

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Ε Ι Σ Α Γ Ω Γ Η

1.1 Δημόσιος τομέας, Πανεπιστήμια και υποχρέωση απολογισμού

Η διεύθυνση του Δημόσιου (Κυβερνητικού) τομέα, σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, δημιουργεί προβλήματα στη κατανομή και στη διαχείριση των δημοσίων δαπανών, τα οποία καλείται να επιλύσει η Πολιτεία.

Ο ευρύτερος δημόσιος τομέας πραγματοποιεί τις δαπάνες του για τη μέγιστη δυνατή κοινωνική ωφέλεια και η πληθώρα του είδους και του μεγέθους των δημοσιονομικών δραστηριοτήτων επιβάλλει τη δημιουργία προϋποθέσεων για τη συγκριτική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών του δεδομένων. Προκύπτει έτσι η ανάγκη για έναν πλήρη και αντικειμενικό απολογισμό, ώστε να εξαγονται χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.

Προκειμένου για παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών στα Πανεπιστήμια, όπου κυριαρχεί ο δημόσιος τομέας, υπάρχει μια ασυμμετρία σχετικά με την ανάγκη της συγκριτικής μέτρησης σε ένα δημόσιο και σε ένα ιδιωτικό εκπαιδευτικό σύστημα. Η συγκριτική μέτρηση είναι πιο αναγκαία σε ένα δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα, όπου συνήθως δεν υπάρχουν τα κίνητρα για την παροχή αποτελεσματικού έργου, σημειώνει ο Ψαχαρόπουλος (1999, σ. 140). Ένας λόγος για αυτή την κατάσταση είναι ότι, στο δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα ο ρόλος του χρηματοδότη και του παραγωγού εκπαιδευτικών υπηρεσιών επικαλύπτεται, επομένως δεν υπάρχει άμεσος μέτοχος που να ελέγχει την κατάσταση.

Η εφαρμογή της οικονομικής θεωρίας περί παραγωγής και, συνεπώς, των αναλυτικών εννοιών εισροών-εκροών, επενδύσεως και αποδόσεως, αποδοτικής κατανομής των πόρων, οικονομικών κλίμακας κ.λπ., καθώς και της έννοιας της ισορροπίας στην ανάλυση των προβλημάτων της εκπαίδευσης, ασφαλώς θα ξενίσουν πολλούς που έχουν συνηθίσει να προσεγγίζουν τα θέματα της παιδείας κατά τον παραδοσιακό τρόπο, αλλά η εισαγωγή της οικονομικής σκέψης και ανάλυσης στα θέματα της εκπαίδευσης θέτει στην ουσία, όπως παρατηρεί ο Κουτσομάρης (Εισαγωγή Schultz, 1972, σ. 21,22), τα θεμέλια της μακροχρόνιας πολιτικής οικονομικής ανάπτυξης. Οι ενδείξεις από τη διαθεσιμότητα και τη σύνθεση των φυσικών πόρων της χώρας μας οδηγούν στη διαπίστωση ότι η οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδας, μακροχρονίως, θα πρέπει να βασισθεί πρώτιστα στη συσσώρευση και στην ποιοτική προαγωγή του κεφαλαιουχικού αποθέματος του εργατικού της δυναμικού. Τότε, προκύπτει και ο στρατηγικός ρόλος της παιδείας και του εκπαιδευτικού μας συστήματος σε όλη τη διαδικασία της ανάπτυξης.

Ο συσχετισμός διαφορετικών επιπέδων εκπαίδευσης με διαφορετικής οικονομικής ανάπτυξης χώρες ποικίλλει, όπως εξηγούν οι Petrakis,

Stamatakis (2002). Ο ρόλος της πρωτοβάθμιας και της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης φαίνεται να είναι περισσότερο σημαντικός στις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες, σε αντίθεση με το ρόλο της ανώτατης εκπαίδευσης που καθορίζει σημαντικά το οικονομικό επίπεδο των αναπτυγμένων χωρών.

Στη χώρα μας υπάρχει υπερβολική εξάρτηση των ΑΕΙ από το Υπουργείο Παιδείας για ασήμαντα θέματα και έλλειψη συντονισμού ενεργειών για τα ουσιαστικά θέματα της ανώτατης παιδείας. Σε μελέτη που είχε εκπονηθεί για το Υπουργείο Παιδείας (1983, σ. 25) με σκοπό την ανάλυση και την αξιολόγηση της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης προτείνεται η ανεξαρτητοποίηση των ΑΕΙ στα καθημερινά γραφειοκρατικά θέματα και ο συντονισμός ενεργειών ΑΕΙ και Υπουργείου μέσω του Εθνικού Συμβουλίου Ανώτατης Εκπαίδευσης για τα σοβαρά ακαδημαϊκά προγράμματα και προβλήματα. Διευκρινίζεται ότι στην εσωτερική λειτουργία των ΑΕΙ υπάρχουν προβλήματα που πηγάζουν πρώτα από το «δημόσιο λογιστικό» και έπειτα από τη συσσώρευση πολύπλοκων διοικητικών διαδικασιών. Αυτά συσχετίζονται και με τη **διαπίστωση του ερευνητικού μας προβλήματος** που αφορά τη λογιστική πληροφόρηση ως βάση λήψης αποφάσεων στη διοίκηση πανεπιστημιακών Τμημάτων. Στην προαναφερθείσα μελέτη προτείνεται, επίσης, η συνεργασία Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με τα ΑΕΙ και η μετατροπή του τωρινού «προϋπολογιστικού συστήματος» σε «απολογιστικό», γεγονός που η Πολιτεία πιστεύει ότι εν μέρει έχει επιτύχει με τη νομοθετική λύση του Π.Δ. 205/1998 (Σύστημα Ολοκληρωμένης Λογιστικής Παρακολούθησης - ΣΟΛΠ). Έχει υποστηριχθεί ότι οι γραφειοκρατικοί περιορισμοί του Δημοσίου μπορούν να μειωθούν με τα κατάλληλα λογιστικά συστήματα (Bendor, 1990), αλλά το προαναφερθέν λογιστικό σύστημα που περιλαμβάνει και το Λογιστικό Σχέδιο των ΝΠΔΔ έχει επηρεασθεί σημαντικά από το Λογιστικό Σχέδιο του Ιδιωτικού τομέα και δεν σχεδιάστηκε με βάση τις συγκεκριμένες ανάγκες του Δημοσίου (Κυβερνητικού) τομέα, όπως συνέβη στις αγγλοσαξονικές χώρες με την καθιέρωση της «Λογιστικής Κεφαλαίου» (Fund Accounting).

Η **παρούσα μελέτη**, μέσω της επίδρασης (πίεσης) που ασκεί η εφαρμογή του Π.Δ.205/1998, προσπαθεί να διερευνήσει αν μια ενδεχόμενη ακριβέστερη κοστολόγηση με τις ιδιαιτερότητες των ελληνικών Πανεπιστημίων μπορεί να αξιοποιηθεί ως βάση στη λήψη αποφάσεων για ουσιαστική λύση στα προβλήματα που έχουν καταγραφεί διεθνώς και σχετίζονται με τη διοίκηση των πανεπιστημιακών τμημάτων. Άλλωστε, οι Watts and Zimmerman (1978), Puro (1984), Deakin (1989) έχουν εξηγήσει ότι μέσω συγκεκριμένων πολιτικών διαδικασιών δημιουργούνται τα λογιστικά πρότυπα, ενώ έχει εντοπισθεί και αλληλεπίδραση μεταξύ της πολιτικής και των φορέων που σχετίζονται με τη Λογιστική (Wilson, 1989), γι' αυτό οι Lapsley and Wright (2004) καταλήγουν ότι η υιοθέτηση των λογιστικών καινοτομιών από τους οργανισμούς του Δημοσίου τομέα επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την κυβερνητική πολιτική. Ο Modell (2005α) παρατηρεί ότι στο δημόσιο τομέα η εμφάνιση πρακτικών μέτρησης απόδοσης στα σουηδικά Πανεπιστήμια χαρακτηρίζεται

από μια σχετική νωθρότητα και μικρότερη πίεση επιβολής ποσοτικοποιημένων δεικτών απόδοσης, βαθμολογιών και ενοποιημένων πινάκων. Συγκριτικά με πολλές αγγλοσαξονικές χώρες, η διαφορά είναι ιδιαίτερα αξιοπρόσεκτη, αφού τέτοιες πρακτικές εξελίχθηκαν νωρίτερα και έχουν σθεναρά υποστηριχθεί από τις αντίστοιχες κυβερνήσεις και τους άλλους ρυθμιστικούς φορείς (Mollis and Marginson 2002, Taylor 2001, Tight 2000, Townley 1997, Yorke 2001).

Στα νέα ερωτήματα - προβλήματα που προκαλούνται και φαίνονται να είναι θεμελιώδη για τον σχεδιασμό συστημάτων πληροφοριών και λογιστικής, ο Tomkins (2001) έχει τονίσει ότι η απουσία μιας καλά ανεπτυγμένης θεωρίας αλληλεπίδρασης μεταξύ εμπιστοσύνης και πληροφόρησης δημιουργεί ένα θεμελιώδες κενό στις γνώσεις μας.

Για τους Newmann, Guthrie (2002), σε μια σύγχρονη κοινωνία οι πολίτες απαιτούν από τις επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα να έχουν όλο και περισσότερο την υποχρέωση και την ικανότητα να τους αποδίδουν λογαριασμό (accountability), οπότε η αποτίμηση και η κριτική στα πανεπιστήμια για την έρευνα και την επιστημονική κατάρτιση γίνονται αποδεκτές και κρίνονται ως απαραίτητες δραστηριότητες. Το ζήτημα της ανάληψης ευθύνης και της απόδοσης λογαριασμού συνδέεται με τις ετήσιες εκθέσεις του δημόσιου τομέα (Robbins and Austin 1986, Coy, Tower and Dixon 1994, Hooks, Coy and Davey 2001), ενώ ο Coy (2002) περιγράφει την ανάπτυξη μιας συγκεκριμένης μεθοδολογίας για ανάπτυξη δεικτών που μπορούν να μετρήσουν την ποιότητα των προαναφερομένων ετήσιων εκθέσεων. Όταν κινούμεθα στα πρότυπα της χρηματοοικονομικής λογοδοσίας, ο Gray (1996) επισημαίνει ότι κινούμεθα πέρα από τα κλειστοφοβικά όρια της συμβατικής λογιστικής, αναγνωρίζουμε ότι υπάρχουν ευρύτερες δραστηριότητες, αφού η λογιστική, εκτός των άλλων, είναι και μια «ουδέτερη» και «αμερόληπτη» τεχνική δραστηριότητα. Στο χώρο των Πανεπιστημίων η λογιστική πληροφόρηση μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει εξελιχθεί ραγδαία τα τελευταία χρόνια και, όπως διαπιστώνουν οι Freeman and Shoulders (1999), μπορεί να εξελιχθεί περισσότερο στο μέλλον.

