

# ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΤΟΥ Δρα ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΠΑΠΑΒΑΣΙΛΕΙΟΥ  
Λέκτορα Α.Σ.Ο. και Ε.Ε.

## I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λειτουργία του δημόσιου τομέα της οικονομίας δημιουργεί σοβαρά προβλήματα, όχι μόνο περιστασιακής αλλά και μόνιμης φύσης<sup>1</sup>. Ο περιορισμός της ελλειμματικότητάς του αποτελεί βασική προϋπόθεση για κάποια βελτίωση των οικονομικών συνθηκών, ενώ από τη βελτίωση της αποδοτικότητας του θα εξαρτηθεί σε μεγάλο ποσοστό η πρόοδος της διαδικασίας αναπροσαρμογής της οικονομίας στο καθεστώς της ελεύθερης αγοράς<sup>2</sup>. Οι δημόσιες επιχειρήσεις είναι σήμερα η πιο κρίσιμη πλευρά του δημόσιου τομέα και συγκεντρώνουν το ενδιαφέρον του κράτους και του κοινού<sup>3</sup>. Σ' αυτές τις επιχειρήσεις αντικατοπτρίζονται οι σοβαρές αδυναμίες του κρατικού μηχανισμού<sup>4</sup>, γιατί η ελλειμματική διαχείριση των περισσότερων απ' αυτές, έχει σαν αποτέλεσμα τη διόγκωση του ελλείμματος του δημόσιου τομέα<sup>5</sup>. Ένας σοβαρός λόγος σχετικά με τη διόγκωση των ελλειμμάτων πολλών δημόσιων επιχειρήσεων είναι, ότι το κράτος σε περιόδους πληθωρισμού δεν αφήνει τις επιχειρήσεις αυτές για κοινωνικούς λόγους και σκοπούς να προσαρμόζουν την τιμή του προϊόντος τους ανάλογα προς το αυξανό-

1. Βλ. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις στην Ελληνική Οικονομία, στην ; Οικονομική Επίθεώρηση, Ιούλιος - Αύγουστος 1981, τεύχος 79-80, σελ. 19.

2. Στο ίδιο, σελ. 19.

3. Βλ. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις, στην : Επιλογή, Μάιος 1981, σελ. 395 Επενδύσεις-Βιομηχανία-Ανάπτυξη, στην εφημερίδα : ΕΞΠΡΕΣ, 26 Αυγούστου 1982, σελ. 5.

4. Βλ. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις, *a.m.*, σελ. 395.

5. Βλ. Μανώλη Δρεττάκη, Οι Στόχοι του Προϋπολογισμού 1982, στον Οικονομικό Ταχυδρόμο, αριθ. φύλλου 12 (1945), 25 Μαρτίου 1982, σελ. 21.

μενο κόστος παραγωγής. Αυτό συμβάλλει βέβαια στη συγκράτηση του πληθωρισμού, από την άλλη μεριά όμως διογκώνει τα ελλείμματα των δημόσιων επιχειρήσεων, με συνέπεια αυτές να προσφεύγουν στο δανεισμό για τη χρηματοδότηση των επενδύσεων τους<sup>1</sup>.

Η εξέταση του προβλήματος του κόστους στις δημόσιες επιχειρήσεις έχει λοιπόν σαν αφορμή τα ελλείμματα τους, τα οποία αναγκάζουν συνεχώς το δημόσιο τομέα να υποστεί την αναγκαία επιβάρυνση. Το ίδιο επιβαρυντικά επιδρά για το κράτος η ύπαρξη εξωοικονομικών σκοπιμοτήτων, που αν εξετασθούν από ιδιωτικοοικονομική βάση απέχουν πολύ από ένα αποδοτικό πρόγραμμα παραγωγής και αποδόσεων. Επιπρόσθετα πρέπει να αναφέρουμε για πολλές δημόσιες επιχειρήσεις το ασυμβίβαστο των στόχων τους, γιατί σ' αυτές από τη μια πλευρά επιβάλλεται η τήρηση των αρχών της αποδοτικότητας με στόχο τη μείωση του λειτουργικού κόστους, από δε την άλλη πλευρά δεν αποκλείονται παρεκκλίσεις από την αρχή της προσαρμογής των τιμών στο κόστος παραγωγής λόγω εξυπηρέτησης κοινωνικοπολιτικών σκοπιμοτήτων<sup>2</sup>. Οι δυνατότητες του δημόσιου τομέα να υποστεί την αναγκαία επιβάρυνση καθορίζουν τα περιθώρια άσκησης κοινωνικής πολιτικής από τις δημόσιες επιχειρήσεις<sup>3</sup>. Η υποχρέωση της διοίκησης των δημόσιων επιχειρήσεων να τις θεωρεί σαν κερδοσκοπικές, ιδιωτικές επιχειρήσεις αντίκειται στην ύπαρξη εξωοικονομικών σκοπιμοτήτων. Ένας τρόπος συνύπαρξης των στόχων των δημόσιων επιχειρήσεων βρέθηκε προ πολλού στη Δυτ. Γερμανία, όπου ο Υπουργός Συγκοινωνιών επεξεργάστηκε δεκατρείς (13) προτάσεις - στόχους, οι οποίοι θα έθεταν όρια στο έλλειμμα των ομοσπονδιακών σιδηροδρόμων<sup>4</sup>.

Κατά τη γνώμη μας πρέπει οι προτάσεις - στόχοι να μη διατυπώνονται γενικά, αλλά ειδικά, σύμφωνα με την ιδιαιτερότητα κάθε επιχείρησης, έτσι ώστε να αποτελούν μια σημαντική βοήθεια για τη διοίκηση της δημόσιας επιχείρησης. Η εύστοχη εφαρμογή των μεθόδων της οικονομικής των επιχειρήσεων (Management) με σκοπό να επιτευχθούν δεδομένοι στόχοι της επιχείρησης, μπορεί να κάνει τις δημόσιες επιχειρήσεις παραγωγικές. Ο διαχωρισμός μεταξύ των κοινωνικοπολιτικών και των κυριολεκτικά οικονομικών στόχων, αποτελεί ένα

1. Βλ. Δ. Καράγιωργα, Δημόσια Οικονομική 2, Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981, σ. 476 κ.επ.

2. Βλ. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις στην Ελληνική Οικονομία, ό.π., σελ. 27.

3. Στο ίδιο, σελ. 27.

4. Βλ. Kurt Gscheidle, 13 Zielvorgaben, In: Briefe zur Verkehrspolitik, 20. Jahrgang, 12. 12.1974. σελ. 1-3.

βασικό μέτρο προσανατολισμού των ενεργειών του κράτους και της επιχείρησης. Από μια τέτοια διαφοροποίηση πρέπει να ξεκινήσουμε για να αναπτύξουμε συστήματα και μεθόδους κοστολόγησης, που να συνδυάζουν τον κερδοσκοπικό και μη κερδοσκοπικό (κοινωνική) χαρακτήρα. Έτσι θα επιτύχουμε μια προσανατολισμένη προς την μοντέρνα θεωρία των αποφάσεων κοστολόγησης, η οποία μεταξύ άλλων θα συμβάλλει κατά πολύ και στη λύση του προβλήματος, δηλαδή του τρόπου ελέγχου της αποδοτικότητας, το οποίο είναι ένα από τα πιο σημαντικά οικονομικά προβλήματα, που αντιμετωπίζουν οι δημόσιες επιχειρήσεις<sup>1</sup>. Μέσω της πολιτικής τιμών έχουμε επίδραση στη ζήτηση των προϊόντων και υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, το αποτέλεσμα της επιχείρησης εξαρτάται κατά ένα μεγάλο ποσοστό από την πολιτική τιμών. Η διαμόρφωση των τιμών είναι δυνατή μόνο μέσω πληροφοριών, σχετικά με το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών, σύμφωνα με τις αρχές της θεωρίας των αποφάσεων.

## II. ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΠΡΟΣΑΝΑΤΟΛΙΣΜΟΥ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

### Α'. Η οργάνωση των δημόσιων επιχειρήσεων

#### I. Οργανωτικοί τύποι δημόσιων επιχειρήσεων (Νομική διάρθρωση)

Στην ελληνική βιβλιογραφία<sup>2</sup>, ανάλογα με το βαθμό εξάρτησης από το Κράτος, διακρίνονται τέσσερις μορφές δημόσιων επιχειρήσεων :

##### α) Πλήρως εξαρτημένες δημόσιες επιχειρήσεις

Η δημόσια επιχείρηση αποτελεί τμήμα της δημόσιας διοίκησης και λειτουργεί στα πλαίσια των καθαρά διοικητικών καθηκόντων της τελευταίας.

##### β) Πλήρως ανεξάρτητες δημόσιες επιχειρήσεις

Με το οργανωτικό αυτό σχήμα οι δημόσιες επιχειρήσεις έχουν πλήρη οίκο-

ι. Βλ. Δ. Καράγιωργα, Δημόσια Οικονομική 2, ό.π., σελ. 451.

