

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ

6.1 Συμπεράσματα και κατευθύνσεις για μελλοντική έρευνα

Ο κύριος σκοπός της παρούσας διατριβής, όπως διατυπώθηκε από τα ερευνητικά ερωτήματα (παρ. 1.5), είναι η επεξεργασία πρότασης για την επέκταση της κοστολόγησης υπηρεσιών, πέραν του ιδιωτικού, στο δημόσιο τομέα και στην ιδιαίτερη περίπτωση των πανεπιστημιακών Τμημάτων, όπου διερευνώνται οι δυνατότητες βελτίωσης των αποφάσεων για τη διοίκησή τους, μέσω των σύγχρονων προσεγγίσεων της Λογιστικής.

Τα αποτελέσματα έρευνας των Κοέν, Καϊμενάκη (2005, σ. 848) στον ιδιωτικό τομέα για την «Ανατομία των κοστολογικών συστημάτων στην Ελλάδα» έδειξαν ότι αυτά δεν αποκλίνουν σημαντικά από τα ευρήματα αντίστοιχων εμπειρικών μελετών που έχουν υλοποιηθεί σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες (Innes et al., 2000; Lukka and Granlund, 1996). Αυτό σημαίνει ότι η Ελλάδα ακολουθεί τις τάσεις που διαμορφώνονται στον ευρωπαϊκό χώρο αναφορικά με τα συστήματα κοστολόγησης και την κοστολογική διαδικασία εν γένει (Cohen and Kaimenaki, 2004). Στα πλαίσια του δημόσιου τομέα, όπου περιλαμβάνεται και το σύνολο της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, ο Γαντρούλιου (1981), είχε υποστηρίξει, ότι η μη ύπαρξη σοβαρής και συστηματικής έρευνας, που ξεπερνά τα όρια διδακτορικής διατριβής, δημιουργεί ένα τεράστιο πρόβλημα αναφορικά με την ικανότητα του ελληνικού Πανεπιστημίου να ξαναδημιουργηθεί.

Στην παρούσα εργασία δεν ισχυριζόμαστε ότι η επέκταση του Λογιστικού Σχεδίου - της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής (μέσω του Π.Δ. 205/1998) θα επιλύσει τα προβλήματα των ελληνικών Πανεπιστημίων, αλλά υποστηρίζουμε ότι η αυξημένη ποσότητα και συγκρισιμότητα κοστολογικής πληροφόρησης μπορεί να βοηθήσει τη Διοίκηση του δημόσιου τομέα με έναν ανάλογο τρόπο που βοηθάει εκείνη του ιδιωτικού τομέα. Επιπλέον, ο αποτελεσματικός έλεγχος στα ελληνικά Πανεπιστήμια εξαρτάται σημαντικά από την αποτελεσματική μέτρηση. Τα λεπτομερώς παρεχόμενα δεδομένα από τις αναφορές λογαριασμών και οι μετρήσεις των αθροισμάτων σύμφωνα με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, μέσω της χρήσης μηχανογραφικών συστημάτων, παρακινούν όλα τα εμπλεκόμενα μέρη σε πρωτοβουλίες για βελτιωμένη απόδοση και αποτελεσματικότητα.

Σήμερα, από τα 22 ελληνικά Πανεπιστήμια μόνο τα 7 εφαρμόζουν πλήρως το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Η καθολική επέκτασή του θα είναι ένα πρώτο θετικό βήμα προς την κατεύθυνση της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Μεσοπρόθεσμα, αυτό το σύστημα μπορεί να γίνει η βάση ενός κοστολογικού συστήματος για μια περισσότερο αποτελεσματική διοίκηση και για μια διαδικασία περισσότερο εύστοχης λήψης αποφάσεων.

Τα ελληνικά Πανεπιστήμια παρέχουν την κατάλληλη βάση γενίκευσης, αφού ρυθμίζονται με νόμους και προεδρικά διατάγματα η εσωτερική τους δομή, η διοίκηση και η λειτουργία, το σύστημα εισαγωγής φοιτητών, η μέθοδος εκλογής, η εξέλιξη, η σύνθεση, οι βαθμίδες και οι αρμοδιότητες του κύριου και βοηθητικού προσωπικού, ο τρόπος διανομής συγγραμμάτων, το σύστημα εξετάσεων (εισαγωγικών, τμηματικών και πτυχιακών), οι φοιτητικοί σύλλογοι, το πρόγραμμα σπουδών κ.λπ. Τα 22 Α.Ε.Ι. της χώρας είναι μέρη ενός ενιαίου εθνικού πανεπιστημιακού συγκροτήματος, όπως το Πανεπιστήμιο στη Γαλλία και στην Ιταλία. Επιπλέον, τα πανεπιστημιακά τμήματα (π.χ. Οικονομικό και Ο.Δ.Ε.) πλεονεκτούν σε θέματα γενίκευσης, αφού οι επιμέρους λειτουργίες τους ελάχιστα αλληλοεξαρτώνται συγκριτικά με τις λειτουργίες των τμημάτων του δευτερογενούς ή τριτογενούς τομέα (π.χ. Οικονομικές και Διοικητικές Υπηρεσίες).

Στα μειονεκτήματα των ελληνικών Πανεπιστημίων, συμφωνεί ο Μπαμπινιώτης (2004) ότι περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων: α) η διαρκής υποχρηματοδότηση, β) η περιορισμένη θεσμική, οικονομική και αναπτυξιακή αυτοτέλεια και γ) οι μεγάλοι αριθμοί εισαγομένων φοιτητών, οι οποίοι αποτελούν αποφάσεις της εκάστοτε κυβέρνησης ερήμην των Πανεπιστημίων, που δεν έχουν καμία συμμετοχή σε αυτές, ούτε ως προς την επιλογή των φοιτητών τους, ούτε ως προς τους αριθμούς των νέων που μπορούν να εκπαιδευθούν. Όσον αφορά στην προοπτική αξιοποίησης των μάνατζερς για τα Πανεπιστήμια πιστεύει (2006) ότι αποτελεί μια ουτοπική σύλληψη, αφού το Πανεπιστήμιο δεν έχει καμία μορφή ελευθερίας στις αποφάσεις του και υπάγεται στυνά στο δημόσιο λογιστικό.

Οι αλλαγές σήμερα, παρατηρεί ο Laitenen (2003), είναι τόσο γρήγορες και υπάρχει λίγος χρόνος πριν την έναρξή τους να αναπτυχθούν θεωρητικές βάσεις για νέες μεθόδους και ερμηνείες. Όμως, χωρίς θεωρητική εργασία αυτές οι μέθοδοι και εργασίες δεν μπορούν να γενικευθούν επιτυχώς και οδηγούν σε αποτυχημένες εμπειρικές εφαρμογές.

Ειδικότερα, στη Λογιστική, την εμπειρική έρευνα αφορούν παρόμοια προβλήματα γενίκευσης (παρ. 2.1.3) μέσω δύο βασικών εναλλακτικών λύσεων: α) των στατιστικολόγων (με δοκιμαστικές υποθέσεις συμπεραίνουν βάσει ασφαλών θεωριών ή αναπτύσσουν νέες υποθέσεις βάσει των σχέσεων που προέκυψαν από την ανάλυση των δεδομένων) και β) των ερευνητών στις μελέτες περιπτώσεων (με συγκεκριμένο τομέα και μικρό αριθμό ερευνητικών αντικειμένων που τονίζουν τη σπουδαιότητα της ερμηνείας και το βάθος της κατανόησης). Μια επιτυχημένη μελέτη περιπτώσεως πρέπει να πείθει τον αναγνώστη για την εγκυρότητα της περίπτωσης που περιγράφει και αναλύει, αν π.χ. του δημιουργεί αξιοπιστία.

Γενικότερα, οι μέθοδοι έρευνας (παρ. 2.1.2) διακρίνονται, είτε από: α) υψηλή εσωτερική εγκυρότητα (συμπερασματικά αναλυτικά μοντέλα και εργαστηριακές δοκιμές σε πεδία, όπου τα φαινόμενα είναι ερμηνευμένα, καλά αποδεδειγμένα και γενικά είναι αποδεκτά από την ερευνητική κοινότητα), είτε από: β) υψηλή εξωτερική εγκυρότητα (μελέτες πεδίου και περιπτώσεων σε

πεδία όπου τα φαινόμενα είναι ανεπαρκώς τεκμηριωμένα ή είναι υπό διαμόρφωση).

Διαφορετικοί ερευνητές έχουν διαφορετικές προτεραιότητες μεταξύ των δύο τύπων εγκυρότητας, αφού στη βασική έρευνα η εσωτερική εγκυρότητα είναι πρωταρχικής σπουδαιότητας, ενώ στην εφαρμοσμένη έρευνα η εξωτερική εγκυρότητα είναι πιο σημαντική.

Η εξωτερική εγκυρότητα της εμπειρικής έρευνας στην παρούσα διατριβή αντιμετώπισε τρεις κατηγορίες προβλημάτων:

α) Μέγεθος πληθυσμού: Με δεδομένο ότι τα αποτελέσματα της μελέτης πρέπει να είναι αληθινά και για άλλες μελέτες και με κριτήριο την ύπαρξη πολλαπλών «δομικών ομοιοτήτων», από το «ενιαίο» εθνικό πανεπιστημιακό συγκρότημα των 22 ΑΕΙ της χώρας επελέγησαν, καταρχάς, τα τρία μεγάλα Οικονομικά Πανεπιστήμια, στα οποία η συμμετοχή του αριθμού των φοιτητών τους καλύπτει ένα ποσοστό 14-18% του συνολικού πληθυσμού φοιτητών όλων των ελληνικών Πανεπιστημίων κατά την τελευταία εικοσαετία.