Με τη σύνδεση της λογιστικής και της εκπαίδευσης στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι Edwards et al. (1999) παρατηρούν ότι οι νέοι τρόποι χρηματοδότησης χρησιμοποιούν τα σχολεία ως κέντρα κόστους για την υποβολή των σχετικών εκθέσεων, τη λήψη αποφάσεων και την κάλυψη της υποχρέωσης του απολογισμού. Αναφέρεται επίσης και στην άποψη του Sexton (1987), σύμφωνα με τον οποίο κάθε σχολείο μπορεί να γίνει κέντρο κόστους, για να μεταβιβάσει το συνολικό προϋπολογισμό εκπαίδευσης σε μια σειρά σχολικών προϋπολογισμών. Οι Albrecht and Sack (2001) πιστεύουν ότι τέτοιες υποχρεώσεις οδηγούνται από την (αναπόδεικτη) πίστη ότι η λογική της Οικονομίας πρέπει να υπερισχύσει στο Πανεπιστήμιο, για να απαιτήσει επιτυχώς το πλεονέκτημα των προκλήσεων που τίθενται από την

παγκοσμιοποίηση, τις προόδους στην τεχνολογία πληροφόρησης και τη συσσώρευση κεφαλαίου στις μεγάλες επιχειρήσεις. Οι Sarevanamuthu, Tinker (2002), επισημαίνουν ότι η αναδιαμόρφωση του πανεπιστημίου έχει συνδεθεί με τις έννοιες της διαχείρισης και του ορθολογισμού και αποτελεί κομμάτι στο πάζλ της παγκοσμιοποίησης, ενώ ο Derek Bok (2004), πρώην πρόεδρος του Πανεπιστημίου Harvard και πρότανης της Νομικής Σχολής, εξετάζει τις προσπάθειες των Πανεπιστημίων να έχουν οικονομικά κέρδη, όχι μόνο από τις αθλητικές τους ομάδες, αλλά όλο και περισσότερο από την ίδια την εκπαίδευση και την έρευνα.

Για περισσότερο από μια δεκαετία οι προσπάθειες βελτίωσης των αμερικάνικων σχολείων έχουν επικεντρωθεί στη μεταρρύθμιση που βασίζεται στην τήρηση προτύπων. Αυτή η προσέγγιση εστιάζει στις επιδόσεις των σπουδαστών και στην υποχρέωση (ικανότητα) απόδοσης λογαριασμού (accountability). Οι Ladd, Zelli (2002), επισημαίνουν ότι, στα πλαίσια της προσπάθειας σύγκλισης προς τα πρότυπα, γίνονται από τις διοικήσεις των σχολείων πολλές ενέργειες, που, αν και είναι επιθυμητές, παρέχουν, συγχρόνως, επιχειρηματολογία για ένα πολύ γνωστό θεώρημα που αφορά τις επιπτώσεις που έχουν τα προγράμματα κινήτρων σε οργανισμούς με πολλαπλούς στόχους (Milgrom & Roberts, 1992). Όταν μόνο ένα μέρος των στόχων μπορεί να μετρηθεί και να ανταμειφθεί, τότε η προσοχή θα στραφεί περισσότερο σε αυτούς τους στόχους και θα αγνοηθούν οι άλλοι (Gibbons 1998, Milgrom & Roberts 1992). Πολλοί άνθρωποι της εκπαίδευσης επικαλούνται έμμεσα αυτό το θεώρημα, όταν εκφράζουν ανησυχία επειδή τα συστήματα «accountability» επηρεάζουν χρηματοδοτικά το σύνθετο ιστό της εκπαίδευσης.

Πρόκειται, προφανώς, για νέες διαδικασίες χρηματοοικονομικής λειτουργίας στα πανεπιστήμια και είναι αναμενόμενο να δεχθούν τη θετική ή αρνητική κριτική των ενδιαφερομένων μερών, ανάλογα με τον τρόπο και την έκταση εφαρμογής τους. Για τους Davies, Thomas (2002), η εισαγωγή του νέου τρόπου διοίκησης στο δημόσιο τομέα - New Public Management (NPM) για την ανώτατη εκπαίδευση στο Ηνωμένο Βασίλειο φάνηκε να μειώνει το ηθικό μεταξύ των δυσαρεστημένων φορέων παροχής υπηρεσιών και μπορεί, αν δεν ελεγχθεί, να οδηγήσει σε μια ακόμα φτωχότερη παροχή υπηρεσίας στο χρήστη. Αντίθετα, για τον Kloot (2002), ο νέος τρόπος διαχείρισης των πανεπιστημίων μπορεί να είναι αποδοτικός, αν όλοι οι ενδιαφερόμενοι συμμετέχουν αναλογικά στο σχεδιασμό του, καθορίζονται με σαφήνεια τα όρια του προσωπικού και συλλογικού συμφέροντος και αν ακόμη τεθούν στόχοι απόδοσης και προσδοκιών για κάθε συμμετέχοντα. Με τη σειρά τους, οι Lapsley, Wright (2004) μελετούν τη διάδοση και την υιοθέτηση των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής στα πλαίσια του NPM. Διερευνούν τον τρόπο και τα μέσα μετάδοσης, καθώς και τα εμπόδια καθιέρωσης ενός σχετικού καταλόγου θεμάτων για έρευνα. Τα αποτελέσματα της μελέτης τους δείχνουν ότι η υιοθέτηση των λογιστικών καινοτομιών από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την κυβερνητική

πολιτική. Όσον αφορά στη μέτρηση της απόδοσης του δημόσιου τομέα, ο Modell (2005α) πιστεύει ότι οι εννοιολογικές του ασάφειες μπορούν να αποφευχθούν ή να επανακαθορισθούν, γεγονός που δεν έχει ευρέως αναγνωριστεί στη σχετική βιβλιογραφία και αντιμετωπίζεται ανεξάρτητα από το εκάστοτε οργανωτικό και πολιτικό πλαίσιο (Modell 2005, Pollitt 1988). Τέλος, ο Helden (2005b) επισημαίνει ότι, αν και πολλές κριτικές μελέτες μας προσφέρουν την κατανόηση των καινοτομιών για τη διοικητική λογιστική στην πράξη, είναι μάλλον σπάνιες οι μελέτες που επηρεάζουν αυτές τις καινοτομίες (ή γενικά καθορισμένες ως NPM). Υποστηρίζει, όμως, ότι τα ερευνητικά προγράμματα όπου η διοικητική λογιστική συνδέεται με τη δημόσια διοίκηση έχουν τη δυνατότητα για τον παραπέρα εμπλουτισμό της κατανόησής μας σχετικά με τις μεταβολές του δημόσιου τομέα.

1.2 Λογιστική του Δημόσιου και του Ιδιωτικού τομέα

Στη χώρα μας, η Λογιστική του Δημόσιου τομέα αποτελεί ένα κατά βάση προϋπολογιστικό σύστημα, που περιέχει ορισμένα χαρακτηριστικά της Λογιστικής του Ιδιωτικού τομέα. Στις αγγλοσαξονικές χώρες, όμως, έχει από καιρό αξιοποιηθεί η «**Λογιστική Κεφαλαίου**» (**Fund Accounting**) για τις ανάγκες της Λογιστικής του Δημόσιου (Κυβερνητικού) τομέα, όπου οι πόροι κάθε λογαριασμού κεφαλαίου αναλώνονται αποκλειστικά για τους σκοπούς που προορίζονται μέσω τριών εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων:

α. Ταμειακή Μέθοδος

Τα έσοδα ή τα έξοδα του οργανισμού αναγνωρίζονται μόνο για τα αντίστοιχα ποσά που εισπράττονται ή καταβάλλονται. Δεν εξετάζονται (και δεν παρουσιάζονται) τα περιουσιακά στοιχεία, ούτε τα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου, που προκύπτουν από ταμειακές κινήσεις της προηγούμενης ή της επόμενης περιόδου, ούτε οι σχετικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις του οργανισμού.

β. Δεδουλευμένη Βάση

Τα έσοδα ή τα έξοδα του οργανισμού αναγνωρίζονται κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται ή χρησιμοποιούνται αντίστοιχα από πώληση ή για αγορά αγαθών και υπηρεσιών, ανεξάρτητα από το χρόνο εισπράξης ή καταβολής τους. Εξετάζεται (και παρουσιάζεται) η πλήρης λογιστική εικόνα μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του οργανισμού και έχει παρόμοια χαρακτηριστικά με τη Λογιστική του Ιδιωτικού τομέα.

γ. Τροποποιημένη Δεδουλευμένη Βάση

Πρόκειται για μια μέθοδο που προσπαθεί να συμβιβάσει τα διαφορετικά κριτήρια των προηγούμενων μεθόδων ως προς την αναγνώριση εσόδων και εξόδων. Στο ελληνικό Δημόσιο ακολουθείται το μικτό σύστημα ταμειακής και

δεδουλευμένης μεθόδου, όπου τα έσοδα ή τα έξοδα αναγνωρίζονται κατά την έκδοση είτε του τιμολογίου, είτε του εντάλματος εισπραξης ή πληρωμής αντίστοιχα.

Στη Λογιστική του Ιδιωτικού τομέα είναι γνωστή η εξίσωση του Ισο-λογισμού.

