

ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ, ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ

Υπό

Παναγιώτη Παπαδέα
Επίκουρου Καθηγητή ΤΕΙ Πειραιά

Abstract

HUMAN CAPITAL, ECONOMIC GROWTH AND ACCOUNTABILITY OF THE TERTIARY EDUCATION INSTITUTIONS

The educational expenditures for creating human capital and economic growth are linked to the Tertiary Education, while the accountability of Institutions is related to their effective administration. Their funding is examined and the generalized application of Government Accounting is compared to the gradual simultaneous application of the Chart of Accounts for the State Law Entities by only several Institutions. The comparison shows an enormous gap in information and provides intimate understanding of a particular problem of the «Economics of Education», but also affects the optimal use of funding towards the Tertiary Education. For the economic and accounting independence of Institutions, the author proposes the improved and generalized application of the Chart of Accounts (comparable information, improved decision making), as a step towards harmonization with the New Public Management (NPM). JEL Classifications: A22, M41.

Keywords: Human Capital, Economics of Education, Economic Growth, Tertiary Education, Accountability, Entry Accounting Systems, New Public Management (NPM).

Περίληψη

Οι δαπάνες εκπαίδευσης για δημιουργία ανθρωπίνου κεφαλαίου και οικονομικής ανάπτυξης συνδέονται με την Τριτοβάθμια Εκπαίδευση, ενώ η υποχρέωση απολογισμού των Ιδρυμάτων συσχετίζεται με την αποτελεσματικότερη διοίκησή τους. Εξετάζεται η χρηματοδότησή τους και συγκρίνεται η καθολική εφαρμογή του Δημόσιου Λογιστικού με την σταδιακά παράλληλη εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου ΝΠΔΔ από ορισμένα μόνο Ιδρύματα. Η σύγκριση δείχνει ένα τεράστιο κενό πληροφόρησης προς τα ενδιαφερόμενα μέρη και παρέχεται η βαθύτερη κατανόηση ενός εξειδικευμένου προβλήματος που ανήκει γενικά στα «Οικονομικά της Εκπαίδευσης», αλλά επηρεάζει άμεσα την αξιοποίηση κονδυλίων στην Τριτοβάθμια Εκπαίδευση. Για την οικονομολογιστική αυτοτέλεια των Ιδρυμάτων υποδεικνύεται η βελτιωμένη και καθολική εφαρμογή του ΚΛΣΝΠΔΔ (συγκρίσιμη πληροφόρηση, βελτιωμένη λήψη αποφάσεων), ως ένα βήμα εναρμόνισης με τους νέους τρόπους διοίκησης στο δημόσιο τομέα.

1. Εισαγωγή

Η παρούσα μελέτη επιχειρεί να παρουσιάσει τις δαπάνες της εκπαίδευσης ως επένδυση δημιουργίας ανθρωπίνου κεφαλαίου και οικονομικής ανάπτυξης. Στα πλαίσια των «Οικονομικών της Εκπαίδευσης», προσπαθεί να συνδέσει το επίπεδο της ανάπτυξης με εκείνο της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης και να συσχετίσει την υποχρέωση απολογισμού των Ελληνικών Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης με την ανάγκη της αποτελεσματικότερης διοίκησής τους.

Στη χώρα μας, όσες επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα προετοιμάζουν και εκτελούν προϋπολογισμό (Απλογραφικό λογιστικό σύστημα) πρέπει να εφαρμόζουν παράλληλα, μέσω του Π.Δ. 205/1998, και το Λογιστικό Σχέδιο των ΝΠΔΔ (Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα), που περιλαμβάνει την υποχρέωση τήρησης λογαριασμών Γενικής Λογιστικής (από 1.1.2000) και Αναλυτικής Λογιστικής / Κοστολόγησης (από 1.1.2001). Πρόκειται για μια πρωτοβουλία της Πολιτείας, με την οποία ελπίζει ότι θα βελτιωθεί η ικανότητα των δημοσίων επιχειρήσεων να αποδίδουν διαφανείς και συγκρίσιμους λογαριασμούς (οικονομικές εκθέσεις), γεγονός που θα τις καθιστά περισσότερο υπεύθυνες για την ανάληψη συγκεκριμένου έργου ή και για την εκπλήρωση συγκεκριμένης υποχρέωσης (accountability), ώστε τελικά να εξάγονται αξιόπιστα συμπεράσματα για την αποτελεσματική διαχείριση του δημόσιου χρήματος που τους διατίθεται.

Το **ερώτημα** που προκύπτει από τον χρόνο και τον τρόπο της σταδιακής υλοποίησης του παραπάνω νομοθετήματος, ιδιαίτερα για τα Πανεπιστήμια και τα Τ.Ε.Ι. που αντιμετωπίζουν και σοβαρά προβλήματα χρηματοδότησης, παρέχει το προκαταρκτικό πλαίσιο αυτής της έρευνας, για να εστιασθούν οι τομείς της πιθανής συμβολής της στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής.

- Μπορεί και πρέπει να επεκταθεί το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (συγκρίσιμη πληροφόρηση), πέραν του ιδιωτικού, και στο δημόσιο τομέα; Ειδικότερα, μια πιθανή καθολική εφαρμογή του στα Πανεπιστήμια και στα Τ.Ε.Ι. μπορεί να επεκτείνει την «ακαδημαϊκή αυτοτέλεια» σε «οικονομολογιστική αυτοτέλεια» με δυνατότητες χρηματοοικονομικού απολογισμού;

Για τη σύνδεση των «Οικονομικών της Εκπαίδευσης» και της Λογιστικής μέσω του τριτοβάθμιου δημόσιου τομέα έχει υποστηριχθεί (Deggeling et al., 1988, Miller, 1990) ότι οι εξελίξεις στη Λογιστική του Δημόσιου τομέα αντανακλούν τις γενικότερες κοινωνικοπολιτικές εξελίξεις και επηρεάζονται από τις επικρατούσες συνθήκες ιστορικά και γεωγραφικά. Άλλωστε, κατά τη διαδικασία προσδιορισμού των λογιστικών προτύπων, οι θεωρίες περί οικονομικών παρεμβάσεων αξιοποιούνται ή όχι τόσο στον Ιδιωτικό, όσο και στον Δημόσιο τομέα (Roberts and Kurtenbach, 1992). Εξάλλου, οι Watts and Zimmerman

(1978), Puro (1984), Deakin (1989) έχουν εξηγήσει ότι μέσω συγκεκριμένων πολιτικών διαδικασιών δημιουργούνται τα λογιστικά πρότυπα, έχει αναλυθεί ότι οι γραφειοκρατικοί περιορισμοί του Δημοσίου μπορούν να μειωθούν με τα κατάλληλα λογιστικά συστήματα (Bendor, 1990), ενώ έχει εντοπισθεί και αλληλεπίδραση μεταξύ της πολιτικής και των φορέων που σχετίζονται με τη Λογιστική (Wilson, 1989). Η βιβλιογραφική επισκόπηση μελετών με ανάλογα ερωτήματα (4^ο, 5^ο μέρος) παρουσιάζει τόσο τον προβληματισμό που επικρατεί διεθνώς μεταξύ των σύγχρονων ερευνητών, όσο και τις προτάσεις τους για την προσπάθεια επίλυσης των σχετικών θεμάτων που αναλύουν.

Σκοπός του άρθρου είναι η επεξεργασία πρότασης που συγκρίνει τα δύο Λογιστικά Συστήματα και διερευνά αν η καθολική εφαρμογή του ΚΛΣΝΠΔΔ, μέσω της επίδρασης (πίεσης) που ασκεί το ΠΔ 205/1998 μπορεί να αξιοποιηθεί ως βάση στη λήψη αποφάσεων για ουσιαστική λύση στα προβλήματα που έχουν καταγραφεί διεθνώς και σχετίζονται με τη διοίκηση των Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης.

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 και Τ.Ε.Ι., αλλά υποστηρίζουμε ότι η αυξημένη ποσότητα και συγκρισιμότητα 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 και Τ.Ε.Ι. 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.

Στη συνέχεια, το άρθρο ακολουθεί την παρακάτω διάρθρωση: Στο δεύτερο μέρος αναπτύσσεται η έννοια του ανθρωπίνου κεφαλαίου, η οποία συνδέεται στο τρίτο μέρος με το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης και της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης. Το τέταρτο μέρος αναφέρεται στο Νομοθετικό και Χρηματοοικονομικό περιβάλλον των Ελληνικών Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης, παρουσιάζει πρωτοτύπως τις αντίστοιχες συνολικές δαπάνες εκπαίδευσης κατά κατηγορία ιδρυμάτων και κατά ίδρυμα και με βάση τους διαφορετικούς προϋπολογισμούς και τις διαφορετικές δαπάνες για το ανθρώπινο δυναμικό τους. Εξετάζει, επίσης, τα λογιστικά συστήματα που εκ του νόμου ακολουθούσαν και ακολουθούν και εντοπίζει το πρόβλημα της μη συγκρίσιμης πληροφόρησης, ενώ αναφέρονται και ενδεικτικές παρατηρήσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Στο πέμπτο μέρος επιχειρείται μια επισκόπηση των ερευνών που έχουν μελετήσει τόσο τα επιστημολογικά προβλήματα της έρευνας στη λογιστική, όσο και την αξιοποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων στη διοίκηση της Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης. Τέλος, το έκτο μέρος συνοψίζει τα συμπεράσματα, τονίζει τη στατιστική σημαντικότητα της διαφοράς πληροφόρησης μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων και το Παράρτημα παρουσιάζει τη στατιστική επεξεργασία αυτών των δεδομένων.

2. Η έννοια του ανθρωπίνου κεφαλαίου

Η άνοδος των βασικών συντελεστών παραγωγής (έδαφος, εργασία, υλικό κεφάλαιο) υστερεί σημαντικά, όταν συγκρίνεται με την αντίστοιχη άνοδο του εθνικού εισοδήματος. Η διερεύνηση αυτής της υστέρησης ήταν, πριν 50 χρόνια, ένα ενδιαφέρον ερώτημα – πεδίο μελέτης των οικονομολόγων. Για τον Ψαχαρόπουλο (1999, σ. 14) το μυστήριο της οικονομικής ανόδου λύθηκε κατά κάποιο τρόπο με την εισαγωγή του ανθρωπίνου κεφαλαίου στη συνάρτηση παραγωγής. Αλλά το θεωρητικό υπόστρωμα και τα πολλαπλά υποδείγματα που αναπτύχθηκαν οδήγησαν σε προεκτάσεις, εμπλουτισμό και διατύπωση πληθώρας υποθέσεων που μπορούν να ελεγχθούν σε σημείο που δεν το είχε φαντασθεί ο Adam Smith.