β) Χρονική διάρκεια: Η μελέτη συγκεντρώνει την προσοχή της στην αξιοποίηση των σύγχρονων προσεγγίσεων της Λογιστικής που βελτιώνουν τη διοίκηση και τη διαχείριση των πανεπιστημιακών τμημάτων. Εμμένει περισσότερο στην παροχή υπηρεσιών ανωτέρου επιπέδου, παρά στην υπερβολική σύγκριση των μετρήσεων. Χρησιμοποιεί τα αναγκαία κύρια και δευτερεύοντα δεδομένα, ενώ η εμπειρική έρευνα εστιάζεται στη χρονική διάρκεια ενός ακαδημαϊκού έτους, επειδή η διαφοροποίηση των ακαδημαϊκών ετών δεν επιδρά ουσιαστικά στη διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων, αφού: 1) το ύψος της χρηματοδότησης ακολουθεί την αύξηση του τιμαριθμού, 2) ο αριθμός (και το είδος) των τμημάτων και των νεοεισερχόμενων φοιτητών καθορίζεται από το ΥΠΕΠΘ και 3) ο αριθμός του διδακτικού και διοικητικού προσωπικού εμφανίζει μια σχετική σταθερότητα.

γ) Περιβάλλον και υποδομές κατάλληλες για γενικευμένη θεώρηση: Όπως προαναφέρθηκε, η επέκταση της παράλληλης εφαρμογής του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφία) με το Λογιστικό Σχέδιο του Δημόσιου Τομέα (Διπλογραφία) αναπτύσσει την ευθύνη για την ανάληψη συγκεκριμένου έργου ή και για την εκπλήρωση συγκεκριμένης υποχρέωσης (accountability). Τα 3 μεγάλα Οικονομικά Πανεπιστήμια (Ο.Π.Α., ΠΑ.ΜΑ., ΠΑ.ΠΕΙ.) περιλαμβάνουν συνολικά 27 ακαδημαϊκά τμήματα, εκ των οποίων τα 20 είναι κοινά ακαδημαϊκά τμήματα μεταξύ των 2 ή και των 3 Πανεπιστημίων και θεωρούνται ως καθ' ύλη αρμόδια για τη διάδοση της έννοιας «accountability» μέσω του μαθήματος «Χρηματοοικονομική Λογιστική», που διδάσκεται στην πλειοψηφία αυτών των τμημάτων. Η παρούσα εμπειρική έρευνα περιορίζεται στις μοναδικές βάσεις διπλογραφικών δεδομένων του ΠΑ.ΠΕΙ., το οποίο επελέγη «πιλοτικά» από την Πολιτεία για να εφαρμόσει το Λογιστικό Σχέδιο

από το 1999, αλλά παρουσιάζεται με ένα γενικό τρόπο που μπορεί, καταρχάς, να αξιοποιηθεί από τις βάσεις δεδομένων του Ο.Π.Α. και του ΠΑ.ΜΑ., τα οποία ανήκουν στα 15 ελληνικά Πανεπιστήμια που, λόγω πληθώρας προβλημάτων, δεν έχουν εφαρμόσει ακόμη το Λογιστικό Σχέδιο.

Οι Carrol and Johnson (1990) εξετάζοντας το μέλλον στην έρευνα αποφάσεων κατέληξαν ότι, παρ' όλο που είναι μια περιοχή με σχετικά μικρή διάρκεια ζωής, οι θεωρίες, τα εμπειρικά αποτελέσματα και οι μέθοδοι έχουν αλλάξει δραματικά. Οι μελλοντικές προσπάθειες μοιάζουν να περιλαμβάνουν την εφαρμογή «τεχνητής νοημοσύνης» και «αυτοματοποιημένες αναλύσεις αποφάσεων», βασιζόμενες στη χρήση λογισμικού, αφού οι πρόσφατες πρόοδοι στη τεχνολογία της πληροφόρησης παρέχουν μοναδικές ευκαιρίες συλλογής δεδομένων για την έρευνα αποφάσεων.

Ειδικότερα, από τη σύγκριση των οικονομικών εκθέσεων των τελευταίων χρήσεων στο ΠΑ.ΠΕΙ. μέσω των διαφορετικών λογιστικών συστημάτων (Απλογραφία- Διπλογραφία), προκύπτει ότι το ύψος α) των εσόδων, των εξόδων και β) του αθροίσματος των οικονομικών εκθέσεων παρουσιάστηκε σχεδόν 2,5-3 φορές μεγαλύτερο στο Διπλογραφικό σύστημα από το αντίστοιχο του Απλογραφικού συστήματος (παρ. 3.2). Αυτές οι διαφορές μπορούν να επηρεάσουν την έρευνα και τις αναλύσεις αποφάσεων της Διοίκησης, τόσο εκ μέρους των Υπουργείων Οικονομίας - Οικονομικών και Παιδείας, όσο και εκ μέρους των πρωτανικών αρχών των Πανεπιστημίων και μακροπρόθεσμα να συμβάλουν στη δημιουργία του κατάλληλου λογισμικού.

Γενικότερα, στις μελέτες περιπτώσεων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο η μεγάλη θεωρητική ή πρακτική συνάφεια του ερευνώμενου θέματος. Οι Koshal and Koshal (1999) χρησιμοποιώντας δεδομένα για 158 μαζικά ιδιωτικά Πανεπιστήμια και 171 μαζικά δημόσια Πανεπιστήμια στις Η.Π.Α., έδειξαν, μεταξύ άλλων, στα κύρια ευρήματα της μελέτης τους ότι υφίστανται οικονομίες κλίμακος και τα αποτελέσματά της είναι εντελώς παρόμοια με εκείνα των Cohn et al. (1989), Dundar and Lewis (1995) και Hashimoto and Cohn (1997), ενώ εμφανίζεται καλύτερη σχέση κόστους - αποτελέσματος στα μεγάλα μαζικά Πανεπιστήμια.

Η διαπίστωση ενός ευρέως έγκυρου τρόπου περιγραφής για ένα σίγουρο τύπο φαινομένων εμφανίζεται και στην έρευνα του Volmer (2003), όπου 14 γερμανικά Πανεπιστήμια και 48 Κολέγια εξετάζονται βάσει προηγούμενης έρευνας στις Η.Π.Α., με κριτήριο τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η ποσότητα και η ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων Πανεπιστημίων και Κολεγίων διαφέρει πολύ, ιδιαίτερα στη πληροφόρηση που παρέχεται σχετικά με το κόστος και την εκροή των εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων. Κυρίαρχο εύρημά του αποτελεί ότι και στη χώρα του (Ολλανδία), όπως και σε πολλές χώρες του κόσμου, το μέγεθος των Πανεπιστημίων επηρεάζει σημαντικά τη χρηματοοικονομική τους λειτουργία.

Τα δεδομένα δραστηριοτήτων του ΠΑ.ΠΕΙ. (παρ. 4.3), που αποτελεί χαρακτηριστικό εκπρόσωπο ενός μεγάλου-μαζικού Πανεπιστημίου, αποκτήθηκαν κατά την ακαδημαϊκή χρονιά 2001-2002, κυρίως μέσω ξεχωριστών συνεντεύξεων με τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για τις 25 βασικές λειτουργίες και με απ' ευθείας παρατήρηση. Οι Foster and Gupta (1990) είχαν τονίσει ότι οι συνεντεύξεις με το προσωπικό του οργανισμού που εξέτασαν τους βοήθησαν να ερευνήσουν ζητήματα σχετικά με τη συλλογή δεδομένων, την προετοιμασία του προϋπολογισμού στον οργανισμό, αλλά και να αυξήσουν τις γνώσεις τους για τις λειτουργίες του οργανισμού. Επιπροσθέτως, οι συνεντεύξεις τους πρόσφεραν τη δυνατότητα να έχουν μια σειρά επαφών για να συζητήσουν θέματα που προκύπτουν κατά την αρχική ανάλυση δεδομένων.

Στις περισσότερες βασικές λειτουργίες του ΠΑ.ΠΕΙ. αντιστοιχεί μια δραστηριότητα, αλλά υπάρχουν έξι βασικές λειτουργίες που αντιστοιχούν σε 12 επιπλέον δραστηριότητες (πίνακας 4.3.2) και δημιουργείται τελικά ένα μοντέλο ABC με 25 βασικές λειτουργίες που αντιστοιχούν σε 37 (25+12) συνολικά δραστηριότητες. Η μέθοδος ABC διαφέρει από την παραδοσιακή κοστολόγηση ως προς το ότι, στο στάδιο της συγκέντρωσης σε δεξαμενές, οι δαπάνες συγκεντρώνονται σε κέντρα κόστους βάσει δραστηριοτήτων, που δεν περιορίζονται μέσα στα όρια των (ακαδημαϊκών) τμημάτων, αλλά τα ξεπερνούν.

Ο Kaplan (1984) έχει διατυπώσει την άποψη ότι οι ερευνητές δε θα μάθουν για τα προβλήματα παραγωγής και οργάνωσης των σύγχρονων οργανισμών διαβάζοντας περιοδικά οικονομικής και διοικητικής επιστήμης. Οι ερευνητές θα χρειασθεί να αφήσουν τα γραφεία τους και να μελετήσουν τις πρακτικές των καινοτόμων οργανισμών, οι οποίοι ανταποκρίνονται στις αλλαγές που συμβαίνουν στο χώρο τους, εισάγοντας διαφορετική οργάνωση, νέα συστήματα μέτρησης και νέα τεχνολογία για την παραγωγή των προϊόντων (υπηρεσιών) τους. Τότε, η έρευνα θα κινείται περισσότερο από τα εμπειρικά δεδομένα προς τη συναγωγή μιας γενικής πρότασης, παρά από τα γενικά προς τα επιμέρους και θα είναι κατάλληλα δημιουργική, τόσο για τον μεμονωμένο ερευνητή, όσο και για το πεδίο της διοικητικής λογιστικής.

Οι Cropper and Cook (2000) επισημαίνουν ότι οι διοικούντες μπορεί να επιλέγουν σκοπίμως κοστολογικά συστήματα με μικρότερη ακρίβεια (λειπομέρεια) από τις τεχνικές κοστολόγησης για να επιτύχουν την επιθυμητή ανταπόκριση (Merchant and Shields, 1993) και καταλήγουν ότι τα απλά μοντέλα κοστολόγησης μπορεί να είναι περισσότερο ωφέλιμα από τα σύνθετα μοντέλα στα εκπαιδευτικά ιδρύματα.