Ενεργητικό: Περιουσιακά στοιχεία+Απαιτήσεις+Χρηματικά Διαθέσιμα =

Παθητικό :Υποχρεώσεις σε Τρίτους+Υποχρεώσεις στον Επιχειρηματία (Καθαρή Θέση)

Στη «Λογιστική Κεφαλαίου» (δεδουλευμένη μέθοδος) η αντίστοιχη εξίσωση είναι:
Περιουσιακά Στοιχεία+Ενδοκεφαλαιακές Απαιτ.+Έξοδα+Μεταβιβάσεις σε άλλα Κεφάλαια =
Υποχρεώσεις+Υπόλ. Κεφαλαίων+Ενδοκεφ. Υποχρ.+Έσοδα+Μεταβιβ. από άλλα Κεφάλαια

Μια βασική διαφορά μεταξύ της «Λογιστικής Κεφαλαίου» και της Λογιστικής του Ιδιωτικού τομέα είναι ότι η πρώτη χρησιμοποιεί διάφορους τύπους (λογαριασμούς) κεφαλαίου ανάλογα με τη μορφή και το είδος των δραστηριοτήτων που εκτελούνται, όπως π.χ. κεφάλαια για κεφαλαιουχικό εξοπλισμό, κεφάλαια για ομόλογα, κεφάλαια από συγκεκριμένες επιχορηγήσεις, γενικά (λειτουργικά) κεφάλαια κ.λπ. για την καλύτερη δυνατή αποτελεσματικότητα διαχείρισης του δημόσιου χρήματος.

Η σχέση μεταξύ των κεφαλαίων μπορεί να είναι είτε αμοιβαίου, είτε συμπληρωματικού χαρακτήρα: αμοιβαία χαρακτηρίζεται η σχέση στις Μεταβιβάσεις σε Άλλα και από Άλλα Κεφάλαια (μακροχρόνιος προγραμματισμός), ενώ συμπληρωματική χαρακτηρίζεται η σχέση στις Ενδοκεφαλαιακές Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις (τακτοποίηση στοιχείων συναλλαγών).

Όσον αφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της «Λογιστικής Κεφαλαίου», διακρίνονται σε:

- α) Καταστάσεις παρουσίασης εσόδων-εξόδων και
- β) Καταστάσεις μεταβολών του υπολοίπου κεφαλαίου.

Η κατάσταση εσόδων-εξόδων αφορά τις γενικές (λειτουργικές) ανάγκες της τρέχουσας περιόδου και έχει παρόμοια χαρακτηριστικά με την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως της Λογιστικής του Ιδιωτικού τομέα. Αντίστοιχα, η κατάσταση μεταβολών του υπολοίπου κεφαλαίου αφορά τις πηγές και τις χρήσεις των κεφαλαίων, το βαθμό κάλυψης των προϋπολογιστικών στόχων, τη χρηματοοικονομική θέση του οργανισμού και περιλαμβάνει έμμεσα (ή άμεσα) τον Ισολογισμό της Λογιστικής του Ιδιωτικού τομέα.

Κύριοι σκοποί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, στο Δημόσιο και στον Ιδιωτικό Τομέα, θα πρέπει να είναι η αποκάλυψη των τρόπων αξιοποίησης των πόρων του για την επίτευξη των στόχων του, παράλληλα με την ικανότητα απόδοσης λογαριασμού (accountability) που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο.

Για τον Helden (2005a), ο εκσυγχρονισμός του Δημόσιου Τομέα φαίνεται να συμπλέκεται με την εισαγωγή τεχνολογιών και πρακτικών που συνήθως χρησιμοποιούνται στον Ιδιωτικό Τομέα. Οι Broadbent, Layghlin (2005) εξετάζουν την Πρωτοβουλία Χρηματοοικονομικών του Δημοσίου - Public Finance Initiative (PFI)- στη Μεγάλη Βρετανία ως ένα εξειδικευμένο λογιστικό εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό του Δημόσιου Τομέα. Θεωρούν ότι η PFI είναι μια απάντηση στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις, όπως είναι η αποτελεσματικότητα χρήσης του κεφαλαίου, ο περιορισμός δαπανών του κεφαλαίου, η επιθυμία για συνεργασίες του Δημοσίου με τον Ιδιωτικό Τομέα και για αλλαγές στα πλαίσια της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, ιδιαίτερα με την εισαγωγή της Λογιστικής βάσει πόρων.

Σε διεθνή κλίμακα, τις τελευταίες δεκαετίες θεσπίζονται ποικίλα μέσα διαχείρισης των πόρων του Κυβερνητικού (Δημόσιου) τομέα, που συντελούν στη μείωση των διαφορών μεταξύ της Λογιστικής του Δημοσίου και του Ιδιωτικού τομέα. Μερικά ενδεικτικά παραδείγματα αποτελούν και οι περιπτώσεις του πίνακα 1.2:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.2: Σύγκλιση της Λογιστικής σε Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα

| | |
|-------------|---|
| ΗΠΑ | Μεταρρύθμιση της Χρηματοοικονομικής Διοίκησης Συμβούλιο Προτύπων Κυβερνητικής Λογιστικής |
| ΗΒ | Επιθεώρηση Δημοσίων Δαπανών Πρωτοβουλία Χρηματοοικονομικής Διοίκησης Πρωτοβουλία Χρηματοοικονομικών του Δημοσίου |
| Καναδάς | Εκθέσεις περιεκτικού ελέγχου Επιτροπή Λογιστικής και Ελεγκτικής του Δημοσίου τομέα του Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών |
| Αυστραλία | Σχέδιο βελτίωσης της Χρηματοοικονομικής Διοίκησης Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα του Ιδρύματος Λογιστικής Έρευνας |
| Ν. Ζηλανδία | Προσπάθειες ανάπτυξης ενός εννοιολογικού πλαισίου για τη Λογιστική του Δημοσίου τομέα Μέτρηση κόστους των Κυβερνητικών υπηρεσιών Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα της Ένωσης Λογιστών |

Έχει υποστηριχθεί (Deggeling et al., 1988, Miller, 1990) ότι οι εξελίξεις στη Λογιστική του Δημοσίου τομέα αντανακλούν τις γενικότερες κοινωνικοπολιτικές εξελίξεις και επηρεάζονται από τις επικρατούσες συνθήκες ιστορικά και γεωγραφικά. Άλλωστε, κατά τη διαδικασία προσδιορισμού των λογιστικών προτύπων, οι θεωρίες περί οικονομικών παρεμβάσεων αξιοποιούνται ή όχι τόσο στον Ιδιωτικό, όσο και στον Δημόσιο τομέα (Roberts and Kurtenbach, 1992).

Η εφαρμογή των αρχών της εμπορικής (δεδουλευμένης) λογιστικής στο δημόσιο τομέα, σημειώνει ο Barton (2000, p. 430), έχει δεχθεί την κριτική από πολλούς ακαδημαϊκούς, είτε σε σχέση με το σύνολο του δημόσιου τομέα, είτε σε σχέση με ιδιαίτερες δραστηριότητές του που εξυπηρετούν σκοπούς δημοσίου συμφέροντος.

Με δεδομένο, όμως, ότι ο συνήθης σκοπός ενός Πανεπιστημίου είναι να παρέχει εκπαιδευτικές υπηρεσίες, οι Beams et al. (2000, p. 842) πιστεύουν ότι τα Πανεπιστήμια συχνά παρέχουν τις υπηρεσίες τους με βάση το κοινωνικά επιθυμητό και τις χρηματοδοτούν, τουλάχιστον εν μέρει, ανεξάρτητα από εκείνους που λαμβάνουν τις ωφέλειες. Οι στόχοι της λογιστικής του Πανεπιστημίου θα έπρεπε να είναι η απεικόνιση των πηγών, από τις οποίες οι πόροι εισπράττονται και πώς οι πόροι αυτοί αξιοποιούνται σε σχέση με τους εκπαιδευτικούς στόχους.

1.3 Λογιστική μελέτη και Διοικητική Λογιστική

Σύμφωνα με τη διεθνή εγκυκλοπαίδεια κοινωνικών επιστημών, η μελέτη ενός Ιδρύματος (όπως π.χ. ενός Πανεπιστημίου) μέσω παρατηρήσεων, μπορεί να χρησιμοποιηθεί (και συχνά συμβαίνει) από διάφορα πρόσωπα κατά ποικίλους τρόπους, ανάλογα με τη θέση ή τη σχέση που έχουν με το Ίδρυμα και το ενδιαφέρον τους για τη λειτουργία του.

Για τον H. Becker (1968), η τυπική διαφορά της μελέτης μέσω παρατηρήσεων με τα άλλα είδη έρευνας βρίσκεται τόσο στο βαθμό και στον αριθμό των εξεταζομένων μεταβλητών, όσο και στο κατά πόσο εμβαθύνει στην προσέγγιση των γεγονότων. Οι μελέτες συχνά αναλαμβάνονται με δευτερεύοντα - αν όχι πρωταρχικό - σκοπό την παροχή ενός «οδηγού» στους διοικούντες και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη που θα επιθυμούσαν να παρέμβουν για να αλλάξουν κάποιες καταστάσεις ανεπαρκείς, δυσάρεστες ή εχθρικές στην εύρυθμη λειτουργία του Ιδρύματος. Η μελέτη μέσω παρατηρήσεων είναι χρήσιμη στην αναγνώριση και στην εξειδίκευση παρόμοιων προβλημάτων, αλλά και στην εύρεση των αιτίων και των συνεπειών τους σε ποικίλα επίπεδα και τμήματα.

Η Λογιστική ως η κύρια «μεταφορά» των οικονομικών επιστημών είναι αντικείμενο μιας μελέτης των Klamer, Closkey (1992), στην οποία ισχυρίζονται ότι ο κλάδος των οικονομικών επιστημών, σε αντιδιαστολή με τους παλαιότερους κλάδους επιστημών, ξυπνάει από ένα σύγχρονο όνειρο διάρκειας τρεισήμισι αιώνων. Το όνειρο είναι ότι η γνώση μπορεί να θεμελιωθεί «αντικειμενικά» και ότι υπάρχουν σχήματα λόγου εγκεκριμένα από τους φιλοσόφους του 1900 ως «θετικά» ή εν συντομία «επιστημονικά». Υποστηρίζουν ότι επρόκειτο για ένα χρήσιμο όνειρο, αλλά είναι καιρός ο κλάδος των οικονομικών επιστημών να ξυπνήσει, πράγμα που ισχύει επίσης και για τις σπουδές στη διοίκηση επιχειρήσεων. Το κουδούνι του ξυπνήματος κτύπησε για τη Χρηματοοικονομική (Berger, 1986), για το Μάρκετινγκ (Peter

and Olson, 1983) και για τη Λογιστική. Οι Andon et al. (2006) εισάγουν την έννοια της «συσχετιστικής εξέλιξης», για να συλλάβουν αυτή τη μεγεθυμένη (πειραματική και συσχετιστική) πλευρά της εξέλιξης των λογιστικών τεχνολογιών. Τονίζουν την έμφυτη ανησυχία της λογιστικής ως ένα αντικείμενο γνώσης που χαρακτηρίζεται από μεροληπτικές και μεταβαλλόμενες ταυτότητες, οι οποίες (επανα)σχηματίζονται από τη μεταβολή ομαδοποιήσεων που συνδέονται με ένα πρόγραμμα αλλαγών στη λογιστική.

