



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ  
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ  
(ACTIVITY-BASED COSTING)**

της

ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ ΗΡΑΣ-ΑΘΑΝΑΣΙΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη 2019

## Αφιερώσεις

*Αφιερώνεται στην οικογένεια μου και όλους  
όσους με στήριξαν κατά τη διάρκεια των  
σπουδών μου, με ιδιαίτερη αναφορά  
στα δύο γλυκά μου ανιψάκια*

*στον Ραφαήλ  
&  
στην Παυλίνα*

## Ευχαριστίες

*Με την ολοκλήρωση της εργασίας μου θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν στην πραγματοποίησή της.*

*Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή για τις υποδείξεις, επισημάνσεις και τη γενικότερη επίβλεψη που μου παρείχε κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας μελέτης.*

*Επίσης ευχαριστώ τους καθηγητές του Πανεπιστημίου Μακεδονίας του Μεταπτυχιακού Προγράμματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική για την καθοδήγηση και στήριξη τους καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου και ιδιαιτέρως τους συμφοιτητές μου για την άψογη συνεργασία όλο αυτό το διάστημα.*

*Τέλος, ευχαριστώ την οικογένειά μου που με στήριξαν με κάθε τρόπο σε αυτή μου την προσπάθεια.*

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία με θέμα την Κοστολόγηση Βάσει Δραστηριοτήτων (Activity-Based Costing) έχει ως στόχο το να αναδείξει τη σπουδαιότητα της πληροφόρησης η οποία διαδραματίζει βασικό ρόλο για την ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Η μελέτη μου εστιάζει στα πλεονεκτήματα εφαρμογής της σύγχρονης μεθόδου κοστολόγησης ABC σε επιχειρήσεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών και στο πως οι επιχειρήσεις αυτές, μέσα από υψηλής ποιότητας πληροφόρηση, θα καταφέρουν να ελέγξουν καλύτερα τα κόστη λειτουργίας τους κατανέμοντας σωστά τους πόρους τους.

Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην αποτελεσματικότητα και στην αποδοτικότητα λειτουργίας των οργανισμών παροχής υπηρεσιών μέσα από την προσπάθεια καθορισμού του ποσού των πόρων που αναλώνονται από μια δραστηριότητα και του κόστους που συνεπάγεται η ανάλωση αυτή. Οπότε, μέσω του συστήματος ABC εντοπίζονται και αναλύονται καλύτερα τα έμμεσα κόστη των οργανισμών. Έτσι, υπάρχει βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και μείωση σπατάλης πόρων που οδηγούν σε παράπλευρα οφέλη όπως η καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών και η εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν παράγουν αποτέλεσμα. Με αυτό το τρόπο, οι σύγχρονες επιχειρήσεις αποκτούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και αυξάνουν τη βιωσιμότητα τους η οποία είναι πλέον δύσκολη στα πλαίσια του συνεχώς αυξανόμενου ανταγωνισμού της αγοράς.

## **ABSTRACT**

The present thesis on the newly method of accounting named Activity-Based Costing aims to highlight the importance of information which plays a key role in business development. My study focuses on the advantages of applying the newly method of Activity-Based Costing to Companies that provide Medical Services and how these companies, through high quality information, will be able to control better their operating costs by allocating properly their indirect or overhead costs to their activities.

Emphasis is given on the efficiency and effectiveness of Companies that provide Medical Services through the effort of allocating the indirect or overhead costs that are consumed by an activity and the costs that are involved in this procedure. So, through the ABC system, the indirect costs of organizations are better identified and analyzed. Thus, there is improvement in the services provided and there is a reduce of costs that lead to more benefits such as better customer service and elimination of the activities that do not produce results. In this way, modern enterprises take competitive advantage and increase their viability which is more difficult due to the constantly increasing competition of the market.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ .....	2
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	4
ABSTRACT .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	9
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις .....	9
1.2 Σκοπός έρευνας και διαδικασία προσέγγισης της .....	10
1.3 Δομή διπλωματικής εργασίας.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	13
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ .....	13
2.1 Εισαγωγή.....	13
2.2 Activity-Based Costing.....	13
2.3 Time-Driven Activity Based Costing.....	21
2.4 Συμπεράσματα Βιβλιογραφικής Επισκόπησης.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	27
ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	27
3.1 Εισαγωγή.....	27
3.2 Η έννοια του κόστους.....	27
3.2 Σταθερό κόστος.....	28
3.2 Μεταβλητό κόστος.....	29
3.3 Άμεσο κόστος, έμμεσο κόστος και γενικά βιομηχανικά έξοδα .....	29
3.3 Άμεσο κόστος .....	30
3.3 Έμμεσο κόστος .....	30
3.3 Γενικά βιομηχανικά έξοδα .....	31
3.4 Κέντρα κόστους .....	32

3.4		Φύλλο
Μερισμού.....	32	
Πίνακας 3.1, Φύλλο Μερισμού Ιατρικής Μονάδας Ημερήσιας Νοσηλείας.....	33	
3.5 Παραδοσιακά συστήματα λογισμού κόστους .....	35	
3.5 Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση.....	36	
3.5 Άμεση κοστολόγηση.....	36	
3.5 Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά παραγγελία .....	37	
3.5 Κοστολόγηση κατά φάση.....	38	
3.6 Activity Based Costing.....	40	
3.6 Τα τέσσερα βασικά βήματα της κατά δραστηριότητας κοστολόγησης .....	44	
Σχήμα (1), Μοντέλο κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.....	46	
3.6 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων.....	47	
3.6 Time-Driven Activity Based Costing.....	50	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	60	
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ .....	60	
4.1 Εισαγωγή .....	60	
4.2 Διαδικασία συλλογής δεδομένων.....	60	
4.3 Εφαρμογή της μεθοδολογίας Activity-Based Costing σε Ιατρική Μονάδα Ημερήσιας Νοσηλείας.....	64	
4.4 Κοστολογική διάρθρωση-Κέντρα Κόστους της Ιατρικής Μονάδας.....	66	
Πίνακας 4.1, Κόστος Δραστηριοτήτων Υποστήριξης .....	69	
4.4 Εκτίμηση Άμεσου Κόστους της Ιατρικής Μονάδας.....	70	
Πίνακας 4.2, Υπολογισμός Άμεσου Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών .....	73	
4.4 Εκτίμηση Έμμεσου Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών.....	75	
Πίνακας 4.3, Υπολογισμός Έμμεσου Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών .....	77	

4.4 Κοστολόγηση με τη μέθοδο της ABC.....	78
Πίνακας 4.4, Υπολογισμός Συνολικού Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών.....	80
4.5 Σύγκριση παραδοσιακής κοστολόγησης και κοστολόγησης με ABC.....	82
Πίνακας 4.5, Υπολογισμός Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών με την Παραδοσιακή Μέθοδο Κοστολόγησης.....	84
4.6 Συμπεράσματα εφαρμογής του συστήματος ABC.....	86
Πίνακας 4.6, Περιθώριο Κέρδους ανά Ιατρική Υπηρεσία.....	87
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	90
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ .....	90
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	93
Ελληνική .....	93
Ξένα .....	93
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....	101
Πίνακας 1, Ισοζύγιο Ιατρικής Μονάδας 1/1-31/12/2018 .....	101
Πίνακας 2, Μισθοδοτική Κατάσταση 1/1-31/12/2018 .....	103
Πίνακας 3, Μητρώο Παγίων Ιατρικής Μονάδας.....	105
Πίνακας 4, Κτιριακή Διάρθρωση Ιατρικής Μονάδας .....	108
Πίνακας 5, Ιατρικές Υπηρεσίες.....	110



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Οι επιχειρήσεις για τη βελτίωση της οικονομικής τους αποδοτικότητας έχουν ανάγκη για ποιοτική κοστολογική πληροφόρηση. Η διοικητική λογιστική είναι η διαδικασία αναγνώρισης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, προετοιμασίας και ερμηνείας της πληροφόρησης που είναι απαραίτητη στη διοίκηση μιας επιχείρησης ώστε να αξιολογήσει με σαφήνεια την πορεία της και να λάβει αποφάσεις που δρουν υποστηρικτικά στη λειτουργία του προγραμματισμού-σχεδιασμού. Ουσιαστικά, τα στοιχεία που συγκεντρώνονται από κοστολόγους-λογιστές είναι απαραίτητα για την προετοιμασία του συνολικού προϋπολογισμού της επιχείρησης και για τη τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών της τόσο για την αγορά όσο και για τον ανταγωνισμό. Η μεγάλη σημασία που έχει το κόστος για μια επιχείρηση καθιστά απαιτητή την εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου κοστολογικού συστήματος το οποίο θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι το όφελος που αποκομίζει ο οργανισμός είναι μεγαλύτερο από το κόστος λειτουργίας του.

Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα αναπτύχθηκαν σε περιβάλλον περιορισμένης αυτοματοποίησης όπου η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες αποτελούσαν τους κύριους συντελεστές παραγωγής και δε δινόταν η δέουσα έμφαση στην εξυπηρέτηση του πελάτη. Το γεγονός αυτό οδήγησε σε συστηματική αλλοίωση του πραγματικού κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών με αποτέλεσμα τα συστήματα αυτά να θεωρούνται ανεπαρκή. Παράλληλα, με την ανάπτυξη της τεχνολογίας και την πάροδο των δεκαετιών παρατηρήθηκαν αλλαγές στη δομή του κόστους των επιχειρήσεων. Έμφαση δίνεται πλέον σε θέματα μάρκετινγκ και προώθησης πωλήσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται επιτακτική η ανάγκη σχεδιασμού ενός

σύγχρονου κοστολογικού συστήματος που να ανταποκρίνεται στις συγκεκριμένες ανάγκες του οργανισμού και των ατόμων που εργάζονται σε αυτόν για να μπορούν να ανταπεξέλθουν σε οποιαδήποτε συγκυρία και να παραμείνουν κερδοφόρες.

Η παρούσα διπλωματική εργασία αναφέρεται στις παραδοσιακές τεχνικές και πρακτικές ελέγχου του κόστους και στη παρουσίαση της σπουδαιότητας του κοστολογικού συστήματος που ονομάζεται «Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση (Activity-Based Costing)» και της ακόμα πιο εξελιγμένης του μεθόδου «Με βάση τις Χρονοσειρές Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση (Time Driven Activity-Based Costing)» που επιτρέπουν την παροχή ακριβέστερων πληροφοριών αναφορικά με το κόστος γραμμών προϊόντος και υπηρεσίας και ελαχιστοποιούν τις διαστρεβλώσεις στους υπολογισμούς.

## 1.2 Σκοπός έρευνας και διαδικασία προσέγγισης της

Στόχος της μελέτης που εκπονείται είναι η ανάλυση της μεθόδου ABC και της εξελιγμένης της μορφής Time-Driven ABC μέσω της κατηγοριοποίησης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, διερεύνησης πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων έναντι των παραδοσιακών μεθόδων και ειδικότερα την επιβεβαίωση της αξιοπιστίας της σε οργανισμούς παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα σε ιατρικές μονάδες νοσηλείας.

Τα τελευταία χρόνια, λόγω της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν έντονα οικονομικά προβλήματα και κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική η αποτελεσματική διαχείριση του κόστους. Η μέτρηση του κόστους διαδραματίζει σπουδαίο ρόλο στην ενδυνάμωση του στρατηγικού σχεδιασμού των οργανισμών μέσω της μελετημένης διανομής των πόρων τους στους διάφορους επιχειρηματικούς τομείς και κυρίως τους πιο προσοδοφόρους.

Σήμερα, οι μεγάλες επιχειρήσεις εφαρμόζουν την παραδοσιακή κοστολόγηση προκειμένου να επιμερίσουν τα έμμεσα έξοδα στους φορείς κόστους. Η παρούσα έρευνα θέτει και αναλύει τα παρακάτω ερωτήματα:

- Αποτελούν οι ώρες άμεσης εργασίας έναν ενδεδειγμένο συντελεστή επιμερισμού των έμμεσων εξόδων για όλες τις επιχειρήσεις;
- Ανταποκρίνεται η ABC στις προσδοκίες για την αντιμετώπιση των ελλείψεων των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης;
- Το σύστημα Κοστολόγησης βάση Δραστηριοτήτων είναι εύκολο να εφαρμοστεί;
- Η νέα μέθοδος κοστολόγησης είναι εξίσου ευέλικτη σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών όσο σε μια παραγωγική επιχείρηση;

Σύμφωνα με την έρευνα η Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση προσφέρει σημαντικές πληροφορίες για την αναγνώριση και κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους καθώς αναδεικνύει τη συνεισφορά κάθε στοιχείου του μείγματος προϊόντων, υπηρεσιών και δραστηριοτήτων στα συνολικά κέρδη των οργανισμών. Επιπλέον, μέσα από τον προσδιορισμό των οδηγών κόστους, η ABC προσφέρει μια αξιόπιστη ένδειξη του μακροχρόνιου μεταβλητού κόστους προϊόντων και υπηρεσιών. Στη μελέτη παρουσιάζεται και η εξέλιξη της ABC, η ονομαζόμενη Time-Driven ABC, ως πιο σύγχρονη και βελτιωμένη μέθοδος για τη καλύτερη διαχείριση και έλεγχο του κόστους παραγωγής. Η Time-Driven ABC πρωτοεμφανίστηκε στην Αμερική και εφαρμόστηκε από τις εκεί βιομηχανίες το 2007.

### 1.3 Δομή διπλωματικής εργασίας

Η παρούσα μελέτη κατανέμεται σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, πραγματοποιείται μια εισαγωγική προσέγγιση στην έννοια των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης καθώς και της σημασίας της λογιστικής πληροφορίας με απώτερο στόχο την ολοένα και μεγαλύτερη κάλυψη των αναγκών των επιχειρήσεων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρατίθεται η βιβλιογραφική επισκόπηση της μεθόδου κοστολόγησης με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες (Activity-Based Costing/ABC) και το πώς αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο του κόστους και την αύξηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Επίσης, γίνεται σύγκριση της

ABC με τις παραδοσιακές κοστολογικές μεθόδους.

Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται παρουσίαση των παραδοσιακών κοστολογικών μεθόδων, της μεθοδολογίας ABC και Time-Driven ABC και παρουσιάζονται τα στάδια εφαρμογής του μοντέλου. Τα παραδοσιακά και τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα αναλύονται πρώτα θεωρητικά παρουσιάζοντας όλη τη φιλοσοφία τους, όπως αυτή έχει αποτυπωθεί στη διεθνή βιβλιογραφία και εν συνεχεία για τα σύγχρονα παρατίθενται τα στάδια εφαρμογής τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, γίνεται ανάπτυξη ενός μοντέλου Κατά Δραστηριότητας Κοστολόγησης (ABC) με τη χρήση πραγματικών στοιχείων από μία Ιατρική Μονάδα Ημερήσιας Νοσηλείας. Μελετάται η περίπτωση και αναλύονται τα αποτελέσματα της έρευνας.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται και αξιολογούνται τα συμπεράσματα της μελέτης καθώς επίσης επισημαίνονται τυχόν περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστούν δημοσιευμένες επιστημονικές μελέτες και βιβλιογραφικές πηγές για τη μεθοδολογία της Κατά Δραστηριότητας Κοστολόγησης και Time-Driven Κατά Δραστηριότητας Κοστολόγησης όπως αυτή δημιουργήθηκε από τους εμπνευστές της. Παράλληλα επισημαίνονται συνοπτικά οι στόχοι, η ερευνητική προσέγγιση και τα συμπεράσματα των σχετικών μελετών.

Η συνεισφορά των ερευνών που παρατίθενται είναι να ανακαλυφθούν οι βασικές αρχές της μεθόδου κοστολόγησης, η ορθή εφαρμογή της καθώς και διερεύνηση μεθοδολογικών αδυναμιών που αφορούν σε μελλοντική μελέτη.