Οι 37 συνολικά αναγνωρισθείσες δραστηριότητες του διπλογραφικού συστήματος του ΠΑ.ΠΕΙ. προσδιορίζουν το όριο των γενικών εξόδων που θα κατανεμηθεί σύμφωνα με τη μέθοδο ABC και ο αριθμός τους **συμφωνεί** με τα όρια υπολογισμού των Kaplan and Atkinson (1998) με 30-50 δραστηριότητες

για ένα σχετικά απλό σύστημα. Υπολογίζουν, επίσης, ότι οι δαπάνες δραστηριοτήτων και διαδικασιών μπορεί να είναι ακριβείς με ποσοστό απόκλισης 5-10% , ώστε ένα σχετικά απλό σύστημα ABC να απολαμβάνει ποσοστό 90% ή και παραπάνω ωφέλειας από ένα περισσότερο ακριβές σύστημα.

Άλλωστε, ένας αποδοτικός τρόπος εμβάθυνσης στην επιλογή προβλημάτων του δημόσιου τομέα μπορεί να είναι για τον Bjørnenaak (2000) η αναγνώριση και η ποσοτικοποίηση της στρατηγικής των οδηγών κόστους μέσω των χαρακτηριστικών κοστολόγησης του προϊόντος (υπηρεσίας). Στις ελληνικές επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα που εφαρμόζουν την ABC, το 65,52% χρησιμοποιεί μέχρι 7 οδηγούς κόστους (Κοέν, Καϊμενάκη, 2005). Στα πλαίσια του δημόσιου τομέα, ο αριθμός των 6 επιλεγμένων οδηγών κόστους για την κοστολόγηση εκπαιδευτικών υπηρεσιών βάσει δραστηριοτήτων στο ΠΑ.ΠΕΙ. **συμφωνεί** και με τη συγκριτική επισκόπηση των Cropper and Cook (2000) για τη χρήση της ABC στα βρετανικά Πανεπιστήμια, όπου κατά 50% χρησιμοποιούνται ή προτείνονται 5-9 οδηγοί κόστους. Η επιλογή των κατάλληλων οδηγών κόστους δημιουργεί τις αντίστοιχες δεξαμενές κόστους και για το ΠΑ.ΠΕΙ., οι οποίες είναι πολύ παρόμοιες με τα κέντρα κόστους. Όμως, η ομαδοποίηση εξόδων στις δεξαμενές γίνεται με βάση τη δραστηριότητα που οδηγεί το έξοδο και επιτρέπει μια περισσότερο ομοιογενή συγκέντρωση δαπανών που συσχετίζεται πιο στενά με την αιτιολόγησή τους. Επομένως, δε συσχετίζονται αναγκαία με τη δομή των τμημάτων, αφού και στο ΠΑ.ΠΕΙ. ο αριθμός των 37 δραστηριοτήτων είναι πολύ μεγαλύτερος από τον αριθμό των 9 (ακαδημαϊκών) τμημάτων. Μέσω των οδηγών κόστους, επίσης, η εφαρμογή της ABC παρέχει μια αξιόπιστη ένδειξη του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους εκπαιδευτικών υπηρεσιών, που μπορεί να αξιοποιηθεί για τη λήψη αποφάσεων στο ΠΑ.ΠΕΙ.

Η εμπειρική έρευνα ακολουθώντας τις καθιερωμένες διαδικασίες υπολογισμού της ABC προσδιορίζει το συνολικό έμμεσο κόστος για καθένα από τα εννέα ακαδημαϊκά τμήματα του ΠΑ.ΠΕΙ. και, μέσω αυτού, το συνολικό κόστος (άμεσο και έμμεσο) ανά τμήμα και ανά φοιτητή (πίνακας 4.3.7A2). Έτσι, τα εννέα Τμήματα με κριτήριο την ελαχιστοποίηση του συνολικού κόστους ανά φοιτητή ταξινομούνται ως εξής: Χρηματοοικονομικής & Τραπεζικής Διοικητικής, Οικονομικών Επιστημών, Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, Στατιστικής & Ασφαλιστικής Επιστήμης, Ναυτιλιακών Σπουδών, Τεχνολογικής Εκπαίδευσης, Διεθνών & Ευρωπαϊκών Σπουδών, Τεχνολογίας & Συστημάτων Παραγωγής, Πληροφορικής. Όμως, το κριτήριο της ελαχιστοποίησης του συνολικού κόστους ανά φοιτητή δε λαμβάνεται μεμονωμένα ως παράγων απόδοσης, αλλά ως εισορή που σχετίζεται με προτεινόμενους συνδυασμούς εκροών ανά ακαδημαϊκό τμήμα. Άλλωστε, ο στόχος των Πανεπιστημίων δεν είναι η ελαχιστοποίηση κόστους (μεγιστοποίηση κέρδους), αφού ως μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί παρέχουν υπηρεσίες που εκπληρώνουν, κατά το δυνατόν, τις δραστηριότητες της

διδασκαλίας, της έρευνας και της διαχείρισης των μονάδων ή των συστημάτων τους.

Ένα επιπλέον εμπόδιο που δεν επιτρέπει τη μεμονωμένη χρήση του κοστολογικού κριτηρίου είναι και η μεγάλη ή μικρή ηλικία των 9 ακαδημαϊκών τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ., που συντελεί αντίστοιχα στη διόγκωση ή όχι του αριθμού των «ανεργών» φοιτητών. Σύμφωνα με τα στοιχεία της ΕΣΥΕ και του ΥΠΕΠΘ, κατά το ακαδημαϊκό έτος 1999-2000 οι φοιτητές ελληνικών Πανεπιστημίων σε κανονικά εξάμηνα σπουδών ήταν 131.109 (47%), αλλά οι φοιτητές εκτός των κανονικών εξαμήνων ήταν 145.693 (53%). Ιδιαίτερα, το 2000 ήταν η χρονιά που για πρώτη φορά στην τελευταία εικοσαετία ο αριθμός των «αργοπορούντων» φοιτητών ξεπέρασε τον αριθμό όσων δεν έχουν ολοκληρώσει τα χρόνια κανονικής φοίτησης. Ο Κυπριανός (2002) επισημαίνει, ότι το παραπάνω πρόβλημα είναι οξύμενο στα μεγάλα κεντρικά Πανεπιστήμια. Ειδικότερα στα 3 μεγάλα Οικονομικά Πανεπιστήμια οι φοιτητές σε κανονικά εξάμηνα και οι φοιτητές πέραν των κανονικών εξαμήνων ήταν αντίστοιχα: Ο.Π.Α. 4.991 και 12.972, ΠΑ.ΜΑ. 4.012 και 7.371 και ΠΑ.ΠΕΙ. 6.373 και 13.050. Αν στην προαναφερθείσα ταξινόμηση των εννέα ακαδημαϊκών Τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ. με κριτήριο την ελαχιστοποίηση του συνολικού κόστους ανά φοιτητή ληφθεί υπόψη το **σύνολο** των φοιτητών αντί των **ενεργών** φοιτητών, τότε το σχετικά «νεότερο» Τμήμα «Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής» από 1^ο κατατάσσεται 3^ο και το σχετικά «παλαιότερο» Τμήμα «Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων» από 3^ο κατατάσσεται 1^ο. Επομένως, εκτός του κόστους ανά φοιτητή, κρίνεται απαραίτητος για το στρατηγικό σχεδιασμό ενός Πανεπιστημίου και ο προσδιορισμός του κόστους ανά διδακτική ώρα βάσει των δραστηριοτήτων (ABC) του κάθε τμήματος. Οι ώρες διδασκαλίας καθενός από τα 8 εξάμηνα των 9 τμημάτων (πίνακας 4.3.7B1) συσχετίζονται με τα προηγούμενα για να προκύψει το άμεσο, έμμεσο και συνολικό κόστος ανά ώρα διδασκαλίας για τα 9 ακαδημαϊκά τμήματα του ΠΑ.ΠΕΙ. (πίνακας 4.3.7B2). Έτσι, τα εννέα Τμήματα του ΠΑ.ΠΕΙ. με κριτήριο την ελαχιστοποίηση του συνολικού κόστους ανά ώρα διδασκαλίας ταξινομούνται ως εξής: Χρηματοοικονομικής & Τραπεζικής Διοικητικής, Τεχνολογίας & Συστημάτων Παραγωγής, Πληροφορικής, Τεχνολογικής Εκπαίδευσης, Διεθνών και Ευρωπαϊκών Σπουδών, Ναυτιλιακών Σπουδών, Οικονομικών Επιστημών, Στατιστικής & Ασφαλιστικής Επιστήμης, Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων. Αυτό το κριτήριο λαμβάνεται, επίσης, μόνο ως εισροή που σχετίζεται με προτεινόμενους συνδυασμούς εκροών, αφού ανά ακαδημαϊκό Τμήμα διαφοροποιούνται σημαντικοί παράγοντες, όπως είναι οι βαθμίδες, η προϋπηρεσία και ο αριθμός του διδακτικού και διοικητικού προσωπικού, ο αριθμός των αναγκαίων ωρών διδασκαλίας κάθε προγράμματος κ.ά.

Αξίζει δε να σημειωθεί ότι, όλοι οι προαναφερθέντες υπολογισμοί κόστους πρέπει να αυξηθούν αναλογικά και με το κόστος των διανεμομένων βιβλίων, το οποίο ακόμη δεν καταχωρείται στα διπλογραφικά δεδομένα του ΠΑ.ΠΕΙ.

Για τις ανάγκες της παρούσας μελέτης, στην ίδια χρονική περίοδο, υπολογίσθηκε ότι η δωρεάν διάθεση 127.775 βιβλίων στους φοιτητές του ΠΑ.ΠΕΙ. με μέση τιμή 3.822 δρχ. ανά βιβλίο επιβάρυνε το πραγματικό κόστος λειτουργίας του ΠΑ.ΠΕΙ. κατά 488.379.147 δρχ. Αυτή η δαπάνη δεν αφορά τις «Σημειώσεις Μαθημάτων» που διανέμονται, σε μεγαλύτερο βαθμό, από τα νεολειτουργούντα ακαδημαϊκά Τμήματα, ενώ η ίδια δαπάνη είναι σχετικά μικρότερη σε όσα ακαδημαϊκά Τμήματα είναι απαραίτητη η υψηλότερη τεχνολογική υποδομή και έχουν, έτσι, μικρότερη εξάρτηση από τα τυπωμένα βιβλία, όπως είναι τα Τμήματα Τεχνολογίας & Συστημάτων Παραγωγής, Πληροφορικής και Τεχνολογικής Εκπαίδευσης. Η συμμετοχή των εννέα Τμημάτων στη διανομή του συνόλου των συγγραμμάτων για το ΠΑ.ΠΕΙ. ανάλογα με τον αριθμό των ενεργών φοιτητών τους που προκύπτει μέσω του πίνακα 4.3.3Α1 είναι: Οικονομικών Επιστημών, Χρηματοοικονομικής & Τραπεζικής Διοικητικής, Στατιστικής & Ασφαλιστικής Επιστήμης, Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, Τεχνολογίας & Συστημάτων Παραγωγής, Ναυτιλιακών Σπουδών, Πληροφορικής, Τεχνολογικής Εκπαίδευσης, Διεθνών και Ευρωπαϊκών Σπουδών.