Για τον Arrington (1991) η καλύτερη ακαδημαϊκή λογιστική θα αντικαθιστούσε μια αντικειμενική λογική με μια επικοινωνιακή λογική. Η Chua (1986), συμφωνεί ότι υπάρχει μεγάλη ωφέλεια από τη μετακίνηση της λογιστικής σε παραμέτρους του πραγματικού κόσμου. Θα έπρεπε οι σπουδές στη λογιστική να εξετάσουν, βέβαια, την επιστημονική κατάρτιση μέσα στο πλαίσιο των κοινωνικών αναγκών. Όπως σημειώνει ο Arrington, αναφερόμενος στους Burchel et al., «η λογιστική (στην έρευνα ή στην πράξη;) είναι ένα λειτουργικό, χωρίς συνοχή συστατικό δημιουργίας της πραγματικότητας και όχι ο παθητικός χειρωνακτας για τις προτιμήσεις μιας επιλεγμένης ομάδας οικονομολόγων».

Στο ίδιο μήκος κύματος κινείται και η μελέτη «η αρχαιολογία των λογιστικών συστημάτων», στην οποία ο Horwood (1987) καταλήγει ότι είναι ξεκάθαρη η ανάγκη για πολύ περισσότερη έρευνα και για πολύ σημαντική επεξεργασία των θεωρητικών και αναλυτικών περιοχών στις οποίες θα μπορούσε να εφαρμοσθεί. Η ανάλυση των λογιστικών αλλαγών δε θα πρέπει να εξαρτάται από έννοιες πιθανών ενδεχομένων αποσπασματικά και δεν θα πρέπει να επιβάλλει καμιά ενορχηστρωμένη δράση ενοποίησης. Αντίθετα, θα πρέπει να υποδεικνύει τους τρόπους, με τους οποίους οι ιστορικές αναλύσεις θα μπορούν να εμβαθύνουν στη δυναμική της Λογιστικής. Η αναγνώριση των ρόλων που η Λογιστική εξυπηρετεί δεν μπορεί να εξετάζεται μεμονωμένα από συγκεκριμένες πρακτικές. Υπάρχει ανάγκη να εκτιμηθούν οι εξειδικευμένες πρακτικές που απαρτίζουν την τεχνική και τις οργανωτικές διαδικασίες, οι οποίες προσδίδουν στη Λογιστική νόημα και σημαντικότητα.

Τις ουσιαστικές δυνατότητες της Λογιστικής που πρότεινε ο Horwood συμπληρώνει ο Dent (1991) και διευκρινίζει ότι ο επαναπροσανατολισμός της στρατηγικής από τις κυβερνητικές επιλογές στις εξελίξεις της αγοράς με την επακόλουθη επεξεργασία και τις διαδικασίες μέσω των οποίων αυτά υλοποιούνται, δεν προσφέρονται ως γενική πρόταση στη μορφωτική σημασία της Λογιστικής. Τα λογιστικά συστήματα εφαρμόζονται σε συγκεκριμένα μορφωτικά επίπεδα, με διαφορετικούς, πιθανόν μοναδικούς, τρόπους. Η καλλιέργεια της γνώσης που δημιουργείται σε συγκεκριμένο οργανισμό (ίδρυμα) είναι ένα ενδεχόμενο – υπάρχουν και άλλα πολλά.

Όσον αφορά στη χρήση της λογιστικής πληροφόρησης στα Ιδρύματα, για τους Otley, Berry (1994), υπάρχουν δύο διαφορετικές απόψεις:

Πρώτον, χρησιμοποιείται για να παρακολουθήσει τις χρηματοοικονομικές πλευρές απόδοσης, μια δραστηριότητα που θα μπορούσε εύκολα να ονομασθεί χρηματοοικονομικός έλεγχος. Δεύτερον, η λογιστική πληροφόρηση χρησιμοποιείται επίσης ως μια εναλλακτική μέτρηση, με την οποία οι λειτουργικές δραστηριότητες μπορούν να παρακολουθούνται και να ελέγχονται. Αυτή η δραστηριότητα μπορεί να ονομασθεί διοικητικός έλεγχος. Από την τελευταία (δεύτερη άποψη) η λογιστική πληροφόρηση παρέχει ένα παράθυρο, μέσω του οποίου οι πραγματικές δραστηριότητες του οργανισμού (ιδρύματος) μπορούν να παρακολουθούνται, αλλά θα έπρεπε να σημειωθεί επίσης ότι χρησιμοποιούνται και άλλα παράθυρα, που δε βασίζονται στη λογιστική πληροφόρηση.

Έτσι, για να προσδιορισθεί και για να αξιολογηθεί η λειτουργία της διοικητικής λογιστικής και των συστημάτων ελέγχου, είναι αναγκαίο να τοποθετηθούν στο ευρύτερό τους πλαίσιο. Ο Καζαντζής (2004) παρατηρεί ότι ενώ συμπληρώνονται 500 και πλέον χρόνια από τα πρώτα συστηματικά ευρήματα για τη χρηματοοικονομική λογιστική (Pacioli, 1494), στη διάρκεια των οποίων υπήρξε αλματώδης ανάπτυξη του επιστημονικού αυτού κλάδου, τα πρώτα γραπτά δείγματα της διοικητικής λογιστικής χρονολογούνται στην αρχή του 20^{ου} αιώνα.

Ένας αρχικός ορισμός που χρησιμοποιήθηκε συχνά στο παρελθόν είναι ότι **Διοικητική Λογιστική** είναι «η διαδικασία εξακρίβωσης, μέτρησης και γνωστοποίησης οικονομικών πληροφοριών, που επιτρέπει να ενημερώνονται για τις κρίσεις και τις αποφάσεις τους οι χρήστες των πληροφοριών.» (American Accounting Association, 1966). Πιο πρόσφατα, το Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) περιέλαβε έναν παρόμοιο, αλλά μεγαλύτερο ορισμό στην επίσημη ορολογία του (CIMA, 1996), ενώ παρέχει και έναν πιο συνοπτικό ορισμό:

«Η Διοικητική Λογιστική αποβλέπει στην παροχή πληροφόρησης για να βοηθήσει τα στελέχη των οργανισμών να πάρουν καλύτερες αποφάσεις». Ένας παρόμοιος ορισμός, αλλά σαφώς διευρυμένος στο θέμα της πληροφόρησης, περιέχεται στην έκδοση εγχειριδίου των Horngren et al. (1995). Αυτό ορίζει ότι «η Διοικητική Λογιστική μετρά και αναφέρει χρηματοοικονομική και άλλων τύπων πληροφόρηση, που έχει ως πρωταρχικό σκοπό να βοηθήσει τους διευθύνοντες στην εκπλήρωση των στόχων του οργανισμού». Όμως, αν και η Διοικητική Λογιστική έχει παραδοσιακά περιγραφεί ως παρέχουσα χρηματοοικονομική (ή οικονομική) πληροφόρηση, τώρα αναγνωρίζεται ότι και άλλοι τύποι πληροφόρησης μπορούν να σχετίζονται με τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Όπως σημειώνουν σχετικά με τα παραπάνω οι Ryan et al. (2002), η βιβλιογραφία της Διοικητικής Λογιστικής επεκτάθηκε ραγδαία στη δεκαετία του 1960, αλλά και μέχρι τα τέλη του 1970 και τις αρχές του 1980 οι ερευνητές άρχιζαν να διαπιστώνουν ένα κενό (χάσμα) μεταξύ «θεωρίας και πρακτικής» (Scapens, 1984), καθώς πολλά από τα τεχνικά εγχειρίδια εχρησιμοποιούντο λίγο στην πρακτική. Η

αναγνώριση αυτού του κενού επέδρασε στην έρευνα της διοικητικής λογιστικής με δύο τρόπους: α) αυξήθηκε το ενδιαφέρον για τις μελέτες που διερευνούσαν τη φύση της πρακτικής της διοικητικής λογιστικής και β) συνέβησαν αλλαγές στη μεθοδολογία της έρευνας στη διοικητική λογιστική.

Ένας σημαντικός παράγοντας που βοήθησε στην αναθέρμανση του ενδιαφέροντος, τουλάχιστον μεταξύ των ακαδημαϊκών ερευνητών, είναι κατά την άποψη του Spicer (1992), οι σχετικές μελέτες του Robert Kaplan για την έρευνα στη διοικητική λογιστική (Kaplan, 1983, 1984, 1986a, Johnson and Kaplan, 1987), στις οποίες παρουσιάστηκαν τρία βασικά επιχειρήματα:

- 1) Υπάρχει μια «κρίση» στη διοικητική λογιστική, επειδή οι επαγγελματίες του είδους απέτυχαν να συμβαδίσουν με τις σημαντικές αλλαγές που έλαβαν χώρα στη βιομηχανία και στο ανταγωνιστικό περιβάλλον.
- 2) Οι ερευνητές γνωρίζουν λίγα σχετικά με το πώς αυτές οι αλλαγές επιδρούν πραγματικά στην πρακτική της διοικητικής λογιστικής, ιδιαίτερα σε εκείνες τις επιχειρήσεις που πειραματίζονται με την αλλαγή των πρακτικών τους.
- 3) Οι οικονομικές θεωρίες και τα μοντέλα που χρησιμοποιήθηκαν από τους ερευνητές για να δομήσουν σκέψεις γύρω από αυτά τα θέματα, έχουν πολύ περιορισμένη προοπτική και δεν απαντούν στα σημαντικά ζητήματα πληροφόρησης που αντιμετωπίζουν οι διευθύνοντες σε ένα ραγδαία μεταβαλλόμενο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, το κενό μεταξύ θεωρίας και πράξης παρουσιάστηκε σε μια σειρά συνεδρίων (Cooper et al., 1983), στα οποία οι ερευνητές διοικητικής λογιστικής, μαζί με ένα μικρό αριθμό επαγγελματιών συναντήθηκαν για να συζητήσουν για την έρευνα, όπως αναφέρουν οι Ryan et al. (2002), για τους οποίους η σπουδαιότητα της πρακτικής ερευνητικής εργασίας (field work) και της μελέτης περιπτώσεων ήταν επίσης αναγνωρισμένη στις ΗΠΑ και συμφωνούν ότι ο σημαντικός εκπρόσωπός τους είναι ο R. Kaplan (1984, 1986). Συμφωνούν, επίσης, ότι η μεταγενέστερη εργασία του Kaplan μαζί με τον Johnson (Johnson and Kaplan, 1987) είχε καίρια επίδραση στην έρευνα και στην πρακτική της διοικητικής λογιστικής, όχι μόνο στις Η.Π.Α., αλλά και σε όλον τον κόσμο. Ο ισχυρισμός τους ότι η διοικητική λογιστική είχε χάσει τη σημασία της και αποτύγχανε να καλύψει τις ανάγκες των διευθυνόντων στις σύγχρονες επιχειρήσεις, προσέδωσε μεγάλο ενδιαφέρον στην εφαρμογή της διοικητικής λογιστικής. Αργότερα, νέες τεχνικές διοικητικής λογιστικής, όπως κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, πίνακες εναρμόνισης δεικτών - στόχων και η στρατηγική διοικητική λογιστική αναπτύχθηκαν ευρέως από επαγγελματίες εντός των οργανισμών τους.

