

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Επιστημολογικά προβλήματα της έρευνας στη Λογιστική

2.1.1 Γενικά

Η καλή έρευνα σε λογιστική μελέτη περιπτώσεων σχετίζεται με επεξήγηση και θεωρητική γενίκευση. Οι Ryan et al. (2002) υποστηρίζουν ότι η μεθοδολογία της δεν είναι απαραίτητο να παρέχει άμεσες απαντήσεις στα τρέχοντα προβλήματα της λογιστικής, αλλά θα μπορούσε να τα συσχετίσει με βαθύτερη και πλουσιότερη κατανόηση του κοινωνικού πλαισίου στο οποίο εμφανίζονται και να βελτιώσει την ενημέρωση και τις πιθανότητες επίλυσης τους. Επομένως, η **μελέτη περίπτωσης (case study)**, ως παρέχουσα τρόπους σκέψης για παρόμοια προβλήματα, είναι ένα σπουδαίο εργαλείο για την έρευνα στη λογιστική.

2.1.2 Μελέτες περιπτώσεων

Οι μελέτες περιπτώσεων (case studies) χαρακτηρίζονται από την έντονη εξέταση μιας μεμονωμένης περίπτωσης και τα δεδομένα τους συχνά συλλέγονται από πολλαπλά μέσα. Αυτά περιλαμβάνουν για τον R. Kaplan (1986), ποιοτικές μεθόδους, όπως προσωπικές συνεντεύξεις, προσωπική παρατήρηση και ποιοτικές περιγραφές ενός οργανισμού. Όμως, οι πηγές ποσοτικών δεδομένων, όπως είναι τα χρηματοοικονομικά δεδομένα, θα έπρεπε επίσης να είναι ενσωματωμένες.

Μια περίπτωση μελέτης είναι για τον Yin (1989, 1994, 2003) μια εμπειρική έρευνα, η οποία:

- Εξετάζει ένα σύγχρονο φαινόμενο σε πραγματικές συνθήκες, ιδιαίτερα όταν
- Τα όρια μεταξύ φαινομένου και πλαισίου πραγματικότητας δεν είναι ξεκαθαρισμένα.

Πρόκειται για δύο σημαντικές διαπιστώσεις, με τις οποίες συμφωνούν ο Spicer (1992) και οι Ferreira, Merchant (1992), ενώ οι Ryan et al. (2002) επισημαίνουν τρία σημεία (κριτήρια) που θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη για την έρευνα στις μελέτες περιπτώσεων: α) αυθεντικότητα, β) αληθοφάνεια και γ) ανάδειξη νέων ιδεών ή και προσθήκη στη θεωρία.

Η μελέτη περιπτώσεων, όμως, θα έπρεπε, κατά τον R. Kaplan (1986), να περιγράφει επίσης το πλαίσιο εντός του οποίου ένα σύστημα διοίκησης λειτουργεί και στο οποίο λαμβάνουν χώρα οι αποφάσεις και οι ενέργειες των διοικούντων. Ωστόσο, γενικά καμία ερευνητική προσπάθεια δεν έγινε για το χειρισμό ή τον έλεγχο των ανεξαρτητών μεταβλητών του οργανισμού. Έτσι, στο μεγαλύτερο μέρος τείνουν να χρησιμοποιούνται περισσότερο για

δημιουργία υποθέσεων παρά για δοκιμή υποθέσεων. Η βασική ωφέλεια από μια παρόμοια μελέτη είναι να αναπτύξει σε βάθος την περιγραφή και την κατανόηση ενός εξειδικευμένου επιχειρηματικού προβλήματος. Δεν είναι τυχαία, λοιπόν, η παρατήρηση του Yin (2003), σύμφωνα με την οποία, η μελέτη περιπτώσεων χρησιμοποιείται, μεταξύ άλλων, και στην ανάπτυξη θεμάτων όπως: Έρευνα δημόσιας διοίκησης, Οργανωτικές και διαχειριστικές μελέτες, Επιστήμη Διοίκησης και Διεθνούς Επιχειρήσεων.

Παρουσιάζονται, όμως, αδυναμίες και προβλήματα στην έρευνα μελέτης περιπτώσεων, για την οποία οι Ryan et al. (2002) αναφέρουν ότι: α) θέτει όρια (περιορισμούς) στο εξεταζόμενο θέμα, β) δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ουδέτερη ανεξάρτητη παρατήρηση και γ) εμφανίζονται δεσμευτικά περιθώρια γνωστοποίησης - αξιοποίησης της εσωτερικής πληροφόρησης για τη λειτουργία των επιχειρήσεων. Παράλληλα, το βασικό μειονέκτημα που αναφέρει ο R. Kaplan (1986), είναι ότι τα συμπεράσματα από την μελέτη περιπτώσεων μπορούν να υπόκεινται σε πολυάριθμες ερμηνείες λόγω της πιθανότητας συγκεχυμένων παραγόντων στην περίπτωση που μελετάται και στις μεθόδους με τις οποίες συλλέγονται και αναλύονται τα δεδομένα της.

Αναφορικά με τη στρατηγική της μελέτης περιπτώσεων και σε αντιστοιχία με τα παραπάνω, ο Yin (2003) εντοπίζει τρεις παραδοσιακές προκαταλήψεις (παράπονα):

1. Συχνά συγχέεται η διδασκαλία και η έρευνα στη μελέτη περιπτώσεων
2. Παρέχει μικρή (στενή) βάση για επιστημονική γενίκευση
3. Χρειάζεται πολύ χρόνο και καταλήγει σε ογκώδεις, μη «ευανάγνωστες» αποδείξεις.

Συμπληρώνει, όμως, ότι η μελέτη περιπτώσεων είναι η δεύτερη (μετά την εργαστηριακή/πειραματική) μεγαλύτερη και ταχύτερα αναπτυσσόμενη κατηγορία εμπειρικών μελετών στα κύρια περιοδικά για τη δημόσια διοίκηση. Γι' αυτό καταλήγει ότι είναι απαραίτητη η χρήση της θεωρίας κατά τη μελέτη περιπτώσεων, όχι μόνο επειδή είναι μια τεράστια βοήθεια στον καθορισμό του κατάλληλου ερευνητικού σχεδιασμού και τη συλλογή δεδομένων, αλλά και επειδή γίνεται κύριο όχημα για τη γενίκευση των αποτελεσμάτων της μελέτης περιπτώσεων.

Για τη διαφοροποίηση της έρευνας μελέτης περιπτώσεων, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη, κατά τον Spicer (1992) τα παρακάτω στοιχεία:

1. Είναι μόνο μια από τις ερευνητικές μεθόδους που μπορούν να εφαρμοστούν σε ερευνητικά ερωτήματα διοικητικής λογιστικής. Οι άλλες μέθοδοι περιλαμβάνουν εργαστηριακά πειράματα, εξετάσεις, στατιστικές και ιστορικές αναλύσεις με βάση τα δεδομένα αρχείου.

2. Είναι μια κατάλληλη στρατηγική έρευνα, όταν ο ερευνητής δεν έχει τις κατάλληλες απαντήσεις στα ερωτήματά του «πώς;» και «γιατί;», όπως έχει παρατηρήσει και ο Yin (1989, 1994, 2003).
3. Μπορεί να συσχετίσει απλές ή πολλαπλές οργανωτικές μονάδες.
4. Η διάκριση μεταξύ έρευνας πεδίου και μελέτης περιπτώσεων είναι νεφελώδης, καθώς αυτοί οι όροι τείνουν να χρησιμοποιούνται εναλλακτικά στην πρόσφατη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής. Όμως, δύο χρήσιμοι διαχωρισμοί μπορούν να γίνουν:
 - α) στην έρευνα πεδίου καθορίζονται περισσότερο περιγραφικές θεωρήσεις επιχειρήσεων, ενώ εκείνες της μελέτης περιπτώσεων είναι περισσότερο λεπτομερειακές, και
 - β) στην περίπτωση εξέτασης των επιμέρους κέντρων ευθύνης μέσα στην επιχείρηση, η έρευνα πεδίου αναλύει τα δεδομένα αυτών των κέντρων για όλες τις εξεταζόμενες επιχειρήσεις, ενώ η μελέτη περιπτώσεων αναλύει τα σχετικά δεδομένα για κάθε εξεταζόμενη επιχείρηση.

Προφανώς, η διαφορά μεταξύ θεωρητικής και εμπειρικής έρευνας δεν είναι πάντοτε καθαρή, όπως σημειώνουν και οι Ryan et al. (2002), καθώς θα προκύπτουν δυναμικές αλληλεπιδράσεις μεταξύ των ποικίλων επιπέδων κατά τη διαδικασία. Για τα περισσότερα άρθρα περιοδικών στην πειραματική επιστήμη, ο Yin (2003) καταλήγει ότι εκφράζονται με τον τύπο της γραμμικής - αναλυτικής δομής, όπως κάνουν πολλές μελέτες περιπτώσεων. Πρόκειται για μια δομή-σύνθεση ερευνητικών αναφορών σε προηγούμενη βιβλιογραφία, σε χρησιμοποιούμενες μεθόδους, σε ευρήματα από τα δεδομένα που συλλέχθηκαν και αναλύθηκαν, σε συμπεράσματα και εφαρμογές από τα ευρήματα. Αυτός ο τύπος ανάλυσης είναι βολικός για τους περισσότερους ερευνητές και πιθανόν να πλεονεκτεί περισσότερο όταν το κύριο ακροατήριο για μια μελέτη περιπτώσεων αποτελείται από ερευνητές - συναδέλφους ή από επιτροπή εξέτασης μιας διατριβής. Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι μια τέτοια δομή είναι κατάλληλη για επεξηγηματικές, περιγραφικές ή διερευνητικές μελέτες.

Αλλωστε, τα μαθηματικά μοντέλα μπορούν μόνο να μελετώνται θεωρητικά, όταν αντιπροσωπεύουν πραγματικά φαινόμενα. Μοντέλα, όμως, που βασίζονται σε υποθέσεις που έγιναν για αναλυτική ευκολία, μάλλον, παρά επειδή αντιστοιχούν στην πραγματικότητα, για τον R. Kaplan (1986), μπορεί να είναι ωραία Μαθηματικά, αλλά δεν είναι στην κυριολεξία «θεωρητικά», αφού δεν βοηθούν στο να εξηγήσουν τις παρατηρήσεις ή τα εμπειρικά φαινόμενα. Η ανάλυση οποιουδήποτε μέρους ερευνητικής εργασίας σχετικά με το αν είναι θεωρητική ή εμπειρική, συνεπάγεται, για τους Ryan et al. (2002), την εξέταση δύο διαδικασιών: α) της εσωτερικής συνέπειας (εγκυρότητας) και β) της ικανότητας γενίκευσης. Αναφέρονται, επίσης, και στον Lakatos (1970), που συμφωνεί ότι οποιαδήποτε καλά αναπτυγμένη θεωρία πρέπει να περιλαμβάνει έναν αριθμό υποθετικών προτάσεων όταν οι λοιποί παράγοντες παραμένουν σταθεροί, ώστε να προστατευθεί η θεωρία από την εμπειρική απόρριψη.

Οι Bento, Ferreira (1992) διερεύνησαν μια μελέτη πεδίου μέσω ενός Πανεπιστημίου με πλήρη εξέταση των αποτελεσμάτων ενός σχεδίου αμοιβών που είχε ως βάση την απόδοση, και εφαρμόστηκε το 1987 για επαγγελματίες (μη ακαδημαϊκούς) - διευθυντικά στελέχη. Παρατήρησαν ότι οι ακαδημαϊκοί και οι μη ακαδημαϊκοί θα έπρεπε να έχουν τη συνείδηση ότι οι θεωρίες δεν είναι υποκατάστατα, αλλά συμπληρωματικά αγαθά. Προτείνουν ότι με την υιοθέτηση της προοπτικής της πνευματικής (μορφωτικής) ανάπτυξης θα ενισχυόταν η αναλυτική, η αναμενόμενη και η πρακτική δύναμη των οικονομικών και ψυχολογικών θεωριών στις αμοιβές με βάση την απόδοση. Αντίθετα, πιστεύουν ότι αν αγνοηθούν οι υποθέσεις ανάπτυξης των ερευνητών, των αρμοδίων σχεδιασμού, των διοικούντων και των άμεσα συμμετεχόντων δε σημαίνει ότι δε θα λειτουργήσουν, μάλλον σημαίνει ότι κάθε μια από αυτές τις ομάδες μπορεί να επιρρίπτει στις άλλες τις δικές της υποθέσεις ανάπτυξης, μόνο που θα εκπλησστεί, όταν αυτές δεν αποδίδουν στην πράξη. Τελικά, καταλήγουν ότι η ανακάλυψη και η κατάλληλη κατεύθυνση των διαφορών πνευματικής (μορφωτικής) ανάπτυξης μπορεί πραγματικά να είναι μια αναγκαία κατάσταση για την ευθυγράμμιση στα ενδιαφέροντα των συμμετεχόντων με τη βοήθεια του κινήτρου της αμοιβής.

Σε μια μελέτη πεδίου, όπως η παραπάνω, υπερτερεί της εσωτερικής εγκυρότητάς της η αντίστοιχη εξωτερική εγκυρότητα, η οποία για τον Yin (2003) αποτελεί την εδραίωση του πεδίου στο οποίο τα ευρήματα μιας μελέτης μπορούν να γενικευθούν. Διαφορετικοί ερευνητές θα έχουν διαφορετικές προτεραιότητες μεταξύ των δύο τύπων εγκυρότητας. Οι Ryan et al. (2002) σημειώνουν, όμως, ότι σε γενικές γραμμές, μπορεί να συμφωνηθεί ότι στη βασική έρευνα η εσωτερική εγκυρότητα είναι πρωταρχικής σπουδαιότητας, ενώ στην εφαρμοσμένη έρευνα η εξωτερική εγκυρότητα είναι πιο σημαντική. Τα προβλήματα που μπορεί να απειλήσουν την εξωτερική εγκυρότητα μιας μελέτης ομαδοποιούνται σε τρεις κατηγορίες: α) μέγεθος πληθυσμού, β) χρονική διάρκεια και γ) περιβάλλον και υποδομές κατάλληλες για γενικευμένη θεώρηση.