2. Βλ. Γεωργίου Παπαχατζή, Σύστημα του εν Ελλάδι ισχύοντος διοικητικού δικαίου, Έκδοσις τρίτη, Αθήνα 1960 σελ. 233 κ. επ. Μιχαήλ Στασινόπουλου, Μαθήματα Διοικητικού Δικαίου-Αθήνα 1957, σελ. 172 κ. επ. Ι. Κούλη, Δημόσια Οικονομική, Έκδοσις δευτέρα, τόμος 2ος Αθή, να 1970, σελ. 313 κ.επ.: Γ. Προβόπουλου, Δημοσιονομική Θεωρία. Η Θεωρία των Δημόσιων Δαπανών, Αθήνα-Κομοτινή, 1982, σελ. 381 κ. επ.: Αν. Τάχου, Διοικητικόν Οικονομικόν Δίκαιον, τρίτη έκδοση, Εκδοτικός Οίκος Σακκούλα, Θεσ/νίκη 1979, σελ. 25 κ.επ. Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, τόμος α', Εκδότης Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα 1977, σελ. 281 κ.επ.

νομική αυτοτέλεια και δεν εξαρτούνται διοικητικά από τη διοίκηση. Η επιχείρηση είναι οργανωμένη σύμφωνα με τις διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου και έχει συνήθως τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρείας. Το κράτος διατηρεί όμως το δικαίωμα άσκησης ελέγχου στις γενικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

### γ) Μερικώς ανεξάρτητες δημόσιες επιχειρήσεις

Οι αποφάσεις για τρέχοντα θέματα λαμβάνονται από την επιχείρηση, ενώ για θέματα μεγάλης σπουδαιότητας λαμβάνονται από τον αρμόδιο υπουργό (επενδυτική και τιμολογιακή πολιτική).

### δ) Επιχείρηση μικτής οικονομίας

Η επιχείρηση μικτής οικονομίας φέρει τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρείας με μετόχους δημόσιους και ιδιωτικούς φορείς.

Οι τρεις τελευταίοι τύποι δημόσιων επιχειρήσεων είναι κατά κάποιο τρόπο αυτόνομοι απέναντι του κράτους και διέπονται από τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι είναι ανεξέλεγκτοι. Η αυτονομία απέναντι στο κράτος και παράλληλα ο έλεγχος που αυτό ασκεί, είναι το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό των συστημάτων σχεδιασμού - προγραμματισμού, οργάνωσης και απολογιστικού ελέγχου των δημόσιων επιχειρήσεων. Γι' αυτό το λόγο παρουσιάζονται τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη ιδιαίτσες μορφές μεθόδων και συστημάτων κοστολόγησης σ' αυτές τις επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν και αντικείμενο της μελέτης αυτής. Δηλαδή το προτεινόμενο σύστημα κοστολόγησης μπορεί να εφαρμοστεί σ' αυτές τις επιχειρήσεις (όπως π.χ. ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΗΣΑΠ, ΟΣΕ κλπ.).

Όπως στην ελληνική βιβλιογραφία έτσι και στη γερμανική, γίνεται η διάκριση μεταξύ δημόσιων υπηρεσιών και επιχειρήσεων. Στις δημόσιες υπηρεσίες, η πολιτική των δαπανών και εσόδων βασίζεται αποκλειστικά σε πολιτικά κριτήρια, ενώ οι δημόσιες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν επιπλέον και επιχειρηματικά κριτήρια. Δηλαδή οι τελευταίες παρέχουν τις υπηρεσίες τους ή /και τα προϊόντα τους έναντι αμοιβών, που αποφέρουν κέρδος ή καλύπτουν το κόστος ή τουλάχιστο καλύπτουν ένα μέρος του<sup>1</sup>.

1. Βλ. Karl Oettle, Grundfragen öffentlicher Betriebe I und II, Ausgewählte Aufsätze zur Zielsetzung, Führung und Organisation öffentlicher Betriebe, in : Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Prof. Dr. Peter Eichorn und Prof. Dr. Peter Friedrich. Band 14, Baden-Baden 1979, σελ. 13.

Βασικό χαρακτηριστικό των δημόσιων επιχειρήσεων είναι, κατά τον Oettle, πρώτα η ιδιομορφία του συστήματος των στόχων τους, και ύστερα το που ανήκει το κεφάλαιο τους. Οι επιχειρήσεις μικτής οικονομίας, μπορεί να θεωρηθούν σαν δημόσιες, αν οι στόχοι τους είναι οι ίδιοι με εκείνους των δημόσιων επιχειρήσεων<sup>1</sup>. Σαν ειδικός στόχος των δημόσιων επιχειρήσεων, μπορεί να θεωρηθεί εκείνος της παροχής υπηρεσιών ή/και παραγωγής προϊόντων δημόσιου ενδιαφέροντος, και όχι ο καθαρός επιχειρηματικός σκοπός της μεγιστοποίησης του κέρδους, που διακρίνει τις ιδιωτικές επιχειρήσεις<sup>2</sup>. Τόσο, οι δημόσιες επιχειρήσεις όσο και οι ιδιωτικές διακινδυνεύουν κεφάλαια για την επίτευξη ορισμένων στόχων. Στις ιδιωτικές επιχειρήσεις επενδύονται κεφάλαια με στόχο την μεγιστοποίηση του κέρδους, ενώ αντίθετα στις δημόσιες επενδύονται κεφάλαια για την παροχή υπηρεσιών ή/και παραγωγή προϊόντων δημόσιου ενδιαφέροντος<sup>3</sup>. Σε σχέση με τα πιο πάνω, πρέπει όμως να λεχθεί ότι τα τελευταία χρόνια απαιτείται από τις δημόσιες επιχειρήσεις, όλο και περισσότερο, να ενεργούν με βάση επιχειρηματικά κριτήρια<sup>4</sup>.

Αρα η διαφορά μεταξύ δημόσιων επιχειρήσεων και υπηρεσιών έγκειται στο ότι οι πρώτες παρέχουν τις υπηρεσίες τους ή πωλούν τα προϊόντα τους έναντι αμοιβής, ενώ οι δεύτερες χωρίς αμοιβή<sup>5</sup>. Η παραπάνω διαφορά αποτελεί λίγο - πολύ ένα κοινό χαρακτηριστικό μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών επιχειρήσεων<sup>6</sup>.

Στην αγγλοσαξωνική βιβλιογραφία υπάρχουν βασικά τέσσερις οργανωτικοί τύποι δημόσιων επιχειρήσεων?.

1) Σαν ειδικό τμήμα διαχείρισης μέσα στα πλαίσια ενός υπουργείου (Departmental Management), 2) Δημόσια Επιχείρηση υπό στενή έννοια (Public Corporation), 3) Μικτή επιχείρηση (Mixed Company ή Mixed Undertaking), και 4) υπό την μορφή ενός συμβολαίου λειτουργίας (Operating Contract).

1. Βλ. Karl Oettle, Grunderagen öffentlicher Betrie be I und II, ό.π. σελ. 16.

2. Στον ίδιο, σελ. 18.

3. Στον ίδιο, σελ. 69.

4. Στον ίδιο, σελ. 138.

5. Στον ίδιο, σελ. 169.

6. Στον ίδιο, σελ. 169.

7. Βλ. A·H. Hanson, Public Enterprise and Economic Development, London, Routledge and Kegan Paul Ltd, 1972, σελ. 337 N.S. Carey-Jones, S.M. Patankar and M.J. Boodhoo, Politics, Public Enterprise and the Industrial Development Agency-Industrialisation Policies and Practices, Croom Helm LTD, London 1974, σελ. 32. Douglas Yarney, Public Enterprise in Sweden, Liverpool University Press 1959, σελ. 3.

Όπως βλέπουμε από τα παραπάνω οι έλληνες συγγραφείς που ασχολήθηκαν με τις διάφορες μορφές των δημόσιων επιχειρήσεων, περισσότερο ή λιγώτερο, κινούνται στα όρια που τέθηκαν από τη διεθνή βιβλιογραφία.

## 2. Εσωτερική οργάνωση δημόσιων επιχειρήσεων

Η εσωτερική οργάνωση των δημόσιων επιχειρήσεων, όπως εκφράζεται με την κατάρτιση και θέση σε ισχύ του καταστατικού τους, ολοκληρώνεται με την επέμβαση απ' ευθείας του νομοθέτου ή ύστερα από εξουσιοδότηση του με την έκδοση κανονιστικών πράξεων της διοίκησης'. Σύμφωνα με τη διάκριση των ενεργειών σε διοίκηση, διεύθυνση και έλεγχο, τα όργανα της δημόσιας επιχείρησης μπορούν να διακριθούν ανάλογα με τις αρμοδιότητες που ασκούν σε α) όργανα που παίρνουν αποφάσεις (Διοικητής, Υποδιοικητής, Διοικητικό Συμβούλιο Γενική Συνέλευση των μετόχων καθώς και πρόσφατα οι «επιτροπές» και τα «συμβούλια», β) Εκτελεστικά ( ο Πρόεδρος - διοικητής, Δ/ντές και λοιπό προσωπικό) και γ) όργανα που ασκούν έλεγχο (στελέχη της επιχείρησης που ασκούν εσωτερικό έλεγχο)<sup>2</sup>.