#### **2.2 Activity-Based Costing**

Στο σύγχρονο υψηλό παγκόσμιο ανταγωνιστικό περιβάλλον, η γνώση του κόστους της εταιρείας είναι ένα σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Έμφαση δίνεται στη χρηματοοικονομική απόδοση της εταιρείας, την ποιότητα της διαδικασίας παραγγελίας και του δυναμικού καινοτομίας. Χωρίς λεπτομερή κατανόηση του πραγματικού κόστους των υπηρεσιών, της κατασκευής, της παράδοσης των προϊόντων, οι οργανισμοί δύσκολα θα επιβιώσουν σε αυτό το ανταγωνιστικό περιβάλλον. Οι οργανισμοί πρέπει να επικεντρωθούν και να κατανοήσουν, ποιοι πελάτες είναι κερδοφόροι και ποιοι όχι και να λάβουν πολύτιμες πληροφορίες που θα χρησιμοποιηθούν για τη λήψη επιτυχημένων διαχειριστικών αποφάσεων και την

επίτευξη λειτουργικών βελτιώσεων.

Ήδη από την δεκαετία του 1980 στις ΗΠΑ είχε διαμορφωθεί η άποψη ότι υπήρχε μεγάλη αναγκαιότητα αντικατάστασης των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης με μια νέα. Η αιτία αυτής της ανάγκης αντικατάστασης των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης πηγάζει από το γεγονός ότι αυτού του τύπου τα συστήματα καταλογίζουν τα γενικά έξοδα (έξοδα λειτουργίας παραγωγής/παροχής υπηρεσιών, έξοδα διοικητικής λειτουργίας, έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης, έξοδα λειτουργίας διάθεσης, έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας) με αυθαίρετες και ακατάλληλες κλείδες επιμερισμού (ώρες άμεσης εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανών), οι οποίες σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής χωρίς να αντανakλούν τις αιτίες κόστους. Επιπλέον, τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα (Πλήρης ή Απορροφητική Κοστολόγηση, Άμεση Κοστολόγηση, Κοστολόγηση Εξατομικευμένης Παραγωγής, Κατά Φάση Κοστολόγηση) υστερούν στην επάρκεια της πληροφόρησης καθώς υπερ-κοστολογούν τα απλά προϊόντα και υπηρεσίες που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες από τους οργανισμούς και υποκοστολογούν τα περίπλοκα προϊόντα και υπηρεσίες που παράγονται σε μικρή κλίμακα και αυξάνουν τα γενικά έξοδα. Τότε, ως απάντηση στα τότε ανακριβή αμερικανικά λογιστικά πρότυπα, εμφανίστηκε μια νέα, πιο σύγχρονη κοστολογική μέθοδος η οποία έδινε μεγαλύτερη έμφαση στις δραστηριότητες που λάμβαναν χώρα κατά την παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών και αυτή δεν είναι άλλη από την Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση (ABC). Οι Johnson και Kaplan (1987) υποστήριξαν πως υπήρχαν κρυμμένοι παράγοντες που επηρέαζαν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, τα οποία έπρεπε με τη σειρά τους να διανεμηθούν καλύτερα για να διευκολυνθεί ο έλεγχος και κατ' επέκταση να αυξηθεί η διοικητική και παραγωγική απόδοση. Έτσι, οι Robin Cooper και Robert Kaplan (1988) γνωστοποίησαν τις αρχές της ABC σε άρθρα που δημοσιεύτηκαν στο Harvard Business Review. Μέσα από τη μελέτη τους διαβεβαιώνουν ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν μετρούν σωστά την επίδοση της επιχείρησης επειδή δεν μπορούν να συμβαδίσουν με τις τεχνολογικές εξελίξεις στην παραγωγή και στην κατανάλωση. Αυτό σημαίνει ότι τα παραδοσιακά

συστήματα κοστολόγησης πρέπει να επανασχεδιαστούν ριζικά έτσι ώστε η διοίκηση να παρακολουθεί πιο αποτελεσματικά την χρηματοοικονομική επίδοση.

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων ορίστηκε ευκρινώς για πρώτη φορά το από τους Kaplan και Burns (1987) με ένα κεφάλαιο στο βιβλίο τους «Accounting and Management: A Field Study Perspective». Αρχικά επικεντρώθηκαν στον βιομηχανικό τομέα όπου η αυξανόμενη τεχνολογία και οι βελτιώσεις στην παραγωγικότητα είχαν μειώσει την αναλογία του άμεσου κόστους (πρώτες ύλες, εργασία) και είχαν αυξήσει το έμμεσο κόστος.

Σύμφωνα με τους Kaplan και Anderson (2004), η Activity Based Κοστολόγηση (ABC) είναι ένα εργαλείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τις εταιρείες για να οργανώσουν τον προϋπολογισμό τους. Η ABC έχει πλεονεκτήματα σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, λόγω του ότι όλοι οι ιθύνοντες συμμετέχουν για να καθορίσουν τις δραστηριότητες που θα εκτελεστούν όσον αφορά τις επιχειρησιακές δραστηριότητες της εταιρείας. Επομένως, το αποτέλεσμα που παράγεται είναι προσαρμοσμένο στους διαθέσιμους πόρους καθώς και τις πραγματικές εταιρικές συνθήκες.

Παράλληλα, ο Buchko (1994) μελέτησε την αβεβαιότητα του εξωτερικού περιβάλλοντος ενός οργανισμού ως την αδυναμία ενός ατόμου να το προβλέψει εξαιτίας έλλειψης πληροφοριών, αδυναμίας διάκρισης μεταξύ σχετικών ή άσχετων δεδομένων και συχνών μεταβολών (π.χ. αυξημένος ανταγωνισμός ή αλλαγές στη νομοθεσία). Δηλαδή, το υψηλό επίπεδο αβεβαιότητας αυξάνει τις ανάγκες των εταιρειών να αποκτήσουν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος με έμφαση σε ένα προηγμένο σύστημα κοστολόγησης (Ajibolade, 2013).

Η κουλτούρα της αγοράς, από την άλλη πλευρά, απαιτεί από τους οργανισμούς να στοχεύουν στην ικανοποίηση του πελάτη, να παράγουν ανώτερη αξία για τους πελάτες συγκριτικά με τους ανταγωνιστές και να δημιουργούν εξαιρετικές επιδόσεις (Han et al., 1998). Η μελέτη αυτή επικεντρώνεται σε τρεις πτυχές βάσει (Narver & Slater, 1990). Πρώτον, προσανατολισμό στον πελάτη, δεύτερον προσανατολισμό στους ανταγωνιστές και τρίτον τον λειτουργικό συντονισμό τους. Όταν οι δραστηριότητες

αυτές αναπτύσσονται μεμονωμένα, είναι πιθανότερο να είναι λιγότερο αποτελεσματικές. Με άλλα λόγια, όταν ένας οργανισμός βασίζεται αποκλειστικά στον προσανατολισμό στον πελάτη, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε στρατηγική ανισορροπία, η οποία αφήνει τον οργανισμό εκτεθειμένο και έναντι των ανταγωνιστών (Han et al., 1998). Ομοίως, όταν οι οργανισμοί επικεντρώνονται περισσότερο στους ανταγωνιστές τους, μπορούν να καταλήξουν να παραμελούν τους πολύτιμους πελάτες τους (Day & Wensley, 1988). Ως αποτέλεσμα των προηγθέντων ερευνών, οι Narver και Slater (1990) πρότειναν μια ισορροπημένη ανάπτυξη των στρατηγικών της αγοράς μεταξύ του προσανατολισμού μεταξύ πελατών και ανταγωνιστών. Η συζήτηση σχετικά με το εάν ο λειτουργικός συντονισμός των παραπάνω προσανατολισμών αποτελεί παράγοντα καινοτόμο για τη στρατηγική διαχείρισης και υλοποίησης της ABC, βοηθά να κατανοηθεί η σημασία της κουλτούρας της αγοράς σχετικά με την εφαρμογή της ABC (Abdel-Kader & Luther 2008). Έτσι, από την ίδρυση της στα τέλη της δεκαετίας του 1980 στις ΗΠΑ η ABC απολαμβάνει γρήγορα αυξανόμενη δημοτικότητα όχι μόνο στις ΗΠΑ αλλά και σε άλλες αναπτυσσόμενες χώρες όπως ο Καναδάς και η Ευρώπη.

