación por la cantidad de años que el coordinador trabaja en la Facultad.

Llamase la atención que la variable Desarrollo Personal y el promedio de los casos no son explicados por la cantidad de años que el coordinador trabaja en la Facultad en ninguno de las 6 comparaciones entre los 4 casos.

A seguir presentaremos las conclusiones del trabajo.

7 CONCLUSIONES

Como principales conclusiones del presente estudio tenemos el éxito de la exploración de los indicadores de gestión más importante para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad en los cuatro casos investigados, los cuales son mejores explanados a seguir:

En el caso 1 la variable del **Desarrollo Personal** fue elegida como la **más importante** para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de 4,23 puntos, seguida de la variable de los Procesos Internos con 4,21, de los Clientes con 4,13 y la variable Financiera es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de 3,67.

También el caso 2 tuvo la variable del **Desarrollo Personal** como la **más importante** para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de 4,23 puntos, seguida de la variable de los Clientes con 3,84, de los Procesos

Internos con 3,79 y la variable Financiera es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de 3,50.

Diferente de los casos 1 y 2, en el caso 3 es la variable de los **Clientes** la elegida como la **más importante** para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de puntos de **4,78**, seguida de la variable del Desarrollo Personal con 4,33, de los Procesos Internos con 4,11 y la variable Financiera, así como los casos 1 y 2, es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de 3,64.

Distintamente de los otros 3 casos, para el caso 4 es la variable **Financiera** la elegida como la **más importante** para hacer la gestión de la Carrera de Contabilidad con el promedio de 4,67 puntos, seguida de la variable de los Clientes con 4,56, del Desarrollo Personal con 4,54 y la variable de los Procesos Internos es la que tiene menos importancia, en la visión del coordinador, para hacer la gestión, pues quedose en último con el promedio de 4,21.

Siendo así se cree que es posible que el BSC sea una metodología adecuada a ser utilizada para hacer tal gestión, pues en todos los casos analizados tuvieron una valoración positiva en las 4 perspectivas (variables) del BSC.

Como posibles explicaciones de las diferencias e igualdades encontradas en la elección de los indicadores de gestión intentamos buscar explicaciones en la Teoría de la Contingencia a través de los Factores de Contingencia como en el resultado encontrado en la variable Clientes que es la única que no es explicada por el Factor de Contingencia tamaño (la cantidad de alumnos apuntados) en ninguno de las 6 comparaciones entre los 4 casos. Que el Factor de Contingencia experiencia del coordinador (cantidad de años en la función) no explica las diferencias e igualdades de las variables financiera, de los Clientes, de los Procesos Internos y del Desarrollo Personal, que hay entre el caso 1 y el caso 2; Y en la comparación del caso 3 con el caso 4 evidencia que solamente la variable Clientes es explicada por el factor de contingencia edad de la carrera.

Reconocemos las limitaciones del presente estudio y sugerimos la ampliación del estudio con otros factores de contingencia, tales como: Sistema técnico; Características de estabilidad y complejidad del entorno; Diversidad del entorno; Hostilidad del entorno; Relaciones de propiedad/poder; Características psicosociales

y culturales, y aspectos políticos de los miembros; Moda, o forma en la que influyen las organizaciones de éxito; Sistemas de información – decisión; y Existencia de activos específicos.

REFERENCIAS

ADAIR, C.B.; MURRAY, B.A. **Revolução total dos processos**. São Paulo: Nobel, 1996.

BANKER Rajiv D; CHANG Hsihui; PIZZINI Mina J. The balanced scorecard: judgmental effects of performance measures linked to strategy. **The Accounting Review**, v. 79, n. 1, p. 1- 23, jan. 2004.

BURNS, T.; STALKER, G.M.. **The management of innovations**. Londres: Tavistock, 1966.

EISENHARDT, K. M.: Building theories from case study research. **Academy of Management. The Academy of Management Review**, v.14, n.4, p.532-549, 1989.

KHANDWALLA, P.. The effects of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, Autumn, p.275–285, 1972.

ESCOBAR, Bernabé Pérez; LOBO, Antonio Gallardo. Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v.31, n. 111, p-245-286, 2002.

GUL, F. The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers, performance. **Accounting and Business Research**, v.22, n. 85, p.57-61, 1991.

JOHNSON, T.: “It’s time to stop activity-based”. **Management Accounting**, septiembre, p. 26-35, 1992.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P.: The balanced scorecard: measures that drive performance, **Harvard Business Review**, jan./fev. 1992.

_____. **Putting the balanced scorecard to work**. Boston: Havard Business School Press, 1996.

_____. **The balanced scorecard**. Boston: Havard Business School Press, 1996.

_____. **The balanced scorecard: translating strategy into action**. Boston: Havard Business School Press, 1997.

_____. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting, v.3, n.3, p.311-334, 2010.

1997.

_____. **Linking the balanced scorecard to strategy.** Disponível em: <http://www.hbsp.harvard.edu/hbsp/prod_detail.asp?cmr073.html>. Acesso em: 26 maio 1998.

_____. **Having trouble with your strategy?: then map it.** Boston: Havard Business School Press, 2000.

_____. **Organização orientada para a estratégia:** como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

_____. **Organização orientada para a estratégia.** 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001. 411p.

_____. **Mapas estratégicos:** convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 6. ed. Rio de Janeiro: Campos, 2004.

KELM, Martinho L.. **Indicadores de performance em instituições universitárias autogeridas:** uma contribuição à gestão por resultados. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

LAWRENCE, P.R.; LORSCH, J.W. **Organization and environment:** managing differentiation and Integration. Barcelona, 1976.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis.** Thousand Oaks, CA: Sage, 1994.

MINTZBERG, H. **La estructura de las organizaciones.** Barcelona: Ariel, 1984.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

PERIS, F. J.; FERNANDEZ, R.; TARAZONA, F. **Curso de dirección y organización de empresas:** factores de contingencia. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995.

PERIS, F. J. **El soporte de la estrategia:** los enfoques de costes de transacción y de configuraciones – contingenciais en el diseño de organizaciones. Madrid: Civitas, 1995.

POSSAMAI, O. et al. Gerenciamento de processos: metodologia base para melhoria contínua. In: ENEGEPE, Gramado. **Anais...** Gramado, 1997.

PRUSAK, L.; DAVENPORT, H. T. **Conhecimento empresarial:** como as organizações gerenciam o seu capital. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

RYAN, B.; SCAPENS, R.W., y THEOBALD, M.: **Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad.** Barcelona: Deusto. 2004.

SCAPENS, R.W. Research into management accounting practices. **Management Accounting**, v.66, n.1, p.26-28, 1990.

_____. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v.5, p.301-321, 1994.

STAKE, R.E.: **The art o f case study research**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications. 1995.

TAKEUCHI, H.; NONAKA, E. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

WOODWAR, J. **Industrial organization, theory and practice**. Nueva York: Oxford University press, 1965.

XAVIER, R .A. P. **Capital intelectual**: administração do conhecimento como recurso estratégico para profissionais e empresas. São Paulo: STS, 1998.

YIN, R. K.. **Case study research**: design and methods (2nd ed.). Thousand Oaks: Sage. 1994.

_____. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZUKER, E. **Influência**: como promover a cooperação no ambiente de trabalho. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