Όπως στις ιδιωτικές επιχειρήσεις έτσι και στις δημόσιες επιχειρήσεις υπάρχουν διάφορες οργανωσιακές δομές και συστήματα ελέγχου, ανάλογα με την ιδιομορφία της επιχείρησης, την ιστορία, το μέγεθος, την τεχνολογία και τον ανταγωνισμό με τις άλλες επιχειρήσεις του ίδιου ή και άλλων κλάδων<sup>3</sup>. Βασικά οι ιδιωτικές επιχειρήσεις είναι οργανωμένες κατά λειτουργίες, προϊόντα, περιοχές ή μείγμα των παραπάνω κριτηρίων<sup>4</sup>.

Εφαρμόζοντας τη μορφή της παραδοσιακής οργάνωσης κατά περιοχές στις δημόσιες επιχειρήσεις έχουμε το παρακάτω οργανωτικό σχήμα<sup>5</sup>.

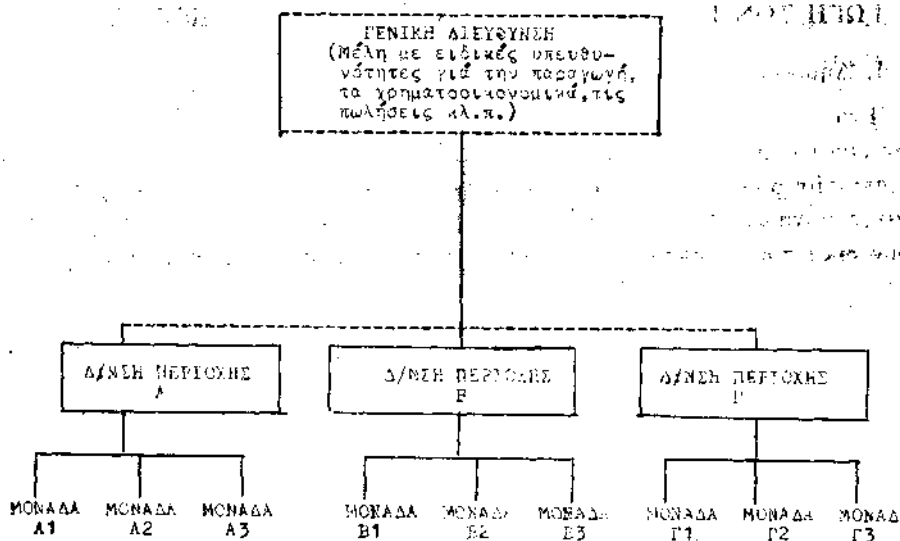
1. Βλ. Αναστ. Τάχου, Διοικητικών Οικονομικών Δίκαιον, ό.π., σελ. 258.

2. Βλ. Αναστ. Τάχου, Διοικητικών Οικονομικών Δίκαιον, ό.π., σελ. 259. Επαμ. Σπηλιότοπουλου, Η Δημόσια Επιχείρηση, Διατριβή επί διδακτορία υποβληθείσα εις την Νομικήν Σχολήν του Πανεπιστημίου Αθηνών, σ. 78, κ.επ.

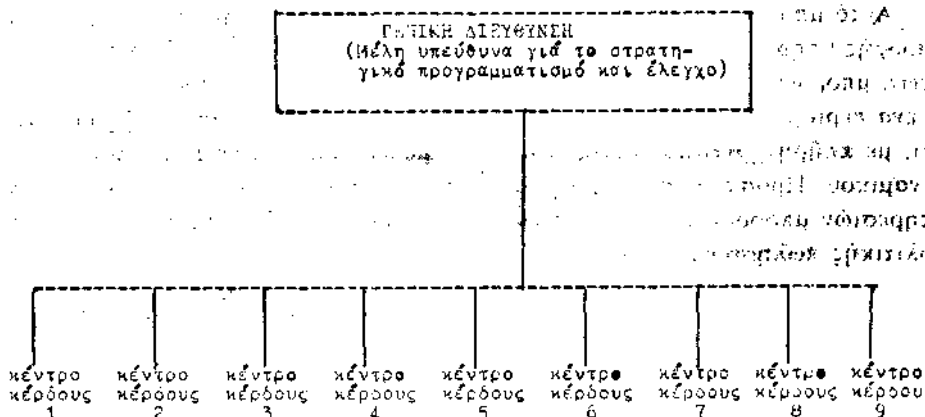
3. Βλ. Ronald. Edwards and Harry, Townsend, Business Enterprise its Growth and Organisation, London 1964, Mc Millan and Co. Ltd, σελ. 466.

4. Βλ. Erwin Grochla, Unternehmensorganisation-Neue Ansätze und Konzeptionen, Reinbeck bei Hamburg, Mai 1972, Rororo Studium, σελ. 178. Δημήτρη Ναζλή, Βασικές Αρχές Οργάνωσης και Διοικήσεως Επιχειρήσεων, Β' Έκδοση, Αθήνα 1978, σ. 50 κ.επ.

5. Βλ. P. Reed, The Economics of Public Enterprise, London, 1973, σελ. 65.



Στην παραπάνω οργανωτική δομή τα μέλη της Γενικής Δ/σης είναι επιφορτισμένα και με τη λήψη αποφάσεων μερικώτερης σημασίας. Γι'αυτό το λόγο υπάρχει η τάση για τη δημιουργία μιας σύγχρονης οργανωτικής δομής, όπου τα μέλη της Γενικής Δ/σης είναι υπεύθυνα μόνο για το στρατηγικό προγραμματισμό και έλεγχο των δραστηριοτήτων των επιμέρους παραγωγικών μονάδων Ένα σύγχρονο οργανωτικό σχήμα μπορεί να έχει την παρακάτω μορφή<sup>1</sup>.



1. Βλ. P. Reed, The Economics of Public Enterprise, ό.π., σ. 65.

## Β. Η ΙΔΙΟΜΟΡΦΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

### 1. Δημόσιες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

Ένα τυπικό χαρακτηριστικό των δημόσιων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών είναι ο μεγάλος βαθμός διασποράς των επιμέρους παραγωγικών μονάδων της επιχείρησης. Στις ιδιωτικές βιομηχανικές επιχειρήσεις οι επιμέρους παραγωγικές μονάδες της επιχείρησης είναι ανεξάρτητες η μία από την άλλη και έχουν δικά τους συστήματα σχεδιασμού - προγραμματισμού και απολογιστικού ελέγχου. Αντίθετα στις δημόσιες επιχειρήσεις μοιράζονται τα έσοδα σ' όλες τις συμμετέχουσες παραγωγικές μονάδες. Επίσης οι δαπάνες όλων των συμμετεχουσών παραγωγικών μονάδων που προξενήθηκαν από την παροχή μιας μόνο κοινής υπηρεσίας πρέπει να συγκεντρωθούν μαζί. Μόνο από την σύμπραξη όλων των επιμέρους δραστηριοτήτων είναι δυνατή η παροχή της κοινής υπηρεσίας και κατά συνέπεια η επίτευξη των συνδεδεμένων με την παροχή της υπηρεσίας εσόδων<sup>1</sup>.

Ιδιαίτερα προκύπτουν δυσκολίες από το γεγονός ότι ορισμένες δαπάνες δεν μεταβάλλονται αμέσως σύμφωνα με την μείωση του βαθμού απασχόλησης της επιχείρησης, αλλά αυτές οι δαπάνες (δηλ' τα σταθερά έξοδα) μπορούν να περιοριστούν μόνο μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου (Kostenremanenz)<sup>2</sup>. Τέτοιου είδους δαπάνες είναι οι δαπάνες προσωπικού και αποσβέσεων, οι οποίες θεωρούνται σταθερές.

Κατά κανόνα έχουμε τρεις δυνατότητες προσαρμογής των συντελεστών πάραγωγής, στην μεταβαλλόμενη ζήτηση : 1) Τη χρονική, 2) την ποσοτική και 3) εκείνη του βαθμού έντασης της απασχόλησης<sup>3</sup>.

Αυτό μπορεί να θεωρηθεί σαν πρώτο πρόβλημα στις δημόσιες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Λόγω της περιορισμένης ελευθερίας στη λήψη των αποφάσεων, μπορούν τα παραπάνω εργαλεία της προσαρμογής να εφαρμοστούν, μόνο σ' ένα περιορισμένο βαθμό. Μια προσαρμογή στην μεταβαλλόμενη ζήτηση γίνεται, με πλήρη χρησιμοποίηση ή όχι των μέσων παραγωγής και του εργατικού δυναμικού. Προσαρμογές σ' ένα διαφορετικό βαθμό έντασης στην παροχή των υπηρεσιών μπορούν να επιτευχθούν μόνο μέσω μιας αλλαγής των στόχων της πολιτικής πωλήσεων. Οι δημόσιες επιχειρήσεις μεταφορών μπορούν λόγω της

1. Βλ. Willi Effmert, Besonderheiten der Kostenrechnung im Verkehr, In: Gegenwartsfragen der Verkehrsbetriebslehre, Schriftenreihe der deutschen verkehrswissenschaftlichen Gesellschaft e.v. (DVWG). B-26, Köln 1975, σελ. 39.