Ο A. Jeffries (1994) παρουσιάζοντας ένα από τα πολλά σεμινάρια προς τα μέλη του CIMA για να γεφυρωθεί το χάσμα της διοικητικής λογιστικής

μεταξύ θεωρίας και πρακτικής στο Ηνωμένο Βασίλειο, αναφέρεται στον καθηγητή C. Rickwood, ο οποίος παρουσίασε έναν αριθμό μελετών περιπτώσεων και άσκησε κριτική στην ακολουθούμενη «Νευτώνια προσέγγιση» για ορισμένα θέματα διοικητικής λογιστικής. Ισχυρίστηκε ότι οι νεοκλασικοί οικονομολόγοι έχουν οδηγήσει τους λογιστές στην αναζήτηση αναλύσεων ισορροπίας και αριστοποίησης, αλλά αυτές οι προσεγγίσεις δεν είναι συναφείς με τη διοικητική λογιστική, η οποία έχει την ανάγκη να ερευνηθεί μέσω των περιστάσεων, κάτω από τις οποίες λειτουργεί, δηλαδή μέσω περιπτώσεων μελετών για τις οποίες ο ερευνητής χρειάζεται να προσεγγίσει σε όλα τα επίπεδα ένα πρόθυμο (κατάλληλο) επιχειρησιακό περιβάλλον.

Αναφερόμενοι οι Bruns, R. Kaplan (1987) σε συγκεκριμένες μελέτες των Palepu, Banker and Datar, Zimmerman, Cooper and Kaplan καταλήγουν ότι όλες δείχνουν πως η πραγματικότητα δημιούργησε από ένα τεχνητό σύστημα- το σύστημα διοικητικής λογιστικής - αλλαγές στις αντιλήψεις των διοικούντων σχετικά με το οικονομικό τους περιβάλλον.

Στην έρευνα για τη διοικητική λογιστική που δημοσιεύθηκε μεταξύ των ετών 1984-1992, οι Ferreira, Merchant (1992) αναγνώρισαν τρεις κύριες ομάδες κινήτρων - ερευνητικών σκοπών: α) περιγραφή, β) κτίσιμο θεωρίας και γ) δοκιμή υποθέσεων. Ο Modell (2005β) επισημαίνει ότι, παρόλη τη σχετική πρόοδο που έχει συντελεσθεί στη μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας για τη διοικητική λογιστική, θα φαινόταν ότι υπάρχει ακόμη σημαντικός λόγος για τελειοποίηση των πολλαπλών προσεγγίσεων (triangulation), συνδυάζοντας εξίσου τις λογικές επαναδιατύπωσης και επέκτασης της θεωρίας (Brewer and Hunter 1989, Lindsay 1995). Οι ασαφείς συνδέσεις μεταξύ κανόνων και στερεοτύπων ήταν το χαρακτηριστικό στην καθημερινή ζωή της διοικητικής λογιστικής. Τα καλά αναπτυγμένα και ευπροσάρμοστα ανεπίσημα στερεότυπα και οι ενημερωμένες δράσεις από τους συμμετέχοντες στον οργανισμό είχαν την ικανότητα να εξομαλύνουν τις τριβές και τα συστήματα των επίσημων κανόνων που σχετίζονται με τη διοικητική λογιστική απαλλάσσοντάς τους από την πίεση για σημαντική αλλαγή. Αυτή η ιδέα των ασαφών συνδέσεων επιστρατεύθηκε και ενσωματώθηκε στο θεωρητικό πλαίσιο και έτσι καθορίστηκε η πολύπλευρα υποστηριζόμενη σχέση μεταξύ των δύο κεντρικών του ιδεών, κανόνων και στερεοτύπων (Lukka, 2006). Τα ευρήματα αυτής της έρευνας υποστηρίζουν το επιχείρημα για τη δυνατή συνύπαρξη αλλαγής και σταθερότητας στη διοικητική λογιστική, υποδεικνύουν, όμως, την ανάγκη να παραμείνει σαφές σε ποια άποψη της διοικητικής λογιστικής - επίσημη ή ανεπίσημη- αναφερόμαστε σε κάθε περίπτωση.

Οι παρεχόμενες πληροφορίες από τη διοικητική λογιστική μπορούν να διακριθούν σε χρηματοοικονομικές (π.χ. κόστος, έσοδα) και σε μη χρηματοοικονομικές (π.χ. αποτελεσματικότητα, μερίδιο αγοράς), ενώ τα άτομα που ασχολούνται με τη διοικητική λογιστική εκτελούν τρεις βασικούς

(διαδοχικούς) ρόλους: α) καταχώρηση, συγκέντρωση, προσδιορισμός, β) ανάλυση, σχεδιασμός, έλεγχος και γ) παροχή πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Οι πληροφορίες της διοικητικής λογιστικής είναι αναγκαίες στα διοικητικά στελέχη (μάντζερς) ενός οργανισμού για τη βελτιστοποίηση της λειτουργίας του, σε αντιδιαστολή με τη χρηματοοικονομική λογιστική όπου επιβάλλεται η πληροφόρηση για πρόσωπα ξένα προς τον οργανισμό. Επίσης, στη διοικητική λογιστική, εκτός των οικονομικών εκθέσεων του οργανισμού, απαιτούνται και οι αναλυτικές εκθέσεις των επιμέρους τμημάτων και δεν αρκεί μόνο η ιστορική πληροφόρηση για τον μελλοντικό σχεδιασμό. Τέλος, δεν ενδιαφέρει τόσο η ακρίβεια των υπολογισμών και των μετρήσεων, όσο η σχετικότητα, η συνάφεια, η ευελιξία και η έγκαιρη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων, καθώς και η αξιοποίηση άλλων επιστημονικών κλάδων.

1.4 Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων-Activities Based Costing (ABC)

Ο Καζαντζής (2004) σημειώνει ότι, χωρίς να είναι δυνατή ή ακόμη και σκόπιμη η οριοθέτηση του περιεχομένου της διοικητικής λογιστικής και της λογιστικής κόστους, η δεύτερη ενότητα γνώσεων αποτελεί συνθετικό τμήμα της πρώτης και, μαζί με τη χρηματοοικονομική λογιστική, συνθέτουν το μεγαλύτερο πληροφοριακό σύστημα σχεδόν κάθε οικονομικής μονάδος.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (κατά φάση ή κατά διαδικασία, κατά προϊόν ή κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη) αναπτύχθηκαν με βάση τα δεδομένα του δευτερογενή τομέα στις αρχές του προηγούμενου αιώνα, όπου στον προσδιορισμό του κόστους συμμετείχαν κυρίως η άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά. Η επιβάρυνση με γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν πολύ μικρή και γι' αυτό ο κατά προσέγγιση υπολογισμός τους με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας ή τις ώρες λειτουργίας των μηχανών δεν επηρέαζε σημαντικά τον προσδιορισμό του κόστους.

Σήμερα, η συμμετοχή των γενικών (βιομηχανικών) εξόδων στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής (παροχής) προϊόντων (υπηρεσιών) έχει αυξηθεί σημαντικά, ενώ παράλληλα ο αυτοματισμός έχει μειώσει δραματικά τη συμμετοχή της άμεσης εργασίας στη διαμόρφωση του κόστους. Ένα σύγχρονο σύστημα κόστους, όπως είναι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων - **Activities Based Costing (ABC)**, μπορεί να λειτουργεί παράλληλα και όχι ανταγωνιστικά ή υποκατάστατα με τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής πληροφόρησης. Η ABC αναπτύχθηκε, εξελίχθηκε και χρησιμοποιείται για να καλύψει πληροφοριακές ανάγκες ως προς τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων σε ένα διαρκώς ανταγωνιστικό, εθνικό και διεθνές περιβάλλον και όχι για να καλύψει τις κοστολογικές ανάγκες της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Η κεντρική ιδέα της ABC είναι για τους López and Mendaña (2003, p. 3), ότι οι τελικοί αποδέκτες του κόστους (προϊόντα ή υπηρεσίες) δεν αναλώνουν

πόρους, αλλά μάλλον δραστηριότητες, οι οποίες, στη συνέχεια, είναι εκείνες που αναλώνουν άμεσα τους πόρους.

Έτσι, δεν είναι απαραίτητο το σύνολο των προϊόντων (υπηρεσιών) να χρησιμοποιούν στον ίδιο βαθμό όλα τα επιμέρους γενικά (βιομηχανικά) έξοδα. Στην ABC ο προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων (υπηρεσιών) γίνεται ακριβέστερος, ενώ διευκολύνεται ο εντοπισμός των παραγόντων που ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους και ο έλεγχός τους γίνεται αποτελεσματικότερος (Hardy and Hubbard, 1992, Gunasekaran, 1999, Cooper, 1990b). Παράλληλα, οι Rummel and Brache (1995) προτείνουν την αξιοποίηση της ABC για τον προσδιορισμό του τρέχοντος κόστους κάθε διαδικασίας, ώστε να επιλεγούν οι κύριες (ή άλλες) διαδικασίες, που, αν βελτιωθούν, θα έχουν τη μεγαλύτερη επίπτωση στα βασικά θέματα στρατηγικής της επιχείρησης - Critical Business Issues (CBIs) - όπως είναι, π.χ. τα κέρδη και το μερίδιο αγοράς.