Η σύγκριση μεταξύ μεθόδων έρευνας με υψηλή εσωτερική εγκυρότητα (συμπερασματικά αναλυτικά μοντέλα και εργαστηριακές δοκιμές) και εκείνων με υψηλή εξωτερική εγκυρότητα (μελέτες πεδίου και περιπτώσεων) αποκαλύπτει για τους Bruns, R. Kaplan (1987) την αντίθεση μεταξύ αυστηρότητας και συνάφειας. Πιστεύουν ότι υπάρχει μια φυσική τάση στον ακαδημαϊκό χώρο να προτιμά αυστηρές μεθόδους έρευνας, που είναι πολύ αποτελεσματικές όταν εφαρμόζονται σε πεδία, όπου τα φαινόμενα είναι ερμηνευμένα, καλά αποδεδειγμένα και γενικά είναι αποδεκτά από την ερευνητική κοινότητα. Σε τέτοια φαινόμενα οι αυστηρές μέθοδοι έρευνας μπορούν να παρέχουν μεγάλη κατανόηση και συχνά προτείνουν νέα πειράματα για να δοκιμαστούν τα όρια της αναδυόμενης θεωρίας. Όμως, για πεδία όπου τα φαινόμενα είναι ανεπαρκώς τεκμηριωμένα ή όπου πρόσφατες αλλαγές στο περιβάλλον καθιστούν ύποπτη ακόμη και την καλά τεκμηριωμένη συμβατική σοφία, γίνεται σημαντικό το να επιλέγονται για έρευνα μέθοδοι που συλλαμβάνουν πλήρως τα σχετικά φαινόμενα, αντί εκείνων που πετυχαίνουν υψηλή εσωτερική εγκυρότητα.

Σε πεδία υπό διαμόρφωση, η εξωτερική εγκυρότητα προσλαμβάνει μεγαλύτερη σπουδαιότητα για να κριθούν οι ερευνητικές μέθοδοι. Δεν θα μπορούσε, όμως κάποιος να αναμένει από τους ερευνητές να μπορούν να χρησιμοποιούν αυστηρές ερευνητικές μεθόδους, όταν μελετούν, περιγράφουν και κατατάσσουν μικρής κατανόησης φαινόμενα.

Σύμφωνα με τον Keating (1995), οι διευκρινιστικές μελέτες περιπτώσεων χρησιμοποιούν εναλλακτικές θεωρητικές απόψεις για να τεκμηριώσουν προηγούμενες παραγνωρισμένες απόψεις στην πρακτική της διοικητικής λογιστικής. Για παράδειγμα, οι Colignon and Covaleski (1988) ισχυρίζονται ότι αυτές οι περιπτώσεις επιδεικνύουν το δυναμικό χαρακτήρα της διοικητικής λογιστικής, τεκμηριώνοντας το πώς νέα σχέδια οργάνωσης προβάλλονται και δημιουργούνται όταν οι επικεφαλής της διοίκησης καθιερώνουν νέους λογιστικούς κανόνες και διαδικασίες. Η θεωρία της διευκρινιστικής μελέτης περιπτώσεων δεν ταιριάζει, όμως, για τον Keating (1995) με τα τρία στάδια δομής της θεωρίας διερεύνησης, της θεωρίας λεπτομερούς διάκρισης και της πειραματικής θεωρίας. Από τη μια πλευρά, η θεωρία της διευκρινιστικής μελέτης περιπτώσεων μπορεί να αντιμετωπισθεί ως αδύναμη θεωρία δοκιμών, αφού οι περιπτώσεις χρησιμοποιούνται για να επαληθεύσουν την ικανότητα μιας θεωρίας να εξηγήσει μια ιδιαίτερη λογιστική πρακτική. Τυπικά, όμως, ο σκοπός του ερευνητή δεν είναι να δοκιμάζει, ούτε η θεωρία γίνεται διευκρινιστική για να αναπτύσσεται επαρκώς ότι υπόκειται σε δοκιμή. Έτσι, η θεωρία της διευκρινιστικής μελέτης περιπτώσεων είναι πιο κατάλληλη στην αντιμετώπιση περιπτώσεων που ταιριάζουν κάπου ανάμεσα στη διερεύνηση και στη δοκιμή ως αληθοφανώς προσδιορισμένη έρευνα. Γι' αυτό έχει καταχωρηθεί και ως ερευνητική θεωρία λεπτομερούς διάκρισης.

Οι ομοιότητες και οι διαφορές των ερευνητικών μελετών για τη Λογιστική ταξινομούνται στον πίνακα 2.1.2 που ακολουθεί, με βάση έξι κύριες βιβλιογραφικές αναφορές:

2.1.3 Το πρόβλημα της γενίκευσης

Αν προσέξουμε την εμπειρική έρευνα στη λογιστική σήμερα, μπορούμε να διακρίνουμε, κατά τους Lukka, Kasanen (1995), δύο τελείως ξεκάθαρες βασικές εναλλακτικές λύσεις που αναδύονται. Από τη μια πλευρά, υπάρχουν οι στατιστικολόγοι, οι οποίοι ξαναπαρουσιάζουν το διεθνές κύριο ρεύμα και τυπικά είτε με δοκιμαστικές υποθέσεις συμπεραίνουν βάσει ασφαλών θεωριών, ή αναπτύσσουν νέες υποθέσεις βάσει των σχέσεων που προέκυψαν από την ανάλυση των δεδομένων. Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν οι ερευνητές στις μελέτες περιπτώσεων, εργαζόμενοι σε συγκεκριμένο τομέα με ένα πολύ περιορισμένο αριθμό ερευνητικών αντικειμένων, που τονίζουν χαρακτηριστικά τη σπουδαιότητα της ερμηνείας και το βάθος της κατανόησης και εμφανίζονται στις αντίστοιχες διεθνείς εκδόσεις και στα συνέδρια του τομέα τους. Και τις δύο περιπτώσεις, σε μεγάλο βαθμό, τις αφορούν παρόμοια προβλήματα γενίκευσης. Ο R. Kaplan (1986) και οι Bruns and R. Kaplan (1987) προβληματίζονται με τη διάκριση των εννοιών «έρευνα περιπτώσεων» και «μελέτες πεδίου», ενώ ο Pihlanto (1994) παρατηρεί ότι είναι πάντοτε δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να διαχωριστούν οι έννοιες «case» και «field studies».

Οι μελέτες περιπτώσεων, παρατηρούν οι Otley, Berry (1994), σύμφωνα με τη θετικιστική παράδοση θα έπρεπε να έχουν ως αποστολή την ανάπτυξη της θεωρίας και να χρησιμοποιούνται λεπτομερώς εμπειρικές μέθοδοι. Αυτές θα ήταν ένα βήμα στη διαδρομή για την ανάπτυξη πιο γενικευμένης (μεγαλύτερος βαθμός εφαρμογής) θεωρίας. Πρόκειται για ένα θέμα υποθετικό ως προς το αν οι ερευνητές έχουν προσπαθήσει προς αυτή την προσέγγιση και αν παραιτήθηκαν από την τυχόν θεωρητική ή εμπειρική αποτυχία ή αν οι ερευνητές δεν ήταν ικανοί να συγκεντρώσουν τους αναγκαίους φυσικούς και ανθρώπινους πόρους για να κάνουν μελέτες με επαρκείς ελέγχους.

Έτσι, καθώς η έρευνα στις μελέτες περιπτώσεων αναπτύσσεται, ο Keating (1995) εκτιμά ότι έγιναν προσπάθειες να καταταγούν τα ερευνητικά ευρήματα και προτείνονται τρόποι για την αύξηση της μεθοδολογικής αυστηρότητας (Birnhberg et al. 1990, Spicer 1990, Young and Selto 1991, Ferreira and Marchant 1992). Ουσιαστικά, όλοι οι ερευνητές συμφωνούν ότι μεγαλύτερη προσοχή απαιτείται για τη βελτίωση της παραγωγής και τη διεξοδική περιγραφή της έρευνας στις μελέτες περιπτώσεων (Bruns and R. Kaplan 1987). Στην κριτική τους για τις μελέτες πεδίων, οι Ferreira and Merchant (1992) συμφωνούν ότι ένα από τα ασθενέστερα στοιχεία σε αυτόν τον τύπο έρευνας είναι η αποτυχία να εξηγήσει τη θεωρητική συμβολή της μελέτης περιπτώσεων στη βιβλιογραφία. Όμως, χωρίς κάποιο προκαθορισμένο (συμφωνημένο) πλαίσιο για την κατάταξη της θεωρητικής συμβολής των μελετών περιπτώσεων, οι ερευνητές δεν έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν τη μεθοδολογική αυστηρότητα στην πειραματική έρευνα.

Οι Lukka, Kasanen (1995) πιστεύουν ότι στις μελέτες περιπτώσεων μια συνήθης προσπάθεια είναι να αντισταθμίσουν την αδυναμία εφαρμογής

στατιστικού συμπεράσματος με, για παράδειγμα, τη μεγάλη θεωρητική ή πρακτική συνάφεια του ερευνώμενου θέματος, την πληρότητα της ανάλυσης και της ερμηνείας, αλλά και τις πολύπλευρες ερευνητικές μεθόδους (Yin 1984, Silverman 1985, Scapens 1990, Spicer 1992). Μια επιτυχημένη μελέτη περιπτώσεως προκαλεί ενδιαφέρον για διάβασμα –προσφέροντας νέες απόψεις, παρατηρήσεις και λεπτομερείς ερμηνείες ενός ή λίγων ερευνητικών αντικειμένων – αυξάνοντας έτσι την κατανόηση του πεδίου που μελετάται στην ερευνητική κοινότητα. Ένα από τα πιο σπουδαία χαρακτηριστικά μιας επιτυχημένης μελέτης περιπτώσεως είναι ότι μπορεί να πείσει τον αναγνώστη για την εγκυρότητα της περίπτωσης που περιγράφει και αναλύει, όταν π.χ. του δημιουργεί αξιοπιστία. Αν και ο αριθμός είναι περιορισμένος, στην πρόσφατη βιβλιογραφία για την έρευνα στη λογιστική αυξάνονται οι μελέτες που ικανοποιούν τα κριτήρια για επιτυχημένες μελέτες περιπτώσεων, όπως είναι π.χ. του Horwood (1987) και του Dent (1991), των οποίων τις απόψεις ενδεικτικά αναφέρουμε στην παράγραφο 2.1.1. Ο Keating (1995) αναφέρει, επίσης, δύο μελέτες περιπτώσεων (Dent 1987 and Maher 1987) που δείχνουν η κάθε μια χωριστά ότι μπορεί να παράγουν αποτελέσματα με περισσότερους από έναν τύπους ερευνητικής περίπτωσης.

Οι Lukka, Kasanen (1995) ισχυρίζονται ακόμη, ότι όσοι υιοθετούν τη μετριοπαθή άποψη συμφωνούν ότι οι μελέτες περιπτώσεων υψηλής ποιότητας, ακόμη και οι ερμηνευτικές, μπορούν να παράγουν γενικευμένα ερευνητικά αποτελέσματα. Αυτό ταιριάζει με την αποδοχή ότι οι ισχυρισμοί περί μοναδικότητας των οργανισμών μπορεί να είναι σε μεγάλο ή μικρό βαθμό ένας μύθος: στην πραγματικότητα, παρόμοια φαινόμενα φαίνονται να συμβαίνουν επαναλαμβανόμενα από τον ένα οργανισμό στον άλλο, με μικρές μόνο παραλλαγές (Martin κ.α., 1983). Ακόμη, αυτή η γενίκευση στις μελέτες περιπτώσεων δεν θα βασιζόταν σε στατιστική επαγωγή ως χαρακτηριστικό νεωτερισμού, αλλά αντ' αυτού θα ήταν με τον ένα ή τον άλλο τρόπο «θεωρητική ή αναλυτική» (Yin 1984, Scapens 1990, Eisenhardt 1991, Spicer 1992, Silverman 1993). Ωστόσο, παραμένει η ασάφεια σχετικά με την πραγματική έννοια του «νέου» τύπου γενίκευσης.

Όμως, ο Scapens (1992) στην απάντησή του σε σχόλιο άρθρου του από τον Kewellyn (1992), διευκρινίζει το σημείο που παρουσίασε σε προγενέστερο άρθρο του (1990): υπογραμμίζει την κατανόηση των διαδικασιών που είναι πίσω από τις θεωρίες γύρω από εμπειρικά φαινόμενα (σχέσεις κ.λπ.), και μπορεί να κερδηθεί μέσα από τις μελέτες περιπτώσεων. Η σημασία της επανάληψης για επιβεβαίωση (replication) τονίζεται από την ιδέα ότι η δυνατότητα γενίκευσης των ερευνητικών αποτελεσμάτων μπορούσε να υποκατασταθεί από την ικανότητα μετάθεσής τους σε άλλες ανάλογες περιστάσεις (Lincoln and Guba 1985). Η ερμηνεία εμπειρικών ευρημάτων συγκεκριμένης περίπτωσης μέσα, ή αντίθετα, από τις υπάρχουσες θεωρίες, καθώς και μια ακραία συστηματική επαγωγή μέσα από μια συγκριτική ανάλυση περιπτώσεων έχουν αναφερθεί ως συγκεκριμένα μέσα με τα οποία αποκτάται η γενίκευση στις μελέτες περιπτώσεων (Glaser and Strauss 1967,

Chua 1989, Eisenhardt 1989, Roslender 1990). Σύμφωνα με την προαναφερθείσα μετριοπαθή άποψη, η γενίκευση σε λογική έκταση είναι πιθανή ως αποτέλεσμα μιας σωστής μελέτης περιπτώσεων. Η γενίκευση μπορεί να γίνεται αντιληπτή με διαφορετικούς τρόπους. Μια καθιερωμένη και περισσότερο ειλικρινής δυνατότητα θα ήταν μια προσπάθεια να συμφωνηθεί ότι τα σημαντικά αποτελέσματα μιας συγκεκριμένης μελέτης ισχύουν ως αληθινά και για άλλες μελέτες. Πρόσθετες δυνατότητες θα ήταν, για παράδειγμα, η μετάθεση κάποιου είδους «δομικής ομοιότητας» σε ορισμένες περιπτώσεις, εκτός εκείνων που μελετήθηκαν (Renvall 1965), η διαπίστωση ενός ευρέως έγκυρου τρόπου περιγραφής για έναν σίγουρο τύπο φαινομένων (Kakkuri-Knuuttila 1992) ή η αναγνώριση των πραγματικών μηχανισμών που λειτουργούν ως τάσεις στην παραγωγή του φαινομένου (Whitley 1984). Το κοινό στοιχείο όλων αυτών των δυνατοτήτων είναι να προσπαθήσει να ανεβάσει το επίπεδο της συζήτησης από «ακατέργαστες παρατηρήσεις» στο επίπεδο των «μετα-παρατηρήσεων», που περιλαμβάνουν μερικά γενικά στοιχεία, αληθινά ή σημαντικά σε άλλες περιπτώσεις από εκείνες που μελετήθηκαν (Alasuutari 1993).