Η ουσιαστική ανάπτυξη αυτής της θεωρίας άρχισε με τον Mincer (1958) και συνεχίστηκε με τους, μετέπειτα νομπελίστες, Schultz(1961) και Becker (1964). Όπως παρατηρεί και ο Παπακωνσταντίνου (2003, σ. 13), η θεωρία του ανθρωπίνου κεφαλαίου δεν αποτελεί μια θεωρία διατυπωμένη κάποια δεδομένη στιγμή σε πλήρη μορφή, αλλά συντίθεται από ένα σύνολο μελετών, οι οποίες αναφέρονται τόσο στη δημιουργία, όσο και στην αξιοποίηση (ή την εκμετάλλευση) του ανθρωπίνου κεφαλαίου. Ο κύριος σκοπός του Becker (1993, pp. 15,16) ήταν στο να μετατοπίσει λίγο το παραπάνω «μυστήριο» από το οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον. Είχε δείξει προηγουμένως ότι η ανάλυση του ανθρωπίνου κεφαλαίου είχε παρακινηθεί μερικώς από μια επιθυμία αξιολόγησης των προτάσεων για βελτίωση στην ποιότητα του εργατικού δυναμικού μέσω της μόρφωσης, της εκπαίδευσης, των ιατρικών υπηρεσιών και της παιδικής μέριμνας. Ο Becker αξιοποίησε σε μεγάλο βαθμό την κριτική και τις προτάσεις τόσο του Mincer, όσο και του Schultz, τον οποίο θεωρεί ως το σημαντικότερο πρόσωπο στα οικονομικά της εκπαίδευσης. Ο Ψαχαρόπουλος (1999, σσ. 53,88) επισημαίνει ότι ο Becker (1964, 1993), στο θεωρητικό επίπεδο των οικονομικών της εκπαίδευσης, πρόσθεσε δύο μεταβλητές που τα άτομα διαφέρουν: την ικανότητά τους για μάθηση και το κόστος της μάθησης, ενώ ο Schultz αντί της μεταβλητής T(τεχνολογική

πρόοδος) πρότεινε τη μεταβλητή E (εκπαίδευση), η οποία συνδέεται άμεσα με την έρευνα και συνεπώς με την ανάπτυξη της τεχνολογίας.

Ένα από τα σημαντικότερα συμπεράσματα του Schultz είναι ότι θεωρεί την ανώτατη εκπαίδευση και τη «συσσώρευση της γνώσης» προϋπόθεση για την σύγχρονη έρευνα και την παραγωγή υψηλής τεχνολογίας, δηλαδή για την οικονομική ανάπτυξη της σημερινής βιομηχανικής κοινωνίας (Φραγκουδάκη, 1985, σ.26). Ανάλογα είναι και τα συμπεράσματα του Becker (1993, p.25), αφού θεωρεί ότι η εκπαίδευση και η κατάρτιση είναι χρήσιμες στην αντιμετώπιση των μεταβαλλομένων τεχνολογιών και ωθούν την παραγωγικότητα στους τομείς των κατασκευών και των υπηρεσιών. Οι πρόσφατες μελέτες δείχνουν ότι οι ραγδαία εξελισσόμενες βιομηχανίες προσελκύουν τους καλύτερα εκπαιδευμένους εργαζόμενους και παρέχουν την καλύτερη κατάρτιση στην εργασία, όπως παρατηρούν και οι Mincer, Higuchi (1988), Gill (1989). Ο Becker πιστεύει, επίσης, ότι, με τη μετάδοση και την ανάλυση της έννοιας του ανθρωπίνου κεφαλαίου έχουν γίνει γνωστές σε πολλές χώρες οι επιδράσεις της εκπαίδευσης στο είδος του επαγγέλματος, στην απασχόληση και στην ανεργία ανδρών, γυναικών διαφόρων εθνικοτήτων. Συσχετίζονται ακόμη τα ποσοστά γεννήσεων με τις επενδύσεις στην εκπαίδευση και στην κατάρτιση, ο τρόπος επιρροής των οικογενειών στο ανθρωπινό κεφάλαιο των παιδιών τους και γενικότερα η επίδραση των επενδύσεων ανθρωπίνου κεφαλαίου στην οικονομική πρόοδο.

Ο Becker (1993, p.24), αναφέρεται και σε μια άριστη μελέτη για τις Ηνωμένες Πολιτείες, όπου ο Edward Denison (1985) διαπιστώνει ότι η αύξηση στην εκπαίδευση του μέσου εργαζόμενου μεταξύ των ετών 1929-1982 εξηγεί την κατά 25% αύξηση του κατά κεφαλήν εισοδήματος για την αντίστοιχη χρονική περίοδο. Δεν μπορεί, όμως, να εξηγήσει ένα μεγάλο μέρος της παραμένουσας αύξησης, για την οποίαν ο Becker πιστεύει ότι οφείλεται κυρίως στο ότι δεν μπορούν να μετρηθούν κατά τη διάρκεια του χρόνου οι βελτιωτικές επιδράσεις στην υγεία, στην εκμάθηση της εργασίας και σε άλλα είδη ανθρωπίνου κεφαλαίου. Εύλογα, λοιπόν, επιχειρηματολογεί ο Ψαχαρόπουλος (1999) ότι, αν πραγματικά το επιπλέον εισόδημα των περισσότερων μορφωμένων οφείλεται στην εξυπνάδα τους, και όχι στην εκπαίδευση που πήραν, αυτό έχει σημαντικές επιπτώσεις για την εκπαιδευτική πολιτική: τα σχολεία και τα Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαίδευσης δεν θα χρειαζόνταν! Ένα απλό τεστ νοημοσύνης θα ξεχώριζε τους πιο ικανούς.

3. Ανθρώπινο κεφάλαιο και οικονομική ανάπτυξη

Εκτός των φυσικών επιστημών, είναι δεδομένη η συμβολή των κοινωνικών και των ανθρωπιστικών επιστημών στην επιστημονική πρόοδο, η οποία

κατά σειράν επηρεάζει την «πρόοδο» στην τεχνική, στην οικονομία και στην κοινωνία, για να συμπεράνει ο Παπακωνσταντίνου (2003, σ. 54) ότι η παραγωγικότητα στηρίζεται στην πρόοδο της επιστήμης, στην ενσωμάτωση της επιστημονικής προόδου στην εργασία, αλλά και στην ανάπτυξη της εκπαίδευσης ως ουσιαστικής παραμέτρου παραγωγής και διάδοσης της γνώσης σε εθνικό, αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Με αυτή την έννοια, η εκπαίδευση συμβάλλει στη βελτίωση της παραγωγικότητας, αλλά και η παραγωγικότητα, με τη σειρά της, χρησιμοποιεί την εκπαίδευση για να μεταβάλει το σύνολο των οικονομικών συνθηκών της χώρας.

Οι οικονομολόγοι που αναλύουν τις ιδιότητες της εκπαίδευσης, κατά τον Schultz (1972, p.59) θέτουν τα θεμέλια μιας πολιτικής οικονομικής ανάπτυξης, η οποία αποδίδει μείζονα ρόλο στη σχολική παιδεία και στην πρόοδο της γνώσης που επιτεύχθηκε από εκείνους που ανήκουν στο εκπαιδευτικό σύστημα. Το κεφάλαιο ως εισροή, σημειώνει ο Παπακωνσταντίνου (2003, σ. 47), παρουσιάζεται και με τις δύο όψεις του, δηλαδή ως απόθεμα (stock) και ως ροή (flux), και αναδεικνύεται σε συντελεστή της παραγωγικής διαδικασίας. Η απόσβεση γίνεται και στις δύο περιπτώσεις, αφού το ανθρώπινο κεφάλαιο πρέπει να λογιστικοποιείται, όχι για τη συνολική αξία του ή την αντικατάστασή του, αλλά για την περίοδο της χρησιμοποίησής του. Η απόσβεση του ανθρώπινου κεφαλαίου επιβάλλεται να είναι προβλέψιμη, δεδομένου ότι αυτό, όπως ακριβώς και το φυσικό κεφάλαιο, απαξιώνεται, αλλά δεν μηδενίζεται, γιατί, χωρίς να καταστρέφεται, συνεχίζει να υπάρχει και μετά τη συνταξιοδότηση του ατόμου και ουσιαστικά παύει να υπάρχει με το θάνατό του. Ταυτόχρονα, όμως, είναι προφανές, ότι το ανθρώπινο κεφάλαιο χρειάζεται «συντήρηση», η οποία πραγματοποιείται, σε μακροοικονομικό επίπεδο, με τη σταθερή εισροή στην αγορά εργασίας νέων προικισμένων με γνώσεις, που διαδέχονται τους ηλικιωμένους, εξασφαλίζοντας έτσι και την αναπαραγωγή του εργατικού δυναμικού, αλλά και του «αποθέματος» του κεφαλαίου μέσω της εκπαίδευσης.

Εάν υποθέσουμε ότι το σύνολο της γνώσης κωδικοποιείται και καταγράφεται σε γενικούς κώδικες, στους οποίους καθένας έχει ίσες δυνατότητες πρόσβασης, τότε, ισχυρίζεται ο Κάλλας (2002, σ. 33), η παγκοσμιοποίηση της γνώσης θα είναι πλήρης, και η συμμετοχή της στην οικονομική δραστηριότητα μέγιστη, και ο μόνος λόγος για εξειδίκευση σε συγκεκριμένες δραστηριότητες θα είναι η πρόσβαση στην πρώτη ύλη και οι οικονομίες κλίμακας. Έτσι, δεν θα υπήρχαν φτωχές περιοχές, και οι ειδικοί δεν θα κέρδιζαν περισσότερα από τους ανειδίκευτους. Δεν θα υπήρχαν κίνητρα για νέες γνώσεις και νέες τεχνολογίες, εφόσον δεν θα υπήρχαν κίνητρα για τέτοιες επενδύσεις. Ο κόσμος, ωστόσο, είναι πολύ διαφορετικός από ένα τέτοιο μοντέλο. Τις τελευταίες