Η λογιστική τεχνική της ABC αναπτύχθηκε αρχικά για χρήση στον ιδιωτικό τομέα. Έχει κερδίσει ευρεία αποδοχή από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ως ένα αποτελεσματικό εργαλείο διαχείρισης. Με την ώθηση για απόδοση και προγραμματισμό του προϋπολογισμού, η ABC χρησιμοποιείται όλο και περισσότερο και εξαπλώνεται ταχέως στον δημόσιο τομέα σε ορισμένες χώρες. Ως εκ τούτου, η Συμβουλευτική Επιτροπή των Ομοσπονδιακών Λογιστικών Προτύπων (FASAB) ενθαρρύνει τις ομοσπονδιακές υπηρεσίες του Ηνωμένου Κράτους να χρησιμοποιήσουν την ABC ως μέρος του μετρητή απόδοσης (FASAB, 2007). Μέχρι το 2000, σχεδόν το σύνολο του κράτους των Ηνωμένων Πολιτειών ανέφεραν ότι χρησιμοποίησαν την ABC σε ορισμένα τμήματα ή οργανισμούς. Η υιοθέτηση της μεθόδου ABC αποδείχθηκε συμφέρουσα για πολλές επιχειρήσεις κατά τη δεκαετία του 1990 καθώς ο αριθμός των οργανισμών που τη χρησιμοποιούν ή σκεφτόντουσαν να τη χρησιμοποιήσουν ολοένα αυξανόταν. Μάλιστα, το 1998 στην Αμερική το Ινστιτούτο Λογιστών που ειδικεύονται στη Διοικητική Λογιστική (IMA, Institute of Management



Accountants) αναφέρει ότι σε σχετική έρευνα το 39% των επιχειρήσεων-μελών της σκέφτονται να υιοθετήσουν πλήρως τη νέα μέθοδο, ενώ ήδη το 55% όλων των μελών της χρησιμοποιούσαν τη κατά δραστηριότητα κοστολόγηση, τουλάχιστον σε κάποιους τομείς των επιχειρήσεων τους.

Ουσιαστικά, το σύστημα ABC αναφέρεται σε μια μέθοδο κοστολόγησης που χαρακτηρίζει τις δραστηριότητες ως σημαντικά αντικείμενα για τον υπολογισμό του κόστους των επιχειρήσεων. Αυτή η προσέγγιση χρησιμοποιεί τους οδηγούς κόστους ως βάση για την κατανομή του κόστους σε διαφορετικά αντικείμενα κόστους όπως προϊόντα, υπηρεσίες και πελάτες (Anderson & Young, 1999).

Sandison et al. (2003) επισημαίνουν ότι η Διεθνής Βιομηχανία οργανώνει τον προγραμματισμό του γενικού προϋπολογισμού καθορίζοντας αρχικά τον επιχειρησιακό προϋπολογισμό με βάση τους πόρους που απαιτούνται για την κάλυψη των απαιτήσεων παραγωγής και στη συνέχεια τον οικονομικό προϋπολογισμό με βάση τους πόρους της επόμενης περιόδου. Στο πρώτο στάδιο, στηριζόμενοι στον επιχειρησιακό προϋπολογισμό προσδιορίζονται οι δραστηριότητες που θα διεξαχθούν για την ικανοποίηση της εκτιμώμενης ζήτησης για αγαθά / υπηρεσίες χρησιμοποιώντας τους συντελεστές κατανάλωσης πόρων. Στο δεύτερο στάδιο, ο χρηματοοικονομικός προϋπολογισμός θα γίνει με τη μορφή χρηματοδοτικού σχεδίου βασισμένος στο επιχειρησιακό σχέδιο που έχει ληφθεί στο πρώτο στάδιο. Οικονομική ισορροπία επιτυγχάνεται εάν το χρηματοοικονομικό σχέδιο ανταποκρίνεται στον οικονομικό στόχο. Όταν μια εταιρεία γνωρίζει τη ζήτηση, τις δραστηριότητες και τους πόρους της, μπορεί να κατανείμει σωστά το κόστος προϊόντων και υπηρεσιών.

Παρόλο που η Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση γεννήθηκε και αναπτύχθηκε για να εξυπηρετήσει τη βιομηχανία των προϊόντων, πολλοί ερευνητές κατανόησαν ότι οι δυνατότητες της μπορούν αναπτυχθούν και στο τομέα των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Οι Sephton και Ward (1990) διαπίστωσαν ότι η ABC μπορεί να ελέγξει τα κοινά κόστη και να προσφέρει πληροφορίες σχετικά με το κόστος στα υψηλής επικινδυνότητας χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ο Kaplan (1994) αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως

μεταφορικές εταιρείες, τράπεζες, και νοσοκομεία, από το 1980 είχαν ήδη ξεκινήσει να χρησιμοποιούν μεθόδους κοστολόγησης με πρότυπα που βασίζονται σε υποθέσεις της Κατά Δραστηριότητας Κοστολόγησης. Ωστόσο το οι Rafeig και Garg (2002) με άρθρο τους στον U.S. Banker, παρόλο που διατυπώνουν την ανάπτυξη και επισημαίνουν την χρησιμότητα της μεθόδου, εξακριβώνουν ότι η εφαρμογή της στη χρηματοοικονομική «βιομηχανία» παραμένει σε πρώιμο στάδιο.

Οι Libby και Lindsay (2003) αναφέρουν ότι στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης εφαρμόζεται ως διαδικασία προσέγγισης η ιεραρχική λήψη των αποφάσεων, από τα ανώτερα στρώματα διοίκησης με μεταφορά προς τους υπαλλήλους. Το ίδιο υποστηρίζουν και οι Hope και Fraser (2003) ότι το όραμα της εταιρείας και η αποστολή της καθορίζεται από την κορυφή της ηγεσίας της και προς τα κάτω. Τονίζουν ότι η προετοιμασία του προϋπολογισμού με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης έχει αρκετά μειονεκτήματα καθώς χρειάζεται πολύ χρόνο και η κατάρτιση του χρησιμοποιεί παραδοσιακές μεθόδους που δεν αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συνθήκες στις επιχειρήσεις πόσο μάλλον όταν αυτές έχουν να αντιμετωπίσουν ένα δυναμικό ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Εκτός αυτού, ο παραδοσιακός προϋπολογισμός δεν επικεντρώνεται στην εταιρική στρατηγική και πολλές φορές ενδέχεται να έρθει σε σύγκρουση με αυτήν.

Η έρευνα του Moustafa (2005) αναφέρει ότι η ABC συνεισφέρει θετικά στην ανάλυση της εταιρικής ιδιότητας, κατανομή των πόρων της, συμμετοχή των υπαλλήλων στην κοστολογική διαδικασία και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των εταιρικών στόχων. Ωστόσο, η μελέτη αυτή αναδεικνύει και προβλήματα που αντιμετωπίζονται κατά την εφαρμογή της ABC σε μια επιχείρηση, για παράδειγμα οι υπάλληλοι δεν αποδέχονται εύκολα τη μετάβαση από το παλιό στο νέο σύστημα, δεν υπάρχει κατάλληλη υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση και ευδιάκριτη είναι η απουσία λογιστών που έχουν καλή γνώση της εφαρμογής της ABC.

Οι Kuchta και Troska (2007) υποστήριξαν ότι η ABC είναι η κατάλληλη μέθοδος για τη διαμόρφωση του πελατολογίου και της κερδοφορίας των οργανισμών καθώς συμβάλλει στον εντοπισμό δραστηριοτήτων που παράγουν την αξία και σε

διάκριση αυτών που δεν παράγουν.

Ο Uyar (2009), όταν ο στόχος του προϋπολογισμού επιτυγχάνεται, περιγράφει τα παραδοσιακά συστήματα κατάρτισης προϋπολογισμού ως σύμβαση σταθερής απόδοσης μεταξύ επιβλέποντος και υπαλλήλου. Συνεπώς επισημαίνει ότι παρά τις πολλές επικρίσεις για τον παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται ως εργαλεία για την επίβλεψη της εταιρικής απόδοσης και οι εταιρείες δεν έχουν καμία πρόθεση να αγνοήσουν τη χρησιμότητά τους. Παρ' όλα αυτά, οι επικρίσεις αυτές είναι που οδήγησαν στην εμφάνιση αρχών που ενθαρρύνουν τη βελτίωση του συστήματος κοστολόγησης μέσω της εφαρμογής της Κατά Δραστηριότητας Κοστολόγησης (ABC).