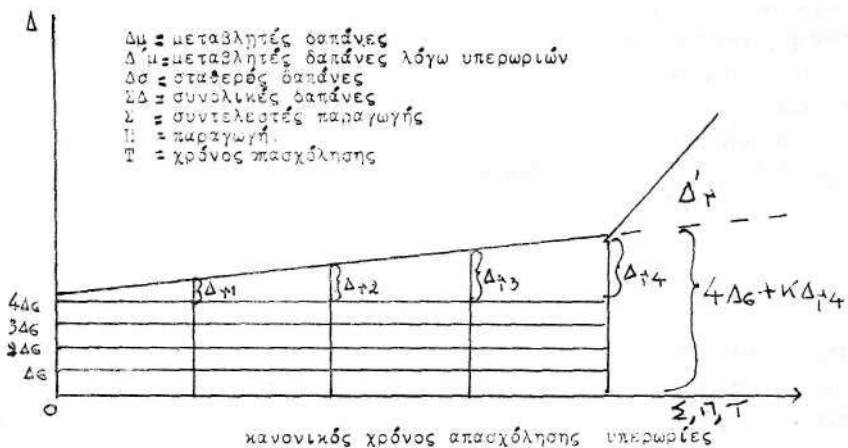
2. Βλ. E. Heinen, Zum Problem der Kostenremanenz, In: Kosten und Kostenrechnung, Wiesbaden 1975, σελ. 139.

3. Βλ. E. Heinen, Kosten und Beschäftigungsgrad, In: Kosten und Kostenrechnung, Wiesbaden 1975, σελ. 59.



ιδιαιτερότητας τους να μεταβάλουν απλώς το μέγεθος των συντελεστών παραγωγής που έχουν στη διάθεση τους. Αντίθετα οι βιομηχανικές επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα μεταβολής και των μέσων παραγωγής και του εργατικού δυναμικού σε οποιοδήποτε μέγεθος έχουν ανάγκη, ανάλογα με τον όγκο παραγωγής<sup>1</sup>.

Κατά τη χρονική προσαρμογή η διαμόρφωση των δαπανών βασίζεται στο γεγονός, ότι μεταξύ του χρόνου απασχόλησης και του όγκου παραγωγής υπάρχει μια άμεση εξάρτηση. Γι'αυτό το λόγο τα μεταβλητά έξοδα μεταβάλλονται<sup>1</sup> αναλογικά με τον όγκο παραγωγής. Κάτω από αυτές τις συνθήκες η συνάρτηση των συνολικών δαπανών είναι πάντοτε γραμμικής μορφής και αυξάνει με μεγάλο ρυθμό από το σημείο που παρέχονται αμοιβές λόγω υπερωριών<sup>2</sup>. Στην περίπτωση της ποσοτικής προσαρμογής με την αύξηση των πωλήσεων έχουμε μια επαναχρησιμοποίηση σχολαζουσών μέσων παραγωγής και πρόσληψη εργατικού δυναμικού. Αντίθετα με την μείωση των πωλήσεων έχουμε μη χρησιμοποίηση - πώληση ή εκμίσθωση - ορισμένων μέσων παραγωγής και απόλυση εργατικού δυναμικού<sup>3</sup>. Τόσο κατά τη χρονική όσο και κατά την καθαρή μορφή της ποσοτικής προσαρμογής η συνάρτηση των δαπανών είναι ευθεία (γραμμικής μορφής) μέχρι του σημείου που αρχίζει η αμοιβή λόγω υπερωριών και μπορεί να παρατεθεί με το παρακάτω διάγραμμα :



1. Βλ. Helmut Diederich, Verkehrsbetriebslehre, Wiesbaden 1977, σελ. 142.
2. Βλ. E. Heinen, Kosten und Beschäftigungsgrad, In: Kosten und Kostenrechnung, Wiesbaden 1975, σελ. 59.
3. Στον ίδιο, σελ. 59.

Σχέσεις μεταξύ ύψους των δαπανών και βαθμού απασχόλησης στην περίπτωση της χρονικής και ποσοτικής προσαρμογής<sup>1</sup>.

Στην περίπτωση ενός συνδυασμού των συντελεστών παραγωγής 4, οι οποίοι δεν χρησιμοποιούνται και πάλι χρησιμοποιήθηκαν, παραμένουν οι σταθερές δαπάνες στο ύψος 4 Δσ. Ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του αριθμού των συντελεστών παραγωγής δημιουργούνται δαπάνες στο ύψος  $\Sigma\Delta = 4 \Delta\sigma + \Pi.\Delta\mu$  (όπου Π μπορεί να πάρει τις τιμές 1, 2, 3, 4). Στην περίπτωση αμοιβών υπερωριακής εργασίας έχουμε μια απότομη αύξηση των μεταβλητών δαπανών. Κάτω από την προσαρμογή του βαθμού έντασης της απασχόλησης, πρέπει να εννοήσουμε ότι η δυναμικότητα της επιχείρησης και ο χρόνος απασχόλησης, παραμένουν σταθεροί και μεταβάλλεται μόνο το δυναμικό απόδοσης της επιχείρησης. Στην περίπτωση μείωσης των πωλήσεων ή εσόδων από παροχή υπηρεσιών κλπ. (πωλήσεις με την ευρεία έννοια του όρου) έχουμε μειωμένη απασχόληση των συντελεστών παραγωγής, ενώ με την αύξηση των πωλήσεων έχουμε αυξημένη απασχόληση ίδιων συντελεστών<sup>2</sup>.

-

Εάν παρουσιαστεί αύξηση του βαθμού απασχόλησης στο πλαίσιο της ποσοτικής προσαρμογής, τότε έχουμε στις ιδιωτικές βιομηχανικές επιχειρήσεις, την επιπρόσθετη χρησιμοποίηση συντελεστών παραγωγής, οι οποίοι από απόψεως κόστους είναι ευνοϊκοί. Η μείωση του βαθμού απασχόλησης έχει σαν αποτέλεσμα την μη χρησιμοποίηση συντελεστών παραγωγής, οι οποίοι από απόψεως κόστους είναι ασύμφοροι. Σ' αυτό το σημείο προκύπτει μια μεγάλη διαφορά μεταξύ ιδιωτικών και δημόσιων επιχειρήσεων, γιατί οι τελευταίες δεν μπορούν χωρίς μεγάλη χρονική καθυστέρηση να χρησιμοποιήσουν ή όχι τους συντελεστές παραγωγής, ανάλογα με το βαθμό απασχόλησης και ιδιαίτερα στην περίπτωση του συντελεστή «εργασία».

## 2. Δημόσιες επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων

Στις δημόσιες επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων ο βαθμός διασποράς των επιμέρους παραγωγικών μονάδων είναι πολύ μικρότερος απ' ό,τι είναι στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και η εφαρμογή συστημάτων σχεδιασμού - προγραμματισμού και απολογιστικού ελέγχου στην κάθε επιμέρους παραγωγική μονάδα είναι ευκολότερη. Στο σημείο αυτό έχουμε μια ομοιότητα μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών επιχειρήσεων. Γι' αυτό το λόγο είναι πολύ ευκολότερο να χρησι-

1. Βλ. E. Heinen, *Kosten und Beschäftigungsgrad*, ό.π., σελ. 59.

2. Βλ. E. Heinen, *Kosten und Beschäftigungsgrad*, ό.π., σ. 55.

μοπονήσουμε μεθόδους και συστήματα κοστολόγησης που βρίσκουν εφαρμογή στις ιδιωτικές επιχειρήσεις.

Όσον αφορά όμως στην μεταβολή ορισμένων δαπανών σύμφωνα με το βαθμό απασχόλησης παρουσιάζονται τα ίδια προβλήματα όπως και στις δημόσιες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και ιδιαίτερα στη μείωση των δαπανών προσωπικού. Μία άλλη βασική διαφορά μεταξύ επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών και παραγωγής προϊόντων είναι ότι στις τελευταίες υπάρχει η δυνατότητα να αποθηκεύουν τα προϊόντα τους και σε περίπτωση αυξημένης ζήτησης να ανταποκριθούν καλύτερα. Είναι φανερό ότι η δυνατότητα αυτή δεν υπάρχει στην περίπτωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Ιδιαίτερα στις επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων έχουμε μια καθαρή διάκριση μεταξύ των διαφόρων σταδίων της διαδικασίας της παραγωγής, ενώ στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπάρχει μόνο ένα στάδιο, δηλαδή αυτό της παροχής της υπηρεσίας. Στις επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων μπορεί να ασκηθεί γι' αυτό το λόγο μια, ανάλογα κατά περίπτωση, πολιτική αποθεμάτων, η οποία μπορεί να συμβάλει πολύ στη μείωση του κόστους των παραγομένων προϊόντων και στην καλύτερη ανταπόκριση στις ανάγκες μιας αύξησης της ζήτησης.