δεκαετίες, γίνονται σημαντικές επενδύσεις στην έρευνα και την ανάπτυξη, στην εκπαίδευση και στην κατάρτιση στις περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ, με ιδιαίτερη έμφαση στην παραγωγή γνώσης, για να ενισχυθεί η οικονομική ανάπτυξη. Παρόλα αυτά, η κοινωνική και περιφερειακή ανισότητα ανάμεσα σε αυτούς που μαθαίνουν γρήγορα και σε όσους προσαρμόζονται αργά, μεγαλώνει. Αυτή η ανισότητα αντανακλά μια αυξημένη ζήτηση για εξειδίκευση, παρά το ανάποδο. Υπάρχουν αρκετοί λόγοι γιατί η κωδικοποίηση δεν έχει τελικά τόση επιτυχία στη μεταδοτικότητα της γνώσης. Ο πιο βασικός είναι ο γρήγορος ρυθμός αλλαγής. Όταν το περιεχόμενο της γνώσης αλλάζει γρήγορα, μόνο όσοι συμμετέχουν στην παραγωγή της γνώσης μπορούν να έχουν πρόσβαση σε αυτή. Τούτο εξηγεί τη χωρική συγκέντρωση συγκεκριμένων βιομηχανιών (π.χ. Silicon Valley), και συγχρόνως την εξειδίκευση συγκεκριμένων περιοχών στις λεγόμενες χαμηλές τεχνολογίες, όπως επιπλοποιία και κλωστοϋφαντουργία. Εξηγεί συγχρόνως και τις συμμαχίες ανάμεσα σε επιχειρήσεις, με στόχο την ανάπτυξη της τεχνολογίας. Ένας δεύτερος λόγος είναι ότι χρειάζεται να επενδύσεις σημαντικά, ώστε να είσαι ικανός να απορροφήσεις και να αποκωδικοποιήσεις την κωδικοποιημένη γνώση. Μπορεί να είναι αλήθεια ότι η κωδικοποιημένη γνώση επιτρέπει τη μετατροπή της γνώσης σε εμπόρευμα, αλλά η αξία αυτού του εμπορεύματος θα είναι πολύ περιορισμένη για όσους δεν θα είναι σε θέση να καταλάβουν και να χρησιμοποιήσουν αυτό το εμπόρευμα. Η επικοινωνία ανάμεσα σε δύο μαθηματικούς που βρίσκονται στα δύο άκρα του πλανήτη μπορεί να είναι απολύτως κωδικοποιημένη, αλλά έχει πολύ μικρή αξία για τους υπόλοιπους ανθρώπους.

Από τις προαναφερθείσες σκέψεις και προβληματισμούς προκύπτει το γενικότερο ερώτημα σχετικά με το τι προτιμάμε να είναι τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, «εκπαιδευτικά ή ερευνητικά ιδρύματα»; Η απάντηση για τον Χαριτάκη (2001) είναι μία: η τριτοβάθμια εκπαίδευση είναι χώρος γνώσης. Όχι στατικής, αλλά δυναμικής. Όχι αυτής που απαιτείται για την απόκτηση του πτυχίου, αλλά αυτής που θα σου μάθει ότι όχι μόνο δεν θα χάσεις, αλλά και θα αυξήσεις το ανθρώπινο κεφάλαιό σου.

4. Σύστημα Ολοκληρωμένης Λογιστικής Παρακολούθησης

Ο συσχετισμός διαφορετικών επιπέδων εκπαίδευσης με διαφορετικής οικονομικής ανάπτυξης χώρες ποικίλλει, όπως εξηγούν οι Petrakis, Stamatakis (2002). Ο ρόλος της πρωτοβάθμιας και της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης φαίνεται να είναι περισσότερο σημαντικός στις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες, σε αντίθεση με το ρόλο της ανώτατης εκπαίδευσης που καθορίζει σημαντικά το οικονομικό επίπεδο των αναπτυγμένων χωρών.

Σύμφωνα με τη μελέτη Καραγιαννόπουλου (1997), η μέση τρέχουσα δαπάνη ανά διδασκόμενο στα ελληνικά Πανεπιστήμια είναι 3-4 φορές μεγαλύτερη από την αντίστοιχη δαπάνη στις άλλες βαθμίδες της ελληνικής εκπαίδευσης, ενώ ο Κουτσομάρης (1980) τονίζει ότι, πρώτιστο καθήκον ενός ιδρύματος τριτοβάθμιας εκπαίδευσης είναι η «εκπαίδευση» και η «βασική επιστημονική έρευνα». Και οι δύο λειτουργίες συνδέονται μεταξύ τους με δυναμικό τρόπο. Η έρευνα που αποσκοπεί στην ανάπτυξη γνώσης και στη συγκέντρωση πληροφοριών, συνδέεται επίσης άμεσα με την ανάπτυξη της τεχνολογίας, η οποία, εν συνεχεία, πρέπει να προσαρμοσθεί στις ανθρώπινες επιδιώξεις. Υπάρχουν, συνεπώς, σοβαρότατα προβλήματα προσαρμοσμού, αναπροσαρμογών, προτεραιοτήτων και σύζευξης της τεχνολογίας με τις ανάγκες της κοινωνίας.

Τα ελληνικά ιδρύματα ανωτάτης εκπαίδευσης είναι αυτοδιοικούμενα ΝΠΔΔ, υπό την εποπτεία του Κράτους, η οποία ασκείται δια μέσου του Υπουργού Παιδείας. Όπως παρατηρούν οι Ψαχαρόπουλος, Καζαμιάς (1983, σ.39), ενώ νομοθετικά είναι ανεξάρτητοι οργανισμοί, η εσωτερική τους δομή, διοίκηση και λειτουργία, το σύστημα εισαγωγής φοιτητών, η μέθοδος εκλογής, η εξέλιξη, η σύνθεση, οι βαθμίδες και οι αρμοδιότητες του κύριου και βοηθητικού διδακτικού προσωπικού, ο τρόπος διανομής συγγραμμάτων, το σύστημα εξετάσεων (εισαγωγικών, τμηματικών και πτυχιακών), οι φοιτητικοί σύλλογοι, το πρόγραμμα σπουδών κ.λπ. ρυθμίζονται από το νόμο και από προεδρικά διατάγματα. Το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο, που αφορά τη δομή και τη λειτουργία των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, όπως αυτό εδραιώθηκε με το Νόμο 5343 του 1932 και που έκτοτε παρέμεινε βασικά αναλλοίωτο, θέτει πολλούς περιορισμούς στην αυτονομία και ανεξαρτησία των πανεπιστημίων, δημιουργεί δυσκαμψία στη λειτουργία τους και εμποδίζει οποιοδήποτε νεωτεριστικές μεταρρυθμιστικές προσπάθειες. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι νομοθετικές διατάξεις που καθορίζουν με λεπτομέρεια τη διάρθρωση και διοικητική λειτουργικότητα στην τριτοβάθμια εκπαίδευση της χώρας, έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός συνόλου (φάσματος) ιδρυμάτων (μονάδων), που, αν και έχουν χωριστή οντότητα το ένα από το άλλο, εν τούτοις παρουσιάζουν αισθητή ομοιογένεια σε πολλά ουσιαστικά σημεία, έτσι που, θα μπορούσε κανείς να πει ότι είναι μέρη ενός ενιαίου εθνικού συγκροτήματος τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, όπως το Πανεπιστήμιο στη Γαλλία και στην Ιταλία.

Για το 2006 οι δαπάνες για τα ιδρύματα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης (προϋπολογισμός τακτικός και δημοσίων επενδύσεων, τακτικό και έκτακτο εκπαιδευτικό-διοικητικό προσωπικό, συγγράμματα, σίτιση) κατανεμήθηκαν μέσω των εθνικών (ΥΠΕΠΘ, ΥΠΟΟ) και κοινοτικών (ΕΠΕΑΕΚ) πόρων, όπως εμφανίζονται πρωτοτύπως στους Πίνακες 1 και 2 που ακολουθούν:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Δαπάνες εκπαίδευσης για τα Πανεπιστήμια το 2006

Πανεπιστήμια	Τακτ. Προϋπ.	Τακτ. Προσοπ.	Συγγράμματα	Προϋπ. Δημ.Επ.	ΕΠΕΑΕΚ	Σύνολο
Ανωτάτη Σχολή Καλών Τεχνών	3.313.000	3.499.826	8.800	2.357.270	386.187	9.565.083
Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης	49.492.500	167.922.890	9.734.750	16.131.952	15.407.671	258.689.763
Γεωπονικό Πανεπιστήμιο	4.383.000	15.046.930	206.530	3.766.999	1.465.547	24.869.006
Διεθνές Πανεπιστήμιο Ελλάδας	200.000	-	-	-	-	200.000
Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο	19.886.000	32.837.152	1.698.500	14.634.667	4.414.788	73.471.107
Εθνικό & Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο	40.011.500	117.789.581	10.278.600	21.161.321	14.882.080	204.123.082
Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο	10.868.000	51.641.837	1.016.050	25.792.000	7.010.648	96.328.535
Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο	3.954.000	1.490.042	-	100.010	3.101.233	8.645.285
Ιόνιο Πανεπιστήμιο	5.316.000	5.500.700	116.650	2.920.100	1.450.421	15.303.871
Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών	6.430.000	11.344.323	1.661.370	1.787.020	1.560.779	22.783.492
Πανεπιστήμιο Αιγαίου	13.317.000	18.397.653	1.516.740	5.350.130	4.132.571	42.714.094
Πανεπιστήμιο Δυτικής Μακεδονίας	3.128.000	2.498.847	318.000	100.000	1.124.377	7.169.224
Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας	10.869.000	24.389.000	1.316.600	11.665.740	7.696.371	55.936.711
Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων	15.838.000	33.080.740	1.440.400	9.163.192	5.024.235	64.546.567
Πανεπιστήμιο Κρήτης	13.622.000	33.413.372	1.321.250	11.633.132	6.813.470	66.803.224
Πανεπιστήμιο Μακεδονίας	5.093.000	11.322.420	1.277.450	1.410.905	2.640.693	21.744.468
Πανεπιστήμιο Πάτρας	17.506.000	44.313.618	1.846.700	15.782.231	5.584.863	85.033.412
Πανεπιστήμιο Πειραιά	6.720.000	10.713.662	1.832.540	1.290.300	1.116.660	21.673.162
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου	2.040.000	2.409.029	171.500	329.010	2.941.618	7.891.157
Πανεπιστήμιο Στερεάς Ελλάδας	1.490.000	47.421	24.200	-	644.685	2.206.306
Πάντειο Πανεπιστήμιο	6.861.000	15.082.569	2.083.190	3.533.491	2.116.374	29.676.624
Πολυτεχνείο Κρήτης	5.227.000	8.003.648	256.100	7.386.558	2.775.216	23.648.522
Χαροκόπειο Πανεπιστήμιο	1.160.000	2.560.280	104.850	402.078	264.126	4.491.334
ΑΦΟΡΙΣΜΑ	246.725.000	613.305.540	38.230.770	156.698.106	92.554.612	1.147.514.028