Ο Bogdanoiu (2009) ισχυρίζεται ότι η ABC καθορίζει τις αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ των προϊόντων και των πόρων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή και ανιχνεύει το κόστος των προϊόντων σύμφωνα με τις δραστηριότητες μέσω της χρήσης των κατάλληλων οδηγών κόστους. Η ABC εξελίσσεται σε δύο φάσεις. Πρώτα, το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών διαιρείται σε δραστηριότητες χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους. Στη συνέχεια, το κόστος των δραστηριοτήτων διαιρείται σε αντικείμενα κόστους με μέτρηση της ποσότητας και κατανομή των εξόδων των δραστηριοτήτων σε αντικείμενα κόστους.

Ο Hilton (2011) όρισε την ABC ως διαδικασία δύο σταδίων που χρησιμοποιήθηκε για την κατανομή των γενικών εξόδων προϊόντα / υπηρεσίες που παράγονται. Στο πρώτο στάδιο εντοπίζονται οι σημαντικές δραστηριότητες και τα γενικά έξοδα κατανέμονται στις ομάδες κόστους δραστηριότητας σύμφωνα με την ανάγκη εκτέλεσης της κάθε δραστηριότητας και αναλογικά με τη κατανάλωση που απαιτείται για τη κάθε δραστηριότητα. Στο δεύτερο στάδιο, κατανέμονται τα γενικά έξοδα κάθε ομάδας κόστους δραστηριότητας χρεώνοντας το κόστος των πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Ουσιαστικά, η ταξινόμηση των δραστηριοτήτων είναι το βασικό πλεονέκτημα της ABC. Η διαφορετική αντιμετώπιση του συστήματος ABC πρόκειται να αλλάξει τον τρόπο κατανομής των γενικών εξόδων για τις εκροές. Σύμφωνα με τη μέθοδο το έμμεσο κόστος των πόρων που

χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αντί να κατανέμεται ως σταθερό ποσοστό των άμεσων δαπανών, κατανέμεται με τη βοήθεια των οδηγών κόστους δραστηριότητας. Πιστοί στη μεθοδολογία της ABC οι (Anderson & Young 1999, Byrne, 2011) μέσα από την έρευνα τους αναφέρονται στους οργανισμούς που χρησιμοποιούν συστήματα ABC.

Παρά την υπεροχή της ABC έναντι των παραδοσιακών μεθόδων κοστολόγησης και ως εκ τούτου το ευνοϊκό πλαίσιο για την υιοθέτηση και εφαρμογή της, πολλοί ερευνητές έχουν επισημάνει ότι η διάχυσή της παρέμεινε αργή και δεν έχει υιοθετηθεί ευρέως (Gosselin, 2007). Οι αναλογίες των χρηστών ABC έχουν μειωθεί και το ποσοστό των επιχειρήσεων που την απορρίπτουν αυξήθηκε ελαφρά. Ωστόσο, από τις επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει την ABC, η πλειοψηφία τους τη χρησιμοποιεί φανατικά. Επί του πρακτέου όμως, πολλές επιχειρήσεις κρίνονται μη ικανές στο να εφαρμόσουν και να υποστηρίξουν ένα σύστημα ABC (Velmurugan & Nahar, 2010). Έτσι αντιλαμβανόμαστε γιατί η ABC έχει γίνει επίκεντρο προσοχής για τους ερευνητές, οι οποίοι στοχεύουν να διερευνήσουν τους λόγους για τους οποίους υιοθετείτε ή δεν υιοθετείτε η μέθοδος. Παράγοντες που επηρεάζουν την υιοθέτηση και επιτυχία ή τη μη υιοθέτηση της ABC και τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις και σχετίζονται με τη χρήση και το σχεδιασμό της χρήσης της. Επίσης, η πλειοψηφία των προηγούμενων ερευνών και τα ευρήματα που αναφέρθηκαν αφορούν τις δυτικές χώρες και λίγες έρευνες έχουν γίνει στο Ασιατικό πλαίσιο (Lana & Fei, 2007, Fei 2010).

Πολλές εμπειρικές έρευνες διεξήχθησαν στις δυτικές ή στις ανεπτυγμένες χώρες και ελάχιστες έρευνες έγιναν στις αναπτυσσόμενες χώρες, ιδίως στο Ασιατικό πλαίσιο. Κύριοι στόχοι της έρευνας που διεξήχθη (Shafeq Hamoud M. Al-Saidi January 2015) είναι η διερεύνηση των παραγόντων που επηρεάζουν την υιοθέτηση του συστήματος ABC και την εξέταση των επιπτώσεων των χαρακτηριστικών και οργανωτικών παραγόντων που συμβάλλουν στην επιτυχία της ABC στις επιχειρήσεις. Η επίτευξη αυτών των στόχων συνεπάγεται τη διατύπωση υποθέσεων για δοκιμές. Άλλοι στόχοι περιλαμβάνουν την ανάλυση των λόγων για την υιοθέτηση του συστήματος ABC, τον προσδιορισμό των ωφελειών από την εφαρμογή της ABC και την εξέταση του βαθμού

επιτυχίας του συστήματος ABC, προσδιορίζοντας τις δυσκολίες σχεδιασμού και υλοποίησης του ABC και λόγους που αποθαρρύνουν τις εταιρείες στην υιοθέτηση της ABC. Μελέτες (Farhood 2005, Yaqoob & Bachay 2017) στηρίχθηκαν στην αρχική έκδοση της ABC ως σύστημα πλήρους κοστολόγησης. Με αποτέλεσμα τα πιθανά οφέλη της ABC που θα μπορούσαν να αναπτυχθούν στην πράξη να αγνοούνται σε μεγάλο βαθμό. Επίσης, έλλειψη έρευνας υπήρξε σχετικά με τη λειτουργικότητα και τη συμβατότητα των συστημάτων ABC.

Οι Asogwa et al. (2017) περιγράφουν την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης ως το εργαλείο που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τον προγραμματισμό τους οργανώνοντας τα έσοδα και τις δαπάνες που πρέπει να πραγματοποιηθούν σε μια ορισμένη χρονική στιγμή περίοδο. Ωστόσο, οι εταιρίες έπαψαν πλέον να ανταγωνίζονται σε τοπικό μόνο επίπεδο και έρχονται αντιμέτωπες με εταιρίες που βρίσκονται σε άλλες ηπείρους και ενσωματώνουν με τη σειρά τους διαφορετικές πραγματικότητες και διαφορετικά επιχειρηματικά περιβάλλοντα. Αυτές οι αλλαγές ανάγκασαν τους οργανισμούς να εφαρμόσουν ολοένα και πιο εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα (Almeida & Cunha, 2017). Εν τω μεταξύ, μελέτες (Cinquini, 2015, Lu, 2017) παρείχαν εμπειρικά στοιχεία σχετικά με τη χρήση του συστήματος ABC σε διάφορους τομείς με σκοπό π.χ. τη μείωση του κόστους, το σχεδιασμό και τον έλεγχο των εταιρικών δραστηριοτήτων για τη βελτίωση απόδοσης της επιχείρησης.

### 2.3 Time-Driven Activity Based Costing

Για να ξεπεραστούν οι δυσκολίες που ενυπάρχουν στην παραδοσιακή ABC, οι συγγραφείς (Kaplan & Anderson 2004) παρουσίασαν μια νέα μέθοδο την Time-Driven Activity Based Costing η οποία είναι βασισμένη σε χρονοσειρές. Αυτή η μέθοδος παρουσιάστηκε ως επαναστατική μέθοδος στον τομέα των καθορισμένων εξόδων. Από την άλλη πλευρά, (Adkins, 2008) υποστήριξαν ότι δεν είναι κάτι καινούργιο, αλλά είναι μόνο μια εξέλιξη της παραδοσιακής μεθόδου ABC η οποία χρησιμοποιεί εξισώσεις

χρόνου. Η αρχή αυτής της μεθόδου βασίζεται στη δημιουργία χρονικών συναρτήσεων προκειμένου να καταλογίσει το κόστος στις δραστηριότητες και επιμέρους λειτουργίες του οργανισμού.