Με δεδομένο τον διαφορετικό αριθμό Καθηγητών, Διοικητικών και Φοιτητών ανά ακαδημαϊκό τμήμα γίνεται προφανές, ότι η ερμηνεία του μοναδιαίου κόστους είναι διαφορετική από εκείνη του συνολικού κόστους. Ενδιαφέρον θα παρουσίαζε ενδεχομένως και η σύγκριση αυτών των αποτελεσμάτων με τα αντίστοιχα αποτελέσματα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης. Εκείνο, όμως, που είναι **σπουδαιότερο**, δεν είναι τόσο η διαφορά, όσο η βεβαιότητα της ακρίβειας υπολογισμού για τον προσδιορισμό των μεγεθών και τον προγραμματισμό των αποφάσεων. Άλλωστε, 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.

Για παράδειγμα, η λεπτομερής γνώση του μοναδιαίου κόστους μπορεί να συμβάλει καταλυτικά στην ελαχιστοποίηση των μειονεκτημάτων που προκαλεί η αρχή της καθολικότητας των δωρεάν πανεπιστημιακών παροχών. Ο Μουζέλης (2001) προτείνει ότι η μόνη λύση στο αδιέξοδο είναι το πέρασμα από τη σημερινή άδικη, μίζερη και άκρως αναποτελεσματική καθολικότητα σε αυτό που μερικοί ερευνητές ονομάζουν «γενναιόδωρη επιλεκτικότητα» Αυτό σημαίνει, όσον αφορά στις υπηρεσίες του κοινωνικού κράτους, τίποτα «δωρεάν» για τις εύπορες τάξεις και τελείως δωρεάν ποιοτικές υπηρεσίες στο 1/3 του πληθυσμού που τις έχει ανάγκη. Οι Tsakloglou, Antoninis (1999) πιστεύουν ότι η βελτίωση στην επίπτωση κατανομής των κρατικών χρηματοδοτήσεων θα μπορούσε να είναι το αποτέλεσμα αρκετά εναλλακτικής, αλλά όχι αναγκαία ασύμβατης, πολιτικής μεταρρυθμίσεων, όπως π.χ. η παροχή δωρεών σε σπουδαστές από φτωχές οικογένειες. Παράλληλα, ο Ψαχαρόπουλος (1999) επί μια σειρά ετών υποστηρίζει ότι η ισότητα ευκαιριών εξυπηρετείται με την έννοια ότι τα διδάκτρα θα πρέπει να

είναι επιλεκτικά, δηλαδή οι φοιτητές χαμηλότερου οικογενειακού εισοδήματος, όχι μόνο δεν θα πρέπει να πληρώνουν δίδακτρα, αλλά αντίθετα, να παίρνουν και υποτροφίες. Πρόκειται για χρηματοδότηση / επιδότηση που δικαιολογεί την παρέμβαση (διανεμητικό ρόλο) του Κράτους.

Συμπερασματικά, ένα απλό, σύγχρονο και ευέλικτο υπόδειγμα κοστολόγησης του ΠΑ.ΠΕΙ., που διαμορφώθηκε με γνώμονα την ιδιαιτερότητα της παραγόμενης εκπαιδευτικής υπηρεσίας στο δημόσιο τομέα, μπορεί να προσεγγίζει ικανοποιητικά την επίλυση προβλημάτων διοίκησης των πανεπιστημιακών Τμημάτων. Σε μια επισκόπηση της χρήσης της ABC στα Πανεπιστήμια της Μεγάλης Βρετανίας ο Mitchell (1996) είχε δείξει ότι το ένα πέμπτο από όσους απάντησαν είχε χρησιμοποιήσει την ABC και εκφράστηκε με συντριπτικά θετικό τρόπο για τα πλεονεκτήματά της, ιδιαίτερα για την αξία της στη βελτίωση της ενημέρωσης σε θέματα κοστολόγησης του οργανισμού. Επίσης, είχε τονίσει ότι τα περισσότερα Ιδρύματα εξέτασαν την ABC ως ένα εργαλείο για ορθολογική κατανομή των κέντρων κόστους στα ακαδημαϊκά τμήματα και όχι για την κοστολόγηση των προϊόντων (υπηρεσιών). Με αφορμή την ίδια επισκόπηση οι Goddard and Ooi (1998) είχαν επισημάνει ότι ο ρόλος των συστημάτων διοικητικής λογιστικής στα Πανεπιστήμια έχει γίνει σε σημαντικό βαθμό πιο σπουδαίος τα τελευταία χρόνια. Υπενθύμιζαν ακόμη, ότι στην Έκθεση Jarrat (§5.1.2.) τα αποτελεσματικά συστήματα λογιστικού ελέγχου δεν εξασφάλισαν τις ακριβείς πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και την αριστοποίηση χρήσης των πόρων, ενώ υποστήριζαν ότι η χρήση της ABC θα μπορούσε πολλά να προσφέρει για να βελτιώσει τις προαναφερθείσες ανεπάρκειες των συστημάτων διοικητικής λογιστικής.

Η ενδεχόμενη παράλληλη χρήση της ABC στο ΠΑ.ΠΕΙ. εξετάστηκε και μέσω ερωτηματολογίου, που απευθύνθηκε σε Καθηγητές του ΠΑ.ΠΕΙ., οι οποίοι ασκούν ή άσκησαν διοίκηση ως Πρόεδροι των ακαδημαϊκών Τμημάτων του. Στις απαντήσεις τους υποστηρίζουν με μεγάλη πλειοψηφία (70-88%) και με ελάχιστο τυπικό σφάλμα του μέσου (SE: 0,08-0,10), ότι με το υφιστάμενο λογιστικό σύστημα η ενημέρωσή τους μπορεί να χαρακτηριστεί από σχεδόν ανύπαρκτη έως ελάχιστη γύρω από θέματα κόστους παροχής υπηρεσιών, κόστους ανά ακαδημαϊκό Τμήμα, κόστους ανά φοιτητή, κόστους ανά ώρα διδασκαλίας και κόστους συνδεδεμένων λειτουργιών. Ακόμη, στις απαντήσεις τους η μη υποστήριξη διαδικασιών από το υφιστάμενο λογιστικό σύστημα για τη μείωση των γενικών εξόδων συσχετίζεται πολύ έντονα με προβλήματα στον έλεγχο του κόστους ($R = 0,91$), όπως και η αδυναμία για ανασχεδιασμό των ήδη υπάρχουσών υπηρεσιών ή/και για ανάπτυξη νέων υπηρεσιών συσχετίζεται σε πάρα πολύ μεγάλο βαθμό με την διατήρηση ή την ποιοτική βελτίωση κάποιων δραστηριοτήτων ($R=0,98$).

Επίσης, υπενθυμίζουν με πολύ μεγάλη πλειοψηφία (82-88%) και με σχετικά μικρό τυπικό σφάλμα (SE: 0,11-0,12) ότι η δυνατότητα χρήσης πληροφοριών κόστους από το λογιστικό σύστημα του ΠΑ.ΠΕΙ. μπορεί να βελτιώσει τόσο την

παρουσίαση (εικόνα) των οικονομικών λειτουργιών του, όσο και την ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών του σε θέματα ταχύτητας/ορθότητας λήψης αποφάσεων, εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγησης των επιμέρους τμημάτων. Ειδικότερα, η γνώμη τους για τη δυνατότητα ορθής λήψης αποφάσεων παρουσιάζει μεγάλη συσχέτιση με την αντίστοιχη δυνατότητα εσωτερικού ελέγχου ($R=0,87$). Ακόμη, υπενθυμίζουν με σημαντική πλειοψηφία (70,5-94%) και με μικρό τυπικό σφάλμα ($SE:0,06-0,09$) ότι μπορούν να βελτιωθούν οι αποφάσεις που σχετίζονται με προτάσεις προς τα αρμόδια Υπουργεία για την κατανομή των κονδυλίων, με έσοδα από πηγές εκτός Πανεπιστημίου που να μην αλλοιώνουν τον ακαδημαϊκό του χαρακτήρα και με τον αριθμό νεοεισερχόμενων φοιτητών.

Με αφορμή την αναφορά των πιθανών μειονεκτημάτων κατά την παράλληλη εφαρμογή της ABC, οι Πρόεδροι των Τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ. δεν εκφράζουν καμιά άποψη σε ποσοστό 17,5-18% ή διαφωνούν κατά πλειοψηφία (47-53%), ότι οι πιθανές δυσκολίες, επιφυλάξεις και αυξήσεις μπορούν να ειπρεάσουν αρνητικά την παράλληλη εφαρμογή της ABC. Αντίθετα, συμφωνούν με μεγάλη πλειοψηφία (75,5-80%) και με μικρό τυπικό σφάλμα ($SE: 0,07-0,09$) ότι κατά τη παράλληλη εφαρμογή της ABC είναι πιθανό να προκύψουν τα πλεονεκτήματα της εξακρίβωσης των δραστηριοτήτων που είναι υπεύθυνες για τη δημιουργία κόστους, της εξακρίβωσης των υπηρεσιών που είναι υπεύθυνες για τη δημιουργία κόστους, της ακριβέστερης κατανομής γενικών εξόδων στις υπηρεσίες, της αποτελεσματικότερης διοίκησης κόστους και της βελτίωσης στη διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού. Όσον αφορά στη σημαντικότερη, ίσως, πρόταση του ερωτηματολογίου, αν θα τους ενδιέφερε μια παράλληλη και πιλοτική εφαρμογή της ABC για μια πιθανή βελτίωση του κόστους των διαδικασιών, οι Πρόεδροι των Τμημάτων απάντησαν σχεδόν ομόφωνα (94%) και με ελάχιστο τυπικό σφάλμα ($SE=0,06$) ότι συμφωνούν.