Σημ.: για τα Πανεπιστήμια οι δαπάνες σίτισης φοιτητών περιλαμβάνονται στις επιχορηγήσεις του Τακτικού Προϋπολογισμού

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Δαπάνες εκπαίδευσης για τα ΤΕΙ το 2006

ΤΕΙ	Τακτ. Προϋπ.	Τακτ. Προσοπ.	Σίτιση	Προϋπ. Δημ.Επ.	ΕΠΕΑΕΚ	Σύνολο
ΤΕΙ Αθηνών	21.860.000	18.942.883	2.150.000	2.819.162	2.442.793	48.214.838
ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας	11.385.000	13.039.807	3.300.000	3.405.790	2.059.293	33.189.890
ΤΕΙ Ηπείρου	9.580.000	10.702.373	1.900.000	561.105	4.497.000	27.240.478
ΤΕΙ Θεσσαλονίκης	16.987.000	16.559.183	2.900.000	2.576.800	3.124.684	42.147.667
ΤΕΙ Ιονίων Νήσων	3.660.000	3.915.017	460.000	1.043.010	886.766	9.964.793
ΤΕΙ Καβάλας	6.904.000	7.757.390	1.350.000	1.553.000	2.180.297	19.744.687
ΤΕΙ Καλαμάτας	5.528.000	4.881.739	840.000	723.030	452.597	12.425.366
ΤΕΙ Κρήτης	12.570.000	14.079.166	1.840.000	3.726.888	3.619.290	35.835.344
ΤΕΙ Λαμίας	5.970.000	6.528.587	1.700.000	1.131.101	1.287.358	16.617.046
ΤΕΙ Λάρισας	11.940.000	10.868.964	1.700.000	1.449.853	1.705.681	27.664.498
ΤΕΙ Μεσολογγίου	5.320.000	5.567.570	690.000	1.593.126	1.000.298	14.170.994
ΤΕΙ Πάτρας	9.527.000	10.011.808	1.840.000	2.029.749	2.074.244	25.482.801
ΤΕΙ Πελαϊσός	13.890.000	14.189.914	800.000	1.730.294	5.507.019	36.117.227
ΤΕΙ Σεργίων	5.975.000	6.704.309	930.000	1.989.050	1.465.948	17.064.307
ΤΕΙ Χαλκίδας	5.604.000	5.074.929	950.000	483.457	804.702	12.917.088
ΑΣΠΑΙΤΕ (ΣΕΛΕΤΕ)	2.529.000	2.664.361	150.000	1.086.790	351.379	6.781.530
ΛΟΡΟΣΙΜΑ	149.229.000	151.488.000	23.500.000	27.902.205	33.459.349	385.578.554

Σημ.α: οι δαπάνες για το έγκτακτο προσωπικό περιλαμβάνονται στις αναφερόμενες επιχορηγήσεις για τα Πανεπιστήμια και τα ΤΕΙ

Σημ.β: για τα ΤΕΙ οι δαπάνες για τα διανεμέσιμα συγγραμμάτια περιλαμβάνονται στις επιχορηγήσεις του Τακτικού Προϋπολογισμού

Σημ.γ: για τα ΤΕΙ παρέχεται μόνο το συνολικό ύψος αμοιβών του Τακτικού Προσωπικού. Κριτήριο για την κατά προσέγγιση κατανομή τους κατά Ίδρυμα ήταν η αναλογία τους ως προς το άθροισμα των συνολικών δαπανών.

Το οργανωτικό μοντέλο που αντιστοιχεί στο ελληνικό εκπαιδευτικό σύστημα, κατά τη γνώμη του Παπακωνσταντίνου (2003, σ. 111), είναι ένα μοντέλο που δεν έχει καθορισμένες επιλογές, η συμμετοχή των διαφόρων παραγόντων είναι συγκεχυμένη, η τεχνολογία αποσπασματικά εφαρμοσμένη και η οργάνωση λειτουργεί σχεδόν ευκαιριακά. Τούτο διότι, τα βασικά στοιχεία που το διακρίνουν είναι η έλλειψη ελέγχου, αλλά και η γενικότερη οργανωτική ασάφεια, οι οποίες αποτελούν συνέπεια της συνεχούς μεταβολής των κανόνων και κανονισμών λειτουργίας του – χαρακτηριστικά που αφορούν και τις επιμέρους βαθμίδες, αλλά κυρίως την τριτοβάθμια εκπαίδευση.

Οι Ψαχαρόπουλος, Καζαμιάς (1983, σ. 25), θεωρούν ότι υπάρχει υπερβολική εξάρτηση των Ιδρυμάτων από το Υπουργείο Παιδείας για ασήμαντα θέματα και έλλειψη συντονισμού ενεργειών για τα ουσιαστικά θέματα της ανώτατης παιδείας. Σε μελέτη που είχε εκπονηθεί για το Υπουργείο Παιδείας με σκοπό την ανάλυση και την αξιολόγηση της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης προτείνεται η ανεξαρτητοποίηση των Ιδρυμάτων στα καθημερινά γραφειοκρατικά θέματα και ο συντονισμός ενεργειών Ιδρυμάτων και Υπουργείου μέσω του Εθνικού Συμβουλίου Ανωτάτης Εκπαίδευσης για τα σοβαρά ακαδημαϊκά προγράμματα και προβλήματα. Διευκρινίζεται ότι στην εσωτερική λειτουργία των Ιδρυμάτων υπάρχουν προβλήματα που πηγάζουν πρώτα από το «δημόσιο λογιστικό» και έπειτα από τη συσσώρευση πολύπλοκων διοικητικών διαδικασιών. Αυτά συσχετίζονται και με την παρούσα εργασία που αφορά τη λογιστική πληροφόρηση ως βάση λήψης αποφάσεων στη διοίκηση Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης. Στην προαναφερθείσα μελέτη προτείνεται, επίσης, η συνεργασία Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με τα ΑΕΙ και η μετατροπή του τωρινού «προϋπολογιστικού συστήματος» σε «απολογιστικό», γεγονός που η Πολιτεία πιστεύει ότι εν μέρει έχει επιτύχει με τη νομοθετική λύση του Π.Δ. 205/1998 (Σύστημα Ολοκληρωμένης Λογιστικής Παρακολούθησης – ΣΟΛΠ, που περιλαμβάνει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου- ΚΛΣΝΠΔΔ).

Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στις δαπάνες του Κράτους, των ΟΤΑ και των άλλων ΝΠΔΔ αφορά κατ' αρχάς τη νομιμότητά τους, δηλαδή τη διακρίβωση της ύπαρξης ανάλογης πίστωσης και τήρησης των διατάξεων του Κώδικα Δημόσιου Λογιστικού. Όπως, όμως, αναφέρει η σχετική έκθεση (2002, σ. 322), ο έλεγχος αυτός κρίνεται ανεπαρκής για την προστασία του δημόσιου χρήματος και θα έπρεπε να ενισχυθεί με τις κατάλληλες βελτιώσεις της σχετικής νομοθεσίας.

Στην επόμενη έκθεσή του (2003, σ. 258), το Ελεγκτικό Συνέδριο υπενθυμίζει ότι, με το Ν.Δ. 496/1974 επιδιώχθηκε η θέσπιση ενιαίων και ομοιόμορφων

κανόνων που να διέπουν το λογιστικό όλων των ΝΠΔΔ. Ορισμένες, όμως, διατάξεις του αποδείχθηκαν δυσεφάρμοστες στην πράξη. Έτσι, με το Ν. 578/1977 ανεστάλη η εφαρμογή τους και ορίστηκε ότι οι διατάξεις αυτές θα τεθούν σε ισχύ με προεδρικά διατάγματα, τα οποία ουδέποτε εκδόθηκαν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται λογιστική αταξία, για την εξάλειψη της οποίας απαιτείται νομοθετική μέριμνα, που θα συντελούσε στην απλούστευση της λογιστικής διαδικασίας και στην καλύτερη διασφάλιση του δημοσίου χρήματος.

Επίσης, είναι πολύ σημαντική η παρατήρηση ότι ετησίως μεγάλα ποσά δαπανών δεν εγκρίνονται και δεν επανυποβάλλονται προς έγκριση στον οικείο Πάρεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Κατά την άποψη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αυτές οι περιπτώσεις πιθανότατα καλύπτονται από γενικόλογες εκφράσεις (και κωδικούς) λογαριασμών. Προφανώς, το Ελεγκτικό Συνέδριο αδυνατεί να επιτελέσει πλήρως το έργο του στα περιορισμένα πλαίσια της «Κρατικής Ελεγκτικής». Προβάλλεται επιτακτικά το αίτημα αξιοποίησης της εξωτερικής/εσωτερικής «Ελεγκτικής», σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές του Διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Πρόκειται για τον κλάδο της Λογιστικής που ασχολείται με τον έλεγχο της ορθότητας και πληρότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την πρόληψη και την ανακάλυψη λαθών και ατασθαλιών. Αφορά μεγάλους οργανισμούς και επιχειρήσεις, όπου εφαρμόζονται πρωτίστως οι αρχές της Γενικής Λογιστικής (Διπλογραφίας) και, πιθανότατα, της Αναλυτικής Λογιστικής (υποχρεωτικά ή προαιρετικά).

Με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ΝΠΔΔ, η υποχρεωτική εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής (Κοστολόγησης) στα Πανεπιστήμια θα έπρεπε να έχει αρχίσει από 1.1.2001. Απαραίτητη, όμως, προϋπόθεση για την εφαρμογή της είναι η πλήρης τήρηση του Διπλογραφικού συστήματος εκ μέρους των Ιδρυμάτων Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης παράλληλα με το Δημόσιο Λογιστικό (Απλογραφία), που ήδη εφάρμοζαν. Κατόπιν, όμως, πρόσφατης επικοινωνίας που είχαμε με τους υπεύθυνους οικονομικών υπηρεσιών όλων των ελληνικών Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης προκύπτει πληθώρα προβλημάτων εφαρμογής και, αντί της καθορισμένης υποχρεωτικής έναρξης τήρησης του ΚΛΣ ΝΠΔΔ (1.1.2000), παρουσιάζεται σήμερα η παρακάτω εικόνα

Παράλληλη - πλήρης εφαρμογή της Διπλογραφίας: ΠΑ.ΠΕΙ. (από 1999), Ιόνιο (από 2001), Χαροκόπειο (από 2001), ΔΗΠΘ (από 2002), Εθνικό και Καποδιστριακό (από 2002), Ιωαννίνων (από 2003), Πελοποννήσου (από 2004). ΤΕΙ Αθηνών (από 1999), Δυτικής Μακεδονίας (από 2001), Σερρών (από 2001) και ΑΣΠΑΙΤΕ - τ. ΣΕΛΕΤΕ (από 2002).