Η μεθοδολογία της ABC εμφανίζεται με αυξανόμενο ενδιαφέρον από τα μέσα της δεκαετίας του 1980, και συγκεκριμένα σε μελέτες του Harvard Business School από τους Cooper and Kaplan. Ο Clinton (1995, p.68) υπενθυμίζει ότι η ιδέα δεν είναι νέα, και εκατό χρόνια πριν είχε προταθεί, ότι π.χ. τα γενικά έξοδα θα έπρεπε να καθορίζονται ξεχωριστά στα προϊόντα κ.λπ.

Ανάλογη υπενθύμιση σημειώνουν και οι Klook and Schiller (1997, p. 321), ότι κατά την άποψή τους, τα ιδιαίτερα γερμανικά χαρακτηριστικά της οριακής κοστολόγησης αναδεικνύονται κυρίως από τη θεωρητική βάση της παραγωγής που συσχετίζει τη θεωρία εισροών - εκροών με την κοστολόγηση και υπάρχει μια στενή σχέση με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Το γερμανικό σύστημα γνώριζε πώς να εφαρμόσει ένα μη ποσοτικό σύνολο, βασιζόμενο σε οδηγούς κόστους από τα τέλη της δεκαετίας του 1950. Δεδομένων αυτών των ομοιοτήτων, ένα από τα κύρια σημεία μιας επισκόπησής τους ήταν να συγκρίνει τα δύο κοστολογικά συστήματα λεπτομερέστερα. Στη βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε αυτά τα όρια εμφανίζονται να είναι μάλλον ασαφή. Επομένως, επικεντρώθηκαν στην παρουσίαση των χαρακτηριστικών των συστημάτων, για να συλλάβουν τις διαφορές σαφέστερα. Η άποψη των συγγραφέων σε αυτή τη σύγκριση είναι, ότι η οριακή κοστολόγηση σχεδιάστηκε με μια απλή βραχυχρόνια προοπτική, ενώ η ABC έχει μακρύτερο χρονικό ορίζοντα.

Με δεδομένο τον προσανατολισμό της διοικητικής λογιστικής προς τον μελλοντικό σχεδιασμό, η αξιοποίηση της ABC επιδρά καταλυτικά στην επεξεργασία των προϋπολογιστικών στοιχείων σε αντιδιαστολή με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα που επεξεργάζονται κυρίως απολογιστικά στοιχεία. Μέσω της ABC, επίσης, προωθούνται βελτιώσεις για τη συνολική απόδοση του οργανισμού σε όλη την έκταση της οικονομικής μονάδας, ενώ στα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα καταλογίζονται γενικά (βιομηχανικά) έξοδα στα εκάστοτε (μεμονωμένα) κέντρα κόστους.

Ακόμη, η ABC είναι μια διαφορετική προσέγγιση και βελτιώνει τον έλεγχο των γενικών εξόδων με μια αιτιώδη σχέση κόστους, δηλαδή δραστηριότητα και κόστος. Γι' αυτό, κατά τον Clinton (1995, p. 67), δίνει πολύ περισσότερο αξιόπιστες απαντήσεις όπου εμπλέκονται γενικά έξοδα που δεν είναι ποσοτικά συσχετισμένα.

Έχει δε τονισθεί αρκετά και από τον Spicer (1992, p. 23), ότι οι μελέτες των συστημάτων ABC και των βασικών σχέσεων κόστους είχαν γενικευμένο ενδιαφέρον σε νέες, συστηματικές μελέτες συμπεριφοράς κόστους (Banker and Johnson, 1988; Foster and Gupta, 1990b; Banker et al., 1990; Noreen, 1990). Αυτό είναι μια πιθανή πλούσια περιοχή για μελλοντική έρευνα. Αναμένεται ότι οι μελέτες θα οδηγήσουν σε μια καλύτερη κατανόηση προσδιορισμών της συμπεριφοράς κόστους και θα παράγουν ερμηνείες σχετικά με το πώς οι σχεδιαστές συστημάτων μπορούν να συλλάβουν τα οικονομικά δεδομένα προϊόντος (υπηρεσίας) και παραγωγής (παροχής) στα κοστολογικά συστήματα. Για τους Rummmler and Brache (1995) όταν ο οργανισμός δεν διοικείται αποσπασματικά, αλλά ως ενιαίο σύστημα, τότε οι λειτουργίες του έχουν μεγάλη αλληλεπίδραση μεταξύ τους, οι ενδιαφερόμενοι αποκτούν πλήρη εικόνα του οργανισμού και των άλλων λειτουργιών, με τις οποίες είναι απαραίτητο να συνεργασθούν, ενώ γνωρίζουν και τις εισροές - εκροές που συνδέουν τις εν λόγω λειτουργίες μεταξύ τους. Επίσης, κάθε λειτουργία αξιολογείται μέσω της συμβολής της στον οργανισμό, όπου, εκτός από τα αποτελέσματα, μετρώνται και οι διαδικασίες για τη βελτίωση της διοίκησης, αφού οι πληροφορίες αμοιβαίου ενδιαφέροντος παρέχονται στις αντίστοιχες λειτουργίες.

Τέλος, η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος ABC προϋποθέτει την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης του οργανισμού, την αρχική και συνεχή κατάρτιση (και συμμετοχή) των εργαζομένων, αλλά και την αξιοποίηση της τεχνολογίας των πληροφοριών. Αντίθετα, η μη επιτυχής εφαρμογή του μπορεί να οφείλεται στην έλλειψη σαφώς καθορισμένων στόχων ενός έργου που ίσως δεν συνδέεται με άλλες πρωτοβουλίες, αλλά και στην αποτυχία αντιμετώπισης της αντίστασης για αλλαγή.

1.5 Ερωτήματα προς διερεύνηση και σκοποί της έρευνας

Ερωτήματα προς διερεύνηση

Στη χώρα μας, όσες επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα προετοιμάζουν και εκτελούν προϋπολογισμό (Απλογραφικό λογιστικό σύστημα) πρέπει να εφαρμόζουν παράλληλα, μέσω του Π.Δ. 205/1998, και το Λογιστικό Σχέδιο των ΝΠΔΔ (Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα), που περιλαμβάνει την υποχρέωση τήρησης λογαριασμών Γενικής Λογιστικής (από 1.1.2000) και Αναλυτικής Λογιστικής / Κοστολόγησης (από 1.1.2001). Πρόκειται για μια πρωτοβουλία της Πολιτείας, με την οποία ελπίζει ότι θα βελτιωθεί η

ικανότητα των δημοσίων επιχειρήσεων να αποδίδουν διαφανείς και συγκρίσιμους λογαριασμούς (οικονομικές εκθέσεις), γεγονός που θα τις καθιστά περισσότερο υπεύθυνες για την ανάληψη συγκεκριμένου έργου ή και για την εκπλήρωση συγκεκριμένης υποχρέωσης (accountability).

Τα ερωτήματα που προκύπτουν από τον χρόνο και τον τρόπο της σταδιακής υλοποίησης του παραπάνω νομοθετήματος, ιδιαίτερα για τα Πανεπιστήμια που αντιμετωπίζουν και σοβαρά προβλήματα χρηματοδότησης, παρέχουν το προκαταρκτικό πλαίσιο αυτής της έρευνας, για να εστιασθούν οι τομείς της πιθανής **συμβολής** της στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής.

- Μπορεί και πρέπει να επεκταθεί η κοστολόγηση υπηρεσιών, πέραν του ιδιωτικού, και στο δημόσιο τομέα; Ειδικότερα, μια πιθανή εφαρμογή της στα ΑΕΙ μπορεί να επεκτείνει την «πανεπιστημιακή αυτοτέλεια» σε «οικονομολογιστική αυτοτέλεια» με δυνατότητες χρηματοοικονομικού απολογισμού;
- Μπορεί η κοστολόγηση πανεπιστημιακών τμημάτων να συμβάλει στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των σημερινών ΑΕΙ που διαθέτουν σημαντικά μεγάλο αριθμό προσωπικού και φοιτητών;
- Μπορεί να βελτιωθεί ο τρόπος διοίκησης, διαχείρισης και αξιοποίησης των περιορισμένων πανεπιστημιακών πόρων, όταν παρέχεται η κατάλληλη πληροφόρηση κόστους και αποτελεσματικότητας για τα ΑΕΙ;

Η βιβλιογραφική επισκόπηση μελετών με ανάλογα ερωτήματα (§ 2.2, 2.3, 2.4) παρουσιάζει τόσο τον προβληματισμό που επικρατεί διεθνώς μεταξύ των σύγχρονων ερευνητών, όσο και τις προτάσεις τους για την προσπάθεια επίλυσης των σχετικών θεμάτων που αναλύουν.

Σκοποί της έρευνας

Κύριος σκοπός: Η ανάπτυξη της διατριβής θα προσπαθήσει να διερευνήσει, κυρίως, τις δυνατότητες κοστολόγησης των πανεπιστημιακών τμημάτων και τα πιθανά πλεονεκτήματα / μειονεκτήματα που προκύπτουν από αυτή την εφαρμογή.

Παρόλο που οι ελληνικές επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα χρησιμοποιούν ακόμα σε ευρεία κλίμακα περισσότερο παραδοσιακές τεχνικές κοστολόγησης, υπάρχει μια εμφανής αυξανόμενη τάση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, η οποία αρχίζει να κυριαρχεί στον κλάδο της παροχής υπηρεσιών (Κοέν, Καϋμενάκη, 2005). Στα πλαίσια του δημόσιου τομέα οι Beams et al. (2000) υποστηρίζουν ότι, οι στόχοι της Λογιστικής του Πανεπιστημίου θα έπρεπε να είναι η απεικόνιση των πηγών από τις οποίες οι πόροι εισπράττονται και πώς οι πόροι αυτοί αξιοποιούνται σε σχέση με τους εκπαιδευτικούς στόχους. Οι Pettersen, Näsi (2004) συγκρίνουν τη Λογιστική με τα σχετικά συστήματα πληροφόρησης και μελετούν πώς τα

πανεπιστημιακά τμήματα απαιτούν και χρησιμοποιούν τη λογιστική πληροφόρηση για λήψη αποφάσεων και πώς αντιλαμβάνονται την ευθύνη της υποχρέωσης/ικανότητας να αποδίδουν λογαριασμό (accountability). Παράλληλα, η Κεντρική Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου για τη διοίκηση των ΝΠΔΔ βρίσκεται στο κέντρο μιας διαδικασίας αλλαγών από τη λογιστική επί ταμειακής βάσεως στη λογιστική των δεδουλευμένων (Likierman, 2000), ενώ ο Prowle (1999) έχει υποστηρίξει ότι τα ΑΕΙ χρειάζονται ένα ευρύ πεδίο κοστολογικής πληροφόρησης, σε ένα εγκεκριμένο πλαίσιο, που θα ασχολείται με μια ποικιλία διαφορετικών διοικητικών αποφάσεων.