Η έρευνα που διεξήχθη από τους Βαζακίδη και Κυριακίδου (2019) και αφορά την εφαρμογή της μεθόδου TDABC στο Δημόσιο Τομέα αναφέρεται ότι το διεθνές περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης και η χρηματοπιστωτική κρίση έχουν δημιουργήσει νέες απαιτήσεις με εσωτερικούς (πολίτες-χρήστες) και εξωτερικούς (πιστωτές) πιέζοντας τις κυβερνήσεις να ελέγξουν τις δημόσιες δαπάνες και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα στην παροχή δημόσιων αγαθών / υπηρεσιών. Ο έλεγχος του κόστους του Δημόσιου Τομέα φαίνεται τώρα πιο σημαντικός, στο πλαίσιο των δημοσιονομικών και των δημοσιονομικών προοπτικών λόγω της δημοσιονομικής κρίσης του 2008. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC) και η κοστολόγηση με βάση την χρονική δραστηριότητα (TDABC) είναι πρόσφατες καινοτομίες στις μεθόδους κοστολόγησης και χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του «πραγματικού» κόστους. Με απλά λόγια, τονίζουν την ανάγκη και τη σπουδαιότητα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων στον Δημόσιο Τομέα, προκειμένου να προωθηθεί η αποτελεσματικότερη δημοσιονομική διαχείριση, υψηλότερος βαθμός διαφάνειας και λογοδοσίας των δημόσιων δαπανών και να διαδοθεί μια «κουλτούρα κόστους» στη δημόσια διοίκηση. Εξετάζουν συγκεκριμένα την περίπτωση του Ελληνικού Γενικού Χημικού Κρατικού Εργαστηρίου (GCSL), το οποίο έχει εφαρμόσει τη μέθοδο του TDABC με τη δημιουργία διαφόρων συστημάτων παρακολούθησης με σκοπό το σαφή προσδιορισμό των πόρων (εισροές) και των οδηγιών δραστηριοτήτων, τη κατανομή του κόστους δραστηριότητας στα αντικείμενα κόστους και την πιο αποτελεσματική παρακολούθηση των δημόσιων υπηρεσιών / αγαθών. Τα αποτελέσματα δείχνουν σαφώς μια αύξηση στην αποτελεσματικότητα και την παραγωγικότητα του συστήματος. Η ενοποίηση πολύ μικρών μονάδων σε μεγαλύτερες έχουν οδηγήσει σε καλύτερη χρήση και βέλτιστη αξιοποίηση του προσωπικού. Αυτό το έργο απαιτούσε ένα πολύ υψηλό επίπεδο γνώσεων, εμπειρίας και εμπειρογνομοσύνης τόσο από την πλευρά των υπαλλήλων όσο και από την πλευρά των εποπτών και

κατέστη δυνατό λόγω του ήδη υψηλού επιστημονικού επιπέδου προσωπικού το οποίο ήταν εκπαιδευμένο σε ένα ευρύ φάσμα διαδικασιών. Το GCSL είναι γνωστό για το ευρύ φάσμα πεδίων δραστηριότητας και ο μεγάλος αριθμός δραστηριοτήτων αφορά ανάλυση χημικών μεθόδων και επιθεώρηση καθώς και έλεγχο εργασιών ανά κατηγορία δραστηριοτήτων. Εξαιτίας αυτής της ποικιλομορφίας, της πολυπλοκότητας και των εντατικών εργασιών, η πλέον κατάλληλη μέθοδος κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση της δραστηριότητας (ABC και TDABC).

Σύμφωνα με έρευνα των Hoosée et al. (2018) αν και οι σύγχρονες κοστολογικές μεθοδολογίες ABC και TDABC παρουσιάζονται ως δύο διαφορετικές προσεγγίσεις, οι δύο προσεγγίσεις μπορούν να συνδυαστούν. Συγκεκριμένα, ένας απλός τρόπος ενσωμάτωσης των ιδεών του TDABC στο ABC θα ήταν να χωρίσουμε τη μεγαλύτερη ομάδα κόστους από τους πόρους σε χωριστές ομάδες κόστους. Ομοίως, ένας τρόπος να ενσωματωθούν οι ιδέες ABC στο TDABC είναι να διαιρέσει το μεγαλύτερο ατομικό φορτίο σε εξισώσεις χρόνου σε μικρότερα στοιχεία. Το βασικό μας σύστημα ABC προσθέτει πληροφορίες πρώτου σταδίου στο TDABC. Η νέα πληροφορία πρώτου σταδίου θα είναι επωφελής μόνο σε σχέση με την απώλεια πληροφοριών δευτέρου σταδίου και εφόσον υπάρχει ένα εξαιρετικά μεγάλο ποσοστό διακύμανσης στο πρώτο στάδιο. Η αναλυτική σύγκρισή της έρευνας δείχνει ότι τα δύο συστήματα έχουν ποιοτικές και ποσοτικά διαφορετικές προσεγγίσεις για τη δημιουργία κόστους προϊόντος. Οι διαφορετικές προσεγγίσεις καθιστούν τα συστήματα μη συγκρίσιμα πάντα. Ακόμα, διαπιστώνεται ότι το TDABC και το ABC έχουν ποιοτικά παρόμοιες αλλά ποσοτικά διαφορετικές απαντήσεις στην ανιχνευσιμότητα των πόρων και των δραστηριοτήτων. Η σύγκριση των σφαλμάτων κοστολόγησης μεταξύ των δύο συστημάτων δείχνει ότι το TDABC είναι ακριβέστερο από το ABC όταν η ανιχνευσιμότητα των πόρων σε δραστηριότητες είναι υψηλή και η ιχνηλασιμότητα της δραστηριότητας στα προϊόντα και στις υπηρεσίες είναι χαμηλή. Το ABC είναι ακριβέστερο από το TDABC, όταν οι δραστηριότητες είναι πιο ιχνηλάσιμες στα προϊόντα και τις υπηρεσίες, ανεξάρτητα από το επίπεδο ιχνηλασιμότητας πόρων σε δραστηριότητες. Για παράδειγμα, το TDABC μπορεί να λειτουργήσει καλά στα

νοσοκομεία όταν μια ομάδα γιατρών εργάζεται σε εργασίες που είναι πολύ διαφορετικές από άλλες ομάδες νοσηλευτών.

## 2.4 Συμπεράσματα Βιβλιογραφικής Επισκόπησης

Ο βασικός σκοπός αυτής της ερευνητικής εργασίας είναι η διερεύνηση και η αποτύπωση των εξελίξεων της Διοικητικής Λογιστικής στο τομέα της Υγείας. Αδιαμφισβήτητα η υγεία είναι το μεγαλύτερο αγαθό για τον άνθρωπο. Από τα αρχαία χρόνια, η οργανωμένη αντιμετώπιση της ασθένειας, αποτελεί ένα δείκτη πολιτισμού και προόδου της κοινωνίας. Στις σημερινές συνθήκες ο τομέας της υγείας όμως, αποτελεί έναν από τους μεγαλύτερους τομείς οικονομικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, στις ανεπτυγμένες χώρες με την αλλαγή της σύνθεσης του πληθυσμού που επήλθε με την αύξηση των ορίων ζωής, σε συνδυασμό με τις εξελίξεις στην ιατρική τεχνολογία, τα φάρμακα, τις νέες ειδικότητες σε ιατρο-νοσηλευτικό προσωπικό, τις αυξανόμενες προσδοκίες για καλύτερες υπηρεσίες και συνακόλουθα τις αυξημένες δαπάνες παροχής υπηρεσιών υγείας, κάνουν επιτακτικό το αίτημα για εξορθολογισμένη χρήση των πόρων και αλλαγές σε επίπεδο οργάνωσης και στρατηγικών επιλογών. Οι υπάρχουσες συνθήκες λοιπόν, απαιτούν την ύπαρξη ουσιαστικής πληροφόρησης σχετικά με τη διαχείριση των κεφαλαίων (Geoffrey, 1997).