Παράλληλη - μερική εφαρμογή της Διπλογραφίας (ως προς τις κινήσεις του «ταμείου»): Πανεπιστήμιο Αιγαίου, ΑΠΘ, Θεσσαλίας, Πολυτεχνείο Κρήτης, ΤΕΙ Ηπείρου, Θεσσαλονίκης, Ιονίων Νήσων, Καβάλας, Καλαμάτας, Λάρισας, Μεσολογγίου, Πάτρας, Πειραιώς, Χαλκίδας.

Εφαρμογή μόνο του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφία): ΑΣΚΤ, Γεωπονοικό Πανεπιστήμιο, Δυτικής Μακεδονίας, ΕΑΠ, ΕΜΠ, ΟΠΑ, ΠΑΜΑ, Πανεπιστήμιο Κρήτης, Πάντειο, Πατρών, Στερεάς Ελλάδος, ΤΕΙ Κρήτης, Λαμίας.

Για τη χρήση 1999, το Πανεπιστήμιο Πειραιώς (ΠΑ.ΠΕΙ.) και το ΤΕΙ Αθηνών (ΤΕΙΑ) επελέγησαν πιλοτικά (πειραματικά) για την εφαρμογή του Διπλογραφικού συστήματος (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ΝΠΔΔ) με προοπτική να εξαπλωθεί η παράλληλη τήρησή του σε όλα τα Πανεπιστήμια και τα ΤΕΙ της χώρας από τη χρήση 2000. Όμως, πολλά Πανεπιστήμια και ΤΕΙ, λόγω πληθώρας προβλημάτων, δεν έχουν εφαρμόσει ακόμη τη συγκεκριμένη υποχρέωση.

Σε κάθε περίπτωση, η εφαρμογή του Διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στο ΠΑΠΕΙ και στο ΤΕΙΑ και η σύγκριση των δεδομένων τους με τα αντίστοιχα του Απλογραφικού λογιστικού συστήματος για τις ίδιες χρήσεις δείχνει ότι υφίσταται ένα σημαντικό κενό πληροφόρησης προς τρίτους ενδιαφερομένους, εκ μέρους της πλειοψηφίας των ελληνικών Πανεπιστημίων και ΤΕΙ που δεν εφαρμόζουν μέχρι σήμερα την υποχρεωτική πλήρη τήρηση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου ΝΠΔΔ. Ενδεικτικά παραθέτονται στους Πίνακες 3 και 4 τα συγκριτικά στοιχεία εσόδων, εξόδων και αθροίσματος της ετήσιας οικονομικής έκθεσης για τις χρήσεις 2004, 2005 του ΠΑΠΕΙ και του ΤΕΙΑ σε ευρώ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

Συγκριτικά στοιχεία λογιστικών συστημάτων (ΠΑΠΕΙ)

ΕΤΟΣ/ΣΥΣΤΗΜΑ	ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ	ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΟΙΚ. ΕΚΘΕΣΗΣ
2004, Δημ.Λογιστικό	6.678.566	5.674.242	9.202.722
2004, Διπλογραφία	18.981.509	19.805.845	21.113.626 (*)
2005, Δημ.Λογιστικό	7.498.356	4.843.957	11.038.009
2005, Διπλογραφία	19.164.580	18.414.645	22.539.996 (*)

ΠΙΝΑΚΑΣ 4

Συγκριτικά στοιχεία λογιστικών συστημάτων (ΤΕΙΑ)

ΕΤΟΣ/ΣΥΣΤΗΜΑ	ΕΣΟΔΑ	ΕΞΟΔΑ	ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΟΙΚ. ΕΚΘΕΣΗΣ
2004, Δημ.Λογιστικό	21.746.597	21.546.450	24.149.992
2004, Διπλογραφία	45.180.098	46.927.434	39.182.890 (*)
2005, Δημ.Λογιστικό	24.616.834	23.531.344	27.077.920
2005, Διπλογραφία	48.580.280	46.451.740	43.602.158 (*)

(*) Άθροισμα ισολογισμού

Παρατηρούμε, λοιπόν, ένα τεράστιο χάσμα (gap) οικονομικού απολογισμού μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων. Σύμφωνα με το Διπλογραφικό σύστημα το ύψος α) των εσόδων, εξόδων και β) του αθροίσματος των οικονομικών εκθέσεων για τις χρήσεις 2004, 2005 είναι στις περισσότερες περιπτώσεις 2-3 φορές μεγαλύτερο από το αντίστοιχο του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφικού συστήματος). Οι θεμελιώδεις διαφορές τους οφείλονται κυρίως στο ότι: i) Οι μισθοί των τακτικών Καθηγητών και των διοικητικών υπαλλήλων (Πανεπιστημίων και ΤΕΙ), καθώς και η δωρεάν διάθεση βιβλίων¹ (Πανεπιστημίων) στους φοιτητές προέρχονται από διαφορετικούς προϋπολογισμούς και δεν καταχωρούνται στο Απλογραφικό σύστημα των Ιδρυμάτων, αφού δεν περιλαμβάνονται στις άμεσες ταμειακές συναλλαγές τους και ii) η οικονομική έκθεση «ισολογισμός (ισοζύγιο) ταμειακής διαχείρισης» του Απλογραφικού συστήματος δεν περιλαμβάνει τα αποθέματα, τις απαιτήσεις, τα πάγια και τις υποχρεώσεις της οικονομικής έκθεσης «ισολογισμός» του αντίστοιχου Διπλογραφικού συστήματος.

Αξίζει, όμως, να σημειωθεί ότι έχουν προκύψει προβληματισμοί αναφορικά με την αποτελεσματικότητα παρακολούθησης του Δημόσιου Λογιστικού βάσει του ΚΛΣΝΠΔΔ (Π.Δ.205/1998). Οι Ζωργιός κ.ά. (2003, σ.1290), σημειώνουν ότι η λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού των φορέων του Δημοσίου, όπως υπαγορεύεται από το Π.Δ.205/1998, παρουσιάζει τα εξής μειονεκτήματα

- Αδυναμία εσωλογιστικής πληροφόρησης από λογαριασμούς ανωτέρου βαθμού του Δημόσιου Λογιστικού
- Μακροσκελής ανάπτυξη των κωδικών λογαριασμών στη ομάδα 0 και ανο-

¹ Το πρόβλημα της μη καταχώρησης της δωρεάν διάθεσης βιβλίων στους φοιτητές παρουσιάζεται ακόμη στα διπλογραφικά δεδομένα του ΠΑ.ΠΕΙ.

μοιογένεια σε σχέση με τους Λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής σε περίπτωση που απαιτείται πρόσθετη πληροφόρηση

- Απουσία ενός καθοδηγητικού – υποστηρικτικού πλαισίου για την αντιστοίχιση των λογαριασμών Γενικής Λογιστικής και Δημόσιου Λογιστικού και την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, γενικότερα.

Για την αντιμετώπιση ανάλογων προβλημάτων οι Ζωργιός κ.ά. (2003, σ.1293) προτείνουν ένα πλαίσιο, στο οποίο εφαρμόζονται οι αρχές της Συστημικής Θεωρίας και το Δημόσιο Λογιστικό, οργανώνεται σε ένα ανεξάρτητο πληροφοριακό σύστημα με αυτοτελείς κανόνες λειτουργίας, δομή και οργάνωση που επιτρέπουν την τήρηση της ιεραρχίας των λογαριασμών και διευκολύνουν την εσωλογιστική συγκέντρωση της λογιστικής πληροφορίας. Σύμφωνα με τη θεώρηση αυτή κάθε λογιστικό κύκλωμα αποτελεί ένα ανεξάρτητο πληροφοριακό σύστημα, το οποίο επικοινωνεί με τα υπόλοιπα ανταλλάσσοντας πληροφοριακά δεδομένα μέσω των διακινούμενων παραστατικών που είναι απαραίτητα και κατάλληλα για την ενημέρωσή του κατά περίπτωση.

Οι Lawrence and Sharma (2002) εκτιμούν ότι μέχρι σήμερα υπάρχουν λίγες εμπειρικές μελέτες, 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.

5. Νέοι τρόποι διοίκησης στον δημόσιο τομέα

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

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

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

Η Κεντρική Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου για τη διοίκηση των ΝΠΔΔ βρίσκεται στο κέντρο μιας διαδικασίας αλλαγών από τη λογιστική επί ταμειακής βάσεως στη λογιστική των δεδουλευμένων και από το επίκεντρο των εισροών σε εκείνο των εκροών και των αποτελεσμάτων. Ο Likierman (2000, p. 253) σε σχετικό άρθρο του, εκθέτει μερικούς από τους προβληματισμούς οι οποίοι έχουν εκφρασθεί σχετικά με τις επιπλοκές που θα επιφέρουν οι αλλαγές στη λήψη αποφάσεων και εξετάζει τα θέματα που υποκρύπτονται σε αυτές.

Παράλληλα, για το Τεχνολογικό Πανεπιστήμιο του Μονάχου και του HIS GmbH (Hochschul – Informations – System) υπάρχουν διαφορετικά προγράμματα για να αναπτύξουν τα κατάλληλα συστήματα λογισμικού, ώστε να υλοποιηθεί ένα ιδιαίτερο λογιστικό σύστημα για το Πανεπιστήμιο. Αυτά τα λογισμικά συστήματα είναι απαραίτητα για την τήρηση των βιβλίων, για τα συστήματα χρηματοοικονομικής λογιστικής, για την ενότητα «κόστος/έξοδα» και για τη λογιστική βάσει δραστηριοτήτων. Αυτές οι επιστημόσεις γίνονται από τον Küpper (2003, p. 87, 88) για τα Πανεπιστήμια στη Γερμανία και καταλήγει ότι υπάρχει μια καλή ευκαιρία να ξεκινήσει ένα λογιστικό σύστημα για τα Πανεπιστήμια, το οποίο θα αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο για τη Διοίκηση των Πανεπιστημίων με έναν αποτελεσματικό τρόπο.