Δηλαδή μπορεί να γίνει προμήθεια πρώτων υλών και παραγωγή επιμέρους προϊόντων, σε χρόνο που οι τιμές είναι χαμηλές και η ζήτηση μειωμένη, ανεξάρτητα από το εάν υπάρχουν συμβόλαια παραγγελιών ή όχι. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μια τυποποίηση ορισμένων επιμέρους προϊόντων με αποτέλεσμα, την άσκηση μιας καλύτερης πολιτικής τιμών λόγω της μείωσης του κόστους. Η δυνατότητα αυτή είναι περιορισμένη στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

### **III ΤΟ ΝΕΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

#### **A. Είδη δαπανών στις δημόσιες επιχειρήσεις**

Στις βιομηχανικές ιδιωτικές επιχειρήσεις έχουμε συνήθως τρία είδη δαπανών : Δαπάνες πρώτων υλών και υλικών, δαπάνες εργασίας και τα γενικά έξοδα διοίκησης που περιλαμβάνουν κυρίως αποσβέσεις, τόκους, φόρους κλπ. Στις δημόσιες επιχειρήσεις έχουμε επιπλέον δύο μορφές δαπανών, τις δαπάνες διατήρησης της αναγκαίας εφεδρικής παραγωγικής ικανότητας και τις δαπάνες που γίνονται με το σκοπό να εξουδετερωθούν οι αρνητικές εξωτερικές οικονομίες<sup>1</sup>.

1. Βλ. Κ. Δελή, Κριτήρια Αποτελεσματικής Διαχείρισης της Δημόσιας Επιχειρήσεως, Αθήνα 1976, Εκδόσεις Παλαζήση, σ. 171.

Οι δημόσιες επιχειρήσεις ανήκουν σε παραγωγικούς κλάδους της οικονομίας, οι οποίοι χρησιμοποιούν τεχνικές μεθόδους έντασης κεφαλαίου. Για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος στις δημόσιες επιχειρήσεις χρειάζεται να επενδυθεί μεγάλη ποσότητα κεφαλαίου. Η κεφαλαιουχική μορφή της δημόσιας επιχείρησης, αντικατοπτρίζεται επίσης στη σύνθεση του κόστους εκμετάλλευσης, το οποίο κατά μέγιστο ποσοστό εξαρτάται από τις αποσβέσεις και τους τόκους. Γι' αυτό το λόγο η επιτυχία της επιχείρησης, η οποία συνίσταται, στην παραγωγή με το χαμηλότερο δυνατό κόστος, εξαρτάται κυρίως από τους όρους εξεύρεσης κεφαλαίου, και από τον τρόπο διαχείρισης του<sup>2</sup>. Συνίσταται λοιπόν η εφαρμογή του συστήματος παρακολούθησης των κεφαλαίων και των δαπανών αυτών (Fund Accounting). Για κάθε μορφή κεφαλαίου πρέπει να σχηματιστεί μια κατηγορία, σύμφωνα με τους περιορισμούς και την χρήση αυτών των κεφαλαίων και των προξενούμενων δαπανών<sup>3</sup>. Έτσι θα ανταποκρίνεται καλύτερα η δημόσια επιχείρηση στην παρακολούθηση των δαπανών κεφαλαίου και στην καλύτερη πληροφόρηση σύμφωνα με τις απαιτήσεις του κράτους και του κοινού<sup>4</sup>.

Για τη συνεχή ικανοποίηση της ζήτησης είτε λόγω βλάβης είτε απότομης αύξησης, επιβάλλεται η διατήρηση εφεδρικής παραγωγικής μονάδας αντίστοιχου μεγέθους, για να έχει η δημόσια επιχείρηση τη δυνατότητα να προσαρμοστεί άμεσα στις παραπάνω συνθήκες. Η εφεδρική παραγωγική μονάδα είναι όμως πολύ δαπανηρή από άποψης κόστους επενδύσεων και συντήρησης. Μεγαλύτερης σημασίας είναι το πρόβλημα που παρουσιάζεται όταν η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης αυξάνεται κατά ποσό πολύ μεγαλύτερο της ζήτησης. Αυτό απαιτεί την πάροδο πολλών ετών μέχρις ότου επιτευχτεί ο άριστος βαθμός απασχόλησης των παραγωγικών μονάδων. Κατά συνέπεια είναι προφανή τα αποτελέσματα αυτών των προβλημάτων στο κόστος της επιχείρησης, εξαιτίας της μεγάλης δέσμευσης κεφαλαίων<sup>5</sup>. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, δεν πρέπει να

1. Στον ίδιο, σελ. 113.

2. Στον ίδιο, σελ. 113.

3. Βλ. M. Gross, Jr and W. Warshauer, Jr, *Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations*, 3rd Edition, New York-Toronto, 1974, σελ. 13 κ.επ.. R. Anthony and R. Herzlinger, *Management Control in Nonprofit Organizations*, Ontario 1980, σελ. 133 κ.επ.. L. Hay, *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Illinois-Ontario 1980, σελ. 4 κ.επ.. E. Henke, *Introduction to Nonprofit Organization Accounting*, Boston 1980, σελ. 39 κ.επ.

4. Βλ. M. Gross, Jr and W. Warshauer, Jr., *Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations*, ό.π., σελ. 8.

5. Βλ. K. Δελή, *Κριτήρια Αποτελεσματικής Διαχειρήσεως της Δημόσιας Επιχειρήσεως* ό.π. σελ. 114 κ.επ.

παραβλέπεται όμως ότι οι Δημόσιες Επιχειρήσεις είναι κατά κανόνα μονοπώλια με τα γνωστά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

## **B Τα χαρακτηριστικά της εφαρμογής ενός νέου συστήματος κοστολόγησης στις δημόσιες επιχειρήσεις.**

Ο πρώτιστος σκοπός ενός συστήματος κοστολόγησης, είναι ο έλεγχος της πορείας της επιχείρησης, τόσο στο επίπεδο της διεύθυνσης όσο και στο επίπεδο της εκτέλεσης των εργασιών<sup>1</sup>.

Ο σκοπός του ελέγχου της εκτέλεσης των εργασιών, πραγματοποιείται με την παρακολούθηση της ποσοτικής κατανάλωσης των μεμονωμένων προϊόντων του κόστους. Μετά την ποσοτική παρακολούθηση είναι απαραίτητο να γίνει η σύλληψη των δαπανών από πλευράς αξίας. Με σκοπό να διατηρηθεί ο ποσοτικός χαρακτήρας της παρακολούθησης, δεν επιτρέπεται να ληφθούν υπόψη διακυμάνσεις των τιμών. Αντίθετα ο έλεγχος της διεύθυνσης, συνίσταται στην μέτρηση της οικονομικότητας και της επιτυχίας του αποτελέσματος. Αυτό προϋποθέτει ότι στην εξέταση πρέπει να ληφθεί υπόψη και η πλευρά των εσόδων της επιχείρησης. Κατ' αυτό τον τρόπο θα δοθεί η δυνατότητα στη διεύθυνση της επιχείρησης, να κάνει πιο ρεαλιστικές προβλέψεις, σύμφωνα με τις δυνατότητες ανάπτυξης της επιχείρησης<sup>2</sup>.

Ο έλεγχος των εργασιών της διεύθυνσης βασίζεται πρώτιστα στα δεδομένα, που συλλέγονται για τον έλεγχο της εκτέλεσης των εργασιών. Τα δεδομένα αυτά αποτελούν για τη διεύθυνση τη βάση για επιχειρηματικές προβλέψεις. Μεταξύ αυτών των δυο επιπέδων διοίκησης της επιχείρησης (Managementebenen) υπάρχει μια στενή αλληλεξάρτηση, που αφορά στη συλλογή των απολογιστικών στοιχείων, και την περαιτέρω επεξεργασία για μελλοντικές προβλέψεις. Για τον έλεγχο των εργασιών της διεύθυνσης είναι λογικότερο να εμφανίζονται χωριστά ποσότητες και τιμές. Αυτό διευκολύνει στην παρακολούθηση των διακυμάνσεων των τιμών<sup>3</sup>.

1. Βλ. P. Riebel, Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, In : Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972, σελ. 11.

2. Βλ. P. Riebel, Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, ό.π., σελ. 12.

3. Στον ίδιο, σελ. 18.

Προϋπόθεση για την εφαρμογή κάθε νέου συστήματος κοστολόγησης πρέπει να είναι η οικονομικότητά του. Πριν από την εφαρμογή, πρέπει να γίνει μια ανάλυση κόστους και οφέλους (Cost-Benefit-Analysis) του νέου συστήματος. Κάτω από το όφελος πρέπει να καταλάβουμε την ποσότητα και ποιότητα των πληροφοριών που παρέχει το νέο σύστημα<sup>1</sup>. Κατά τον Riebel<sup>2</sup> πρέπει σε πολλές περιπτώσεις να αρκούμε στα διαθέσιμα μεγέθη και να παραιτούμεθα από πολυδάπανες μεθόδους αναλυτικής ταξινόμησης των δαπανών.

Ο σκοπός της εφαρμογής ενός συστήματος κοστολόγησης στις δημόσιες επιχειρήσεις πρέπει να είναι διπλός : Αφ' ενός, λόγω του μεγάλου ύψους των επενδεδυμένων κεφαλαίων και της ύπαρξης δαπανών από εξωτερικές οικονομίες, να σκοπεύεται η υπεύθυνη παρακολούθηση και επιστασία αυτών των δαπανών, αφ' ετέρου να έχουμε μια κατάλληλη ταξινόμηση, επιμερισμό και καταλογισμό όλων των δαπανών και εσόδων με στόχο την ακριβή μέτρηση της αποτελεσματικότητας<sup>3</sup>.