Τέλος, τονίστηκε ομόφωνα και με ελάχιστο τυπικό σφάλμα ($SE=0,06$) ότι ο μελλοντικός σχεδιασμός των Τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ. θα έπρεπε να περιλαμβάνει το θέμα μιας σαφέστερης εικόνας για τους πόρους που δικαιούνται, ενώ με συντριπτική πλειοψηφία (88-94%) οι Πρόεδροι των Τμημάτων επιθυμούν να περιληφθούν και τα θέματα της ορθολογικότερης κατανομής κονδυλίων για τη χρηματοδότηση προμήθειας συγγραμμάτων, σίτισης και στέγασης φοιτητών, αλλά και της συμμετοχής στη διαδικασία εισόδου και αριθμού νεοεισερχόμενων φοιτητών.

Οι Cropper and Cook (2000) όταν είχαν εξετάσει την τρέχουσα κατάσταση κοστολόγησης στον τομέα της ανώτατης εκπαίδευσης του Ηνωμένου Βασιλείου ανέλυσαν την πρόοδο που είχε γίνει από τα Ιδρύματα κατά την εφαρμογή της ABC με βάση τη δημοσιευθείσα βιβλιογραφία. Ανέφεραν συγκεκριμένα τις 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). Η επισκόπησή τους το χειμερινό εξάμηνο 1998-1999 είχε παρόμοια χαρακτηριστικά με τη μελέτη που είχε γίνει πέντε

χρόνια νωρίτερα (Cropper and Drury), το φθινόπωρο του 1993, και επέτρεπε τις άμεσες συγκρίσεις ανάμεσα στα δύο σύνολα δεδομένων για μια εκτεταμένη χρονική περίοδο. Τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν έδειξαν 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. Παράλληλα, ο Wielemaker (2003) είχε αναφερθεί επίσης στις μελέτες των Mitchell (1996), Goddard and Ooi (1998), Crooper and Cook (2000), οι οποίοι διερεύνησαν το ενδεχόμενο χρήσης της ABC στα βρετανικά Πανεπιστήμια και κατέληξαν ότι τα αποτελέσματα ήταν απολύτως εποικοδομητικά.

Άλλωστε, η μεθοδολογία μιας καλής έρευνας σε λογιστική μελέτη περιπτώσεων δεν είναι απαραίτητο να παρέχει άμεσες απαντήσεις στα τρέχοντα προβλήματα της λογιστικής, αλλά μπορεί να τα συσχετίζει με βαθύτερη και πλουσιότερη κατανόηση του κοινωνικού πλαισίου στο οποίο εμφανίζονται και να βελτιώνει την ενημέρωση και τις πιθανότητες επίλυσης τους. Τότε, αποτελεί ένα σπουδαίο εργαλείο για την έρευνα στη λογιστική (Ryan et al., 2002). Από τη μια πλευρά η θεώρηση των οικονομολόγων μπορεί να διαπιστώνει βασικούς υποκειμενικούς παράγοντες σε ένα επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας και από την άλλη πλευρά, όμως, η ανάλυση της δραστηριότητας παρέχει συσσωρευμένα δεδομένα για να κατανοηθούν καλύτερα οι διαφορές στη χρήση των πόρων. Μεταξύ αυτών των δύο προσεγγίσεων, ο Bjørnneak (2000) θεωρεί ότι η πιο σημαντική πλευρά μπορεί να είναι η ανάπτυξη της γνώσης που θα χρησιμοποιηθεί στην ανάλυση δομικών οδηγιών κόστους και στην εξέταση των χαρακτηριστικών της υπηρεσίας, αφού ελπίζει ότι ανοίγει μια ευρύτερη προοπτική στις διαφορές κόστους. Κατ' αρχήν, η εμφάνιση των διαφορών κόστους ως διαφορών υπηρεσίας τονίζει την απουσία εκτίμησης των χαρακτηριστικών της υπηρεσίας που αποτελεί κοινό πρόβλημα στο δημόσιο τομέα και επιπλέον εμπλουτίζει τη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής με την περιλοκή αιτιολογικών παραγόντων, όπως είναι οι διαφορές στους οδηγούς κόστους των ιδρυμάτων ή στη διακριτική πολιτική ή και στον τρόπο εκτέλεσης των δραστηριοτήτων. Έτσι, το κόστος δραστηριοτήτων στο δημόσιο τομέα μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για μέτρηση **απόδοσης** και για να εξακριβώσει και να υιοθετήσει καλύτερους τρόπους να οργανωθούν και να εφαρμοσθούν οι δραστηριότητες.

Τότε, η ολοκλήρωση της αποτίμησης των δραστηριοτήτων και των αποτελεσμάτων ενός Πανεπιστημίου επιβάλλει έναν πιο σύνθετο τρόπο που να υπολογίζει, εκτός των εισροών του, και τις εκροές του. Αυτό το πρόβλημα απασχόλησε και την Έκθεση Jarratt για τα βρετανικά Πανεπιστήμια, όπου ο Gillie (1999) υπενθυμίζει ότι πολλές από τις παρατηρήσεις της ήταν απλώς αναφορές σχετικά με αυτό που τώρα εμφανίζεται αυτονόητο: η μεγαλύτερη ευκαιρία για τα Πανεπιστήμια να βελτιώσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητά τους είναι στο σχεδιασμό και στη χρήση των πόρων, οι μετρήσεις εισροών αναπτύσσονται καλύτερα από τις μετρήσεις εκροών και χρειάζεται πολύ περισσότερη εργασία για τις μετρήσεις των εκροών.

Αναφέρθηκε ήδη ότι η λήψη αποφάσεων είναι μια περιοχή όπου και οι «μαλακές» και οι «σκληρές» μεθοδολογίες έχουν σημαντικό ρόλο να διαδραματίσουν και, επίσης, στη διεθνή βιβλιογραφία έχουν αναπτυχθεί διάφορες μέθοδοι μέτρησης της αποτελεσματικότητας, στηριζόμενες σε τεχνικές της Στατιστικής, της Οικονομετρίας και της Επιχειρησιακής Έρευνας. Οι οικονομετρικές μέθοδοι με βάση τις οποίες εκτιμάται μια συνάρτηση παραγωγής ή συνάρτηση κόστους, υπερτερούν της απλής εφαρμογής των δεικτών, κυρίως επειδή στο υπόδειγμα λαμβάνεται υπόψη η αλληλοεπίδραση των αριθμών των εισροών και των εκροών. Δεν καθορίζονται, όμως, 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 αυτές οι μέθοδοι, αντιμετωπίζονται με μια τεχνική γραμμικού προγραμματισμού (μη παραμετρική), τη μέθοδο Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων - Data Envelopment Analysis (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.

Επειδή, όμως, τα 4 από τα 9 ακαδημαϊκά τμήματα του ΠΑ.ΠΕΙ. δεν παρουσιάζουν την απαραίτητη ομοιογένεια (μακροχρόνια λειτουργία, αντικείμενο σπουδών και απασχόλησης, διαφορετικό ύψος χρηματοδότησης) στην ανάπτυξη της DEA περιλαμβάνονται μόνο τα 5 ακαδημαϊκά τμήματα του ΠΑ.ΠΕΙ. που ανήκουν αποκλειστικά στις Επιστήμες Οικονομίας και Διοίκησης και παρέχουν ένα αξιόπιστο δείγμα μετά την υπερδεκαετή λειτουργία τους.

Τα λεπτομερώς προσδιορισθέντα στοιχεία κόστους για το ΠΑ.ΠΕΙ. μέσω της ABC (εμπειρική έρευνα - κεφάλαιο 4) προτείνεται να αξιοποιηθούν ως εισροές στη DEA (μελλοντική εφαρμογή αποτελεσμάτων έρευνας - κεφάλαιο 5), ενώ ως εκροές στη DEA προτείνονται τρία κριτήρια για τη σχετική αποδοτικότητα των τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ.: αναλογία διδασκόντων / διδασκόμενων, σχέση σπουδών / απασχόλησης και βάσεις εισαγωγικών εξετάσεων. Η ABC μπορεί να μοιάζει με την παραδοσιακή μέθοδο απορρόφησης των γενικών εξόδων, αλλά παρέχει ένα επίπεδο ανάλυσης που οδηγεί πολύ βαθύτερα. Η αξιοποίηση της ABC μέσω της DEA μπορεί να επιτρέψει τη διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων με την παροχή δεικτών απόδοσης παράλληλα με ένα σύνολο διαγνώσεων σχετικά με την εξακρίβωση προβλημάτων και ανεπαρκειών.

Για τις ανάγκες σύγκρισης των πανεπιστημιακών τμημάτων προτάθηκαν δύο εναλλακτικά υποδείγματα που βασίσθηκαν σε δύο εναλλακτικές τάσεις της υπάρχουσας βιβλιογραφίας. Τονίσθηκε ότι η υιοθέτηση ενός από τα δύο υποδείγματα εξαρτάται από τις προτεραιότητες - στόχους των υπευθύνων

για τη λήψη αποφάσεων στα Πανεπιστήμια, ως προς τον τρόπο μέτρησης των παρεχομένων υπηρεσιών. Δηλαδή είτε δίνοντας έμφαση στο κόστος ανά φοιτητή, είτε στο κόστος ανά ώρα διδασκαλίας.

Το υπόδειγμα Α (εισορή: κόστος ανά φοιτητή) είναι προτιμότερο να ακολουθείται, όταν οι κατά προτεραιότητα στόχοι του Πανεπιστημίου είναι η βελτίωση των αποφάσεων του σε θέματα αριθμού νεοεισερχόμενων, διανομής συγγραμμάτων, ακολουθούμενης πολιτικής για τη σίτιση και στέγαση των φοιτητών κ.ά.

Αν, όμως, οι κατά προτεραιότητα στόχοι του Πανεπιστημίου είναι η βελτίωση των αποφάσεων του σε θέματα παροχής υπηρεσιών προς τρίτους (εκπόνηση μελετών, σεμινάρια, συνέδρια, τεχνογνωσία), προγράμματος μαθημάτων, τομέων εξειδίκευσης, υπολογισμού διδασκτρών για τα μεταπτυχιακά προγράμματα, σε συνδυασμό με δάνεια σε φοιτητές ασθενεστέρων εισοδηματικών τάξεων κ.ά., τότε είναι προτιμότερο να ακολουθείται το υπόδειγμα Β (εισορή: κόστος ανά ώρα διδασκαλίας).