Άλλωστε, υπάρχουν περιπτώσεις, είχε παρατηρήσει σχετικά η Eisenhardt (1989) στη μελέτη «Κτίσιμο θεωριών από έρευνες με μελέτες περιπτώσεων», στις οποίες είναι λίγα γνωστά για ένα φαινόμενο, οι τρέχουσες απόψεις μοιάζουν ανεπαρκείς επειδή έχουν μικρή εμπειρική τεκμηρίωση ή αντιτίθενται μεταξύ τους ή με την κοινή λογική. Η, μερικές φορές τυχαία ευρήματα σε μια μελέτη ελέγχου της θεωρίας υποδεικνύουν την ανάγκη για μια νέα άποψη. Σε αυτές τις καταστάσεις, το κτίσιμο της θεωρίας από έρευνα μελέτης περιπτώσεων είναι ακριβώς κατάλληλο, επειδή ταιριάζει σε περιοχές νέας έρευνας και δεν βασίζεται σε προηγούμενη βιβλιογραφία ή σε προηγούμενη εμπειρική ένδειξη.

Διαφορετική άποψη, όμως, διατυπώνουν οι Dyer, Wilkins (1991), που είχαν απαντήσει στα προηγούμενα με το άρθρο τους «Καλύτερες ιστορίες, όχι καλύτερες κατασκευές για τη γενίκευση καλύτερης θεωρίας». Τονίζουν ότι οι ερευνητές ζημιώνονται αν παραβλέπουν τα πλεονεκτήματα μιας κλασικής μελέτης περιπτώσεων. Πιστεύουν ότι η μελέτη μιας μονής (απλής) περίπτωσης λεπτομερώς ή των προτεινόμενων από την Eisenhardt πολλαπλών μελετών δεν εξασφαλίζει ότι το αποτέλεσμα θα έχει πλούσια θεωρητική γνώση. Συμπεραίνουν, δε, ότι, αν οι ερευνητές εφαρμόσουν το παράδειγμα που αναπτύσσει η Eisenhardt με τις δοκιμαστικές υποθέσεις σε εργασίες μελέτης περιπτώσεων, χωρίς να έχουν στόχο να αφηγηθούν καλές ιστορίες, μάλλον θα χάσουν και τη διάσταση και την ποσότητα της θεωρίας, που είναι αποτέλεσμα της αφήγησης κλασικών ιστοριών μέσα από τις μελέτες περιπτώσεων του παρελθόντος.

Στα παραπάνω σχόλια απάντησε η Eisenhardt (1991) ότι είναι εσφαλμένη η διχοτόμηση μεταξύ των όρων «καλύτερες ιστορίες» και «καλύτερες κατασκευές». Επίσης, είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να τεκμηριωθεί ότι οι

κλασικές μελέτες περιπτώσεων που παραθέτονται είχαν μεγαλύτερη θεωρητική επίπτωση από τις πολλαπλές μελέτες περιπτώσεων, και, όπως έχει αποδείξει, οι ομοιότητες μεταξύ μονών και πολλαπλών περιπτώσεων έρευνας είναι σημαντικά πιο σπουδαιές από τις διαφορές τους. Τέλος, κατέληξε ότι για να αφηγηθούμε καλές ιστορίες, εξασφαλίζουμε μεν ευχάριστες αναγνώσεις, που είναι ένα ουσιαστικό πρώτο βήμα, αλλά η καλή θεωρία προκύπτει θεμελιακά ως αποτέλεσμα της αυστηρής μεθοδολογίας και της συγκριτικής λογικής των πολλαπλών περιπτώσεων.

Με τα εφαρμοσθέντα πρότυπα λογιστικής έρευνας, οι Lukka, Kasanen (1995) συμφωνούν ότι μελέτες περιπτώσεων υψηλής ποιότητας μπορούν να παραχθούν με αξιόπιστα γενικευμένα αποτελέσματα. Στις περιγραφικές μελέτες περιπτώσεων, η επιχειρηματολογία για τη γενίκευση βάσει των συμφραζομένων παρέχει ένα τρόπο μετακίνησης από τις απομονωμένες παρατηρήσεις σε πιο γενικευμένα αποτελέσματα. Επομένως, ο ερευνητής πρέπει να κατανοεί και να επικοινωνεί με το πραγματικό περιβάλλον της επιχείρησης και να ανακαλύπτει τις βαθύτερες γενικές δομικές σχέσεις. Η επιχειρηματολογία για τη γενίκευση βάσει των συμφραζομένων βασίζεται στον πειστικό σύνδεσμο του σχετικού ιστορικού, των Ιδρυμάτων και των αγορών με την επιχειρηματολογία της μελέτης. Για την επίλυση προβλημάτων στις μελέτες περιπτώσεων μπορεί να χρησιμοποιηθεί επιχειρηματολογία για εποικοδομητική γενίκευση. Αυτή βασίζεται στη ρεαλιστική επιστημολογία και στηρίζει τις καινοτομίες στην αγορά που σχετίζονται με λύσεις σε διοικητικά προβλήματα. Μια εποικοδομητική περίπτωση έχει ήδη περάσει ένα ασθενές τεστ αγοράς, αν τουλάχιστον ένας διοικητικός υπεύθυνος είναι πρόθυμος να εφαρμόσει τα χρηματοοικονομικά της αποτελέσματα για την επίλυση του προβλήματός του. Μια κατάλληλη ανάλυση του συγκεκριμένου προβλήματος και οι συνδέσεις της ιδέας της επίλυσης με την προηγούμενη βιβλιογραφία, διαμορφώνουν τη βάση για τη συμφωνία ότι μια επίλυση συγκεκριμένης περίπτωσης μπορεί να αξιοποιηθεί σε παρόμοιες καταστάσεις και για άλλες επιχειρήσεις.

2.1.4 Έρευνα πεδίου

Οποιοσδήποτε όρος χρησιμοποιείται (field study/research, direct research, clinical study/research, idiographic/ethnographic research), οι Ferreira, Merchant (1992) συμφωνούν ότι αυτός ο τύπος έρευνας θα απέφερε ως νέο αποτέλεσμα κάτι παραπάνω από μια απλή περιγραφή της πρακτικής. Ο συγγραφέας θα πρέπει να καταβάλλει προσπάθεια να συνδέει σαφώς τις παρατηρήσεις με την προϋπάρχουσα γνώση. Ορισμένα προγράμματα που αρχίζουν με το γράψιμο διδακτικών περιπτώσεων (teaching cases) ενσωματώνονται αργότερα σε ένα θεωρητικό πλαίσιο, αλλά είναι μόνο στο στάδιο ενσωμάτωσης, που θα αποκαλούσαμε την εργασία πεδίου έρευνα. Για παράδειγμα, μια σειρά διδακτικών περιπτώσεων για την ABC από τους Cooper and R. Kaplan (1987) ενσωματώνεται αργότερα ως έρευνα πεδίου. Οι

Bruns, R. Kaplan (1987) προτείνουν τα παρακάτω τέσσερα κριτήρια για καλή έρευνα πεδίου: α) επιλογή θέματος, β) σχεδιασμός έρευνας, γ) παρουσίαση δεδομένων και δ) πρακτικές εφαρμογές.

Στην έρευνα της Διοικητικής Λογιστικής υπήρξαν για τον Young (1999) κάποιες αξιολογικές μελέτες πεδίου (Simon et al. 1954, Horwood 1972), όμως, πριν από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 οι μελέτες πεδίου ήταν λιγότερες από το 5% της δημοσιευμένης έρευνας και αυξήθηκαν σημαντικά την τελευταία εικοσαετία. Η έρευνα πεδίου διαφέρει σημαντικά από τις άλλες ερευνητικές μεθόδους στο ότι διαπαιδαγωγεί τους ερευνητές να τεκμηριώνουν τις αλληλεπιδράσεις των ανθρώπων σαν να ζουν και να εργάζονται σε φυσικό (πραγματικό) περιβάλλον.

Η επίδραση ενός περιβάλλοντος με μικρή κατανόηση στην παρατηρούμενη συμπεριφορά είναι για τους Atkinson, Shaffir (1998) ένα δυσνόητο θέμα, που συχνά είτε αγνοείται, είτε τυγχάνει μικρής προσοχής από τους ερευνητές, που προτιμούν άλλες ερευνητικές μεθόδους. Η έρευνα πεδίου είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν υφίσταται ισχυρός λόγος να πιστεύεις ότι η υπάρχουσα θεωρία δεν μπορεί να εξηγήσει τα φαινόμενα επειδή είτε τα αγνοεί, είτε παρουσιάζει με κακό τρόπο το περιβάλλον στο οποίο η συγκεκριμένη συμπεριφορά παρατηρείται. Απόδειξη αυτού παρέχεται όταν η ευρέως εδραιωμένη πρακτική συγκρούεται με την ευρέως αποδεκτή θεωρία, όπως είναι σύνηθες στη λογιστική. Ένα εξαιρετικό παράδειγμα αυτού στη διοικητική λογιστική είναι η επιμονή της κατανομής κόστους στη λογιστική πρακτική, παρ' όλες τις παρατηρήσεις των οικονομολόγων και των θεωρητικών της Λογιστικής ότι η σωστή λήψη αποφάσεων δεν αντικατοπτρίζει την παρατηρούμενη εμπειρία. Εφόσον η έρευνα πεδίου είναι ξεκάθαρη στην περιγραφή ή στην εξήγηση της συμπεριφοράς της επιχείρησης, η περιγραφική πιστότητα αποτελεί ένα ζωτικό θέμα στην έρευνα πεδίου.

Όσον αφορά στις ανησυχίες των ασκούντων το επάγγελμα του λογιστή σχετικά με τις κατευθύνσεις της έρευνας και της θεωρίας στη Λογιστική, ο Horwood (1983, p. 293) υποστηρίζει, ότι τα πραγματικά αποτελέσματα εξαρτώνται, επίσης, από την πρακτική ικανότητα των λογιστικών διαδικασιών να περικλείουν, να διεισδύουν και μετά να επηρεάζουν τη σύνθετη διάρθρωση των σύγχρονων οργανισμών με τρόπους που διασταυρώνονται με άλλες οργανωτικές πρακτικές και με ευρύτερους στόχους, αλλά και με τις δράσεις και τις αντιδράσεις των συμμετεχόντων.

Οι Ferreira, Merchant στην επισκόπησή τους (1984-1992) «Έρευνα πεδίου στη Διοικητική Λογιστική και στον Έλεγχο: Εξέταση και Αξιολόγηση» καταλήγουν ότι έχουμε μάθει πολλά από παρόμοιες μελέτες. Η γνώση αυτή μπορεί ήδη να εντοπισθεί σε πολλά εγχειρίδια και αίθουσες διδασκαλίας. Αναφέρουν την έβδομη έκδοση του εγχειριδίου διοικητικής λογιστικής των Horngren and Foster (1991) που χρησιμοποιείται ευρέως στις αίθουσες διδασκαλίας των ΗΠΑ και πολλών άλλων χωρών. Έχει αρκετές αναφορές

στην έρευνα πεδίου, όπως π.χ. ο κατάλογος της προτεινόμενης βιβλιογραφίας (pp. 928,9) που περιλαμβάνει και τις δύο πρώτες συλλογές έρευνας πεδίου (έκδοση 1987, 1990) του Harvard Business School (HBS).

Όπως αναφέρουν και οι Atkinson, Shaffir (1998), ερευνητές όπως ο Yin (1994) συμφωνούν ότι είναι καταλληλότερο να χρησιμοποιείται η έρευνα πεδίου για να γίνουν σεβαστές και πιστευτές οι υποθέσεις εργασίας ή οι θεωρίες και μετά να χρησιμοποιούνται άλλα εργαλεία, όπως η έρευνα αρχείων, επιθεωρήσεις ή πειράματα για να δοκιμάσουν αυτές τις κατασκευές.

Τα πέντε χαρακτηριστικά που διαφοροποιούν την έρευνα πεδίου μελετών από τους άλλους τύπους έρευνας είναι για τους Ferreira, Merchant (1992):

1. Ο ερευνητής έχει άμεση, εις βάθος επικοινωνία με τους συμμετέχοντες στον οργανισμό, ιδιαίτερα μέσω των συνεντεύξεων και της άμεσης παρατήρησης των δραστηριοτήτων, όπου αυτές οι επαφές παρέχουν την πρωτογενή πηγή των δεδομένων της έρευνας.
2. Η μελέτη εμβαθύνει σε πραγματικές εργασίες ή διαδικασίες και όχι σε καταστάσεις τεχνητά δημιουργούμενες από τον ερευνητή
3. Ο σχεδιασμός της έρευνας δεν είναι συνολικά δομημένος. Εξελίσσεται μαζί με τις παρατηρήσεις στο ευρύτερο πεδίο.
4. Η παρουσίαση των δεδομένων περιλαμβάνει σχετικά πλούσιες (λεπτομερείς) περιγραφές καταστάσεων και πρακτικών της επιχείρησης.
5. Τα εκδοθέντα αποτελέσματα είναι γραμμένα για την ακαδημαϊκή κοινότητα (ένα μέρος της βιβλιογραφίας της έρευνας πεδίου είναι επίσης εύκολο να διαβαστεί και να χρησιμοποιηθεί από τους πρακτικούς).

Αναφέρουν, επίσης (p.6), και τα επτά χαρακτηριστικά που διαφοροποιούν την «άμεση έρευνα» (Mintzberg, 1983), τα οποία παρουσιάζουν πολλές ομοιότητες με τα προηγούμενα:

- α) Είναι κατά το δυνατόν καθαρά περιγραφική,
- β) βασίζεται σε απλές, όχι «κομψές» μεθόδους (π.χ. παρατήρηση),
- γ) είναι κατά το δυνατόν καθαρά επαγωγική,
- δ) έχει συστηματική μορφή,
- ε) αφορά μελέτη πραγματικών οργανισμών,
- στ) έχει συστηματική υποστήριξη δεδομένων με πρωτογενή στοιχεία, και
- ζ) δοκιμάζει να συνθέσει και να ενσωματώσει διαφορετικά στοιχεία με ιδανική ή καθαρή διαμόρφωση.

Παράλληλα, οι Atkinson, Shaffir (1998) προτείνουν τέσσερις κοινές στρατηγικές για να ενισχύσουν την κατασκευή της εγκυρότητας και μια ή περισσότερες από αυτές θα έπρεπε να ακολουθείται σε κάθε έρευνα πεδίου:

- α) ο ερευνητής θα έπρεπε να προσδιορίζει σαφώς τις προκαταρκτικές υποθέσεις και το υπόβαθρο ή την εκπαίδευση που έχει ο ίδιος στη

συγκεκριμένη μελέτη. Αυτό επιτρέπει στον αναγνώστη να συμπεράνει ή να προβλέψει, τι πιθανές προκαταλήψεις μπορεί να έχουν εισαχθεί.