Για τα Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαίδευσης στην Ελλάδα, η εφαρμογή ενός κατάλληλου λογιστικού συστήματος πρέπει να συνδυασθεί και με τις δαπάνες για την Παιδεία τα τελευταία χρόνια. Αυξάνονται απόλυτα και ποσοσιαία στο σύνολό τους, στην Πρωτοβάθμια και στη Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση, αλλά μειώνονται στην Τριτοβάθμια Εκπαίδευση. Όμως, η επιτακτική ανάγκη αύξησης των σχετικών δαπανών αποτελεί τη μια μόνο πλευρά του θέματος, στην οποία όλοι συνήθως αναφέρονται. Όπως χαρακτηριστικά είχε σημειώσει ο Κουτσουμάρης (1981, σ. 12), δεν είχε εξετασθεί σοβαρά μέχρι τότε πόσο αποδοτικά δαπανώνται τα ποσά αυτά. Μήπως αναλύσκονται, όπως είναι σχεδόν βέβαιο, κατά το μέγιστο μέρος τους, σε αποδοχές (Πίνακες 1 και 2) και λοιπές καταναλωτικές δαπάνες συντηρήσεως ενός προσωπικού – διδακτικού

και διοικητικού - επιφορτισμένον με σωρεία γραφειοκρατικών υποθέσεων και διαδικασιών που μειώνουν την παραγωγικότητά του;

Σχετική με τη συγκρισιμότητα της πληροφόρησης που απορρέει από την αξιοποίηση των δεδομένων της διπλογραφίας (ΣΟΛΠ) είναι και η επισήμανση του Παπακωνσταντίνου (2003, σ. 111), που θέτει ερώτημα γύρω από την ανάλυση των στοιχείων και αναφέρεται στο αν η χρηματοδότηση του εκπαιδευτικού συστήματος γίνεται με βάση την εκτίμηση του κόστους λειτουργίας το οποίο εξασφαλίζει τη βελτίωση της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών ή αν η χρηματοδότηση πραγματοποιείται με βάση τη γενικότερη δημοσιονομική πολιτική που ακολουθεί η χώρα. Επιπλέον, οδηγείται στο συμπέρασμα (σελ. 112) ότι η χρηματοδότηση της εκπαίδευσης ακολουθεί περισσότερο την αύξηση του τιμαρίθμου στη δημοσιονομική και οικονομική πολιτική, παρά την πορεία των αναγκών του δημόσιου σχολείου και της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης.

Είναι εμφανές ότι οι προαναφερθέντες προβληματισμοί 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 Αμερικανικά 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.

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 υποκύπτουν ανεπιφύλακτα στις επιταγές του επιχειρηματικού κόσμου για την αποτελεσματικότητα, διακυβεύουν την υπόληψή τους ως στυλοβάτες της δημιουργίας και της διάδοσης της γνώσης.

Πρόκειται, προφανώς, για νέες διαδικασίες χρηματοοικονομικής λειτουργίας στα πανεπιστήμια και είναι αναμενόμενο να δεχθούν τη θετική ή αρνητική κριτική των ενδιαφερομένων μερών, ανάλογα με τον τρόπο και την έκταση εφαρμογής τους. Για τους Davies, Thomas (2002), η εισαγωγή του νέου τρόπου διοίκησης στο δημόσιο τομέα – New Public Management (NPM) για την ανώτατη εκπαίδευση στο Ηνωμένο Βασίλειο φάνηκε να μειώνει το ηθικό μεταξύ των δυσασεστημένων φορέων παροχής υπηρεσιών και μπορεί, αν δεν ελεγχθεί, να οδηγήσει σε μια ακόμα φτωχότερη παροχή υπηρεσίας στο χρήστη. Αντίθετα, για τον Kloot (2002), ο νέος τρόπος διαχείρισης των πανεπιστημίων μπορεί να είναι αποδοτικός, αν όλοι οι ενδιαφερόμενοι συμμετέχουν αναλογικά στο σχεδιασμό του, καθορίζονται με σαφήνεια τα όρια του προσωπικού και συλλογικού συμφέροντος και αν ακόμη τεθούν στόχοι απόδοσης και προσδοκιών για κάθε συμμετέχοντα. Ο Modell (2005β) επισημαίνει ότι, παρόλη τη σχετική πρόοδο που έχει συντελεσθεί στη μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας για τη διοικητική λογιστική, θα φαινόταν ότι υπάρχει ακόμη σημαντικός λόγος για τελειοποίηση των πολλαπλών προσεγγίσεων (triangulation), συνδυάζοντας εξίσου τις λογικές επαναδιατύπωσης και επέκτασης της θεωρίας (Brewer and Hunter 1989, Lindsay 1995). Τα ευρήματα της έρευνας του Lukka (2007) υποστηρίζουν το επιχειρήμα για τη δυνατή συνύπαρξη αλλαγής και σταθερότητας στη διοικητική λογιστική, υποδεικνύοντας, όμως, την ανάγκη να παραμείνει σαφές σε ποια άποψη της διοικητικής λογιστικής – επίσημη ή ανεπίσημη- αναφερόμαστε σε κάθε περίπτωση. Με τη σειρά τους, οι Lapsley, Wright (2004) μελετούν τη διάδοση και την υιοθέτηση των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής στα πλαίσια του NPM. Διερευνούν τον τρόπο και τα μέσα μετάδοσης, καθώς και τα εμπόδια καθιέρωσης ενός σχετικού καταλόγου θεμάτων για έρευνα. Τα αποτελέσματα της μελέτης τους δείχνουν ότι η υιοθέτηση των λογιστικών καινοτομιών από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την κυβερνητική πολιτική. Όσον αφορά στη μέτρηση της απόδοσης του δημόσιου τομέα, ο Modell (2005α) πιστεύει ότι οι εννοιολογικές του ασάφειες μπορούν να αποφευχθούν ή να επανακαθορισθούν, γεγονός που δεν έχει ευρέως αναγνωρισθεί στη σχετική βιβλιογραφία και αντιμετωπίζεται ανεξάρτητα από το εκάστοτε οργανωτικό και πολιτικό πλαίσιο (Modell 2005, Pollitt 1988). Τέλος, ο Helden (2005) επισημαίνει ότι, αν και πολλές κριτικές

μελέτες μας προσφέρουν την κατανόηση των καινοτομιών για τη διοικητική λογιστική στην πράξη, είναι μάλλον σπάνιες οι μελέτες που επηρεάζουν αυτές τις καινοτομίες (ή γενικά καθορισμένες ως NPM). Υποστηρίζει, όμως, ότι τα ερευνητικά προγράμματα όπου η διοικητική λογιστική συνδέεται με τη δημόσια διοίκηση έχουν τη δυνατότητα για τον παραπέρα εμπλουτισμό της κατανόησής μας σχετικά με τις μεταβολές του δημόσιου τομέα.

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. Είναι πιθανό, η μελέτη περίπτωσης (case study) αυτού του άρθρου για το ΠΑ.ΠΕΙ. και το ΤΕΙΑ, ως παρέχουσα τρόπους σκέψης για παρόμοια προβλήματα, να μπορεί να αξιοποιηθεί ως εργαλείο για την έρευνα στη λογιστική.

Ειδικότερα, στη Λογιστική, την εμπειρική έρευνα αφορούν τα σχετικά προβλήματα γενίκευσης 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). Η σύγκριση μεταξύ μεθόδων έρευνας με υψηλή εσωτερική εγκυρότητα και εκείνων με υψηλή εξωτερική εγκυρότητα 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 δοκιμασθούν 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.

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. Εξάλλου, 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. 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.

Γενικότερα, οι μέθοδοι έρευνας διακρίνονται, είτε από: α) υψηλή εσωτερική εγκυρότητα (συμπερασματικά αναλυτικά μοντέλα και εργαστηριακές δοκιμές σε πεδία, όπου τα φαινόμενα είναι ερμηνευμένα, καλά αποδεδειγμένα και γενικώς 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 μελέτη 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 συγκρότημα των 22 Πανεπιστημίων και των 16 ΤΕΙ της χώρας επελέγησαν, το ΠΑΠΕΙ από τα Πανεπιστήμια και το ΤΕΙΑ από τα ΤΕΙ, των οποίων ο πληθυσμός (φοιτητές, διδακτικό και διοικητικό προσωπικό) τους προσδίδει τα χαρακτηριστικά εκπροσώπων δύο μεγάλων – μαζικών Ιδρυμάτων Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης κατά την τελευταία εικοσαετία.

β) Χρονική διάρκεια: Η μελέτη συγκεντρώνει την προσοχή της στην αξιοποίηση των σύγχρονων προσεγγίσεων της Λογιστικής που βελτιώνουν τη διοίκη-

ση και τη διαχείριση των Ιδρυμάτων Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης. 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 σύγκριση και στη χρονική διάρκεια δύο χρήσεων (2004, 2005), επειδή η διαφοροποίηση των ακαδημαϊκών ετών δεν επιδρά ουσιαστικά στη διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων, αφού: 1) το ύψος της χρηματοδότησης ακολουθεί την αύξηση του τιμαρίθμου, 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 Δημοσίου Τομέα (Διπλογραφία) αναπτύσσει την ευθύνη για την ανάληψη συγκεκριμένου έργου ή και για την εκπλήρωση συγκεκριμένης υποχρέωσης (accountability). Η παρούσα εμπειρική έρευνα περιορίζεται στις μοναδικές βάσεις διπλογραφικών δεδομένων του ΠΑ.ΠΕΙ. και του ΤΕΙΑ, τα οποία είχαν επιλεγεί «πilotικά» και από την Πολιτεία για να εφαρμόσουν από το 1999 το Λογιστικό Σχέδιο, ώστε να εξαπλωθεί αργότερα η εφαρμογή του και στα υπόλοιπα Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαίδευσης. Παρουσιάζεται, όμως, με ένα γενικό τρόπο που μπορεί να αξιοποιηθεί από τις βάσεις δεδομένων της πλειονότητας των Πανεπιστημίων και των ΤΕΙ που, λόγω πληθώρας προβλημάτων, δεν έχουν εφαρμόσει ακόμη το Λογιστικό Σχέδιο.

Με δεδομένο ότι σε μια μελέτη πεδίου, όπως η παραπάνω, υπερτερεί της εσωτερικής εγκυρότητάς της η αντίστοιχη εξωτερική εγκυρότητα, αυτό αποτελεί την εδραίωση του πεδίου στο οποίο τα ευρήματα μιας μελέτης μπορούν να γενικευθούν (Yin, 2003). 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 ότι η μελέτη περιπτώσεων χρησιμοποιείται, μεταξύ άλλων, και στην ανάπτυξη θεμάτων: Έρευνα δημόσιας διοίκησης, Οργανωτικές και διαχειριστικές μελέτες, Επιστήμη Διοίκησης και Διεύθυνσης Επιχειρήσεων.