Η σύνθεση ABC και DEA μέσω των υποδειγμάτων Α και Β, έδειξε αξιοπιστία αποτελεσμάτων, αφού δε διαφοροποίησε ουσιαστικά τη σχετική αποδοτικότητα των ακαδημαϊκών τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ. στις οκτώ επιμέρους προσεγγίσεις (runs) και τα αποτελέσματα αυτά είναι αρκετά αντιπροσωπευτικά των πραγματικών χαρακτηριστικών και των δραστηριοτήτων των Τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ.

Το Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων (ΟΔΕ) και το Τμήμα Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής δείχνουν ότι αξιοποιούν με τον αποτελεσματικότερο τρόπο τους πόρους τους και εμφανίζουν 100% σχετική αποδοτικότητα σύμφωνα με τις αποτιμήσεις και των οκτώ προσεγγίσεων. Με δεδομένο, όμως, ότι το μεγαλύτερης ηλικίας τμήμα ΟΔΕ διαθέτει μεγάλο αριθμό «ανεργών» φοιτητών που του επιβαρύνουν (σε μικρό βαθμό) το κόστος λειτουργίας, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως πρώτο μεταξύ των δύο πρώτων τμημάτων του ΠΑ.ΠΕΙ.

Το τμήμα Ναυτιλιακών Σπουδών εμφανίζει 100% σχετική αποδοτικότητα στις 6 από τις 8 προσεγγίσεις και παρουσιάζει προβλήματα ως προς τα δύο πρώτα τμήματα στα κριτήρια κόστους λειτουργίας και στις βάσεις εισαγωγικών εξετάσεων.

Το τμήμα Οικονομικής Επιστήμης εμφανίζει 88-95% σχετική αποδοτικότητα, έχει το ίδιο μειονέκτημα που έχει το τμήμα ΟΔΕ (μεγάλη ηλικία, μεγάλο αριθμό «ανεργών» φοιτητών), αλλά αντιμετωπίζει και επιπλέον πρόβλημα στο κριτήριο της αναλογίας διδασκόντων/διδασκομένων.

Τέλος, το τμήμα Στατιστικής και Ασφαλιστικής Επιστήμης εμφανίζει 73-94% σχετική αποδοτικότητα και παρουσιάζει προβλήματα στα κριτήρια του κόστους λειτουργίας και στη σχέση σπουδών/απασχόλησης.

Έχουμε, όμως, ήδη τονίσει ότι οι διοικούντες το Πανεπιστήμιο έχουν, προφανώς, την ευχέρεια να χρησιμοποιήσουν αυτή τη μεθοδολογία, ή, επιπλέον, να μεταβάλλουν το είδος ή τον αριθμό των εκροών ή και των αριθμό των προσεγγίσεων, αν πρέπει να αποτιμηθεί εκ νέου η αποδοτικότητα των προτεινομένων δεικτών. Οι Newmann, Guthrie (2002) παρατηρούν σχετικά ότι για την επαναδιαμόρφωση της διοίκησης του Πανεπιστημίου και για τον περισσότερο άμεσο έλεγχο χρηματοδότησης και δραστηριοτήτων του Πανεπιστημίου, μπορεί να γίνει αντιληπτό ότι μια νέα γλώσσα αποτελεσματικού κόστους, στρατηγικών στόχων, μετρήσιμων εκροών και δεικτών απόδοσης έχει εμφανισθεί. Η εφαρμογή της ABC στο ΠΑ.ΠΕΙ. μπορεί να προεκταθεί και σε θέματα διοίκησης βάσει δραστηριοτήτων (ABM), από τη συνένωση των οποίων προέκυψε η ABCM, που είναι κάτι παραπάνω από ένα σύστημα (Cooper et al., 1992). Η ABC παρέχει την πληροφόρηση και η ABM τη χρησιμοποιεί σχεδιασμένη με ποικίλες αναλύσεις για να παράγει συνεχή βελτίωση. Οι Williams and Melhuish (1999) πρόβλεψαν ότι σε 5 χρόνια ο μέσος όρος ενός διευθύνοντος στο δημόσιο τομέα θα λαμβάνει τα δεδομένα της ABCM ως αποδεκτά, χωρίς να σκεφτεί ποτέ την προέλευσή τους ή την εξέλιξή τους.

Άλλωστε, έχουν περάσει 85 χρόνια από την εμφάνιση της Αναλυτικής Λογιστικής παγκοσμίως και έχουν προκύψει ριζικές αλλαγές στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον ενός οργανισμού. Γενικότερα, στον τομέα της βιομηχανίας, όπου πρωτοεμφανίσθηκε η κοστολόγηση, έχουν ελαχιστοποιηθεί οι ωρομίσθιοι εργάτες, ο αυτοματισμός έχει μειώσει την άμεση εργασία, το κόστος εργασίας παρουσιάζει μια σχετική σταθερότητα και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ) δεν μειωθούν πλέον στη σύνθεση του συνολικού κόστους. Παράλληλα, στον τομέα των υπηρεσιών τα περισσότερα είδη κόστους προέρχονται από πηγές που αναλώνονται προκαταβολικά της χρήσης τους, δηλαδή πρόκειται για έμμεσο και σταθερό κόστος σε συγκριμένη βραχεία χρονική περίοδο και είναι λογικό να απαιτείται το σύστημα ABC ακόμη περισσότερο συγκριτικά με το βιομηχανικό τομέα (Kaplan, Cooper, 1998). Ειδικά, η εφαρμογή της ABC για το ΠΑ.ΠΕΙ. παρέχει στη Διοίκηση τη λεπτομερή πληροφόρηση που χρειάζεται σχετικά με το αναγκαίο είδος και ύψος των εισροών που απαιτείται για τη μελλοντική του λειτουργία. Όσον αφορά στην έννοια των άμεσων δαπανών για το ΠΑ.ΠΕΙ. δεν μπορεί να παρουσιασθεί με τον τρόπο που αντιστοιχεί στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Το μέγεθός τους επηρεάζεται ελάχιστα από το μεταβαλλόμενο έργο, αφού ο αριθμός του διδακτικού και διοικητικού προσωπικού, των φοιτητών και των διδακτικών ωρών καθορίζονται (αποφασίζονται) εκ των προτέρων με μικρές ποσοστιαίες αυξομειώσεις ετησίως, ανεξάρτητα από την αντίστοιχη ετήσια ζήτηση εκπαιδευτικών υπηρεσιών.

Συνήθως, η σύνταξη του προϋπολογισμού για την επόμενη χρήση στηρίζεται στον προϋπολογισμό της προηγούμενης χρήσης με τις προαναφερθείσες μικρές αυξομειώσεις. Όταν, όμως, αξιοποιούνται τα αποτελέσματα της μεθόδου ABC, η διαμόρφωση προϋπολογισμών βάσει δραστηριοτήτων (ABB) προσφέρει την ευκαιρία για ανάλογους προβληματισμούς που έχουν ως άξονα υπολογισμών, κατά κύριο λόγο, τις συγκεκριμένες δραστηριότητες και, κατά δεύτερο λόγο, τις απλουστευμένες τεχνικές στον τρόπο και στο μέγεθος της χρηματοδότησης. Η ABB είναι μια άκρως σπουδαία εφαρμογή: πρόκειται για μια μακροχρόνια διαδικασία, κατά την οποία το θεωρούμενο ως σταθερό κόστος μετατρέπεται σε μεταβλητό.

Για το ΠΑ.ΠΕΙ. ακολουθούμε ένα σενάριο που είχε προτείνει το CIMA για μια αναπτυξιακή προϋπολογιστική διαδικασία (ABB) στον εκπαιδευτικό τομέα και με τη συνήθη κατ' έτος χρηματοδότηση του ΠΑ.ΠΕΙ. (μικρές ποσοστιαίες αναπροσαρμογές) σε μια ιστορική βάση. Προεκτείνοντας την παραπάνω διαδικασία δύο φάσεων προτείναμε τον Πίνακα Εναρμόνισης Δεικτών και Στόχων (BSC) για το ΠΑ.ΠΕΙ. μέσω των καθιερωμένων τεσσάρων προοπτικών και παράλληλα με τα δεδομένα της ανώτατης εκπαίδευσης στην Ελλάδα. Ο Modell (2003) ταυτιζόμενος με την άποψη των Burns and Scapens (2000) σημειώνει ότι, όσο η έρευνα έχει τη δυνατότητα να εμβαθύνει τις γνώσεις μας γύρω από την καθιέρωση πρακτικών μέτρησης απόδοσης, τόσο επιτρέπει το ξεπέρασμα της διαχωριστικής γραμμής μεταξύ μακρο και μικρο-οικονομίας που χαρακτηρίζει ακόμη το μεγαλύτερο μέρος της καθιερωμένης λογιστικής βιβλιογραφίας.

Το ΠΑ.ΠΕΙ., ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός, έχει την ευχέρεια να αξιοποιήσει το επίκεντρο του BSC, που εστιάζεται περισσότερο στο όραμα και στη στρατηγική και λιγότερο στον έλεγχο. Η διαφοροποίηση του BSC από τα άλλα μοντέλα αποτελεσματικής διοίκησης είναι ότι μπορεί να απορροφήσει την παράλληλη χρήση ποιοτικών και ποσοτικών δεικτών σχετικής αποδοτικότητας (DEA). Μακροχρόνια μέσα από τις τέσσερις προοπτικές του BSC το ΠΑ.ΠΕΙ. μπορεί να βελτιωθεί από τη μάθηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων, από τις προτιμήσεις και αποδόσεις (βάσεις εισαγωγής) των υποψηφίων φοιτητών του, αλλά και να διαχειρισθεί την απαραίτητη γνώση για καινοτομίες στην αναδιάρθρωση των Προγραμμάτων Σπουδών, στη Βιβλιοθήκη, στο Γραφείο Διασύνδεσης, στο Συμβουλευτικό Κέντρο, στη Φοιτητική Μέριμνα και να προσελκύσει ανώτερης ποιότητας υποψήφιους φοιτητές, ιδιαίτερα αν στο μέλλον η επιλογή των νεοεισερχόμενων πραγματοποιείται από το ΠΑ.ΠΕΙ. αντί του ΥΠΕΠΘ.