Στην παρούσα εμπειρική έρευνα διερευνώνται τα πιθανά προβλήματα εφαρμογής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) στα ελληνικά πανεπιστημιακά τμήματα μέσω της επίδρασης (πίεσης) που ασκεί η εφαρμογή του Π.Δ. 205/1998 για την παράλληλη τήρηση της λογιστικής σε ταμειακή βάση και της λογιστικής των δεδουλευμένων (γενική και αναλυτική λογιστική).

Επιμέρους σκοποί:

Α) Διερεύνηση του συνδυασμού εισροών και εκροών για την κατά προσέγγιση μέτρηση του αποτελέσματος στα πανεπιστημιακά τμήματα.

Για την Demartini (2004) ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών συστημάτων, ο διοικητικός έλεγχος, η μέτρηση απόδοσης και οι εξωτερικές χρηματοοικονομικές εκθέσεις των Πανεπιστημίων γίνονται όλο και περισσότερο ενδιαφέροντα για τους ακαδημαϊκούς και για όσους εφαρμόζουν τη Λογιστική. Ο Likierman (2000) παρατηρεί, μεταξύ άλλων, ότι η Κεντρική Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου για τη διοίκηση των ΝΠΔΔ βρίσκεται στο κέντρο μιας διαδικασίας αλλαγών από το επίκεντρο των εισροών σε εκείνο των εκροών και των αποτελεσμάτων. Ο Ahn (1987) είχε εξετάσει μια μέθοδο γραμμικού προγραμματισμού, την Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων - Data Envelopment Analysis (DEA) και ως ένα πιθανό εργαλείο για χρήση στη διοικητική λογιστική συγκριτικά με άλλες προσεγγίσεις για τη μέτρηση της αποδοτικότητας στα ιδρύματα ανωτάτης εκπαίδευσης των ΗΠΑ.

Για την αξιολόγηση τμημάτων Λογιστικής στα βρετανικά Πανεπιστήμια χρησιμοποιήθηκε η DEA για να προβληθεί καλύτερα ο πολυδιάστατος χαρακτήρας του προβλήματος (Tomkins, Green, 1988) και για τη σύγκριση Πανεπιστημιακών τμημάτων του ίδιου επιστημονικού πεδίου (Χημείας, Φυσικής) στα βρετανικά Πανεπιστήμια ο Beasley (1990) παρουσίασε ένα μοντέλο με βάση τη DEA για να βελτιώσει τις προηγούμενες προσπάθειες. Όσον αφορά στην αποτελεσματικότητα των κεντρικών διοικήσεων στα βρετανικά Πανεπιστήμια, οι Brignall, Pierce-Brown (2004) θεωρούν τη χρήση της DEA ως έναν εθνικό δείκτη απόδοσης κάτω από συγκεκριμένες

προϋποθέσεις. Ακόμη, η εφαρμογή της DEA με πραγματικά στοιχεία του ακαδημαϊκού έτους 2000/01 από περισσότερα των 100 ιδρύματα ανωτάτης εκπαίδευσης (Johnes, 2006) επιβεβαιώνει τις μέχρι σήμερα σχετικές μελέτες για το υψηλό επίπεδο αποδοτικότητας στα βρετανικά Πανεπιστήμια.

Στην παρούσα έρευνα, μετά την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων των πανεπιστημιακών τμημάτων (κύριος σκοπός), οι νέες εισροές διασταυρώνονται, σε ξεχωριστό κεφάλαιο, με τις προτεινόμενες εκροές βάσει μιας τεχνικής γραμμικού προγραμματισμού (DEA), για να απεικονισθεί, στο μέτρο του δυνατού, ο πολυδιάστατος χαρακτήρας της αποδοτικότητας στα ελληνικά πανεπιστημιακά τμήματα.

B) Διερεύνηση του τρόπου κατάρτισης προϋπολογισμών και καθορισμού στόχων μέσω των σύγχρονων προσεγγίσεων της Λογιστικής για την πιθανή βελτίωση των αποφάσεων στη διοίκηση των πανεπιστημιακών τμημάτων.

Στις ΗΠΑ, στον Καναδά και στο Ηνωμένο Βασίλειο οι επικεφαλής διοίκησης οργανισμών που είχαν πειραματισθεί με εναλλακτικούς τύπους κυβερνητικής πληροφόρησης πιστεύουν ότι η χρηματοοικονομική και η μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση για την απόδοση είναι αναγκαίες στις προσπάθειες χρηματοοικονομικής αναφοράς και εκπλήρωσης στόχων των κυβερνητικών οργανισμών (Kidwell et al., 2002). Για τους Scapens et al. (1994) το μοντέλο κατανομής πόρων του Πανεπιστημίου με τη νέα διαδικασία κατανομής των γενικών εξόδων, παράγει προϋπολογισμούς για τον ακαδημαϊκό τομέα, οι οποίοι μαζί με τους προϋπολογισμούς του συνδεδεμένου συστήματος (π.χ. Διοίκηση, Βιβλιοθήκη) παρέχουν ένα περιεκτικό σύστημα για το σχεδιασμό των πανεπιστημιακών πόρων.

Ο Russell (2000) εξέτασε την ανάγκη και τις ωφέλειες από τη χρησιμοποίηση της Διοίκησης Βάσει Δραστηριοτήτων - Activities Based Management (ABM) και ορισμένων συνδεδεμένων εννοιών σε ένα κολέγιο ή Πανεπιστήμιο, ενώ οι Pursglove, Simpson (2000) πρότειναν ως νέα ιδέα τη σύνταξη Πίνακα Εναρμόνισης Δεικτών και Στόχων - Balanced ScoreCard (BSC) στο Πανεπιστήμιο. Ο BSC εντοπίζεται ως ένα εργαλείο με σαφήνεια πληροφόρησης, συνοχή δράσης και αιτιολόγηση αποφάσεων. Στις υπάρχουσες συνθήκες, όμως, που επικρατούν στα Πανεπιστήμια του Ηνωμένου Βασιλείου δε θα είναι εύκολο να επιτευχθεί.

Στην παρούσα έρευνα εξετάζονται και οι πιθανοί μελλοντικοί τρόποι αξιοποίησης των αποτελεσμάτων της ABC στο ΠΑ.ΠΕΙ. μέσω της DEA, της Διοίκησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABM), της κατάρτισης Προϋπολογισμών Βάσει Δραστηριοτήτων - Activities Based Budgeting (ABB) και της σύνταξης Πίνακα Εναρμόνισης Δεικτών και Στόχων (BSC) για τον μακροχρόνιο σχεδιασμό των πανεπιστημιακών πόρων.

Η διερεύνηση των προαναφερθέντων προβληματισμών αναπτύσσεται στα επόμενα κεφάλαια. Η διατύπωση προτάσεων προσπαθεί να προσεγγίσει ικανοποιητικά την επίλυσή τους και η **πιθανή συνεισφορά της διατριβής** είναι στον κλάδο της διοικητικής λογιστικής, μέσω της κοστολόγησης εκπαιδευτικών υπηρεσιών, αλλά και στην παροχή ενός χρήσιμου «οδηγού» για τη διοίκηση και τη λήψη αποφάσεων στα πανεπιστημιακά Τμήματα.

1.6 Επισκόπηση της διατριβής

Τα επόμενα κεφάλαια ακολουθούν την εξής διάρθρωση:

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται η μέχρι σήμερα βιβλιογραφική επισκόπηση για τα επιστημολογικά προβλήματα της έρευνας στη Λογιστική, καθώς και για τις έρευνες που έχουν μελετήσει την αποτελεσματικότητα, την κοστολόγηση και την αποδοτικότητα σε Πανεπιστήμια και στην εκπαίδευση γενικότερα.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το χρηματοοικονομικό και νομικό πλαίσιο λειτουργίας των ελληνικών Πανεπιστημίων. Αναπτύσσονται τα χρηματοδοτικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν, τα λογιστικά συστήματα που, εκ του νόμου, ακολουθούσαν και ακολουθούν, ενώ αναφέρονται και ενδεικτικές παρατηρήσεις από τις σχετικές εκθέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αιτιολογείται η επιλογή του δείγματος της εμπειρικής έρευνας (ΠΑ.ΠΕΙ.), αναπτύσσεται η εφαρμογή της μέσω της ABC και παρατίθενται τα αποτελέσματα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων ανά φοιτητή και ανά ώρα διδασκαλίας. Παράλληλα, οι απαντήσεις ερωτηματολογίου προς τους Προέδρους των ακαδημαϊκών Τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ. σχολιάζονται, αξιολογούνται και αναλύονται στατιστικά.

Οι προτάσεις εφαρμογής των αποτελεσμάτων (εισορών) της έρευνας διασταυρώνονται με τις προτεινόμενες εκροές βάσει της DEA και παρουσιάζονται στο πέμπτο κεφάλαιο μέσω των σύγχρονων προσεγγίσεων της Διοικητικής Λογιστικής για τα πανεπιστήμια: ABM, ABB και BSC.

Τέλος, το έκτο κεφάλαιο περιλαμβάνει συνοπτικά τα κύρια σημεία της εργασίας, παραθέτει τα συμπεράσματα, προτείνει κατευθύνσεις για μελλοντική έρευνα και ελέγχει τις θεωρητικές και πρακτικές συνεισφορές που πιθανόν προκύπτουν από την παρούσα διατριβή.

ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΠΡΩΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Στα Αγγλικά

Ahn, T.: (1987), «Efficiency and related issues in higher education: a data envelopment analysis approach», Ph.D. Thesis, Faculty of the Graduate School, University of Texas at Austin, USA.