- β) ο ερευνητής θα έπρεπε να προσδιορίζει σαφώς τον τρόπο παρατήρησης. Αυτό επιτρέπει στον αναγνώστη να συμπεράνει ή να προβλέψει πώς ο παρατηρητής μπορεί να έχει επηρεαστεί από τη διαδικασία, είτε μέσα από τη δράση της παρατήρησης, είτε από τη συμμετοχή στη διαδικασία.
- γ) Ο ερευνητής θα έπρεπε να αναπτύξει εναλλακτικές μετρήσεις για το ίδιο φαινόμενο και να δείχνει και τις δύο σειρές δεδομένων που συνεπάγονται τα ίδια συμπεράσματα.
- δ) ο ερευνητής θα έπρεπε να παρουσιάσει απόδειξη ότι το αποτέλεσμα της παρατηρούμενης εξέτασης είναι ακριβές και εύλογο.

Τέλος, για την καλύτερη διευκρίνιση των προηγούμενων, ο R. Kaplan (1986) αξιοποιεί τον παρακάτω πίνακα «επιχειρηματικής γνώσης» του Roethlisberger (1977), όπου η ανάπτυξη της γνώσης ακολουθεί τη φορά από κάτω προς τα πάνω, ενώ η πρακτική της γνώσης ακολουθεί τη φορά από πάνω προς τα κάτω:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1.4: Επιχειρηματική γνώση

Επίπεδα	Χαρακτηριστικά εκθέσεων (θεωρίες)	Μέθοδοι	Αποτελέσματα
Αναλυτική (επιστημονική) γνώση	Γενικές προτάσεις	↑ Δημιουργικό & επαγωγικό άλμα φαντασίας	↓ Συμπερασματικά συστήματα
	Εμπειρικές προτάσεις	↑ Λειτουργικοί καθορισμοί, αυστηρή (ακριβής) μέτρηση	↓ Εκθέσεις του τύπου X μεταβάλλεται με Y κάτω από δεδομένες συνθήκες
	Στοιχειώδεις έννοιες	↑ Καθορισμός εννοιών και μεταβλητών, στοιχειώδης μέτρηση	↓ Εκθέσεις του τύπου X μεταβάλλεται με Y
Δοκιμασμένη (εμπειρική) γνώση	Εννοιολογικά σχήματα	↑ Παρατήρηση και συνεντεύξεις	↓ Περιγραφή περιπτώσεων & συνδρόμων
Επιδεξιότητας	Γνώση γνώριμων δεδομένων	↑ Κατάταξη	↓ Ταξινομήσεις
		↑ Πράξη και σκέψη	↓ Πώς να το κάνεις Εκθέσεις & αξιώματα
Τα φαινόμενα			

2.2 Μελέτες αποτελεσματικότητας για τα Πανεπιστήμια

2.2.1 Γενικά

Η αποτελεσματικότητα ορίζεται ως η σχέση μεταξύ του ποσοτικού αποτελέσματος ενός οργανισμού (εκροή) και της ποσότητας των μέσων που διατέθηκαν για την πραγματοποίησή του (εισορή). Διακρίνεται σε:

1. Τεχνική αποτελεσματικότητα ή παραγωγικότητα, δηλαδή σχέση ανάμεσα στην ποσότητα παραγωγής και σε μέρος ή στο σύνολο των συντελεστών που διατέθηκαν γι' αυτή.
2. Οικονομικότητα, που εκφράζει το βαθμό εφαρμογής της βασικής οικονομικής αρχής, και
3. Αποδοτικότητα, που αφορά τη σχέση ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα οφέλη και τα διατιθέμενα κεφάλαια.

Η απόδοση ορίζεται οικονομικά ως η σχέση του αποτελέσματος και του μέσου ή των μέσων που συμμετέχουν στην επίτευξή του. Είναι σχέση μεταξύ δύο αριθμούμενων γεγονότων, από τα οποία το ένα είναι αποτέλεσμα του άλλου και ως έννοια είναι στενότερη εκείνης της παραγωγικότητας.

Σε ένα εκπαιδευτικό σύστημα η γενική αποτελεσματικότητα θα μπορούσε να διαχωριστεί (Ψαχαρόπουλος, 1999) σε εσωτερική (ποιότητα, κόστος-αποτελεσματικότητα, εκπαιδευτικές εισροές, κόστος, μάθηση) και εξωτερική (κόστος - όφελος, συμβολή στην οικονομική ανάπτυξη, κόστος, παραγωγικότητα αποφοίτων).

Για τις προαναφερθείσες έννοιες ασκείται κριτική, για την οποία ο Παπακωνσταντίνου (2003, σ. 88,89) σημειώνει ότι επικεντρώνει τα βέλη της στην προοπτική να στοχεύει η εκπαίδευση στη βελτιστοποίηση του κέρδους ή του ποσοτικού μόνο αποτελέσματος, όπως γίνεται και στη βιομηχανία. Κατά συνέπεια, τίθεται σε αμφισβήτηση η μεγιστοποίηση της παραγωγικότητας του εκπαιδευτικού συστήματος ανεξαρτήτως ποιοτικού τιμήματος. Αναφέρει χαρακτηριστικά μια φράση του Lê Thànη Khôi σχετικά με την εφαρμογή στην εκπαίδευση του δείκτη παραγωγικότητας ή και άλλων παραγωγικών δεικτών λειτουργίας και απόδοσης της βιομηχανίας, όπου το βασικότερο είναι ότι: «η παραγωγικότητα δεν πρόκειται να κάνει το σχολείο βιομηχανία διπλωματούχων, αλλά να προσελκύσει το καλύτερο μέρος των υπάρχουσών πηγών, με στόχο να επιτύχει μια παραγωγή, η οποία να είναι όχι μόνο η μεγαλύτερη δυνατή, αλλά ποιοτικά προσαρμοσμένη στις ανάγκες της κοινωνίας».

2.2.2 Μελέτες για τα Πανεπιστήμια

Οικονομικές μελέτες με θέμα την ανώτατη εκπαίδευση ετοιμάσθηκαν για ένα σεμινάριο που διεξήχθη στο Πανεπιστήμιο του Σικάγο το 1971 και παρουσίασαν τα αποτελέσματά τους με κριτικές εκτιμήσεις για τις επιπτώσεις των ευρημάτων τους στον κοινωνικό και στον ιδιωτικό τομέα. Αργότερα, αυτές οι μελέτες περιελήφθησαν στο τόμο «Επένδυση στην εκπαίδευση», που επιμελήθηκε ο Schultz (1972), και είναι ο συγγραφέας μιας εκ των μελετών με τίτλο «Βέλτιστη επένδυση για εκπαίδευση στα κολέγια», στην οποία καταλήγει ότι η παρεχόμενη εκπαίδευση στα Ανώτατα Ιδρύματα γενικώς είναι αναποτελεσματική και άδικη κοινωνικά.

Σχολιάζοντας την προηγούμενη μελέτη η Krueger (1972) συμφωνεί με τα συμπεράσματά της και προτείνει η αξιολόγηση της εναλλακτικής πολιτικής να ξεκινήσει με δύο θεμελιώδη ερωτήματα: Πρώτον, ποιοι είναι οι κυβερνητικοί στόχοι για τους οποίους η εκπαίδευση αποτελεί ένα εργαλείο; Δεύτερον, ποιοι είναι οι περιορισμοί για τη βελτιστοποίηση του όρου «πρώτο-καλύτερο» με όρους πολιτικών επιλογών;

Παράλληλα, στα βρετανικά Πανεπιστήμια που βασίζονται πολύ στην κυβερνητική χρηματοδότηση ήταν και είναι εντεινόμενες οι πιέσεις στα ιδρύματα να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα με την οποία τα κεφάλαια χρησιμοποιούνται. Μια επιστολή στα Πανεπιστήμια από το Συμβούλιο Χρηματοδότησης Πανεπιστημίων το Φεβρουάριο του 1992 διατύπωνε το ζήτημα ως ακολούθως: «Ο Υπουργός Εσωτερικών έχει επίσης τονίσει ότι αναμένει από τα ιδρύματα να πετύχουν πιο αποτελεσματικά οφέλη συνεχίζοντας να αναπτύσσουν πιο ευπροσάρμοστες και κοστολογικά αποδοτικές παροχές διδασκαλίας». Αργότερα, το Δεκέμβριο του 1992 το Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) διοργάνωσε ένα συνέδριο για τη διοικητική λογιστική στα Πανεπιστήμια. Από τις παρουσιασθείσες μελέτες, όσες αφορούσαν τη δύσκολη περιοχή της λογιστικής για έλεγχο και αποφάσεις στα Πανεπιστήμια εκδόθηκαν σε ένα τόμο με την επιμέλεια του R. Berry (1994). Μεταξύ άλλων, η μελέτη του Bourn είχε ως θέμα την επίδραση της αλλαγής του περιβάλλοντος στη στρατηγική, στη δομή και στις διαδικασίες του Πανεπιστημίου. Η περιγραφή του για την πορεία εργασιών στο Southampton University τονίζει το σχέδιο αποκέντρωσης ελέγχου πόρων που οι νέοι διάφανοι μηχανισμοί χρηματοδότησης πιθανόν να δημιουργήσουν και πραγματικά εμφανίζεται να επιζητούν. Η μελέτη του κινείται από τη περιγραφή στη θεωρία σχετικά με το έως πού αυτή η πορεία μπορεί να φθάσει στο Southampton University και σε άλλα Πανεπιστήμια.

Στον ίδιο τόμο, η μελέτη του Jones περιγράφει προσεκτικά την εμφάνιση των προαναφερθέντων εξωτερικών πιέσεων και εξηγεί πώς τρία διαφορετικά βρετανικά Πανεπιστήμια προσπάθησαν να προσαρμοστούν σε αυτές. Ειδικά, περιγράφει τις αλλαγές που συνιστώνται στις οργανωτικές δομές και στην

κατανομή προτύπων και εξετάζει κάποιες τάσεις που φαίνονται να αναπτύσσονται μεταξύ θεωρίας και πρακτικής. Η πληροφόρηση προέρχεται από την έκθεση αποτελεσματικότητας των σπουδών στο University College London και στο Edinburgh University, από επισκόπηση αρχείων του University of East Anglia και από συζητήσεις με αντιπροσωπείες από αυτά τα τρία Πανεπιστήμια που είχαν επιλεγεί να παράσχουν πληροφόρηση και για την Έκθεση Jarratt (1985), η οποία αναφέρεται στο πέμπτο κεφάλαιο της παρούσας διατριβής.

Παρόλα αυτά, οι Cropper and Drury (1996) επισημαίνουν ότι η διοικητική λογιστική στα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα έχει σημαντικά αγνοηθεί από τους ερευνητές, παρά τις δραματικές αλλαγές που έχουν λάβει χώρα σε αυτόν τον τομέα. Ο Gillie (1999) συμφωνεί και υπενθυμίζει ότι, καθώς η ανώτατη εκπαίδευση επεκτείνεται, οι προτάσεις για μια αλλαγή από τον παραδοσιακό τρόπο εκπαίδευσης σε εκείνον που βασίζεται στους πόρους χρηματοδότησης εκφράζουν τα θέματα αποτελεσματικότητας που τονίσθηκαν πάνω από μια δεκαετία στην Έκθεση Jarratt.

Τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα στο Ηνωμένο Βασίλειο έχουν υποστεί, όμως, μια ραγδαία και θεμελιακή αλλαγή στις βασικές τους αρχές και πρακτικές ως αποτέλεσμα της τάσης μαζικοποίησης του εκπαιδευτικού συστήματος. Γι' αυτό το CIMA επανέρχεται και προσπαθεί να συμβάλει στην επίλυση του προβλήματος. Απευθυνόμενο προς τα Ιδρύματα εκδίδει έναν οδηγό «Costing and Pricing in Education: Are You Ready?» (2000), που αναπτύσσεται για να ενθαρρύνει την καλή εφαρμογή στην αποτελεσματική κοστολόγηση και τιμολόγηση στα Πανεπιστήμια, τα οποία είναι ανεξάρτητα ιδρύματα που προσελκύουν κεφάλαια από ποικίλες πηγές. Αυτός ο «οδηγός» μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τα Πανεπιστήμια, ως εργαλείο για τον αυτοπροσδιορισμό οικονομικών μεταβλητών και/ή ως μια παρότρυνση για γενικότερο διάλογο. Έχει σχεδιασθεί για να επιτρέψει στα μέλη των κυβερνητικών σωμάτων, στους επικεφαλής των Πανεπιστημίων, στους ανώτερους διοικούντες και στους λογιστές να μελετήσουν τις πρακτικότητες εισαγωγής συστημάτων κοστολόγησης και τιμολόγησης.

Παράλληλα, ο πανεπιστημιακός τομέας στην Ιταλία υπόκειται σε θεμελιακές αλλαγές, όπως παρατηρούν οι Cinquini et al. (2000). Το σύστημα γίνεται περισσότερο όμοιο με τα άλλα ευρωπαϊκά συστήματα και οι οργανωτικές δομές αναπτύσσονται σύμφωνα με τα νέα πρότυπα που εισάγονται μέσω των μεταρρυθμίσεων του ιταλικού δημόσιου τομέα τα τελευταία χρόνια.

Το επιστημονικό περιοδικό «Critical perspectives on accounting» αφιέρωσε μια ειδική έκδοση με θέμα «Το Πανεπιστήμιο στο νέο επιχειρηματικό κόσμο» (2002). Μεταξύ άλλων, παρουσιάστηκαν και μελέτες των Saravanamuthu and Tinker, Dillard, Lawrence and Sharma, οι οποίες παρατίθενται συνοπτικά.