Μέσα από αυτή τη μελέτη δίνεται απάντηση στο πρόβλημα που προκύπτει στη Διοίκηση Κόστους των υπηρεσιών υγείας και συγκεκριμένα σε ιατρικές μονάδες παροχής υπηρεσιών στο να επιτύχουν το στόχο του κέρδους εξαιτίας της ανακριβούς κατανομής του κόστους παραγωγής/παροχής υπηρεσιών. Η μελέτη δείχνει ότι ο στόχος του κέρδους δεν μπορεί να επιτευχθεί λόγω της ανικανότητας τους να ισορροπήσουν μεταξύ διαφορετικών στόχων όπως μεταξύ διαχείρισης και τμήματος μάρκετινγκ. Το επίκεντρο της έρευνας αφορά στον τρόπο με τον οποίο θα επιτευχθούν οι στόχοι του οργανισμού. Προκειμένου να διασφαλιστεί η επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων, η



μεθοδολογία της διαδικασίας έχει τα ακόλουθα στάδια (Knights & Willmott, 2000):

**1<sup>ο</sup> στάδιο:** Καταγράφονται οι στόχοι που καλείται να υλοποιήσει η διαδικασία.

**2<sup>ο</sup> στάδιο:** Γίνεται σχεδιασμός των διαδικασιών, ανάλογα με το επίπεδο του σχεδιασμού. Γίνεται διάκριση σε τρία επίπεδα σχεδιασμού:

- Στρατηγικός σχεδιασμός, όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις που εστιάζουν στον μακροπρόθεσμο ορίζοντα της επιχείρησης και αφορά στην υψηλότερη διοικητική βαθμίδα.
- Τακτικός σχεδιασμός, όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις που εστιάζουν στο μεσοπρόθεσμο διάστημα και αφορά την μεσαία διοικητική βαθμίδα.
- Λειτουργικός σχεδιασμός, όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις που αφορούν στον τρόπο ροής των εργασιών και λαμβάνονται από την χαμηλότερη, σε ιεραρχία, διοικητική βαθμίδα.

**3<sup>ο</sup> στάδιο:** Γίνεται η υλοποίηση της διαδικασίας. Βεβαίως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι θα πρέπει να διασφαλιστεί ότι η διαδικασία εκτελείται με τον τρόπο που είχε προταθεί, άρα θα πρέπει να υπάρχει καταγραφή του τρόπου εκτέλεσης των εργασιών, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ακολουθείται η προβλεπόμενη ροή εργασιών.

**4<sup>ο</sup> στάδιο:** Γίνεται έλεγχος της διαδικασίας και αποτίμηση των αποτελεσμάτων της. Στο τελικό, αυτό, στάδιο, πραγματοποιείται σύγκριση ανάμεσα στο τι είχε προβλεφθεί ως αποτέλεσμα της διαδικασίας και τι τελικά επιτεύχθηκε στην πραγματικότητα.

Για να βελτιωθεί η παρακολούθηση του κόστους τους, συνιστάται η εταιρεία να εφαρμόσει τη Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση ή Time-Driven Κατά δραστηριότητα Κοστολόγηση. Ως εκ τούτου, στην Activity Based Costing, το κόστος διαχωρίζεται ανά διαδικασία, η οποία ανάγεται στην υλοποίηση συγκεκριμένου στόχου. Για παράδειγμα, με την κλασική μέθοδο κοστολόγησης, σε ένα καρδιολογικό τμήμα μιας κλινικής, θα υπήρχε καταχώριση του κόστους ανά τύπο καταβληθέντος εξόδου, για παράδειγμα μισθοδοσία, αγορά υλικών, υλικοτεχνική υποδομή, κ.ο.κ. Αντιθέτως, στην Activity Based Costing ορίζονται τα κόστη ως απαραίτητα στοιχεία μιας διαδικασίας με ορισμένο αντικείμενο, όπως για παράδειγμα η ιατρική αντιμετώπιση περιστατικών, η παροχή υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης, η ανταπόκριση σε αιτήματα, η

παρακολούθηση των ασθενών, κ.ο.κ. Αντιστοίχως, για ένα τμήμα ανθρώπινου δυναμικού, ορίζονται διαδικασίες όπως η πρόσληψη νέων εργαζομένων, η υποστήριξη και ενημέρωση των νέων προσληφθέντων, η καταχώριση και ενημέρωση όλων των στοιχείων, η επιδιόρθωση τυχόν λανθασμένων εγγραφών, κ.ο.κ.

Ένα ζήτημα που συχνά τίθεται κατά τον σχεδιασμό και την υλοποίηση του Activity Based Costing είναι το κατά πόσο η διοίκηση του κόστους σε όλο της το φάσμα –σχεδιασμός της δαπάνης, εφαρμογή του κόστους, έλεγχος των εξόδων, κλπ- θα πρέπει να αποτελεί ξεχωριστό τμήμα στο οργανόγραμμα της εταιρίας. Σύμφωνα με τον Rains (2011), θα πρέπει να υπάρχει ξεχωριστό τμήμα αναφορικά με το Activity Based Costing, παρ' ότι η φιλοσοφία της «διαδικασίας» θα πρέπει να έχει εγκαθιδρυθεί σε όλη την επιχείρηση.

Το θέμα της υιοθέτησης σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων είναι ζωτικού ενδιαφέροντος για τις ιατρικές μονάδες παροχής υπηρεσιών. Ο κλάδος των ιατρικών υπηρεσιών έρχεται αντιμέτωπος με συνεχώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις πελατών, με νέες μεθοδολογίες κρατικής αποζημίωσης των ασθενών και με αυξημένο ανταγωνισμό από κρατικές αλυσίδες. Οι σημερινές προκλήσεις για τις εταιρίες ιατρικών υπηρεσιών αφορούν τη μείωση του κόστους, τη διατήρηση της ποιότητας όπως αυτή ορίζεται από τους πελάτες και τη παροχή υπηρεσιών που επικεντρώνονται στις ανάγκες των πελατών. Αυτές οι προκλήσεις είναι δύσκολο να αντιμετωπιστούν διότι οι περισσότερες εταιρίες δεν έχουν μέθοδο για να γνωρίζουν πόσο κοστίζει κάθε διαδικασία ή δραστηριότητα και έτσι δεν μπορεί να δοθεί προτεραιότητα στις μειώσεις κόστους ή στις βελτιώσεις διαδικασιών.

Η σημαντικότερη συμβολή της παρούσας ερευνητικής εργασίας είναι η προσπάθεια μιας ολοκληρωμένης και εποικοδομητικής ερμηνείας και κριτικής προσέγγισης της εφαρμογής του σύγχρονου κοστολογικού συστήματος ABC σε Ιατρική Μονάδα παροχής υπηρεσιών ώστε να επιτυγχάνεται ο άριστος συνδυασμός τους με το εξωτερικό και το εσωτερικό περιβάλλον της Ιατρικής Μονάδας και να συνδράμει ανταποκρινόμενη στις παραπάνω προκλήσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **3.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό θα πραγματοποιηθεί ανάλυση βασικών κοστολογικών εννοιών με σκοπό να οριστούν οι βασικές έννοιες της κοστολόγησης. Ακόμα θα γίνει αναφορά στο τρόπο εφαρμογής των παραδοσιακών κοστολογικών μεθόδων, ως μια ιστορική αναδρομή που μας οδηγεί στις σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης στις οποίες δίνει έμφαση και εξετάζει η συγκεκριμένη μελέτη.

#### **3.2 Η έννοια του κόστους**

Κόστος εννοούμε το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται όπως - υπό δοθείσες εκάστοτε τεχνοοικονομικές συνθήκες - για να παραχθεί ένα προϊόν ή υπηρεσία και προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο (Τσιμάρας, 1944).