Albrecht, S., Sack, R.: (2001), «The Perilous Future of Accounting Education», The CPA (Certified Public Accountants) Journal, March, pp. 17-23.

Andon, P., Baxter, J., Chua, W.: (2006), «Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement», Management Accounting Research, Article in press, No. of pages 36.

Arrington, C.: (1991), «The Rhetoric and Rationality of Accounting Research», Accounting Organization and Society.

Barton, A.: (2000), «The usefulness of accrual accounting for government resource management», 23rd Congress of the EAA, Munich.

Beams, F., Brozovsky, J., Shoulders, C.: (2000), «Advanced Accounting», Prentice Hall, New Jersey (USA).

Beasley, J.: (1990), «Comparing University Departments», Omega, Vol. 18, No. 2, pp.171-183.

Becker, H.: (1968), «Social observation and social case studies», in International Encyclopaedia of the Social Science, Vol. 11, pp. 232-238.

Bendor, J.: (1990), «Formal Models of Bureaucracy: A review», in Public Administration: The State of the Discipline, N. Lynn and A. Wildavsky (ed.), Chatman House Publishers, pp. 373-417.

Bok, D.: (2004), «Universities in the Marketplace: The Commercialization of Higher Education», Princeton University Press, U.S.A.

Brignall, S., Pierce-Brown, R.: (2004), «Administrative Efficiency in UK Universities», 27th Congress of the EAA, Prague, Czech Republic.

Broadbent, J., Laughlin, R.: (2005), «The Role of PFI in the UK Government's Modernisation Agenda», Financial Accountability & Management, Vol. 21(1), pp. 75-97.

Bruns, W., Kaplan, R.: (1987), «Field studies in Management Accounting», Harvard Business School Press, U.S.A.

Chua, W.: (1986), «Radical Developments in Accounting Thought», Accounting Review, Vol. 61, October, pp. 601-632.

Clinton, G.: (1995), «ABC and all that», Management Accounting, October, pp. 66-68.

Cooper, R.: (1990), «ABC: a need, not an option», *Accountancy*, Vol. 106 (1165), pp. 86-88.

Coy, D.: (2002), «The Public Accountability Index (PAI): An index with parametric statistical power to measure the quality of annual reports», 25th Congress of the EAA, Copenhagen, Denmark.

Coy, D., Tower, G., Dixon, K.: (1991), «Tertiary education in New Zealand: radical changes to funding and accountability», *Journal of tertiary education administration*, Vol. 13, No. 1, pp. 83-93.

Davies, A., Thomas, R.: (2002), «Managerialism and accountability in higher education: The gendered nature of restructuring and the costs to academic service», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 179-193.

Deakin, E.: (1989), «Rational Management Behavior and Lobbying on Accounting Issues: Evidence from the Oil and Gas Industry», *The Accounting Review*, Vol. 66 (1), pp. 137-151.

Deggeling, P., Guthrie, J., Anderson, J.: (1988), «Accounting for Public Accounts», *Proceedings of the 2nd Interdisciplinary Conference on Accounting*, University of Manchester, G.B.

Demartini, P.: (2004), «Management Control and Quality Assurance in Universities: A Case Study», 27th Congress of the EAA, Prague, Czech Republic.

Dent, J.: (1991), «Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 18, pp. 705-732.

Edwards, P., Ezzamel, M., Robson, K.: (1999), «Connecting accounting and education in the UK: discourses and rationalities of education reform», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 10, pp. 469-500.

Ferreira, L., Merchant K.: (1992), «Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation», *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 5, No. 4, pp. 3-34.

Freeman, R., Shoulders, C.: (1999), «Governmental and Non-profit Accounting», Prentice Hall, USA.

Gray, R., Owen, D., Adams, C.: (1996), «Accounting & Accountability», Prentice Hall, UK.

Gunasekaran, A.: (1999), «A framework for the design and audit of an ABC system», *Management Auditing Journal*, Vol. 14(3), pp. 118-126.

Hardy, J., Hubbard, D.: (1992), «ABC: revisiting the basics», *CMA*, Vol. 66(9), pp. 24-28.

Helden, J.: (2005a), «Foreword: Modernisation in the Public Sector», *Financial Accountability & Management*, Vol. 21(1), pp. 9-11.

Helden, J.: (2005b), «Researching Public Sector Transformation: the Role of Management Accounting», Vol. 21(1), pp. 99-133.

Hooks, J., Coy, D., Davey, H.: (2001), «The annual reports of New Zealand electricity companies: Assessing quality», *Pacific Accounting Review*, Vol. 13, No. 2, pp. 35-69.

Hopwood, A.: (1987), «The archaeology of accounting systems», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 207-234.

Jeffries, A.: (1994), «Seminar explores the gap between accounting theory and practice», *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 72 (8), pp. 20,21.

Johnes, J.: (2006), «Data envelopment analysis and its application to the measurement of efficiency in higher education», *Economics of Education Review*, Vol. 25 (3), pp. 273-288.

Kidwell, L., Ho, S., Blake, J., Wraith, P., Roubi, R., Richardson, W.: (2002), «New management techniques: an international comparison», *The CPA Journal*, February, pp. 63-66.

Klamer, A., Mc Closkey, D.: (1992), «Accounting as the master metaphor of economics», *The European Accounting Review*, Vol. 1, No. 1, May, p. 145-160.

Klook, J., Schiller, U.: (1997), «Marginal costing: cost budgeting and cost variance analysis», *Management Accounting Research*, 8, pp. 299-323.

Kloot, L.: (2002), «Performance management and measurement in universities: a case study», 25th Congress of the EAA, Copenhagen, Denmark.

Ladd, H., Zelli, A.: (2002), «School-Based Accountability in North Carolina: The Responses of School Principals», *Educational Administration Quarterly*, Vol. 38, No. 4, pp. 494-529.

Lapsley, I., Wright, E.: (2004), «The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda», *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 355-374.

Likierman, A.: (2000), «Changes to managerial decision-taking in UK central government», *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 253-261.

López-González, E., Mendaña-Cuervo, C.: (2003), «Selection of Cost Drivers in Activity-Based Costing with Fuzzy Genetic Algorithms», 26th Congress of the EAA, Sevilla.

Lukka, K.: (2006), «Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action», *Management Accounting Research*, Article in press, No. of pages 26.

Miller, P.: (1990), «On the interrelations between Accounting and the State», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15(4), pp. 315-338.

Modell, S.: (2005a), «Students as consumers? An institutional field-level analysis of the construction of performance measurement practices», *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 18, No. 4, pp. 537-563.

Modell, S.: (2005b), «Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications», *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 231-254.

Newmann, R. Guthrie, J.: (2002), «The corporatization of research in Australian higher education», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 721-741.

Otley, T., Berry, A.: (1994), «Case Study research in management accounting and control», *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 45-65.

Petrakis, P., Stamatakis, D.: (2002), «Growth and educational levels: a comparative analysis», *Economics of Education Review*, Vol. 21, pp. 513-521.

Pettersen, I., Näsi, S.: (2004), «Accounting Information in University Departments? The Understanding and Use In Two Countries», 27th Congress of the EAA, Prague, Czech Republic.

Prowle, M.: (1999), «Improved costing in higher education: a priority for the future», *Accounting and Business*, pp. 32,33.

Puro, M.: (1984), «Audit firm lobbying before the Financial Accounting Standards Board», *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 624-646.

Pursglove, J., Simpson, M.: (2000), «A Balanced Scorecard for university research», University of Cambridge, Paper from the 2nd International Conference on Performance Measurement, 19-21 July, pp. 467-474.

Robbins, W., Austin, K.: (1986), «Disclosure quality in government financial reports: an assessment of the appropriateness of a compound measure», *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 413-421.

Roberts, R., Kurtenbach, J.: (1992), «An analysis of lobbying activities before the Governmental Accounting Standards Board», *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, Vol. 7, pp. 25-40.

Rummler, G., Brache, A.: (1995), «Improving Performance», 2nd ed., Jossey - Bass Publishers, San Francisco.

Russell, J.: (2000), «ABM for Colleges and Universities», *Management Accounting Quarterly*, Spring, pp. 43-48.

Ryan, B., Scapens, R., Theobald, M.: (2002), «Research Method and Methodology in Finance and Accounting», Thomson, London.

Saravanamuthu, K., Tinker, T.: (2002), «The University in the New Corporate World», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 545-554.

Scapens, R., Ormston, A., Arnold, J.: (1994), «The development of overhead recovery models at the University of Manchester», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», The Chartered Institute of Management Accountants, pp. 55-68, London.

Schultz, T.: (1972), «Η οικονομική αξία της εκπαίδευσως», Παπαζήσης, Αθήνα.

Sexton, S.: (1987), «Our schools: A radical policy», IEA, London.

Spicer, B.: (1992), «The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods», *Management Accounting Research*, 3, pp. 1-37.

Tomkins, C.: (2001), «Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 161-191.

Tomkins, C., Green, R.: (1988), «An experiment in the use of data envelopment analysis for evaluating the efficiency of UK University departments of Accounting», *Financial Accountability & Management*, Vol. 4(2), pp. 147-164.

Watts, R., Zimmerman, J.: (1978), «Towards a positive theory of the determination of the Accounting Standards», *Accounting Review*, January, pp. 112-134.

Wilson, J.: (1989), «Bureaucracy: What Government Agencies Do and Why they Do it», Basic Books.

2. Στα Ελληνικά

Καζαντζής, Χ.: (2004), «Σημειώσεις διοικητικής λογιστικής», ΠΑ.ΠΕΙ., Πειραιάς.

Κοέν, Σ., Καϋμενάκη, Ε.: (2005), «Ανατομία των κοστολογικών συστημάτων στην Ελλάδα», *Λογιστής*, Μάιος, τ. 602, σ. 841-848.

Π.Δ. 205/1998: «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ΝΠΔΔ», ΦΕΚ 163Α/15-07-1998.

ΥΠ.Ε.Π.Θ.: (1983), «Ανάλυση και αξιολόγηση της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης», Εκπόνηση μελέτης: Γ. Ψαχαρόπουλος, Α. Καζαμίας, Αθήνα.

Ψαχαρόπουλος, Γ.: (1999), «Οικονομική της εκπαίδευσης», Παπαζήσης, Αθήνα.