Οι Saravanamuthu and Tinker (2002) καταλήγουν ότι, οι μη μετρήσιμες δραστηριότητες, όπως συμβουλές - συζητήσεις με τους φοιτητές και κοινωνικές εκδηλώσεις δεν υπολογίζονται κατά προτεραιότητα. Αυτές οι δραστηριότητες, όμως, χαιρούν μεγάλης εκτίμησης, επειδή το Πανεπιστήμιο βασίζεται στην καλή φήμη του προσωπικού και στη δέσμευση παροχής υπηρεσιών ανωτέρου επιπέδου. Όσο η λογική της αποδοτικότητας συνεχίζει να λαμβάνεται υπόψη ως ο μόνος δρόμος προς τον εικοστό πρώτο αιώνα, η υπερβολική εμμονή στον έλεγχο μετρήσεων θα συνεχίσει να κρύβει την αξιοποίηση της ακαδημαϊκής εργασίας και των φοιτητικών αναγκών. Επίσης, ο Willmott (1995) συμφωνεί ότι η εργασία των ακαδημαϊκών είναι καθοριστική, αλλά όχι προσδιορισμένη, από τις προτεραιότητες της αγοράς και τα επιστημονικά πεδία. Σημειώνουν, ακόμη, ότι αν και η προκύπτουσα εμπορευματοποίηση της λογιστικής εκπαίδευσης οδηγεί συνήθως σε απάθεια και παραίτηση, ο Dillard συμφωνεί ότι είναι πιθανό (διαλεκτικά) να αντιστραφεί το κλίμα με τη δύναμη του «διοικείν» και να ξανακερδηθεί το χαμένο έδαφος. Αυτό μπορεί να συμβεί επειδή η Λογιστική συνεχίζει να διαδραματίζει το σχετικό της ρόλο στην πληροφόρηση μέσω της τεχνολογίας στην παγκόσμια οικονομία.

Για τον Dillard (2002) ο κόσμος έχει αλλάξει και κινείται με έναν επιταχυνόμενο ρυθμό. Η λογιστική εκπαίδευση, ή οποιοσδήποτε σύγχρονος σχεδιασμός πρέπει να φροντίζει για όλο το φάσμα της γνώσης, ή τουλάχιστον να προγραμματίζει με διορατικότητα και διαφωτιστικά. Οι σχολές διοίκησης επιχειρήσεων και λογιστικής μπορούν να διατυπώνουν και να μεταδίδουν κριτικές ερμηνείες και εποικοδομητικές εναλλακτικές λύσεις. Διαλεκτικά ενδεχόμενα, τα οποία ιστορικά έχουν προσφέρει βάση για υποστήριξη, διαφωνία και αντίρρηση ακόμα υπάρχουν για καινοτομίες στη λογιστική εκπαίδευση. Όσο η πολιτική φύση της διδασκαλίας και της πρακτικής της λογιστικής είναι εμφανής, τα προγράμματα μαθημάτων μπορούν να σχεδιάζονται για να αναλύουν και να εκτιμούν κριτικά το πλήρες φάσμα των πρακτικών της επιχείρησης, αποκαλύπτοντας και στους φοιτητές και στο τμήμα την προνομιούχο θέση του «διοικείν» και του κεφαλαίου.

Μέχρι σήμερα, όμως, υπάρχουν λίγες εμπειρικές μελέτες, εκτιμούν οι Lawrence and Sharma (2002), που ασχολούνται με τη σπουδαιότητα των διοικητικών τεχνικών από τον ιδιωτικό τομέα στον δημόσιο τομέα της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης σε ένα εξειδικευμένο πλαίσιο. Υπάρχουν αναφορές από συγγραφείς (Samuels and Oliga, 1982, Wallace, 1990) για περισσότερη έρευνα στο πλαίσιο των αναπτυσσόμενων χωρών. Επιπροσθέτως, υπάρχουν αναφορές (Lapsey and Pettigrew, 1994) για περισσότερες μελέτες που να περιλαμβάνουν: α) το ευρύτερο κοινωνικό πλαίσιο, εντός του οποίου οι οργανισμοί (ιδρύματα) λειτουργούν και β) τη δυναμική που προστίθεται στον περίπλοκο τομέα από το ανεξέλεγκτο, προσανατολισμένο στην αγορά, περιβάλλον στο οποίο ο νέος τύπος δημόσιου τομέα συναγωνίζεται για να προσφέρει υπηρεσίες.

Είναι εμφανές ότι οι προαναφερθείσες αναζητήσεις διαρκώς πληθαίνουν είτε με τις υποχρεώσεις απολογισμού του δημόσιου τομέα - ανώτατης εκπαίδευσης-μέσω οικονομικών εκθέσεων (Norverto - Laborda et al., 2003), είτε με τη μέτρηση της απόδοσης σε Ευρωπαϊκά και Αμερικάνικα Πανεπιστήμια (Wielemaker et al. 2003), είτε με τη μελέτη των Hassall and Joyce (2003), που αναφέρεται στην εφαρμογή ποιοτικών προτύπων για την επαγγελματική εκπαίδευση και εξετάζει τις επιπτώσεις τους για τη διδασκαλία της λογιστικής σε ένα πανεπιστημιακό περιβάλλον.

Οι Pettersen and Näsi (2004) περιγράφουν και συγκρίνουν τη φινλανδική και τη νορβηγική απόδοση με βάση τα πρότυπα διοίκησης και χρηματοδότησης των Πανεπιστημίων, ενώ συγκρίνουν τη Λογιστική με τα σχετικά συστήματα πληροφόρησης για τα Πανεπιστήμια σε αυτές τις δύο χώρες. Μελετούν πώς το προσωπικό στα πανεπιστημιακά Τμήματα αποκτά και χρησιμοποιεί τη λογιστική πληροφόρηση για λήψη αποφάσεων και πώς αντιλαμβάνεται την ευθύνη της υποχρέωσης / ικανότητας να αποδίδει λογαριασμό μέσα στα νέα πλαίσια διακυβέρνησης και διοίκησης. Παράλληλα, ο Barnabe (2004) παρουσιάζει τα κύρια στοιχεία ενός σύνθετου σχεδίου αξιολόγησης που αναπτύχθηκε στο Πανεπιστήμιο της Siena στην Ιταλία. Δείχνει ότι μια ανάλογη διαδικασία μπορεί να προκαλέσει θετικές και αρνητικές αλλαγές συμπεριφοράς και οργάνωσης, ενώ οι τελικοί στόχοι της αξιολόγησης δεν προσεγγίζονται πλήρως.

Για την Demartini (2004) τα σχετικά θέματα, όπως είναι ο εκμοντερνισμός 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. Προτείνει δε την εφαρμογή ενός συστήματος διασφάλισης ποιότητας ως έναν τρόπο προσέγγισης της μέτρησης αποτελεσματικότητας, χωρίς να αλλοιώνεται η αποστολή του Πανεπιστημίου, που είναι η Ανώτατη Εκπαίδευση και η έρευνα. Στο ίδιο μήκος κύματος και οι Saravanamuthu, Filling (2004) επισημαίνουν ότι, καθώς τα Πανεπιστήμια πειραματίζονται με διάφορες μορφές αντιπαράθεσης ανάμεσα στην αποτελεσματικότητα και την υποχρέωση / ικανότητα για απόδοση λογαριασμού, είναι σημαντικό να θυμάται κανείς ότι αν τα Πανεπιστήμια υποκόπτουν ανεπιφύλακτα στις επιταγές του επιχειρηματικού κόσμου για την αποτελεσματικότητα, διακυβεύουν την υπόληψή τους ως στυλοβάτες της δημιουργίας και της διάδοσης της γνώσης.

2.3

Μελέτες κοστολόγησης για τα Πανεπιστήμια

2.3.1 Γενικά

Ο Prowle (1999, p. 32,33) συμφωνεί ότι τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα χρειάζονται ένα ευρύ πεδίο κοστολογικής πληροφόρησης για να ασχολείται με μια ποικιλία διαφορετικών διοικητικών αποφάσεων. Μερικά παραδείγματα σχετικά με το πού η κοστολογική πληροφόρηση θα ήταν σχετική είναι: να υπολογίζει τη συνολική χρηματοοικονομική βιωσιμότητα διαφορετικών σειρών μαθημάτων, να βοηθάει στην κατανομή της χρηματοδότησης μεταξύ των ακαδημαϊκών τμημάτων, να βοηθάει στις αποφάσεις που σχετίζονται με τις πιθανές δραστηριότητες για την ανεύρεση πόρων και εκτός Πανεπιστημίου. Για να αντιμετωπίσουν αυτά τα θέματα, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα χρειάζονται ένα εγκεκριμένο πλαίσιο κοστολόγησης.

Για το Chartered Institute of Management Accountants του Ηνωμένου Βασιλείου (CIMA, 2000, εισαγωγή), η ακαδημαϊκή παράδοση στην ανώτατη εκπαίδευση αποδέχεται ποικίλες δραστηριότητες, όπως διδασκαλία, έρευνα, συμβουλευτική, ακαδημαϊκά συνέδρια και μεταφορά τεχνολογίας. Χωρίς ένα αποτελεσματικό κοστολογικό σύστημα η Διοίκηση θα είναι ανίκανη να εκτιμήσει συστηματικά το πλήρες κόστος και τα έσοδα που δημιουργούνται από ένα ανόμοιο σύνολο υπηρεσιών και να χρησιμοποιήσει αυτά τα δεδομένα για να πληροφορήσει τις μελλοντικές στρατηγικές και τις εκτιμήσεις αποδοτικής λειτουργίας των υπηρεσιών της.

2.3.2 Μελέτες για τα πανεπιστήμια

Στη Μεγάλη Βρετανία τα δύο Συμβούλια Χρηματοδότησης της Ανώτατης Εκπαίδευσης, The Universities Funding Council (UFC) and the Polytechnics and Colleges Funding Council (PCFC), έχουν βρει νέες προσεγγίσεις για τη χρηματοδότηση διδασκαλίας φοιτητών που είναι σχεδιασμένες για να ενθαρρύνουν μια πιο ανταγωνιστική βάση στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (Port and Burke, 1989, p. 12).

Ο R. Berry (1994, p. 2) στην εισαγωγή του τόμου «Management Accounting in Universities», που επιμελήθηκε, αναφέρεται στη μελέτη του Jones (University of East Anglia-UEA), που συνέκρινε το Πανεπιστήμιό του με εκείνα του Εδιμβούργου και του University College London (UCL). Το συμπέρασμά του είναι ότι οι προσαρμογές θα αντανakλούσαν ιδανικά τις ιδιαίτερες συνθήκες των διαφορετικών Ιδρυμάτων, και θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν σωστά λιγότερες συμβατικές μέθοδοι παρουσίασης και ελέγχου, αλλά η ανάγκη να υποστηρίξουν μια ενιαία διαδικασία εξωτερικής παρουσίασης μπορεί πολύ πιθανά να εμφανισθεί στη διαδρομή.

Ο Jones (1994, p. 47) επισημαίνει ότι γύρω στο 1990 και τα τρία προηγούμενα πανεπιστήμια ανέπτυξαν νέα πρότυπα σχεδιασμού, τα οποία αντανάκλασαν στον τύπο πληροφόρησης που ελάμβαναν από το UFC, περιγράφοντας με λεπτομέρεια τη συλλογή δεδομένων για την επιχορήγηση. Προσπάθησαν να εξακριβώσουν το συνολικό κόστος κάθε λειτουργίας που δημιουργεί εισόδημα, αλλά το UFC υιοθέτησε τελείως διαφορετικές βάσεις για την κατανομή γενικών εξόδων. Παρόλη την αυθαίρετη κατανομή των γενικών εξόδων, αυτός ήταν ο σκοπός που τα τμήματα κατάφεραν να ισορροπήσουν τα παραπάνω δεδομένα. Αυτό ενισχύθηκε πιο αυστηρά στο UEA και έγινε η βάση για το πλεονάζον προσωπικό στο Εδιμβούργο.

Από το Πανεπιστήμιο του Bath, οι Tomkins and Mawditt (1994, p.25) αναφέρουν ότι το φθινόπωρο του 1990, η Επιτροπή Διαχείρισης Πόρων - Resource Management Committee (RMC) εμβάθυνε περισσότερο στο πρόβλημα εφαρμογής της λογιστικής με κέντρα κόστους και δημιούργησε μια έκθεση (28/01/1991) ως υπόδειξη προς το Συμβούλιο Πολιτικής του Πανεπιστημίου. Μετά από κάποιες τροποποιήσεις που συζητήθηκαν αργότερα, το Συμβούλιο Πολιτικής ενέκρινε την εφαρμογή αυτής της πρότασης για την έναρξη στην ακαδημαϊκή χρονιά 1991/92 και με ενός έτους εμπειρία το σύστημα συνεχίζει να προσαρμόζεται και να μεταβάλλεται τόσο στις εσωτερικές οργανωτικές πιέσεις, όσο και στις εξωτερικές επιδράσεις που συμβαίνουν στον ευρύτερο χώρο.

Παράλληλα, η μελέτη των Groves et al. (University of Wales, College of Cardiff) σκιαγραφεί (1994, p.77) τις μεθόδους που εξετάστηκαν στο Cardiff για τον καθορισμό του πλήρους κόστους των ποικίλων δραστηριοτήτων που αναλήφθηκαν από το Πανεπιστήμιο. Αυτός ο τύπος πληροφόρησης είναι γενικά μη διαθέσιμος σε όλους. Όμως, υποστηρίζουν ότι, αν τα Πανεπιστήμια πρέπει να ανταποκρίνονται στη φιλοσοφία μιας προοδευτικής διείσδυσης στην αγορά, τότε θα έπρεπε να αγωνισθούν για εκείνο τον τύπο πληροφόρησης που διαρκώς θα φαίνεται ως η ουσία για τους σκοπούς του σχεδιασμού, τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο.

Τέλος, οι Burnett et al. (Leeds Metropolitan University) ισχυρίζονται (1994, p. 91) ότι η αλλαγή από ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης σε ένα που αντανάκλα στην πρόσφατη θεωρία, όχι μόνο θα ωφελήσει το σχολείο από τις πιο ακριβείς κοστολογήσεις, αλλά ένα σημαντικό πλεονέκτημα θα αποκτηθεί, πριν από την εφαρμογή, καθώς εξετάζουν τη συνολικά αμφοιβητούμενη περιοχή των γενικών εξόδων.

Σχετικές είναι οι παρακάτω αναφορές των Cropper and Cook (2000, p. 61), που σημειώνουν ότι: τα Ιδρύματα πρέπει τώρα να «κλείσουν» τα λογιστικά τους βιβλία (O' Leary, 1999). Οι χρηματοοικονομικές κρίσεις στο Cardiff University στη δεκαετία του 1980 και στο Edinburgh και στο Lancaster στη δεκαετία του 1990 (Shattock, 1988; Cornish, 1994) είναι όλες πάρα πολύ πραγματικές και τονίζουν την ανάγκη για τα Ιδρύματα να παρουσιάσουν

«κοστολογική ανάκαμψη και καθαρό λειτουργικό πλεόνασμα ή έλλειμμα σε όλα τα τμήματα και τις δραστηριότητες» αν πρέπει να διαχειρισθούν επαρκώς τη δημόσια χρηματοδότηση (National Audit Office – NAO, 1998).