Στο πρόβλημα των «ανεργών» φοιτητών του ΠΑ.ΠΕΙ. που απασχολεί περισσότερο τα τμήματα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων και Οικονομικών Επιστημών και είναι ιδιαίτερα οξύμενο στα μεγάλα κεντρικά ελληνικά Πανεπιστήμια, θα μπορούσε να δοθεί η δυνατότητα αναστολής των σπουδών για όσους το επιθυμούν. Όσον αφορά δε στο πρόβλημα των δωρεάν παροχών προς τους φοιτητές ανάλογα με το οικογενειακό τους εισόδημα, θα

πρέπει να επιλυθεί σε συνδυασμό με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογίας (Taxis) που έχει πλέον πολλαπλάσιες δυνατότητες διασταύρωσης και αποκάλυψης των δηλωθέντων ή μη εισοδημάτων.

Στο μελλοντικό Πανεπιστήμιο ο Juniper (2002) υποστηρίζει ότι η πανεπιστημιακή έρευνα και η συνεργασία με τη βιομηχανία αναπόφευκτα θα παρουσιάζει μια ισχυρή περιφερειακή και εξειδικευμένου χώρου εξάρτηση. Νέες, χαρισματικές ιδέες μάλιστα μπορούν να δράσουν καταλυτικά στην επίπονη και διαρκή προσπάθεια που απαιτείται για τον εμπλουτισμό των Πανεπιστημίων με καινοτομίες στις διδακτικές, ερευνητικές και γνωμοδοτικές παροχές τους.

Στα αμέσως επόμενα χρόνια, όταν και τα άλλα 15 από τα 22 συνολικά ελληνικά Πανεπιστήμια τηρήσουν πλήρως το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ν.Π.Δ.Δ. (Γενική Λογιστική) θα ακολουθήσει η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής (Κοστολόγησης) και τα εξαγόμενα αποτελέσματά της θα προσφέρουν διαρκώς αναλυτικές πληροφορίες στο ΥΠΕΠΘ για όλα τα Α.Ε.Ι. της χώρας και θα μπορούν να θέσουν τις βάσεις για την άσκηση εκπαιδευτικής στρατηγικής και ακαδημαϊκού σχεδιασμού.

Αυτή η προοπτική διευρύνεται σε επίπεδο Ευρωπαϊκών Υπουργείων Παιδείας, αφού από το 2005 η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - International Accounting Standards (IAS) για τις μεγάλες επιχειρήσεις κρατών-μελών της Ε.Ε. αναμένεται να επεκταθεί μεσοπρόθεσμα στα Ν.Π.Δ.Δ. και απαιτεί πληθώρα πληροφοριών με σημαντική πρόσθετη εργασία για να συγκεντρωθούν όλα τα λεπτομερή στοιχεία από εκείνους που θα λαμβάνουν τις αποφάσεις (Παπαδέας, Πάγγειος, 2004). Εκ μέρους του αρμόδιου επιτροπικού για θέματα εκπαίδευσης της Ε.Ε. έγινε η επισήμανση (Σεπτέμβριος 2006), ότι την περίοδο 2002-03 το 8,5% των Ελλήνων φοιτητών σπούδαζε στο εξωτερικό (μ.ο. Ε.Ε. 2,9%) και μόνο το 2,9% των φοιτητών στα ελληνικά Πανεπιστήμια ήταν ξένοι υπήκοοι (μ.ο. Ε.Ε. 6,2%), ενώ, παράλληλα, εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής έχουν υποβληθεί στα 25 κράτη-μέλη (Μάιος 2006), μεταξύ άλλων, και οι παρακάτω δύο προτάσεις:

- Να επανεξεταστούν τα συστήματα χρηματοδότησης των Πανεπιστημίων, ώστε να επικεντρώνονται περισσότερο στα αποτελέσματα και να δοθούν στα Πανεπιστήμια μεγαλύτερες ευθύνες ως προς τη μακροπρόθεσμη οικονομική βιωσιμότητά τους, ιδίως όσον αφορά την έρευνα.
- Να αποκτήσουν τα Πανεπιστήμια μεγαλύτερη αυτονομία και λογοδοσία, ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται γρήγορα στις αλλαγές.

Αλλωστε, κοινά μεταπτυχιακά προγράμματα, που θα αποτελέσουν το πρώτο βήμα για την έκδοση κοινών πτυχίων από τις χώρες της Ε.Ε., ξεκίνησαν το Σεπτέμβριο του 2004 μεταξύ των Πανεπιστημίων των κρατών-μελών της, αλλά και τρίτων χωρών εκτός της Ένωσης. Την απόφαση «Προγράμματα μάστερ της Ε.Ε.» με δυνατότητα ένταξης στην αγορά εργασίας 32 χωρών πήρε

το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο το 2002, συμμετέχοντας στη συζήτηση που ξεκίνησε στη Μπολόνια της Ιταλίας το 1999, συνεχίστηκε στο Βερολίνο το 2003 και αναμένεται να ολοκληρωθεί το 2010 με την πλήρη σύνδεση του Ευρωπαϊκού Χάρτη της Ανώτατης Εκπαίδευσης. Αυτός ο στόχος υποστηρίζεται πλέον από 42 Ευρωπαϊκά Κράτη για να υπάρξουν «οριζόντιες συνεργασίες» μεταξύ των χωρών, κοινά προγράμματα σπουδών, κοινά πτυχία, κοινά ερευνητικά προγράμματα, κινητικότητα φοιτητών και καθηγητών.

Ακόμη, η Ευρωπαϊκή Ένωση αρνήθηκε την πρόταση των Η.Π.Α. να περιληφθεί η ανώτατη εκπαίδευση στις «υπό απελευθέρωση» υπηρεσίες των συμφωνιών του Παγκοσμίου Οργανισμού Εμπορίου. Στη θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ότι η ανώτατη εκπαίδευση δεν είναι «υπηρεσία» ή «εμπορεύσιμο» αγαθό, ήλθαν αρωγοί τα 100 μεγαλύτερα Πανεπιστήμια των Η.Π.Α., επισημαίνοντας ότι η παραγωγή και αναπαραγωγή της γνώσης και η έρευνα σε ένα ακαδημαϊκό περιβάλλον δεν συνδέεται με την εξίσωση των ακαδημαϊκών λειτουργιών με εμπορικές υπηρεσίες.

Ο Parker (2002, p. 616) προτείνει ότι, «παρά τις δυσκολίες, τα εμπόδια και τις αντίπαλες δυνάμεις, οι ακαδημαϊκοί πρέπει να ασχοληθούν ξανά με ανταλλαγή απόψεων σε θέματα αποστολής, σχήματος και σκοπού των Πανεπιστημίων. Είναι απαραίτητη η εποικοδομητική κριτική και οι προτάσεις για επανακαθορισμό της πανεπιστημιακής ζωής. Χρειάζεται ετοιμότητα για να αγκαλιάσουμε ένα μεταβαλλόμενο κόσμο και δημιουργικότητα για να ξανασηματίσουμε και να ξανασυνδυσάσουμε απαραίτητες παραδοσιακές αξίες μέσω νέων αξιών, που θα διατηρούν έναν ερευνητικό και κριτικό ρόλο για τα Πανεπιστήμια στην κοινωνία. Σίγουρα θα απαιτηθούν αποφασιστικότητα, επιμονή και γενναιότητα».

6.2 Έλεγχος χαρακτηριστικών και κριτηρίων για τη συνεισφορά της διατριβής

Αντί επιλόγου, από την υπάρχουσα βιβλιογραφία παραθέτουμε χαρακτηριστικά και κριτήρια που αναφέρονται στη γενικότερη αποτίμηση των ερευνητικών προσπαθειών. Στον απολογισμό της παρούσας διατριβής προσπαθούμε να εμφανίσουμε και την πιθανή συνεισφορά της με τον κατά το δυνατόν «αντικειμενικότερο» τρόπο. Όμως, στην τελευταία παράγραφο παραμονεύει συνήθως ο κίνδυνος της «υποκειμενικότητας» και ζητείται η εκ των προτέρων επείκεια του αναγνώστη.

Χαρακτηριστικά και κριτήρια

Πιθανή συνεισφορά

Ο Spicer (1992, p. 11,12) αναφέρει ότι ενώ, ο Yin (1989, 1994, 2003) τονίζει την προσοχή του στις μελέτες περιπτώσεων γενικώς, οι Bruns and Kaplan (1987) εμβαθύνουν στις μελέτες περιπτώσεων λογιστικής. Όμως, και στις δύο περιπτώσεις οι απόψεις τους επικαλύπτονται και συμπληρώνονται.

Για τον Yin (p. 147) υπάρχουν πέντε χαρακτηριστικά που κάνουν υποδειγματική μια μελέτη:

1. Σημαντικότητα (ασυνήθιστη ή με ευρύ ενδιαφέρον μελέτη και εθνικά ενδιαφέροντα). Αξιοποίηση κονδυλίων τριτοβάθμιας εκπ/σης
2. Πληρότητα (σαφή όρια, κριτική αντίθετων απόψεων και απουσία τεχνητών συνθηκών). Δεδομένα αρχείου και 450 ενδιάμ. αναφορές
3. Εναλλακτικές απόψεις (διαφορετικές θεωρήσεις προσφέρουν παραλλαγές στους λήπτες αποφάσεων). Επιλογή οδηγών κόστους, Υποδείγματα DEA (Α,Β), 8 προσεγγίσεις (runs)
4. Επαρκείς ενδείξεις (γνώση του θέματος και αποτελεσματικότητα). Βελτίωση λήψης αποφάσεων στην εκπαίδευση
5. Ελκυστικός τρόπος σύνθεσης.