Αναφορικά με την παρακολούθηση των επενδεδυμένων κεφαλαίων, των δαπανών κεφαλαίου και των δαπανών των εξωτερικών οικονομιών, πρέπει να ακολουθούνται οι παρακάτω βασικές αρχές<sup>4</sup>:

- α) Διατήρηση λογ/σμών για την παρακολούθηση των επενδεδυμένων κεφαλαίων και των δαπανών αυτών καθώς και των κοινωνικής φύσης δαπανών.
- β) Εκπόνηση λεπτομερών καταστάσεων παρακολούθησης των δαπανών κεφαλαίου και των κοινωνικής φύσης δαπανών.
- γ) Προϋπολογισμός των δαπανών κεφαλαίου και εξωτερικών οικονομιών με αποτέλεσμα την καλύτερη επιστασία και διαχείριση αυτών των δαπανών.
- δ) Εκπόνηση των παραπάνω καταστάσεων, σύμφωνα προς τις απαιτήσεις πληροφόρησης του κράτους.

1. Βλ. G. Wecker, Kostenrechnung im Speditionsbetrieb, Diss. Munchen 1969, σελ. 41.

2. Βλ. P. Riebel, Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, In : HWB, Hrsg. E. Grochla und W. Wittmann, 4 Aufl., Stuttgart 1974, σελ. 1145.

3. Βλ. M. Gross, Jr and W. Warshauer, Jr., Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations, 3rd Edition, New York, 1979, σελ. 15. E. Henke, Introduction to Nonprofit Organization Accounting, Boston, Massachusetts, 1980, σελ. 39 κ.επ.

4. Βλ. M. Gross, Jr and W. Warshauer, Jr., Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations, ό.π., σελ. 4. R. Anthony and R. Herzlger Management Control in Nonprofit Organizations ό.π. σελ. 135 κ.επ.

Σχετικά με τη μέθοδο ταξινόμησης, επιμερισμού και καταλογισμού των δαπανών φαίνεται πιο κατάλληλη η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης.

Ο Riebel<sup>1</sup> θεωρεί την «απόφαση» σαν παράγοντα δημιουργίας δαπανών και κατά συνέπεια σαν αντικείμενο υπολογισμού. Σύμφωνα με τα παραπάνω πρέπει μια άμεση κοστολόγηση να έχει σαν στόχο την εξασφάλιση της δυνατότητας ενός κατάλληλου ελέγχου των αποφάσεων. Για την εκπλήρωση αυτού του στόχου σχετικά είναι μόνο εκείνα τα μεγέθη, τα οποία μεταβλήθηκαν κατά την εκτέλεση της παραπάνω απόφασης. Γι' αυτό το λόγο έχει αναπτύξει ο Riebel τον παρακάτω βασικό τύπο<sup>2</sup>:

$$\Sigma E - \Sigma \Delta = \Sigma A. \text{ Δηλαδή :}$$

Σχετικά έσοδα — Σχετικές δαπάνες = Σχετικό αποτέλεσμα, το οποίο προέκυψε από τη λήψη μιας ορισμένης απόφασης.

Στις σχετικές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται και οι υποχρεώσεις, οι οποίες προέκυψαν από την λήψη της απόφασης. Το αυτό συμβαίνει για τα έσοδα, όπου συμπεριλαμβάνονται αντίστοιχα οι απαιτήσεις<sup>3</sup>. Βασική προϋπόθεση για το σύστημα του Riebel είναι κατά συνέπεια η σχέση αιτίου προς αποτέλεσμα, δηλ. η σχέση μεταξύ της απόφασης (δράση) και της μεταβολής των δαπανών, εσόδων και ποσοτήτων (αντίδραση).

Ο υπολογισμός δεν περιορίζεται μόνο σε βραχυπρόθεσμα προβλήματα. Μακροπρόθεσμα προβλήματα, όπως π.χ. μια μεταβολή στο παραγωγικό δυναμικό της επιχείρησης δεν ανήκουν στον υπολογισμό των επενδύσεων αλλά περιλαμβάνονται στον παραπάνω υπολογισμό<sup>4</sup>. Μια σχετικά με το πρόβλημα πρόσφορη στον τύπο του Riebel συγκέντρωση των παραπάνω αναφερόμενων διαφορών, πρέπει να μας δείχνει τις πηγές προέλευσης των αποτελεσμάτων και την σύμπραξη αυτών, ανεξάρτητα εάν πρόκειται για μεμονωμένα προγράμματα ή για το σύνολο της επιχείρησης, ή εάν πρόκειται χωριστά για ορισμένες περιόδους ή για συνο-

1. Βλ. Paul Riebel, Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft (HWB), Hrsg. Von E. Grochla und W. Wittman, 4 Aufl., Stuttgart 1974, σ. 1137-1155, ιδιαίτ., σ. 1140.

2. Στον ίδιο, σελ. 1139.

3. Βλ. P. Riebel, Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, In : Handwörterbuch der Betriebswirtschaft (HWB), Hrsg. Von E. Grochla und W. Wittmann, 4 Aufl., Stuttgart 1974, σελ. 1141 και 1142.

4. Βλ. Paul Riebel. Systemimmanente und Anwendungsbedingte Gefahren Von Differenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen, In : BFP, 26 Jg., 1974, σελ. 508.

λικά μεγέθη για μια μεγαλύτερη περίοδο χρόνου<sup>1</sup>. Όταν πρόκειται για υπολογισμό μιας περιόδου, τότε πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνο τα μεγέθη, τα οποία προξενήθηκαν κατά τη συγκεκριμένη περίοδο<sup>2</sup>.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή του συστήματος του Riebel, είναι η σχετική με το πρόβλημα εκλογή της ταξινόμησης των μεγεθών<sup>3</sup>. Τα μεγέθη μπορούν να προσανατολισθούν στην πρώτη φάση προς την οργανωσιακή δομή της επιχείρησης, δηλαδή ταξινόμηση κατά τμήματα (πωλήσεις, παραγωγή κλπ.). Στην δεύτερη φάση μπορεί να έχουμε ομαδοποίηση μέσα στα τμήματα με βάση ορισμένα κριτήρια, όπως π.χ. στις πωλήσεις (περιοχή πωλήσεων, ομάδες συμβολαίων κλπ.) και στην παραγωγή (είδη προϊόντων, ομάδες προϊόντων, τύποι προϊόντων κλπ.).<sup>4</sup>.

Οι βασικές αρχές, στις οποίες πρέπει να βασίζεται το παραπάνω σύστημα της άμεσης κοστολόγησης, είναι οι παρακάτω :

- 1) Όλες οι δαπάνες πρέπει, αν είναι δυνατό, να συλλαμβάνονται και να παρουσιάζονται σαν άμεσες (ειδικές) δαπάνες<sup>5</sup>.
- 2) Για να πετύχουμε μια ρεαλιστική παράθεση των συνθηκών της επιχείρησης πρέπει να αποφεύγουμε κάθε επιμερισμό και καταλογισμό των δαπανών βάσει υποθέσεων αναλογικότητας και ιδιαίτερα το υπολογισμό των δαπανών ετοιμότητας σε άλλες θέσεις και φορείς κόστους.
- 3) Όλες οι δαπάνες που αφορούν περισσότερες περιόδους, πρέπει να παρουσιάζονται χωριστά σαν γενικές δαπάνες περισσότερων περιόδων<sup>6</sup>.
- 4) Η διαφοροποίηση μεταξύ των δαπανών ετοιμότητας και των λοιπών δαπανών είναι απαραίτητη προϋπόθεση<sup>7</sup>.

1. Βλ. P. Riebel, Systemimmanente und Anwendungsbedingte Gefahren Von Differenzkosten und Deckungsbeitragsrechnungen, ό.π., σ. 508.

2 Στον ίδιο, σελ. 508.

3. Στον ίδιο, σελ. 511.

4. Βλ. P. Riebel, Deckungsbeitragsrechnung im Handel, In: HWB der Absatzwirtschaft, Hrsg, B. Tietz, Stuttgart 1974, σελ. 433 - 454, ιδιαίτερα σελ. 447.

5. Βλ. Paul Riebel, Systemimmanente und Anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten und Deckungsbeitragsrechnungen, ό.π., σ. 515.

6. Βλ. Paul Riebel, Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, ό.π., σελ. 1147.

7. Στον ίδιο, σελ. 1148.



Βασικά πρέπει να αναγνωριστεί ότι για κάθε δημόσια επιχείρηση πρέπει ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της, να αναπτυχθεί και ένα ανάλογο σύστημα και μέθοδοι κοστολόγησης. Στην πρώτη φάση πρέπει να συνυπάρχουν τα συστήματα της πλήρους και άμεσης κοστολόγησης, γιατί μια άμεση κοστολόγηση μπορεί να προκύψει χωρίς μεγάλες δυσκολίες από ένα ήδη υπάρχον σύστημα πλήρους κοστολόγησης. Η άμεση κοστολόγηση προετοιμάζει απλώς τα στοιχεία κατά κάποιο διάφορο τρόπο απ' ότι η πλήρης κοστολόγηση.