Ο Mitchell σε άρθρο του περιγράφει (1996, p. 51) τα αποτελέσματα μιας επισκόπησης της χρήσης της ABC στα Πανεπιστήμια της Μεγάλης Βρετανίας το φθινόπωρο του 1994. Το ένα πέμπτο από όσους απάντησαν είχε χρησιμοποιήσει αυτή την κοστολογική μέθοδο και εκφράστηκε με συντριπτικά θετικό τρόπο για τα πλεονεκτήματά της, ιδιαίτερα για την αξία της στη βελτίωση της ενημέρωσης σε θέματα κοστολόγησης του οργανισμού. Ίσως το πιο ενδιαφέρον αποτέλεσμα της επισκόπησης να ήταν ότι τα περισσότερα Ιδρύματα εξέτασαν την ABC ως ένα εργαλείο για ορθολογική κατανομή των κέντρων κόστους στα ακαδημαϊκά τμήματα, ενώ η συνήθης αιτιολογία για την ABC (εκτός Πανεπιστημίων) είναι για την κοστολόγηση του προϊόντος.

Στο ίδιο άρθρο, ο Mitchell επισημαίνει (p. 57) ότι η αντίληψη του ρόλου της ABC να περιορίζεται για την κατανομή κόστους στα σχολεία δεν είναι γενική και μερικά Πανεπιστήμια έχουν πράγματι χρησιμοποιήσει την ABC προσανατολισμένα στον συνηθισμένο τρόπο κοστολόγησης προϊόντος. Όμως, η ίδια η διάρθρωση των πανεπιστημίων ενεργεί αντίθετα σε αυτό, αφού οι περισσότερες αποφάσεις δε λαμβάνονται κεντρικά και οι περισσότερες κεντρικές χρηματοοικονομικές λειτουργίες δεν έχουν παράδοση να ενδιαφέρονται για τον λεπτομερή καθορισμό σε επίπεδο προϊόντος (υπηρεσίας). Ο αυξητικός ρυθμός αποκέντρωσης μοιάζει να ενισχύει όλα αυτά και συγκεντρώνει το ενδιαφέρον της κοστολόγησης σε σχολικό επίπεδο. Αυτό δυναμώνει την πρόκληση ανάπτυξης ειδικευσης διαδικασιών και συστημάτων πληροφόρησης σε σχολικό επίπεδο και πιθανώς απαιτεί από την κεντρική χρηματοοικονομική λειτουργία να διευκολύνει και να εναρμονισθεί με αυτό.

Για το προηγούμενο άρθρο, οι Goddard and Ooi (1998, p. 31) σχολιάζουν ότι σε μια περιεκτική επισκόπηση για τη χρήση της ABC στα Πανεπιστήμια, ο Mitchell (1996), βρήκε πέντε ιδρύματα να κάνουν εκτενή χρήση της ανάλυσης βάσει δραστηριοτήτων με λεπτομερειακούς οδηγούς κόστους. Αυτό, συμπληρώνουν, είναι εκπληκτικό και έδειξε ότι ο ρόλος των συστημάτων διοικητικής λογιστικής στα Πανεπιστήμια έχει γίνει σε σημαντικό βαθμό πιο σπουδαίος τα τελευταία χρόνια.

Η ABC μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να βελτιώσει το κόστος διοίκησης των Πανεπιστημίων. Οι Acton and Cotton υποδεικνύουν (1997, p. 33) τον τρόπο: Πρώτον, οι άμεσες εκπαιδευτικές δαπάνες μιας ακαδημαϊκής μονάδας (π.χ. μια σχολή διοίκησης, ένα κολέγιο ελευθέρων τεχνών ή ένα τμήμα φυσικής) μπορούν να κατανεμηθούν μεταξύ των ακαδημαϊκών μονάδων που αυτή εξυπηρετεί. Δεύτερον, η ABC μπορεί να εφαρμοσθεί σε υποστηρικτικές μονάδες του Πανεπιστημίου (π.χ. τμήμα εγγραφών ή βιβλιοθήκη) για τους σκοπούς διαχείρισης του κόστους δραστηριοτήτων σε αυτές τις

υποστηρικτικές μονάδες και να βοηθήσει στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις κατανομές πόρων. Τελικά, αυτές οι δαπάνες μπορούν να κατανεμηθούν στο χρήστη των ακαδημαϊκών μονάδων για να επανυπολογισθεί το περιθώριο συμβολής στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να καθορίσει το καθαρό πλεόνασμα εσόδων πέραν των εξόδων για κάθε διαπιστωμένη ώρα που λαμβάνεται στην ακαδημαϊκή μονάδα από τους εγγραφόμενους στο Πανεπιστήμιο.

Στις υπηρεσίες της βιβλιοθήκης επικεντρώθηκε για λόγους πρακτικούς η μελέτη περίπτωσης των Goddard and Ooi (1998, p. 36), αλλά η εκτίμησή τους φαίνεται να είναι πολύτιμη και για πολλές άλλες κεντρικές υπηρεσίες. Υποστηρίζουν (p. 37) ότι ένα ABC σύστημα βελτιώνει ενδεχομένως την οργανωτική αποτελεσματικότητα, επειδή οι κατανομές του εκφράζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος ευκαιρίας. Συμφωνούν (p. 38) ότι το σύστημα ABC βελτίωσε την αποτελεσματικότητα της κατανομής συγκριτικά με τις αντίστοιχες παραδοσιακές προσεγγίσεις.

Είναι προφανές ότι η ABC δεν αποτελεί πανάκεια για το πρόβλημα κατανομής των γενικών εξόδων στα Πανεπιστήμια, αλλά έχει πολλά να προσφέρει στη βελτίωση της σχέσης τέτοιων κατανομών για την πραγματική χρήση των υπηρεσιών και, επομένως, βελτιώνει και την αποτελεσματικότητα των κατανομών. Η τρέχουσα κατάσταση κοστολόγησης στον τομέα της ανώτατης εκπαίδευσης, εξετάζοντας την πρόσφατη δημοσιευθείσα βιβλιογραφία και αναλύοντας την πρόοδο που έγινε από τα ιδρύματα κατά την εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) περιγράφεται από τους Cropper and Cook (2000). Σημειώνουν (p. 61) ότι σκοπός του άρθρου τους είναι να αναλύσει τα δεδομένα που προέρχονται από μια δεύτερη εθνική επισκόπηση και να συγκρίνει και να αντιπαραθέσει αυτά με την πληροφόρηση που αποκτήθηκε πέντε χρόνια νωρίτερα. Αναφέρονται (p. 63) συγκεκριμένα στις μελέτες των Port and Burke (1989), Groves et al. (1994), Cropper and Drury (1996), Mitchell (1996), Acton and Cotton (1997), Newton (1997) και Goddard and Ooi (1998). Παρατηρούν ότι αυτές οι μελέτες παρέχουν μόνο μια γρήγορη ματιά σε ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο: καμιά δεν εξετάζει την τάση χρησιμοποίησης του ABC για μια περίοδο αρκετών ετών. Για να διορθωθεί αυτό, τα αποτελέσματά τους έχουν αποκτηθεί από μια σχετική επισκόπηση στις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες όλων των Πανεπιστημίων του Ηνωμένου Βασιλείου από το φθινόπωρο του 1993 μέχρι και το χειμερινό εξάμηνο 1998-1999. Η επισκόπηση είχε παρόμοια χαρακτηριστικά με τη μελέτη που έγινε πέντε χρόνια νωρίτερα από τους Cropper and Drury το φθινόπωρο του 1993, έτσι επιτρέπει τις άμεσες συγκρίσεις ανάμεσα στα δύο σύνολα δεδομένων για μια εκτεταμένη χρονική περίοδο. Τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν δείχνουν (p. 61) ότι, ενώ η εφαρμογή των συστημάτων ABC πάει αργά, θα μπορούσε να αλλάξει λόγω των πιέσεων που ασκούνται από τα όργανα χρηματοδότησης και την κεντρική κυβέρνηση. Ο Wielemaker (2003, p. 7) αναφέρεται επίσης στις μελέτες των Mitchell (1996), Goddard and Ooi (1998), Cropper and Cook

(2000), οι οποίοι διερεύνησαν το ενδεχόμενο χρήσης της ABC στα βρετανικά Πανεπιστήμια και κατέληξαν ότι τα αποτελέσματα ήταν απολύτως εποικοδομητικά. Προβλέπει, δε, ότι η προσέγγιση μέσω της ABC θα βοηθήσει στη βελτίωση της οικονομικής απόδοσης, αλλά η εφαρμογή της θα είναι ένα πρόβλημα.

Τα προκαταρκτικά αποτελέσματα μιας εμπειρικής επισκόπησης που διεξήχθη σε ένα μεγάλο αριθμό ιταλικών Πανεπιστημίων παρουσιάζουν οι Cinquini et al. (2000,p.1). Το πρώτο αντικείμενο της επισκόπησης τους ήταν να διερευνήσει τις πρωτοπόρες πρακτικές κόστους και διοικητικής λογιστικής στα ιταλικά δημόσια και ιδιωτικά Πανεπιστήμια. Το δεύτερο αντικείμενο αυτής της έρευνας ήταν να διερευνήσει τους παράγοντες (με όρους αριθμού φοιτητών, διαφορετικά επίπεδα κ.λπ.) που συνδέονταν με τις επιλεγμένες λογιστικές προσεγγίσεις.

Η έρευνα του Kinsella (2002, p. 37) αναφέρεται στις προαναφερθείσες μελέτες, οι οποίες προτείνουν ότι η χρήση της ABC στο δημόσιο τομέα προσφέρει στη διοίκηση σημαντικά πλεονεκτήματα για την κατανόηση των δαπανών παράδοσης εξειδικευμένων υπηρεσιών και/ή προϊόντων και παρέχει μια ασφαλή βάση για τη δημιουργία μετρήσεων οργανωτικής απόδοσης. Ακόμη και στην περίπτωση του Wooster, Ohio, στην οποία η ABC δεν ήταν πλήρως εφαρμοσμένη, η δημοτική αρχή αποκόμισε μια βελτιωμένη κατανόηση των δαπανών της μέσω αυτής της διαδικασίας. Είναι αλήθεια ότι τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα του δημόσιου τομέα δεν έχουν ενσωματώσει την ABC στη μεθοδολογία του προϋπολογισμού τους. Όμως, η χρήση της ABC και η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για να αναπτύξει τις εφαρμογές της ABC στη λήψη αποφάσεων θα προσφέρει στα ιδρύματα το ίδιο είδος ωφελειών που αποκτήθηκε από τον Δήμο της Indianapolis, το Υπουργείο Άμυνας και την Φορολογική Υπηρεσία των Η.Π.Α., καθώς και το δημόσιο Νοσοκομείο στη Victoria Αυστραλίας. Παρόλο που η ABC δημιουργήθηκε σε ένα περιβάλλον παραγωγής, ο αποτελεσματικός της χώρος ανάπτυξης έχει σαφώς επεκταθεί για να περιλάβει τον κυβερνητικό τομέα.

Ο Modell (2003, p. 333) υιοθετεί μια μακροπρόθεσμη προοπτική επικεντρωμένη στις πρόσφατες αλλαγές για τη μέτρηση απόδοσης - Performance Measurement (PM), σχετικά με τον κυβερνητικό έλεγχο των Σουηδικών Πανεπιστημίων και Κολεγίων. Συμπεραίνει ότι με τις καθιερωμένες προσεγγίσεις (αντί των καθοδηγητικών στόχων) εξηγείται καλύτερα η εξέλιξη ασαφών ζευγών, όπως μεταξύ επισήμως δηλωμένων στόχων και δεικτών απόδοσης, μεταξύ διαφορετικών συστημάτων PM από την άμεση παρατήρηση μέχρι την σύνθετη αλληλεπίδραση, μεταξύ εμπλεκόμενων συμφερόντων στην εξέλιξη πρακτικών για τους πόρους και τις κατανομές κόστους, αλλά και για τις διαδικασίες ελέγχου ποιότητας.

2.4

Μελέτες αποδοτικότητας για την εκπαίδευση

2.4.1 Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων Data Envelopment Analysis (DEA)

Οι Δονάτος κ.ά. (2002, σ. 137) αναφέρουν ότι στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν αναπτυχθεί διάφορες μέθοδοι μέτρησης της αποτελεσματικότητας, στηριζόμενες σε τεχνικές της Στατιστικής, της Οικονομετρίας και της Επιχειρησιακής Έρευνας. Η παραδοσιακή μέθοδος εκτίμησης της αποτελεσματικής χρησιμοποίησης πόρων είναι η ανάπτυξη δεικτών, όπου καθένας τους περιορίζεται σε μια μόνο εισροή και μια μόνο εκροή, και δεν μπορεί να συμπεριλάβει καταστάσεις στις οποίες αντιστοιχούν περισσότερες εισροές και εκροές ταυτόχρονα και η χρησιμοποίησή τους εμφανίζει σημαντικές αδυναμίες (Sherman and Gold 1985, Foster 1986). Τονίζουν ότι η αδυναμία αυτή επιτείνεται ακόμη περισσότερο όταν η σε βάθος ανάλυση με βάση τους δείκτες είναι δύσκολη και δεν αντιμετωπίζει την υφιστάμενη αλληλοεξάρτηση μεταξύ των εισροών και των εκροών. Οι οικονομετρικές μέθοδοι με βάση τις οποίες εκτιμάται μια συνάρτηση παραγωγής ή συνάρτηση κόστους (Clark 1984, Ferrier and Lovell 1990, Δονάτος και Γκιώκας 1995, Δονάτος, Αθανασόπουλος και Γκιώκας 1997), υπερτερούν της απλής εφαρμογής των δεικτών, κυρίως επειδή στο υπόδειγμα λαμβάνεται υπόψη η αλληλοεπίδραση των αριθμών των εισροών και των εκροών. Η εφαρμογή αυτής της μεθοδολογίας στηρίζεται στην υπόθεση ότι υπάρχει μια κοινή συνάρτηση παραγωγής (ή κόστους). Ειδικότερα, εκτιμάται η σχετική αποτελεσματικότητα κάθε εξεταζόμενου τμήματος σε σύγκριση με τη μέση αποτελεσματικότητα που θα έπρεπε να επιτευχθεί, σύμφωνα με τη συνάρτηση. Και εδώ, όμως, παρατηρούν, όπως στη χρήση δεικτών, ότι δεν καθορίζονται με σαφήνεια οι αποκλίσεις της σχετικής αποτελεσματικότητας από τη μέση αποτελεσματικότητα της εκτιμώμενης συνάρτησης, που καθιστούν το εξεταζόμενο τμήμα μη αποτελεσματικό.