Απλογραφία →
→ Διπλογραφία →
→ Αναλυτική →
→ Διοικ. Λογιστική

Παράλληλα, οι Bruns and Kaplan (p. 5) θεωρούν ότι τέσσερα είναι τα κριτήρια που δημιουργούν συνθήκες για μια καλή έρευνα:

1. Επιλογή θέματος (σημαντικό ή και ικανό να αξιοποιηθεί σε προβλήματα διοίκησης που δεν είχαν περιγραφεί ή ερμηνευθεί). ΚΛΣΝΠΔΔ & Πανεπιστήμια
2. Σχεδιασμός έρευνας (κατάλληλη επιλογή τόπου διεξαγωγής και μεθοδολογίας με αποτελεσματικές συνεντεύξεις και διακριτική παρατήρηση που αποφέρει τα πιο αξιολογικά δεδομένα). Πιλοτική εφαρμογή ΠΑ.ΠΕΙ. με συνδυασμό πηγών, τεχνικών και/ή οργάνων συλλογής δεδομένων για τον προσδιορισμό κόστους
3. Παρουσίαση δεδομένων και ερμηνεία (κατανόηση σε βάθος, ευχέρεια διαφορετικής ανάγνωσης της υπάρχουσας θεωρίας, νέες προτάσεις και εύκολη σύνδεση με τη βιβλιογραφία). Λογιστική κατά δραστηριότητα ευθύνης (κοστολόγηση, διοίκηση, προϋπ/μός, προγραμματισμός)

4. Πρακτικές επιπτώσεις (καθάρια, αληθινά και χρήσιμα ευρήματα για έναν πληροφορημένο αναγνώστη, υποστήριξη από τους ειδικούς).

ΥΠΕΠΘ, Διοίκηση ΑΕΙ
Προϊστάμενοι
Οικονομικών
Υπηρεσιών &
Λογιστηρίου ΠΑΠΕΙ

Όσον αφορά στην έρευνα πεδίου, οι συγκλίνουσες απόψεις (Atkinson and Shaffir 1998, Young 1999) καταλήγουν στο γεγονός ότι προσελκύει τη μεγαλύτερη προσοχή στην έρευνα της Διοικητικής Λογιστικής και για την συνεισφορά της στη βιβλιογραφία πρέπει να περιέχει:

1. **Ανάπτυξη θεωρίας:** Συμφωνούν ότι η μελέτη του Anderson (1995) με την εφαρμογή της ABC στην General Motors προέκτεινε την υπάρχουσα βιβλιογραφία και αποτελεί αντιπροσωπευτικό παράδειγμα.
2. **Εξέταση (test) θεωρίας:** Οι Atkinson and Shaffir (1998) προτείνουν ως παράδειγμα τη μελέτη του Young (1993), ενώ ο ίδιος ο Young (1999) προτείνει τη μελέτη των Foster and Gupta (1990). Και στις δύο μελέτες δοκιμάζονται επιτυχώς τα ευρήματά τους με τις προβλέψεις της θεωρίας μέσω διασταυρωμένων δεδομένων. Ιδιαίτερα η πρακτική ερευνητική εργασία των Foster and Gupta (παρ. 4.3.5) ανέδειξε συγκεκριμένα προβλήματα λειτουργίας, αφού αξιοποίησε ανεξάρτητα δεδομένα από 37 παρεχόμενες διευκολύνσεις της επιχείρησης και μέσω συνεντεύξεων τα συσχέτισε καταλλήλως με τους οδηγούς κόστους και τα επίπεδα των γενικών εξόδων.

Αξιοποίηση της ABC
μέσω της DEA σε
πανεπιστημιακά
τμήματα

Μεταφορά εμμέσων
εξόδων παραγωγικής
λειτουργίας & εξόδων
διοικητικής
λειτουργίας σε
25 βασικές λειτουργίες
37 δραστηριότητες
6 οδηγούς κόστους
6 δεξαμενές κόστους
για κόστος/φοιτητή
κόστος/ώρα

Τέλος, ο Philips (1992) έχει προσδιορίσει εννέα σημεία που αναδεικνύουν την πρωτοτυπία μιας διδακτορικής διατριβής:

1. Να πραγματοποιεί εμπειρική εργασία που δεν έχει γίνει στο παρελθόν.
2. Να δημιουργεί μια σύνθεση που δεν έχει γίνει στο παρελθόν.

Κοστολόγηση
εκπαιδευτικών
υπηρεσιών βάσει
δραστηριοτήτων στην
Ελλάδα

ABC, DEA, ABM,
ABB, BSC,
Πανεπιστημιακά
τμήματα

- | | | |
|----|--|--|
| 3. | Να χρησιμοποιεί ήδη γνωστό υλικό, αλλά με μια νέα ερμηνεία. | Ιστορικά δεδομένα λογιστηρίου ΠΑΠΕΙ, προγρ/σμός ΠΑΠΕΙ |
| 4. | Να δοκιμάζει κάτι σε αυτή τη χώρα που έχει γίνει προηγουμένως μόνο σε άλλες χώρες. | Διαφοροποιημένα σε Ευρώπη, ΗΠΑ |
| 5. | Να λαμβάνει μια ιδιαίτερη τεχνική και να την εφαρμόζει σε ένα νέο χώρο. | Εφαρμογές Μαθηματικής Ανάλυσης & Επιχειρησιακής Έρευνας |
| 6. | Να φέρει νέα ένδειξη (απόδειξη) για να χρησιμοποιηθεί σε ένα παλιό θέμα. | Σχετική αποδοτικότητα πανεπιστημιακών τμημάτων |
| 7. | Να διασταυρώνει επιστημονικά πεδία και να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθοδολογίες. | Αναλυτική/Διοικητική Λογιστική, Στατιστική, Γραμμική Άλγεβρα |
| 8. | Να εξετάζει περιοχές που σε αυτό το επιστημονικό πεδίο δεν έχουν εξετασθεί στο παρελθόν. | Κοστολόγηση πανεπ. Τμημάτων, Διοικητική Λογιστική |
| 9. | Να προσθέτει στη γνώση με έναν τρόπο που δεν έχει γίνει στο παρελθόν. | Γενικά έξοδα → Δραστηριότητες → Διοίκ. Πανεπιστημίων |

ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΕΚΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Στα Αγγλικά

Anderson, S.: (1995), «A framework for assessing cost management system changes: the case of ABC implementation at GM, 1986-1993», *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, Fall, pp. 178-122.

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

Berger, M., Kostal, T.: (2002), «Financial resources, regulation and enrollment in US public higher education», *Economics of Education Review*, Vol. 21, pp. 101-110.

Bjørnenak, T.: (2000), «Understanding cost differences in the public sector- a cost drivers approach», *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 193-211.

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

Carrol, J., Johnson, E.: (1990), «Decision research: a field guide», Sage Publications, Newbury Park, USA.

Cooper, R., Kaplan, R., Maisel, L., Morrissey, E., Oehm, R.: (1992), «From ABC to ABM», *Management Accounting*, November, pp. 54-57.

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

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

Foster, G., Gupta, M.: (1990), «Manufacturing overhead cost driver analysis», *Journal of Accounting and Economics*, 12, pp. 309-337, North-Holland.

Gavroglou, K.: (1981), «Certain features of higher education in Greece and the failure of the attempts to reform it», *Journal of the Hellenic Diaspora*, Vol. 8, pp. 95-108.

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.

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.

Juniper, J.: (2002), «Universities and collaboration within complex, uncertain knowledge-based economics», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 747-778.

Kaplan, R.: (1984), «The evolution of management accounting», *The Accounting Review*, Vol. LIX, No. 3, pp. 390-418.

Kaplan, R., Cooper, R.: (1998), «Cost & Effect», Harvard Business Scholl Press, U.S.A.

Koshal, R., Koshal, M.: (1999), «Economics of scale and scope in higher education: a case of comprehensive universities», *Economics of Education Review*, Vol. 18, pp. 269-277.

Laitinen, E.: (2003), «Future-Based Management Accounting: A new approach with survey evidence», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 293-323.

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.

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

Parker, L.: (2002), «It's been a pleasure doing business with you: a strategic analysis and critique of university change management», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 603-619.

Phillips, E.: (1992), «The Ph.D. – Assessing Quality at Different Stages of its Development», in O. Zuber-Skerritt (ed.), *Starting Research – Supervision and Training*, Tertiary Education Institute, University of Queensland.

Psacharopoulos, G.: (1993), «Demythologizing Sisyphus, or Toward True Educational Reform», *Journal of Modern Greek Studies*, Vol. 11, pp. 293-298.

Ryan, B., Scapens, R., Theobald, M.: (2002), «Research Method and Methodology in Finance and Accounting», Thomson, 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*, Vol. 3, pp. 1-37.

Tsakoglou, P., Antoninis, M.: (1999), «On the distributional impact of public education: evidence from Greece», *Economics of Education Review*, Vol. 18, pp. 439-452.

Volmer, F.: (2002), «The Financial Report of the Universities and Colleges: maintaining academic standards? Some Dutch experiences», 25th Congress of the EAA, Copenhagen, Denmark.

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

Williams, C., Melhuish, W.: (1999), «Is ABCM Destined for Success or Failure in the Federal Government?», Public Budgeting & Finance, Summer, pp.22-36.

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.

Young, M., Selto, F.: (1993), «Explaining cross-sectional workgroup performance in a JIT factory: A critical appraisal of a field based study», Journal of Management Accounting Research, Vol. 5, pp. 300-326.

2. Στα Ελληνικά

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

Κοπριανός, Π.: (2002), «145 χιλιάδες συνταξιούχοι φοιτητές», Εφημερίδα «ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ», 29 Σεπτεμβρίου, Αθήνα.

Μουζέλης, Ν.: (2001), «Το κράτος πρόνοιας, τα αδιέξοδα και η λύση», Εφημερίδα «ΤΟ ΒΗΜΑ», 6 Μαΐου, Αθήνα.

Μπαμπινιώτης, Γ.: (2004), «Τα συν και τα πλην των ΑΕΙ», Εφημερίδα «ΤΟ ΒΗΜΑ», 18 Ιανουαρίου, Αθήνα.

Μπαμπινιώτης, Γ.: (2006), «Τα ΑΕΙ να καθορίζουν εξεταστέα ύλη-θέματα», Εφημερίδα «ΕΛΕΥΘΕΡΟΤΥΠΙΑ», 4 Νοεμβρίου, Αθήνα.

Παπαδέας, Π., Πάγγειος, Ι.: (2004), «Παγκοσμιότητα και εναρμόνιση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ανακοινώσεις Ελληνικής Εταιρίας Οικονομικής Ιστορίας Συνεδρίου Πατρών (1-3 Μαρτίου 2002), Αρχείο Οικονομικής Ιστορίας, σ. 311-331.

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