6. Συμπεράσματα

Ο ευρύτερος δημόσιος τομέας πραγματοποιεί τις δαπάνες του για τη μέγιστη δυνατή κοινωνική ωφέλεια και η πληθώρα του είδους και του μεγέθους των

δημοσιονομικών δραστηριοτήτων επιβάλλει τη δημιουργία προϋποθέσεων για τη συγκριτική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών του δεδομένων. Ιδιαίτερα, όταν πρόκειται για δημιουργία ανθρωπίνου κεφαλαίου και δαπανών στην Τριτοβάθμια Εκπαίδευση, η αποτελεσματική ή όχι διαχείριση του δημοσίου χρήματος επηρεάζει άμεσα το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης της χώρας.

Στην Ελλάδα, τα Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαίδευσης, εκτός της τήρησης του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα), θα έπρεπε να τηρούν παράλληλα και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ΝΠΔΔ (Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα). Πρόκειται για μια διαδικασία που αναμένεται να βελτιώσει την ικανότητα των δημοσίων επιχειρήσεων να αποδίδουν διαφανείς και συγκρίσιμους λογαριασμούς (οικονομικές εκθέσεις), γεγονός που θα τις καθιστά περισσότερο υπεύθυνες για την ανάληψη συγκεκριμένου έργου ή και για την εκπλήρωση συγκεκριμένης υποχρέωσης (accountability), όπως ορίζει και το άρθρο 19 του Ν.3549/2007, για την κοινωνική λογοδοσία των Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης.

Στην πράξη, όμως, λόγω πληθώρας προβλημάτων, η πλειονότητα των Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης δεν τηρεί το ΚΛΣΝΠΔΔ. Ως χρηματοδοτούμενοι οργανισμοί από το Δημόσιο, τα έσοδα και τα έξοδά τους κυμαίνονται κάθε χρόνο στα ίδια περίπου επίπεδα. Από τα δεδομένα του μέρους 4 προκύπτει ότι τα μη διπλογραφικώς καταχωρηθέντα έξοδα ανήλθαν σε 756.013.748€ (από 16 Πανεπιστήμια) και σε 280.327.989€ (από 12 ΤΕΙ), που σημαίνει αθροιστικά δαπάνες 1.036.341.737€ (άρα και ανάλογου ύψους έσοδα) ως προς τις συνολικές δαπάνες της Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης 1.533.092.580€ το 2006. Δηλαδή, το 67,60% των δαπανών ή περίπου και των εσόδων (δημοσίου χρήματος) δεν παρουσιάζεται ως συγκρίσιμη πληροφορία στα ενδιαφερόμενα μέρη και κατ'επέκταση προκύπτουν και οι ανάλογες επιπτώσεις από τη μη παρουσίαση ισολογισμών (πάγια, καθαρή περιουσία κ.λπ.) εκ μέρους της πλειοψηφίας των Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης (βλέπε και επεξεργασία δεδομένων στο Παράρτημα).

Επιπλέον, από τη δειγματοληπτική σύγκριση αποτελεσμάτων μεταξύ Απλογραφικού και Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στο ΠΑΠΕΙ και στο ΤΕΙΑ και με δεδομένο τις «δομικές ομοιότητες λειτουργίας» (μέρος 3) που παρουσιάζονται ξεχωριστά στα Πανεπιστήμια και ξεχωριστά στα ΤΕΙ, προκύπτει ότι στο Δημόσιο Λογιστικό δεν εμφανίζονται τα οικονομικά τους μεγέθη περίπου κατά τα 2/3 στα Πανεπιστήμια και κατά το 1/2 στα ΤΕΙ, γεγονός που αφορά την πλειονότητα των Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης. Όπως φαίνεται και στο Παράρτημα, η στατιστική σημαντικότητα της διαφοράς αυτής ανέρχεται περίπου στο 99% (significant=0.01) και ελέγχθηκε με χρήση της μεθόδου ANOVA (analysis of variance) με το στατιστικό πακέτο SPSS, στο

οποίο ως χαρακτηριστικό της διαφοράς ανάμεσα στα δύο συστήματα μπορεί να εμφανιστεί και το BOX-PLOT (θηκόγραμμα), το οποίο παρουσιάζει πόσο απομακρυσμένα μεταξύ τους είναι τα δύο σύνολα παρατηρήσεων που οφείλονται στα δύο διαφορετικά συστήματα. Τα δύο σύνολα είναι τόσο απομακρυσμένα μεταξύ τους, ώστε η μέση τιμή του συνόλου των διπλογραφικών μετρήσεων είναι μεγαλύτερη και από την ανώτερη τιμή των απλογραφικών μετρήσεων. Τα παραπάνω, αν και βασίζονται σε ένα δείγμα περίπου 24 σημείων, είναι αρκετά ώστε να ισχυριστούμε (με στάθμη σημαντικότητας 95%) ότι περίπου το 67% (δηλαδή 2 στα 3 ευρώ χρηματοδότησης) των εσόδων, εξόδων ή του αθροίσματος των οικονομικών εκθέσεων δεν παρουσιάζονται ως διαθέσιμη συγκρίσιμη πληροφορία. Με δεδομένο ότι η Ελλάδα κατέχει την τελευταία θέση στην ΕΕ σχετικά με την χρηματοδότηση της Παιδείας σε όλα τα επίπεδα, είναι προφανές ότι από τις δαπάνες τακτικού προϋπολογισμού που διατέθηκαν στο ΥΠΕΠΘ, το 3,55% του ΑΕΠ για το 2006 θα πρέπει να φτάσει στο 5% (μέσος όρος ΕΕ). Όμως, σε αυτό το άρθρο τονίζεται ότι η Διοίκηση του Δημόσιου Τομέα δεν διαθέτει την αναγκαία χρηματοοικονομική πληροφόρηση για να κατανείμει αυτά τα πολύ περιορισμένα κεφάλαια με έναν αποτελεσματικό τρόπο, γεγονός που καθιστά επιτακτική την επέκταση ενός διπλογραφικού λογιστικού συστήματος σε όλα τα Ελληνικά Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαίδευσης.

Συνοπτικά, μια σύγκριση στα αποτελέσματα των οικονομικών εκθέσεων (Έσοδα, Έξοδα, Ισολογισμοί) μεταξύ του Απλογραφικού και Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος ανάμεσα στα «πιλοτικώς» επιλεγθέντα ΠΑ.ΠΕΙ.και ΤΕΙΑ μπορεί

- i. να βελτιώσει την ενημέρωση των ενδιαφερομένων μερών με τη βαθύτερη και πλουσιότερη κατανόηση του πλαισίου που διαμορφώνεται με γνώμονα την ιδιαιτερότητα των Οικονομικών της Εκπαίδευσης στον τριτοβάθμιο δημόσιο τομέα.
- ii. να υποδείξει το πρόβλημα (μη συγκρίσιμη οικονομική πληροφόρηση για βελτιωμένη αξιοποίηση των εθνικών / κοινοτικών κονδυλίων και της λήψης αποφάσεων), και
- iii. να συνδέσει το επίκαιρο θέμα της κοινωνικής λογοδοσίας των Ιδρυμάτων Ανωτάτης Εκπαίδευσης με την αναγκαιότητα της «οικονομολογιστικής αυτοτέλειας».

Η βελτιωμένη εφαρμογή του ΚΛΣΝΠΔΔ σε όλα τα Ελληνικά Ιδρύματα Ανωτάτης Εκπαίδευσης θα είναι ένα πρώτο θετικό βήμα προς την κατεύθυνση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Στο μέλλον, εκτιμάται ότι αυτό το σύστημα μπορεί να αποτελέσει τη βάση ενός κατάλληλου κοστολογικού συστήματος με διαρκώς αναλυτικές πληροφορίες για μια περιο-

σότερο αποτελεσματική διοίκηση και για μια διαδικασία περισσότερο εύστοχης λήψης αποφάσεων εκ μέρους του δημόσιου τομέα (Ευρωπαϊκή Ένωση, ΥΠΕΠΘ, ΥΠΟΟ, Πανεπιστήμιο, ΤΕΙ). Έτσι, θα αυξηθεί η υποστήριξη στη Χρηματοοικονομική Διοίκηση των Ιδρυμάτων και τα ακαδημαϊκά τους Τμήματα θα συγκεντρωθούν πρωτίτως στις δύο από τις βασικότερες αποστολές τους: διδασκαλία και έρευνα (άρθρο 16 του Συντάγματος).

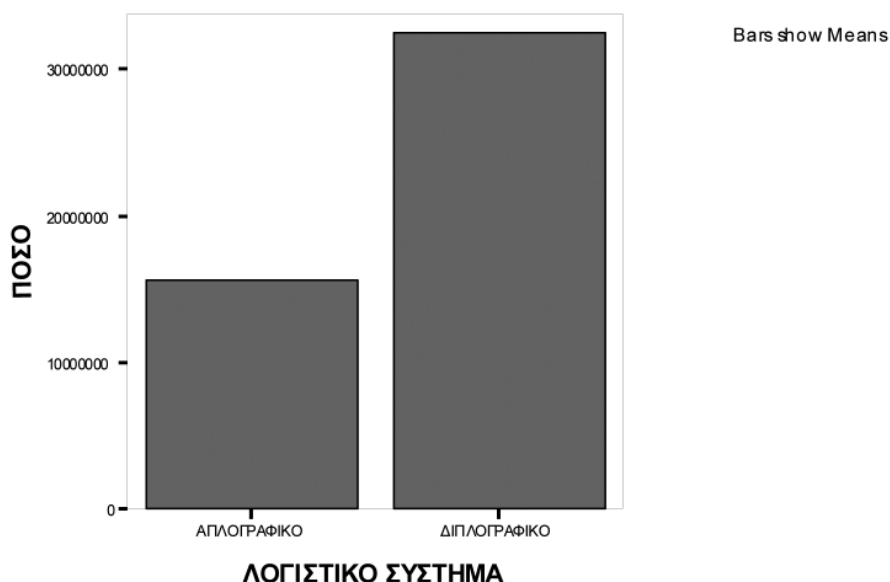
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Η στατιστική επεξεργασία έγινε με το πακέτο SPSS version 13.0. Από τα υπάρχοντα δεδομένα δημιουργήθηκαν τέσσερις μεταβλητές: έτος, σύστημα, ποσό, είδος. Από το σύνολο των δεδομένων προέκυψαν 24 συνολικά εγγραφές. Τα δεδομένα (μέρος 4) ομαδοποιούνται κατά λογιστικό σύστημα: Δημόσιο Λογιστικό (Απλογραφικό) και ΚΛΣΝΠΔΔ (Διπλογραφικό).