Οι αδυναμίες που εμφανίζουν οι παραπάνω μέθοδοι, αντιμετωπίζονται με μια τεχνική γραμμικού προγραμματισμού (μη παραμετρική), τη μέθοδο Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων- Data Envelopment Analysis (DEA), που αναπτύχθηκε με βάση τη θεωρία της σχετικής αποδοτικότητας (Farrel 1957, Charnes et al. 1978) και θέτει ως αναγκαία προϋπόθεση εφαρμογής τον καθορισμό εισροών και εκροών.

Προκειμένου για Πανεπιστήμια, εξάγεται ένας δείκτης για κάθε μονάδα λήψης αποφάσεων (π.χ. ακαδημαϊκό τμήμα), ώστε να συγκριθεί η δυνατότητά τους να μετατρέπουν τις εισροές σε εκροές και να υπολογισθεί η σχετική αποδοτικότητα κάθε τμήματος, επιλύοντας κάθε φορά διαφορετικό πρόβλημα γραμμικού προγραμματισμού. Μεγιστοποιείται έτσι ο βαθμός αποδοτικότητας ενός τμήματος και προσδιορίζει αυτόν το βαθμό σχετικά με τα τμήματα του δείγματος που παρουσιάζουν **ομοιογενείς** συνδυασμούς εισροών-εκροών με το τμήμα της συνάρτησης σκοπού.

Γενικότερα, η DEA αξιοποιείται κυρίως σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όπου οι παραδοσιακές μέθοδοι της Λογιστικής δυσκολεύονται στην επίλυση σύνθετων προβλημάτων, ιδιαίτερα όταν οι επιλεγόμενες εισροές και εκροές δεν μπορούν να προσδιορισθούν με τις ίδιες μονάδες μέτρησης. Συμπληρώνει τις προαναφερθείσες μεθόδους και στα Πανεπιστήμια μπορεί να βοηθήσει τη Διοίκηση (Υπουργεία, Πρυτανείες, Τμήματα) να λάβει πιο εύστοχες αποφάσεις, αφού στη συνολική της αναφορά προσδιορίζει τα μη αποδοτικά τμήματα και προτείνει τρόπους για να γίνουν αποδοτικά. Στην παρούσα διατριβή επιδιώκεται αυτή η προσέγγιση (αξιοποίηση) της ABC στο ΠΑ.ΠΕΙ. (τέταρτο κεφάλαιο), μέσω του συνδυασμού της DEA με την κατάρτιση προϋπολογισμών βάσει δραστηριοτήτων (Activities Based Budgeting - ABB) και τη σύνταξη πίνακα εναρμόνισης δεικτών και στόχων (Balanced Score Card - BSC) που παρουσιάζονται στο πέμπτο κεφάλαιο.

2.4.2 Μελέτες εφαρμογής της DEA στην εκπαίδευση

Οι Tomkins and Green (1988) δοκίμασαν να χρησιμοποιήσουν την DEA για την αξιολόγηση των τμημάτων Λογιστικής στα βρετανικά Πανεπιστήμια. Υποστήριξαν ότι για να είναι οι αξιολογητές αξιόπιστοι (p.162), πρέπει να είναι ικανοί να παρουσιάζουν λογικές μεθόδους για να αντιμετωπίσουν τον πολυδιάστατο χαρακτήρα του προβλήματος της αξιολόγησης, τον οποίο τόσο καλά προβάλλει η DEA.

Για τη μελέτη τους αξιοποίησαν έξι απόπειρες προσέγγισης (runs) της σχετικής αποδοτικότητας των τμημάτων, τις οποίες προσδιόρισαν ως εξής:

- DEA 1:** ΕΚΡΟΕΣ: Προπτυχιακοί φοιτητές, Έρευνα μεταπτυχιακών φοιτητών, Αριθμός διδασκομένων μεταπτυχιακών φοιτητών και συνολικό εισόδημα.
ΕΙΣΡΟΕΣ: Αριθμός προσωπικού πλήρους απασχόλησης.
- DEA 2:** Όπως η DEA 1, με επιπλέον εκροή τον αριθμό δημοσιεύσεων.
- DEA 3:** Όπως η DEA 2, με επιπλέον εισροή διάφορες άλλες δαπάνες, όπως π.χ. για ταξίδια.
- DEA 4:** Όπως η DEA 3, αλλά ο αριθμός του προσωπικού αντικαθίσταται με τους μισθούς των διδασκόντων.
- DEA 5:** Όπως η DEA 4, αλλά το εισόδημα τώρα αναλύεται σε τρεις υποκατηγορίες, εισόδημα ερευνητικών επιτροπών, εισόδημα άλλης έρευνας και άλλο εισόδημα.
- DEA 6:** Όπως η DEA 5, αλλά με ενσωματωμένες τις δύο εισροές σε μία.

Στη μεταπτυχιακή του διατριβή (M.Sc. Thesis) ο Kwimbere (1987) αναφέρει τη μεθοδολογία της DEA ως ένα υπερέχον εργαλείο ανάλυσης για τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, όπου τα νομισματικά κέρδη δεν είναι ο πρωταρχικός σκοπός. Οι απόπειρες (δοκιμές) της διατριβής του συνοδεύονταν, χρησιμοποιώντας επιλεγμένες μεταβλητές, από τη λογική υπόθεση (p. 125) ότι τα ακαδημαϊκά τμήματα του Πανεπιστημίου υφίστανται

έχοντας ως βασικούς τους στόχους τη διδασκαλία και την έρευνα και ότι οι περισσότεροι πόροι που χρησιμοποιήθηκαν στα τμήματα καταναλώνονται για την επίτευξη αυτών των στόχων. Διευκρινίζει (p. 30) ότι η DEA είναι ουσιαστικά ένα εργαλείο για τη μέτρηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των μονάδων λήψης αποφάσεων (Decision Making Units - DMUs) και όχι ένα εργαλείο για τη μέτρηση της τιμής της αποτελεσματικότητας. Συγκριτικά με την προαναφερθείσα μελέτη των Tomkins and Green, η οποία πρωτοπαρουσιάστηκε στο discussion paper No. 72 για την Έρευνα Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου του Bath (1987), αναφέρει (p.31) ότι η ανάλυση που ακολουθεί έχει μια πιστή ομοιότητα προς εκείνη που έγινε από τους Tomkins and Green στο ότι ασχολείται με τα τμήματα Λογιστικής των Βρετανικών Πανεπιστημίων για μια ακαδημαϊκή χρονιά και μερικές μεταβλητές που επελέγησαν για τις δύο μελέτες είναι παρόμοιες. Επισημαίνει, όμως, ως βασικές διαφορές ότι στη μελέτη του ασχολήθηκε α) με τρία διαφορετικά τμήματα (Χημικών Μηχανικών, Φυσικής, Μαθηματικών) των Βρετανικών Πανεπιστημίων και β) τα δεδομένα τους εξετάστηκαν για δύο συνεχόμενες ακαδημαϊκές χρονιές.

Στην ιδέα της DEA βασίστηκε και ο Beasley (1990) για να παρουσιάσει ένα ποσοτικό μοντέλο σύγκρισης πανεπιστημιακών τμημάτων του ίδιου επιστημονικού πεδίου (Χημείας, Φυσικής) στα βρετανικά Πανεπιστήμια. Όπως σημειώνει (p.172) στόχος του δεν ήταν να παρουσιάσει ένα μοντέλο με την τέλεια απάντηση στο πρόβλημα σύγκρισης πανεπιστημιακών τμημάτων, αλλά να παρουσιάσει ένα μοντέλο που θα ήταν βελτίωση στις προηγούμενες προσπάθειες.

Σε επίπεδο διδακτορικής διατριβής (Ph.D. thesis) έχουν παρουσιασθεί μελέτες εφαρμογής της DEA στην εκπαίδευση, οι οποίες αναφέρονται με τη χρονολογική σειρά που εκπονήθηκαν:

Ο Rhodes (1978), εκ των σημαντικότερων ερευνητών της DEA, στη Σχολή Αστικών και Δημοσίων Θεμάτων του Carnegie-Mellon University ανέπτυξε μια βαθμωτή μέτρηση (scalar measure) για την αποδοτικότητα, που είναι κυρίως κατάλληλη να χρησιμοποιηθεί από τους λαμβάνοντες αποφάσεις ως μια βάση αξιολόγησης και/ή ελέγχου των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα. Η εφαρμογή της έγινε στο πειραματικό πρόγραμμα συνεχιζόμενης εκπαίδευσης (Education Follow Through Project) για τη βελτίωση της πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης στις ΗΠΑ.

Ο Desai (1986) στο University of Pennsylvania βασίστηκε σε μια κεντρική ιδέα: τη μέτρηση της σχετικής αποδοτικότητας και παραγωγικότητας. Η εφαρμογή του αναπτύσσεται με προσέγγιση σε θέματα εκτέλεσης συμβατικών προγραμμάτων της στοιχειώδους εκπαίδευσης, η οποία μεθοδολογικά εστιάζεται σε μερικά θεωρητικά ζητήματα που είχαν αναδυθεί μέσω της χρήσης της DEA στη μέτρηση της σχετικής αποδοτικότητας.

Ο Ahn (1987) εκπόνησε τη διατριβή του στο University of Texas at Austin με επιβλέποντες καθηγητές τους Abraham Charnes και William Cooper, τους κορυφαίους μελετητές για την ανάπτυξη της DEA. Χρησιμοποιεί και δοκιμάζει την ανάλυσή του με διάφορες εισροές και εκροές που απαιτούνται για να αξιολογηθούν οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί. Σκοπός του ήταν να εξετάσει την DEA ως ένα πιθανό εργαλείο για χρήση στη διοικητική λογιστική συγκριτικά με άλλες προσεγγίσεις για τη μέτρηση της αποδοτικότητας στα Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαιδευσεως των Η.Π.Α.

Ο Harrison (1988) στο University of North Carolina αξιολόγησε την απόδοση των 19 σχολών του κρατικού Πανεπιστημίου της California μέσω της αποδοτικότητάς τους. Χρησιμοποίησε την DEA για να καθορίσει πώς το μέτρο της αποδοτικότητας επηρεάζεται όταν αξιολογούνται πανεπιστήμια, τα οποία χρηματοδοτούνται με βάση λεπτομερειακούς μαθηματικούς τύπους που έχουν σχεδιαστεί για να προαχθεί η ισοτιμία. Έτσι οι βαθμοί αποτελεσματικότητας ήταν σχεδόν ίσοι, αλλά εμφανίστηκε αξιοσημείωτο κενό στην εισροή που αφορά δαπάνες προσωπικού σε εκείνες τις σχολές που διαπιστώθηκαν ως μη αποδοτικές.

Ο Berry (1991) στη Διοίκηση Επιχειρήσεων του University of Kentucky χρησιμοποίησε την DEA για να μετρήσει τη σχετική αποδοτικότητα μεταξύ των προγραμμάτων τροφοδοσίας σε 66 επιλεγμένες περιοχές σχολείων στο Kentucky. Στόχος του ήταν να προσδιορίσει αν τα προαναφερθέντα προγράμματα που σχεδιάστηκαν για τις προβληματικές περιοχές λειτούργησαν λιγότερο αποτελεσματικά από εκείνα που σχεδιάστηκαν για τις μη προβληματικές περιοχές. Βρήκε ότι η μεταξύ τους αποδοτικότητα δεν ήταν σημαντικά διαφορετική, και, επομένως, τα χαρακτηριστικά της φτώχειας (προβληματικές περιοχές) ή του πλούτου (μη προβληματικές περιοχές) δεν εμποδίζουν τις προβληματικές περιοχές από τη βελτίωση της απόδοσής τους.

Ο Bardhan (1995) στο University of Texas at Austin εκπόνησε τη μελέτη του με δεδομένο τη νομοθετική εντολή να αναπτυχθούν βελτιωμένα συστήματα υποχρέωσης και απόδοσης λογαριασμού (accountability), καθώς επίσης και μέθοδοι αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας για την εκπαίδευση σε δημόσια σχολεία στο Texas. Η έρευνά του προσεγγίζει το πρόβλημα της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης αξιοποιώντας την DEA, ώστε να χειριστεί τις πολλαπλές εισροές και εκροές που χαρακτηρίζουν την εκπαιδευτική διαδικασία, αντί των παραδοσιακών προσεγγίσεων που χρησιμοποιούσαν μια και μοναδική μεταβλητή, όπως ήταν το κόστος ή το κόστος ανά φοιτητή.

Ο Φωτόπουλος (2000) στο Οικονομικό τμήμα του Πανεπιστημίου Αθηνών σκόπευε να αναπτύξει ένα θεωρητικό πλαίσιο, το οποίο θα αποτελούσε αρωγό στο να κατανοηθεί σε βάθος ο ιδιόμορφος τρόπος λειτουργίας, η αποστολή, καθώς και η επιχειρηματική δραστηριότητα των μη κερδοσκοπικών οργανισμών, κυρίως στο τομέα της εκπαίδευσης και της υγείας. Όμως, αυτός ο

σκοπός δεν εκπληρώθηκε στο σύνολό του, καθώς τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ήταν πολύ περιορισμένα για την εκτεταμένη ανάλυση και αξιολόγηση της λειτουργίας τους. Στην εφαρμογή του προσπαθεί να απεικονίσει το συνολικό ποσοστό των δεσμευμένων πόρων στο κάθε ελληνικό ΑΕΙ έναντι του δείκτη αποτελεσματικότητας από τη μέθοδο DEA. Η καμπύλη που προκύπτει, αν και δεν αποτελεί πιστό παράγωγο των προσδοκιών του (σ. 250), αποδεικνύει μερικώς την υπόθεση περί φθίνουσας κοινωνικής παραγωγής και αφήνει το περιθώριο για περαιτέρω έρευνα.