## 1. Χαρακτηριστικά και υπολογισμός των δαπανών.

Αρχικά πρέπει να γίνει ένας γενικός υπολογισμός των δαπανών, που να παραθέτει την πρωταρχική σύλληψη τους, σε μορφή ενός φύλλου συγκέντρωσης τους. Σημειώνεται ότι στις δημόσιες επιχειρήσεις, το ύψος των σταθερών δαπανών και των γενικών εξόδων είναι μεγάλο. Στο φύλλο συγκέντρωσης των δαπανών, που αποτελεί ένα συνδυασμένο πρόγραμμα δαπανών κατ' είδος, θέσεις και φορείς<sup>1</sup>, συγκεντρώνονται όλες οι δαπάνες μιας περιόδου, με παράλληλη αντιπαράθεση των κατάλληλων μεγεθών αναφοράς, έτσι ώστε να μπορέσουν να εκτιμηθούν κατ' είδος και ύψος. Η εκλογή των μεγεθών αναφοράς των δαπανών και η ιεράρχηση τους πρέπει να συμβαδίζει με το σύστημα στόχων της δημόσιας επιχείρησης. Βασικά, πρέπει να υπάρχει μια σχέση μεταξύ του είδους του κόστους και του μεγέθους ή αντικειμένου αναφοράς. Οι δαπάνες πρέπει να παρατίθενται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε από απόψεως μεγέθους αναφοράς να είναι άμεσες δαπάνες.

Υπολογίζοντας γενικά τις δαπάνες πρέπει να αποφασίσουμε αρχικά για τον τρόπο διαφοροποίησης και ομαδοποίησης των δαπανών, καθώς και την ιεράρχηση των κατηγοριών του κόστους. Ενώ η διάταξη των στηλών στο γενικό υπολογισμό κατά θέσεις και φορείς, πρέπει να γίνει κατά μεγέθη αναφοράς, η διάταξη των γραμμών, πρέπει να συνδέεται με το σκοπό πραγματοποίησης της δαπάνης.

Σαν κριτήρια ταξινόμησης των δαπανών πρέπει να ληφθούν υπόψη οι παράγοντες που κατά κύριο λόγο επιδρούν στο κόστος, καθώς και το είδος των δαπανών. Ο γενικός υπολογισμός των δαπανών παραθέτει μεταξύ άλλων στοιχεία για τον σχεδιασμό - προγραμματισμό και τον απολογιστικό έλεγχο. Το εί-

1. Βλ. Paul Riebel, Der Aufbau der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeitragen, In : Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972, σελ. 135- 143 και ιδιαίτερα σελ. 135.

δος της δαπάνης είναι ιδιαίτερης σημασίας, γιατί σε περίπτωση δυσκολιών ρευστότητας, πρέπει να μελετηθεί, κατά πόσο μια μείωση των δαπανών ετοιμότητας, είναι συνδεδεμένη με μια γενική μείωση των δαπανών<sup>1</sup>.

Επίσης πρέπει να ληφθεί υπόψη ο καταλογισμός των δαπανών, στην περίοδο υπολογισμού, ώστε να έχουμε ακριβή στοιχεία για την εκτίμηση των δαπανών της περιόδου που μας ενδιαφέρει. Επίσης πρέπει να γίνει μια διαφοροποίηση των δαπανών, σε πραγματικές και σε κατ' εκτίμηση δαπάνες. Σύμφωνα με το είδος της δημόσιας επιχείρησης, πρέπει να καθοριστούν και οι φορείς κόστους. Στον Οργανισμό Σιδηροδρόμων Ελλάδας, μπορεί να ληφθεί σαν φορέας κόστους, η μεταφορά που διεξάγεται σε μια γραμμή. Στη Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού, μπορεί να γίνει ο καταλογισμός των δαπανών με τη διάκριση της καταναλώσεως σε σπίτια, επαγγελματικούς χώρους, βιοτεχνίες, βιομηχανίες κλπ. Η διάκριση αυτή μπορεί να γίνεται κατά Νομό, κατά περιφερειακά διαμερίσματα (ΥΠΑ) και ύστερα συγκεντρωτικά.

Βασικής σημασίας για τις δημόσιες επιχειρήσεις είναι η ταξινόμηση των δαπανών με κριτήριο τη χρονική διάρκεια ή περίοδο π.χ. μήνα, εξάμηνο, έτος και ο συσχετισμός με την απόφαση. Η παραπάνω ταξινόμηση προϋποθέτει το χωρισμό σε δαπάνες που επηρεάζονται από βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες αποφάσεις. Στη ΔΕΗ η ποσότητα του νερού και του άνθρακα που καταναλώνεται είναι συνδεδεμένη με τη λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων, ενώ τα ενοίκια, η γραφική ύλη κλπ., δεν επηρεάζονται από τη λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων<sup>2</sup>.

Κατά συνέπεια η εκλογή των φορέων κόστους εξαρτάται από τις ιδιαιτερότητες, που παρουσιάζει κάθε δημόσια επιχείρηση. Συνοπτικά πρέπει να λεχθεί, ότι σύμφωνα με την οργανωτική δομή της δημόσιας επιχείρησης, πρέπει να παρατεθεί και ο γενικός υπολογισμός των δαπανών. Το είδος των φορέων κόστους, καθώς και η εκλογή και η ιεράρχηση των κατηγοριών των δαπανών, εξαρτάται και από το είδος των στόχων της δημόσιας επιχείρησης.

## 2. Χαρακτηριστικά και υπολογισμός των εσόδων

Όπως με τις δαπάνες έτσι και με τα έσοδα, πρέπει να κάνουμε ένα γενικό

1. Βλ. Gerd Wecker, Kostenrechnung im Speditionsbetrieb, Diss. Munchen 1996, σελ. 185 κ.επ.

2. Βλ. Josef Kloock, Gunter Sieben und Thomas Schilbach, Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Auflage, Dusseldorf 1981, σελ. 199 κ.επ.

υπολογισμό. Δηλαδή και εδώ πρέπει να ορισθούν τα μεγέθη αναφοράς και οι κατηγορίες των εσόδων. Επιπρόσθετα πρέπει να εξετασθεί η διαμόρφωση των εσόδων, σε συσχέτιση με τους παράγοντες που επιδρούν σ'αυτά<sup>1</sup>. Στον καταλογισμό των εσόδων πρέπει, όπως και στις δαπάνες, να λάβουμε υπόψη την αρχή της ταυτότητας. Με βάση την παραπάνω αρχή, γίνεται η διαφοροποίηση σε άμεσα (ειδικά) και γενικά έσοδα.

Ο καταλογισμός των εσόδων στους φορείς κόστους γίνεται ανάλογα με την ιδιαιτερότητα της παραγωγής των προϊόντων ή της παροχής των υπηρεσιών. Κάθε φορέας κόστους είναι και ένα απόλυτο πεδίο μέτρησης της επιτυχίας, με βάση την αντιπαράθεση των εσόδων και των δαπανών.

Τα έσοδα μπορούν να καταλογιστούν, με βάση τη χρονική περίοδο που πραγματοποιήθηκαν. Κατά συνέπεια διακρίνονται σε άμεσα (ειδικά) και γενικά έσοδα της περιόδου. Τα έσοδα είναι, σε αντίθεση με τις δαπάνες κατά γενικό κανόνα άμεσα στην περίοδο αναφοράς. Σε περίπτωση συμβολαίων μακροπρόθεσμης περιόδου, όπως π.χ. στην Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία, πρέπει να εκπονηθεί ένα σχέδιο ανάπτυξης και να καταλογιστούν τα έσοδα ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιούνται. Βασικά έχουμε στις δημόσιες επιχειρήσεις σταθερά έσοδα και μεταβλητά, τα οποία αναφέρονται στην κανονική παροχή των υπηρεσιών, ανάλογα με τις κανονικές ανάγκες του πληθυσμού. Τα μεταβλητά έσοδα διακρίνονται σε άμεσα και γενικά<sup>2</sup>.

#### IV. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ

Η εξέταση των προβλημάτων του κόστους, προϋποθέτει μια προσεκτική ανάλυση όσον αφορά τις ιδιαιτερότητες, που χαρακτηρίζουν την επιχείρηση ή τις επιχειρήσεις που είναι κάτω από έρευνα. Με αυτό τον τρόπο μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα και να διατυπωθούν συγκεκριμένες προτάσεις - λύσεις. Οι παραπάνω ιδιαιτερότητες αντανακλώνται βασικά στο σύστημα στόχων, στην οργα-

-

1. Βλ. Paul Riebel, Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeitragen, In : Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972, σελ. 225 - 293 και ιδιαίτερα σελ. 276.

2. Βλ. Paul Riebel, Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, In.. Einzel kosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972, σελ. 84-137 και ιδιαίτερα σελ. 93.

νωσιακή δομή και στα χαρακτηριστικά του συστήματος παραγωγής και στη μορφή των δαπανών.

Το σύστημα στόχων καθορίζει το είδος των πληροφοριών που απαιτούνται. Η οργανωσιακή δομή συνδέεται άμεσα με τη δομή του συστήματος κοστολόγησης και τα χαρακτηριστικά του συστήματος παραγωγής μαζί με τη μορφή των δαπανών, καθορίζουν το σύστημα και τις μεθόδους κοστολόγησης, που πρέπει να ακολουθηθούν. Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή των πιο πάνω, είναι η εκπόνηση ενός συστήματος κοστολόγησης, που να βασίζεται στη μοντέρνα θεωρία των αποφάσεων.