ΠΙΝΑΚΑΣ Π1

Μέσοι όροι ποσών σύμφωνα με τα δύο συστήματα εγγραφών



Στο διάγραμμα του ανωτέρω πίνακα Π1 εμφανίζονται με την μορφή ραβδογράμματος (bar chart) οι μέσοι όροι των ποσών, όπως προκύπτουν από τα δύο συστήματα. Παρατηρούμε ότι τα ποσά του διπλογραφικού συστήματος είναι

κατά 2/3 μεγαλύτερα. Οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις παρουσιάζονται στον πίνακα Π2 που ακολουθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ Π2

Μ.Ο. & τυπικές αποκλίσεις ποσών στα δύο συστήματα εγγραφών

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	Mean	N	Std. Deviation
ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ	15633749,08	12	8756091,172
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ	32505400,08	12	13288465,964
Total	24069574,58	24	13977766,053

Στα παρακάτω περιγραφικά στατιστικά στοιχεία (Πίνακας Π3) για τις δύο ομάδες (δύο λογιστικά συστήματα) μεταξύ άλλων υπάρχουν οι μέσοι, οι διασπορές, η τυπική απόκλιση, η διάμεσος, το εύρος, το μέγιστο, το ελάχιστο και ένα 95% διάστημα εμπιστοσύνης για τον πληθυσμιακό μέσο:

ΠΙΝΑΚΑΣ Π3

Συνολικά περιγραφικά στατιστικά στοιχεία

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ			Statistic	Std. Error
ΠΟΣΟ	ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ	Mean		15633749,08	2527665,798
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	10070394,17	
			Upper Bound	21197103,99	
		5% Trimmed Mean		15597394,70	
		Median		16292229,50	
		Variance		76669132612420,400	
		Std. Deviation		8756091,172	
		Minimum		4843957	
		Maximum		27077920	
		Range		22233963	
		Interquartile Range		17111817	
		Skewness		-,015	,637
		Kurtosis		-2,109	1,232
	ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ	Mean		32505400,08	3836049,701
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	24062311,62	
			Upper Bound	40948488,55	
		5% Trimmed Mean		32395170,93	
		Median		30861443,00	
		Variance		176583327670877,000	
		Std. Deviation		13288465,964	
		Minimum		18414645	
		Maximum		48580280	
Range		30165635			
Interquartile Range		26898933			
Skewness		,069	,637		
Kurtosis		-2,268	1,232		

Τέλος, ο πίνακας Π4 για την ανάλυση διασποράς με τον οποίον ελέγχουμε ότι υπάρχει 99% στατιστικά σημαντική διαφορά ($\text{sig}=0.001$) ανάμεσα στα δύο συστήματα είναι:

ΠΙΝΑΚΑΣ Π4

Πίνακας ανάλυσης διασποράς (ANOVA)

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ΠΟΣΟ * ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	Between Groups	(Combined)	1707915644794806,000	1	1707915644794806,000	13,488	,001
	Within Groups		2785777063116273,000	22	126626230141648,700		
	Total		4493692707911079,000	23			

Βιβλιογραφία

1. Στα Αγγλικά

- Atkinson, A., Shaffir, W. (1998), «Standards for field research in management accounting», *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 41-68.
- Barton, A. (2000), «The usefulness of accrual accounting for government resource management», *23rd Congress of the EAA*, Munich.
- Beams, F., Brozovsky, J., Shoulders, C. (2000), *Advanced Accounting*, Prentice Hall.
- Becker, G. (1993), *Human Capital*, 3rd edition (1st edition 1964), The University of Chicago Press, USA.
- Bendor, J. (1990), «Formal Models of Bureaucracy: A review», in *Public Administration: The State of the Discipline*, N. Lynn and A. Wildavsky (ed.), Chatman House Publishers, pp. 373-417.
- Bruns, W., Kaplan, R. (1987), *Field studies in Management Accounting*, Harvard Business School Press, U.S.A.
- Davies, A., Thomas, R. (2002), «Managerialism and accountability in higher education: The gendered nature of restructuring and the costs to academic service», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 179-193.
- Deakin, E. (1989), «Rational Management Behavior and Lobbying on Accounting Issues: Evidence from the Oil and Gas Industry», *The Accounting Review*, V.66 (1), pp. 137-151.
- Deggeling, P., Guthrie, J., Anderson, J. (1988), «Accounting for Public Accounts», *Proceedings of the 2nd Interdisciplinary Conference on Accounting*, University of Manchester, G.B.
- Demartini, P. (2004), «Management Control and Quality Assurance in Universities: A Case Study», *27th Congress of the EAA*, Prague, Czech Republic.
- Denison, E. (1985), *Trends in American Economic Growth, 1929-1982*, The Brookings Institution, Washington D.C., U.S.A.
- Eisenhardt, K. (1989), «Building Theories from Case Study Research», *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 4, pp. 532-550.

- 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.
- Helden, J. (2005), «Researching Public Sector Transformation: the Role of Management Accounting», *Financial Accountability & Management*, Vol. 21(1), pp. 99-133.
- Kaplan, R. (1986), «The role for empirical research in Management Accounting», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 4/5.
- Kloot, L. (2002), «Performance management and measurement in universities: a case study», *25th Congress of the EAA*, Copenhagen, Denmark.
- Küpper, H. (2003), «Management mechanisms and financing of higher education in Germany», *Higher Education Management and Policy*, Vol.15, No. 1, pp 71-89.
- Lapsley, I., Wright, E. (2004), «The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda», *Management Accounting Research*, 15, pp. 355-374.
- 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.
- Likierman, A. (2000), «Changes to managerial decision-taking in UK central government», *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 253-261.
- Lukka, K. (2007), «Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action», *Management Accounting Research*, Vol. 18(1), pp. 76-101.
- Miller, P. (1990), «On the interrelations between Accounting and the State», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15(4), pp. 315-338.
- Mincer, J. (1958), «Investments in Human Capital and Personal Income Distribution», *Journal of Political Economy*, August.
- Modell, S. (2005a), «Students as consumers? An institutional field-level analysis of the construction of performance measurement practices», *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 18, No. 4, pp. 537-563.
- Modell, S. (2005b), «Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications», *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 231-254.
- 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.
- Petrakis, P., Stamatakis, D. (2002), «Growth and educational levels: a comparative analysis», *Economics of Education Review*, Vol. 21, pp. 513-521.
- Petterson, I., Näsi, S. (2004), «Accounting Information in University Departments? The Understanding and Use In Two Countries», *27th Congress of the EAA*, Prague, Czech Republic.

- Puro, M. (1984), «Audit firm lobbying before the Financial Accounting Standards Board», *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 624-646.
- Roberts, R., Kurtenbach, J. (1992), «An analysis of lobbying activities before the Governmental Accounting Standards Board», *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, Vol. 7, pp. 25-40.
- 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.
- Schultz, T. (1972), *Investment in Education*, The University of Chicago Press, USA.
- Tomkins, C. (2001), «Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 161-191.
- Watts, R., Zimmerman, J. (1978), «Towards a positive theory of the determination of the Accounting Standards», *Accounting Review*, January, pp. 112-134.
- Wielemaker, E., Beelde, I., Christiaens, J. (2003), «Performance measurement in Universities: A case study», *26th Congress of the EAA*, Sevilla.
- Wilson, J. (1989), *Bureaucracy: What Government Agencies Do and Why they Do it*, Basic Books.
- Yin, R. (2003), *Case study research*, 3rd edition, Sage, U.S.A.

2. Στα Ελληνικά

- Ελεγκτικό Συνέδριο (1991-2003), *Ετήσιες εκθέσεις*, Αθήνα.
- Ζωργιός, Ι., Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ. (2003), «Εκσυγχρονιστικό περιβάλλον αυτόνομης λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού στο πλαίσιο του ΠΔ 205/1998, με βάση τις αρχές της Συστημικής Θεωρίας», *περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ*, τ. 582, σ. 1289-1296.
- Κάλλας, Γ. (2002), *Οι ερευνητικές υποδομές των κοινωνικών επιστημών*, Νεφέλη, Αθήνα.
- Καραγιαννόπουλος, Ε. (1997), *Το κόστος της εκπαίδευσης στην Ελλάδα*, ΥΠΕΠΘ, Αθήνα.
- Κουτσομάρης, Γ. (1980), *Ανωτάτη Παιδεία και Οικονομική Ανάπτυξη*, ΙΟΒΕ, Αθήνα.
- Κουτσομάρης, Γ. (1981), *Το πρόβλημα της ανωτάτης παιδείας*, ΙΟΒΕ, Αθήνα.
- Ν.Δ.3549/2007. *Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου για τη δομή και λειτουργία των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων*, ΦΕΚ 69Α/20-03-2007
- ΠΑ.ΠΕΙ. (2007), *Ισολογισμοί – Απολογισμοί – Προϋπολογισμοί* (Οικονομικές Υπηρεσίες).
- Παπαδέας, Π. (2007), *Κοστολόγηση και λήψη αποφάσεων: περίπτωση πανεπιστημιακών τμημάτων*, Διδακτορική διατριβή, Τμήμα Ο.Δ.Ε. Πανεπιστημίου Πειραιώς.
- Παπακωνσταντίνου, Γ. (2003), *Προσφορά & ζήτηση 3βάθμιας εκπαίδευσης*, Μεταίχιμο.
- Π.Δ. 205/1998. *Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ΝΠΔΔ*, ΦΕΚ 163Α/15-07-1998.

- Schultz, T. (1972), *Η οικονομική αξία της εκπαίδευσης*, Παπαζήσης, Αθήνα.
- ΤΕΙ Αθηνών (2007), *Ισολογισμοί – Απολογισμοί - Προϋπολογισμοί* (Οικον. Υπηρεσίες).
- ΥΠ.Ε.Π.Θ. (2007), *Τμήματα Οικονομικών Υπηρεσιών*, ΕΠΕΑΕΚ.
- ΥΠ.Ο.Ο. (2007), *Γενικό Λογιστήριο, Τμήμα Προϋπολογισμών*.
- Φραγκουδάκη, Α. (1985), *Κοινωνιολογία της εκπαίδευσης*, Παπαζήσης, Αθήνα.
- Χαριτάκης, Ν. (2001), «Παιδεία και Οικονομία», *Εφημ. «ΤΟ ΒΗΜΑ»*, 27 Μαΐου, Αθήνα.
- Ψαχαρόπουλος, Γ., Καζαμιάς, Α. (1983), *Παιδεία και ανάπτυξη στην Ελλάδα: Κοινωνική και οικονομική μελέτη της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης*, ΕΚΚΕ, Αθήνα.
- Ψαχαρόπουλος, Γ. (1999), *Οικονομική της εκπαίδευσης*, Παπαζήσης, Αθήνα.