Επίσης, οι Abbott and Doucouliagos (2003) χρησιμοποιούν σε άρθρο τους τεχνικές μη παραμετρικές για να εκτιμήσουν την τεχνική και την αναλογικά συσχετιζόμενη αποδοτικότητα καθενός Πανεπιστημίου στην Αυστραλία. Με ποικίλες μετρήσεις εισροών-εκροών τα αποτελέσματά τους δείχνουν, ανεξάρτητα από τη σύνθεση εισροών-εκροών, αφού στο σύνολό τους τα Πανεπιστήμια στην Αυστραλία καταγράφουν υψηλά επίπεδα αποδοτικότητας συσχετιζόμενα το ένα με το άλλο. Οι Caballero et al. (2004), παρέχουν σε άρθρο τους ένα μοντέλο για τη λήψη αποφάσεων, ώστε ο σχεδιασμός πολιτικής για το προσωπικό εντός του Πανεπιστημίου να εγγυάται μια ίση μεταχείριση όλων των εκπαιδευτικών και ερευνητικών μονάδων, μεγαλύτερη διαφάνεια στην κατανομή των χρηματοοικονομικών πόρων, καθώς και ένα λογικό έλεγχο κατανομών που έγινε για τις επιδράσεις τους στα επίπεδα αποδοτικότητας του Πανεπιστημίου. Βασίζονται στη χρήση δύο ποσοτικών τεχνικών, της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων (DEA) και των πολλαπλών κριτηρίων στη λήψη αποφάσεων (Multiple Criteria Decision Making - MCDM) που συνδέονται με έναν τρόπο που κάνει δυνατή τη μεταφορά πληροφορίας από το ένα στο άλλο.

Ακόμη, οι Brignall, Pierce-Brown (2004) περιγράφουν μέρος ενός ερευνητικού προγράμματος για την αποτελεσματικότητα των κεντρικών διοικήσεων στα βρετανικά Πανεπιστήμια που χρηματοδοτήθηκε από το Συμβούλιο Χρηματοδότησης της Εκπαίδευσης - Higher Education Funding Council for England and Wales (HEFCE) - για διάστημα που ξεπέρασε τα τρία χρόνια. Η έρευνα διεξήχθη από δύο διαφορετικών προτύπων ερευνητικές ομάδες, αφού χρησιμοποίησαν δύο διαφορετικές μεθοδολογίες: την DEA και την επεξηγηματική (ερμηνευτική) μελέτη περιπτώσεως (case study). Λαμβάνοντας υπόψη και τις πιθανές αντιδράσεις των διοικούντων τα Πανεπιστήμια, κατέληξαν στη χρήση της DEA ως έναν εθνικό δείκτη απόδοσης. Αυτό θα επιτυγχανόταν με σχεδιασμένη έρευνα που θα εξακριβώνε τάσεις και θα επέτρεπε ευρεία ανάλυση στη μελέτη περιπτώσεων, γεγονός που, κατά τον Lee (1991), είναι σπάνιο στην πολυμεθοδολογική έρευνα. Ο Ruggiero (2006) πιστεύει ότι κατά την επίλυση εκπαιδευτικών προβλημάτων η DEA μπορεί να προκαλέσει μια επίδραση εξομάλυνσης στη διαδικασία μέτρησης του λάθους και καταλήγει ότι οι αναλύσεις αποδοτικότητας είναι πλέον περισσότερο αξιόπιστες από ό,τι πίστευαν στο παρελθόν. Οι Giménez and Martinez (2006) παρατηρούν ότι το περιβάλλον λειτουργίας στα ισπανικά Πανεπιστήμια έχει αλλάξει σημαντικά από το 2001. Η νομοθεσία επέφερε μεταρρυθμίσεις και απαιτεί τη βελτιωμένη επίδοση των λειτουργικών μονάδων του Πανεπιστημίου, όπου, στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι τα ακαδημαϊκά Τμήματα. Η εμπειρική τους εφαρμογή σε 42 Τμήματα του Autonomus University of Barcelona (UAB) που βασίστηκε στη DEA ποσοτικοποίησε τη διαφορά μεταξύ του παρατηρούμενου κόστους των Τμημάτων και του κόστους που θα επετύγχαναν υποθέτοντας μακροχρόνια ελαχιστοποίηση κόστους και βελτιστοποίηση κλίμακας (βλ. σχετ. παρ. 5.1.3β).

Τέλος, η Johnes (2006), εξηγεί ότι η ευκολία με την οποία η DEA μπορεί να χειριστεί πολλαπλές εισροές και πολλαπλές εκροές την μετατρέπει σε μια ελκυστική επιλογή τεχνικής για τη μέτρηση αποδοτικότητας στην τριτοβάθμια εκπαίδευση, παρόλο που τα μειονεκτήματά της δεν μπορούν να αγνοηθούν. Για να υπερκαλύψει μερικά από τα μειονεκτήματά της επεκτείνει τη μελέτη της μεθοδολογικά με το test των Pastor et al. (2002) για τον προσδιορισμό της σχέσης εισροών και/ή εκροών στη DEA, τη μέθοδο των Charnes et al. (1981) για την εξέταση σημαντικών διαφορών στην αποδοτικότητα κατανομής διαφορετικών υποομάδων και τις αυτοτροφοδοτούμενες διαδικασίες των Simar and Wilson (1998, 1999) για να προκύψουν τα επίπεδα διαστημάτων στη βαθμολόγηση αποδοτικότητας των επιμέρους μονάδων - τμημάτων (DMUs). Μέσω πραγματικών δεδομένων από 100 βρετανικά Πανεπιστήμια δείχνει ότι είναι σημαντική η διαφορά αποδοτικότητας των χειρότερων και των καλύτερων Ιδρυμάτων ως προς την εκπλήρωση των στόχων τους. Παρόλο, όμως, που η DEA δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αξιόπιστα για να ξεχωρίσει μεταξύ τους τα μεσαίας αποδοτικότητας Ιδρύματα, μπορεί να ξεχωρίσει μεταξύ τους τα υψηλότερης και χαμηλότερης αποδοτικότητας Ιδρύματα.

ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Στα Αγγλικά

Abbott, M., Doucouliagos, C: (2003), "The efficiency of Australian Universities: a data envelopment analysis», *Economics of Education Review*, Vol. 22, pp. 89-97.

Acton, D., Cotton, W.: (1997), «Activity - based costing in a university setting», *Journal of cost management*, March/April, pp 32-38.

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.

Anderson, S.: (1995), «A framework for assessing cost management system changes: the case of ABC implementation at GM, 1986-93», *Journal of Management Accounting Research*, Fall.

Atkinson, A., Shaffir, W.: (1998), «Standards for field research in management accounting», *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 41-68.

Bardhan, I.: (1995), «Data envelopment analysis and frontier regression approaches for evaluating efficiency of public sector activities: applications to public school education in Texas», Ph.D. Thesis, Faculty of the Graduate School, University of Texas at Austin, USA.

Barnabe, F.: (2004), «Evaluating quality in Academic Institutions: the case of italian Universities», 27th Congress of the EAA, Prague, Czech Republic.

Barnabe, F.: (2004), «Evaluating quality in Academic Institutions: the case of italian Universities», 27th Congress of the EAA, Prague, Czech Republic.

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

Bento, R., Ferreira, L.: (1992), «Incentive pay and organizational culture», in W. Bruns, ed., «Performance Measurement Evaluation, and Incentives», Harvard Business School Press, pp. 157-180, U.S.A.

Berry, D.: (1991), «An extension of managerial accounting and operational auditing in the public sector: a case study of school food service programs in selected local schools districts in the commonwealth of Kentucky», Ph.D. Thesis, Business Administration at the University of Kentucky, USA.

Berry, R.: (1994), «Introduction», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», CIMA, pp. 1-3, London.

Bourn, M.: (1994), «A long and winding road: the evolution of devolution in universities», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», CIMA, pp. 5-24, London.

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

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

Burnett, C., Smith, R., Silberstein, M.: (1994), «The first phase in the development of an alternative course costing system», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», The Chartered Institute of Management Accountants, pp. 85 - 91, London.

Caballero, R., Galache, T., Gómez, T., Molina, J., Torrico, A.: (2004), «Budgetary allocations & efficiency in the human resources of a university following multiple criteria», *Economics of Education Review*, Vol.23, pp.67-74.

Chartered Institute of Management Accountants: (2000), «Costing and Pricing in Education: Are you Ready?», CIMA, London.

Cinquini, L., Marelli, A., Vitali, P.: (2000), «Cost accounting practices in Italian Universities: a survey», 23rd Congress of the EAA, Munich.

Colignon, R., Covaleski, M.: (1988), «An examination of managerial accounting practices as a process of mutual adjustment», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 6, pp. 559-579.

Cooper, R., Kaplan, R.: (1987), «How cost accounting systematically distorts product costs», in W. Bruns and R. Kaplan, eds., «Accounting and Management: Field Study Perspectives», Harvard Business School Press, pp. 204-228, U.S.A.

Cropper, P., Cook, R.: (2000), «Activity-Based Costing in Universities – Five Years On», *Public Money and Management*, April-June, pp. 61-68.

Cropper, P., Drury, C.: (1996), «Management accounting practices in universities», *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 74, No. 2, pp. 28-30.

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.

Desai, A.: (1986), «Extensions to measures of relative efficiency with an application to educational productivity», Ph.D. Thesis, Graduate Faculties of the University of Pennsylvania, USA.

Dillard, J.: (2002), «Dialectical possibilities of thwarted responsibilities», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 621-641.

Dyer, W., Wilkins, A.: (1991), «Better stories, not better constructs, to generate better theory: a rejoinder to Eisenhardt», *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 3, pp. 613-619.

Eisenhardt, K.: (1989), «Building theories from Case Study Research», *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 4, pp. 532-550.

Eisenhardt, K.: (1991), «Better stories & better constructs: the case for rigor & comparative logic», *Academy of Management Review*, Vol. 16(3), pp. 620-627.

Farrell, M.: (1957), «The measurement of productive efficiency», *Journal of the Royal Statistical Society*, Vol. 120, Part III, pp. 253-281.

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.

Gillie, A.: (1999), «Efficiency in Universities and Resource-Based Learning: A Case Study of Assumptions versus Analysis», *Public Money and Management*, July-September, pp. 43-49.

Giménez, V., Martínez, J.: (2006), «Cost efficiency in the university: A departmental evaluation model», *Economics of Education Review*, Vol. 25, pp. 543-553.

Goddard, A., Ooi, K.: (1998), «Activity-Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities: A Case Study», *Public Money & Management*, July-September, pp. 31-38.

Groves, R., Pendlebury, M., Newton, J.: (1994), «Management Accounting Information in Universities: A Cardiff Experiential Perspective», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», The Chartered Institute of Management Accountants, pp. 69-83, London.

Harrison, M.: (1988), «Measuring the comparative technical efficiency of universities», Ph.D. Thesis, Faculty of the University of North Carolina, USA.

Hassal, T., Joyce, J.: (2003), «Quality standards for the professional training and development of management accountants: implications for universities?», 26th Congress of the EAA, Sevilla, Spain.

Hopwood, A.: (1983), «On trying to study accounting in the contexts in which it operates», *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 8 (2/3), pp. 287-305.

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

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.

Jones, S.: (1994), «Modelling and muddling: resource allocation in British Universities», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», The Chartered Institute of Management Accountants, pp. 37-53, London.

Kaplan, R.: (1986), «The role for empirical research in Management Accounting», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 4/5.

Keating, P.: (1995), «A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting», *Management Accounting Research*, Vol. 7, Fall, pp. 66-85.

Kinsella, S.: (2002), «Activity-Based Costing Model to Cost Academic Programs and Estimate Costs for Support Services in California Community Colleges», PhD thesis, School of Business, Golden Gate University, USA.

Krueger, A.: (1972), Comment on T. Schultz «Optimal Investment in College Institution: Equity and Efficiency», in T. Schultz, ed., «Investment in Education», The University of Chicago Press, pp. 31-33, U.S.A.

Kwimbere, F.: (1987), «Measuring efficiency in not-for-profit organizations: an attempt to evaluate efficiency in selected UK university departments using DEA», M.Sc. Thesis, School of Management, University of Bath, UK.

Laurence, S., Sharma, U.: (2002), «Commodification of education and academic labor - using the Balanced Scorecard in a University setting», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 661-677.

Lukka, K., Kasanen, E.: (1995), «The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research», *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 8, No. 5, pp. 71-90.

Mitchell, M.: (1996), «Activity-Based Costing in UK Universities», *Public Money and Management*, January-March, pp. 51-57.

Modell, S.: (2003), «Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector», *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 333-359.

Norverto Laborda M., Campos Fernández, M., Fernández García, J., Villanueva García, E., Zornoza Boy, J.: (2003), «Accountability practices through public reporting in higher education administrations», 26th Congress of the EAA, Sevilla, Spain.

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

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.

Pihlanto, P.: (1994), «The action-oriented approach and case study method in Finnish management studies», *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 10, No. 4, pp. 369-382.

Port, J., Burke, J. : (1989), «Why higher education must learn its ABC», *Public Finance and Accountancy*, September, pp. 12,13.

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

Rhodes, E.: (1978), «Data Envelopment Analysis and approaches for measuring the efficiency of decision-making units with an application to program follow-through in US education», Ph.D. Thesis, School of Urban and Public Affairs, Carnegie-Mellon University, USA.

Ruggiero, J.: (2006), «Measurement error, education production and DEA», *Economics of Education Review*, Vo. 25 (3), pp.327-333.

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

Saravanamuthu, K., Filling, S.: (2004), «A critical response to managerialism in the Academy», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, pp. 437-452.

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

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

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., 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.

Tomkins, C., Mawditt, R.: (1994), «An attempt to introduce profit center management within the University of Bath: A case study», in R. Berry, ed., «Management Accounting in Universities», The Chartered Institute of Management Accountants, pp. 25-35, London.

Wielemaker, E., Beelde, I., Christiaens, J.: (2003), «Performance measurement in Universities: A case study», 26th Congress of the EAA, Sevilla.

Willmott, H.: (1995), «Managing the Academics: Commodification and Control in the Development of University Education in the U.K.», *Human Relations*, Vol. 48, No. 9, pp. 993-1027.

Yin, R.: (2003), «Case study research», 3rd edition, Sage, U.S.A.

Young, M.: (1999), «Field Research Methods in Management Accounting», *Accounting Horizons*, Vol. 13, No., 1, March, pp. 76-84.

2. Στα Ελληνικά

Δονάτος, Γ., Γκιώκας, Δ., Αθανασόπουλος, Α.: (2002), «Εναλλακτικά υποδείγματα εισροών-εκροών για την εκτίμηση της σχετικής αποτελεσματικότητας του δικτύου των καταστημάτων ελληνικής τράπεζας», *Σπουδαί*, Τόμος 52, Τεύχος 1-2, σ. 136-159.

Παπακωνσταντίνου, Γ.: (2003), «Προσφορά και ζήτηση τριτοβάθμιας εκπαίδευσης», *Μεταίχμιο*, Αθήνα.

Φωτόπουλος, Π.: (2000), «Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί, η σημασία τους και η διαχείρισή τους», *Διδακτορική διατριβή*, Οικονομικό τμήμα, Παν. Αθηνών.

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