Η αξιολόγηση της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, καθώς και εκείνη των συστημάτων κοστολόγησης, που υπάρχουν σήμερα στις δημόσιες επιχειρήσεις, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα προβλήματα του κόστους τους είναι κάπως δύσκολο να αντιμετωπισθούν. Το σύστημα κοστολόγησης, και ιδιαίτερα ο γενικός υπολογισμός των δαπανών και εσόδων πρέπει να βασίζονται στην δομή της οργάνωσης της επιχείρησης. Ο γενικός υπολογισμός των δαπανών πρέπει να είναι λίγο - πολύ ανεξάρτητος από τους στόχους μερικώτερης σημασίας της επιχείρησης και να είναι κατά τέτοιο τρόπο διαφοροποιημένος, ώστε το συνολικό υλικό των στοιχείων (πληροφοριών) να μπορεί να αξιολογηθεί κάθε στιγμή, και για κάθε επιθυμητή πληροφορία. Δηλαδή τα στοιχεία που διαμορφώνουν (συνθέτουν) το κόστος πρέπει να είναι αμέσως διαθέσιμα για τη λύση του εκάστοτε παρουσιαζόμενου προβλήματος.

Το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης εμφανίζει καλύτερα την απόδοση των δημόσιων επιχειρήσεων, κατά χρονικές περιόδους. Με το πιο πάνω σύστημα μπορεί να βρεθεί ευκολότερα που και σε ποιο μέγεθος, υπάρχουν ελλείμματα. Έτσι μπορούν να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα για τη μείωση ή εξάλειψη των ελλειμμάτων.

Οι δαπάνες ετοιμότητας και γενικώτερα οι δαπάνες κεφαλαίου, είναι μεγάλης σημασίας για τις ίδιες επιχειρήσεις. Γι' αυτό το λόγο είναι αναγκαία η προσεκτική παρακολούθηση αυτών των δαπανών. Αρχικά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μόνο βραχυπρόθεσμα μεγέθη, με στόχο την κατάλληλη διαμόρφωση των τιμών, για την αύξηση της ζήτησης. Αυτό δεν σημαίνει όμως, ότι πρέπει να παραμερισθεί η παρακολούθηση και κάλυψη όλων των δαπανών.

Η διαπίστωση, που προκύπτει από την αξιολόγηση της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας είναι, ότι πράγματι υπάρχει συσχέτιση μεταξύ του ποσοστού αύξησης ή μείωσης της ζήτησης των υπηρεσιών των δημόσιων επιχειρήσεων, και

εκείνου των τελών που αυτές επιβάλουν. Είναι απαραίτητη η εκπόνηση αναλυτικών μελετών, με βάση στατιστικές μεθόδους και τη θεωρία των τιμών. Επίσης μεγίστης σημασίας είναι έρευνες πάνω στο σύστημα αποφάσεων (Decision - Making - System), πάνω στην ανάπτυξη και εφαρμογή συστημάτων πληροφόρησης, με βάση τη θεωρία των ηλεκτρονικών υπολογιστών (Computerised Information Systems) και γενικά πάνω σε όλα τα προβλήματα ανάλυσης των συστημάτων απολογιστικού ελέγχου και μέτρησης της αποδοτικότητας των συστημάτων διοίκησης και οργάνωσης καθώς και εκείνα της χρηματοδότησης.

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Antony R. and Herzlinger R.: Management Control in Nonprofit Organizations, Ontario 1980.
2. Carey-Jones N., Patankar S. and Boodhoo M.: Politics, Public Enterprise and the Industria' Development Agency - Industrialisation Policies and Practices, Croom Helm Ltd., London 1974.
3. Δαγτόγλου Π.: Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, τεύχος α, Εκδότης Αντ. Σακκούλας, Αθήνα 1977.
4. Δελής Κ.: Κριτήρια Αποτελεσματικής Διαχείρισεως της Δημόσιας Επιχειρήσεως, Αθήνα 1976, Εκδόσεις Παπαζήση.
5. Diederich Helmut : Verkehrsbetriebslehre, Wiesbaden 1977.
6. Δρεττάκης Μανώλης : Οι Στόχοι του Προϋπολογισμού 1982, στον : Οικονομικό Ταχυδρόμο, αριθ. φύλλου 12 (1945), 25 Μαρτίου 1982.
7. Edwards Ronald and Townsend Harry : Business Enterprise its Growth and Organization, London 1964, McMillan and Co. Ltd.
8. Effmert Willi : Besonderheiten der Kostenrechnung der Vekehrsbetriebslehre, Schriftenreihe der Deutschen Verkehrs-Wissenschaftlichen Gesellschaft e.v. (DWG), B - 26 Koln 1975.
9. Επενδύσεις - Βιομηχανία - Ανάπτυξη, στην εφημερίδα : ΕΞΠΕΣ, 26 Αυγούστου 1982.
10. Grochla Erwin : Unternehmens Organisation-Neue Ansätze und Konzeptionen. Reinbeck bei Hamburg, Mai 1972, Rororo Studium.
11. Gross M. Jr. and Warshauer W.: Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations, 3rd Edition, New York-Toronto 1974.
12. Gsheidle Kurt : Zielvorgaben, In : Briefe zur Verkehrspolitik, 20 Jahrgang, 12.12.1974.
13. Hanson A.: Public Enterprise and Economic Development, London, Routledge and Kegan Paul Ltd., 1972.
14. Hay L.: Accounting for Governmental and Nonprofit Entities, Illinois- Ontario 1980.

15. Heinen E.: Kosten und Beschäftigungsgrad, in : Kosten und Kosten-rechnung, Wiesbaden, 1975.
16. Heinen E.: Zum Problem der Kosten-remanenz, In : Kosten und Kostenrechnung, Wiebad 1975.
17. Henke E.: Introduction to Nonprofit Organization Accounting, Boston 1980.
18. Καράγιωργας Δ.: Δημόσια Οικονομική 2, Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Εκδόσεις Παπαζήση Αθήνα 1981.
19. Kloock Josef, Sieben Gunter und Schildbach Thomas: Kosten und leistungsrechnung, 2-Auflage, Düsseldorf 1981.
20. Κούλης Ι.: Δημόσια Οικονομική, Έκδοση δευτέρα, Τόμος 205, Αθήνα 1970.
21. Ναζλής Δημήτριος: Βασικές αρχές Οργανώσεως και Διοικήσεως Επιχειρήσεων, Β' Έκδοσή, Αθήνα 1978.
22. Oettle Karl: Grundfragen öffentlicher Betriebe I and II, Ausgewahlte Aufsätze zur Zielsetzung, Führung und Organisation Öffentlicher Betriebe, In: Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Hrsg von Prof. Dr. Peter Eichhorn und Prof. Dr. Peter Friedrich, Band 14, Baden-Baden 1979.
23. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις στην Ελληνική Οικονομία, στην: Οικονομική Επιθεώρηση, Ιούλιος - Αύγουστος 1981, τεύχος 79-80.
24. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις, στην: Επιλογή, Μάιος 1981.
25. Παπαχατζής Γεώργιος: Σύστημα του εν Ελλάδι ισχύοντος Διοικητικού Δικαίου, Έκδοσις τρίτη, Αθήνα 1960.
26. Προβόπουλος Γ.: Δημοσιονομική θεωρία - Η θεωρία των Δημόσιων Δαπανών, Αθήνα, Κομοτηνή 1982.
27. Reed P.: The Economic of Public Enterprise, London 1973.
28. Riebel Paul: Der Aufbau der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeitrögen, in: Einzelkosten - und Deckungs beitragsrechnung, Opladen 1972.
29. Riebel Paul: Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, in: Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972.
30. Riebel Paul: Die Gestaltung der Kosten-rechnung für Zwecke der Betriebsdisposition, in: Einzelkosten - und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972.
31. Riebel Paul: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich Auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Einzelkosten - und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972.
32. Riebel Paul: Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, in; HWB, Hrsg. E. Grochla und W. Wittmann, 4 Aufl., Stuttgart 1974.
33. Riebel Paul: Systemimmanente und Anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten - und Deckungsbeitrags rechnungen, in: BFUP, 26. Jr., 1974.
34. Riebel Paul: Deckungsbeitragsrechnung in Handel, in: HWB der Absatzwirtschaft, Hrsg. B. Tietz, Stuttgart 1974.

35. Σπηλιοτόπουλος Επαμ.: Η Δημόσια Επιχείρηση, Διατριβή επί διδακτορία υποβληθείσα εις την Νομικήν Σχολή του Πανεπιστημίου Αθηνών.
36. Στασινόπουλος Μιχαήλ : Μαθήματα Διοικητικού Δικαίου, Αθήνα 1957.
37. Τάχος Αναστ.: Διοικητικό Οικονομικό Δίκαιο, Θεσ)νίκη 1979.
38. Varney Douglas: Public Enterprise in Sweden, Liverpool University Press, 1959.
39. Wecker G.: Kostenrechnung in Speditionsbetrieb, Diss. Munchen 1969.