Το κόστος περιλαμβάνει δύο συστατικά, την ποσότητα των χρησιμοποιούμενων πόρων και την αξία αυτών των πόρων και εκφράζεται σε νομισματικούς όρους για να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα (Green, 1999, Zimmerman, 2003). Πολλές φορές

συγγέουμε την έννοια του κόστους με την έννοια της τιμής. Χρησιμοποιούμε τη λέξη «κοστίζει» στη καθομιλουμένη για να πληροφορηθούμε την τιμή αγοράς κάποιου αγαθού, θα πρέπει όμως να ξεκαθαρίσουμε ότι οι παραπάνω δύο έννοιες είναι διαφορετικές καθώς η αγοραία αξία των τιμολογημένων προϊόντων ή υπηρεσιών δεν αντιπροσωπεύει την πραγματική ανάλωση των πόρων που έγινε για να παραχθούν (Green, 1999). Ακόμα θα πρέπει να διαχωριστεί και η έννοια του κόστους από τις έννοιες έξοδο και δαπάνη. Οι κύριες διαφορές είναι:

- Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο στοιχείο προσδιοριστικό του αποτελέσματος.
- Το έξοδο βαρύνει την οικονομική χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται ενώ το κόστος μπορεί να μεταφέρεται από χρήση σε χρήση.
- Το κόστος προϋπάρχει του εξόδου ενώ δε δύναται να συμβεί το αντίθετο.

Επομένως, έξοδο είναι το εκπνεύσαν κόστος που βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης ή της περιόδου. Από την άλλη μεριά, δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης ενός κόστους ή εξόδου Καζαντζής και Σώρος (2006). Το κόστος προϊόντος ή υπηρεσίας περιλαμβάνει όλα τα είδη κόστους προκειμένου να παραχθεί το προϊόν ή η υπηρεσία. Είναι αποθεματοποιήσιμο εφόσον ενσωματώνεται στα παραχθέντα και μέχρι αυτά να πουληθούν απεικονίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης ως περιουσιακό στοιχείο και μετατρέπεται σε κόστος πωληθέντων με την πώληση του προϊόντος ή την παροχή της υπηρεσίας. Το κόστος περιόδου περιλαμβάνει όλα τα υπόλοιπα έξοδα διοίκησης και διάθεσης. Στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, επειδή δεν υπάρχει απόθεμα παραγόμενων προϊόντων, ορισμένοι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι η παραπάνω διάκριση δεν έχει νόημα (Dyson, 2001). Ωστόσο, ο Baker (2004), διακρίνει και στην περίπτωση των ιδρυμάτων υγείας το κόστος σε κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου, με το πρώτο να αφορά σε όλες εκείνες τις δαπάνες οι οποίες είναι απαραίτητες για την παροχή των ιατρικών υπηρεσιών ενώ το δεύτερο σε εκείνες που είναι απαραίτητες για την υποστήριξη του οργανισμού. Πάντως για τη λήψη αποφάσεων λαμβάνονται υπόψη και το κόστος προϊόντος και το κόστος περιόδου (Zimmerman, 2003).

## Σταθερό κόστος

Σταθερό κόστος είναι εκείνο που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (τμήματος εργοστασίου ή ολόκληρου του εργοστασίου υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας ή ολόκληρης της οικονομικής μονάδας) στην οποία αναφέρεται. Π.χ. οι αποσβέσεις, το ενοίκιο, οι αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, οι δημοτικοί φόροι, τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και οι τόκοι των δεσμευμένων σε ακινητοποιήσεις κεφαλαίων αντιπροσωπεύουν ενδεικτικές μορφές σταθερού κόστους (Μπάλλας Απόστολος και Χέβας Δημοσθένης, 2017).

## Μεταβλητό κόστος

Κόστος μεταβλητό είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, τα ημερομίσθια, η αξία ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, υλικών συντηρήσεως, οι προμήθειες πωλήσεως, τα κόμιστρα μεταφοράς αγαθών, οι τόκοι του δανειακού κεφαλαίου κινήσεως και οι φόροι επί της παραγωγής αποτελούν μορφές του μεταβλητού κόστους. Το κόστος των στοιχείων αυτών μεταβάλλεται (αυξάνεται ή μειώνεται) όταν αυξομειώνεται η παραγωγή, οι πωλήσεις και γενικά όταν αυξομειώνεται το επίπεδο δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας αναφοράς. Το μεταβλητό κόστος δεν αυξομειώνεται με τον ίδιο ρυθμό που αυξομειώνεται η απασχόληση. Αυτό αυξομειώνεται, άλλοτε με ρυθμό μεγαλύτερο, άλλοτε με ρυθμό μικρότερο και άλλοτε με ρυθμό ίσο σε σχέση με την αυξομείωση της απασχολήσεως (Μπάλλας και Χέβας, 2017).

### 3.3 Άμεσο κόστος, έμμεσο κόστος και γενικά βιομηχανικά έξοδα

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσης των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

#### Άμεσο κόστος

Άμεσο είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή το συγκεκριμένο φορέα κόστους (ενδιάμεσο ή τελικό προϊόν/υπηρεσία κ.λπ.), και, συνεπώς, βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, δηλαδή χωρίς μερισμό (Μπάλλας και Χέβας, 2017).

Το άμεσο κόστος διακρίνεται σε δύο υποκατηγορίες :

- Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία και προκαλείται από την δραστηριότητα ή λειτουργία του τμήματος. Το κόστος αυτό παύει να υπάρχει όταν η δραστηριότητα διακόπτεται (κόστος πρώτων υλών).
- Στο άμεσο σταθερό κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των σταθερών στοιχείων του και δημιουργείται με σκοπό το τμήμα να βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας λειτουργίας (κόστος αποσβέσεων, κόστος στοιχειώδους συντήρησης). Το κόστος αυτό προκύπτει είτε το τμήμα λειτουργεί είτε όχι αλλά βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας για να λειτουργήσει ανά πάσα στιγμή.

Στην περίπτωση των ιατρικών μονάδων, άμεσο κόστος θεωρείται η άμεση εργασία η οποία παρέχεται από τους χειρουργούς, ή το κόστος των φαρμάκων που λαμβάνει ο κάθε ασθενής, ενώ το κόστος της καθαριότητας, φύλαξης κλπ. ανήκουν στο έμμεσο

κόστος (Horngren, 2003).

## Έμμεσο κόστος

Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, π.χ. κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Έμμεσο κόστος αποτελούν για παράδειγμα:

- ο μισθός του τεχνικού διευθυντή,
- το ενοίκιο του εργοστασίου,
- ο φωτισμός,
- τα δημοτικά τέλη και οι φόροι του εργοστασίου,

στοιχεία τα οποία δε συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο. Οι έννοιες έμμεσο κόστος και βιομηχανικά έξοδα είναι συνώνυμες και χρησιμοποιούνται εναλλακτικά. Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αποτελούν ένα όλο και αυξανόμενο τμήμα του κόστους παραγωγής. Σε μελέτη του Mackerrel (1993), διαπιστώθηκε ότι το 40% του κόστους λειτουργίας των ιατρικών ιδρυμάτων αποτελείται από Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

## Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα(Γ.Β.Ε.) ονομάζεται το έμμεσο κόστος από το κόστος μετατροπής, όπου το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει το σύνολο των εξόδων παραγωγής είτε άμεσα είτε έμμεσα εκτός από την αξία των άμεσων υλικών. Τα Γ.Β.Ε. σχηματίζονται απ' όλες τις δαπάνες κατ' είδος, όπως αμοιβές και έξοδα προσωπικού,

αμοιβές και έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι-τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις παγίων, προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και είδη συσκευασίας. Στη διαμόρφωση των Γ.Β.Ε. δεν συμμετέχουν οι τόκοι και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες. Με επιστημονικούς-κοστολογικούς όρους τα Γ.Β.Ε. συμπεριφέρονται από άποψη μεταβλητότητας, ως ημιμεταβλητή δαπάνη διότι μεταβάλλονται ακανόνιστα όταν μεταβάλλεται η απασχόληση – παραγωγή.

Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα(Γ.Β.Ε.) δημιουργούνται κατά κανόνα από τα κατ' είδος έξοδα των λογαριασμών των Ε.Λ.Π. και σε αυτά συμπεριλαμβάνονται και η αξία από όλα τα έμμεσα υλικά παραγωγής άλλα τμήματα ή από βοηθητικές υπηρεσίες (Βενιέρης κα, 2005).

### 3.4 Κέντρα κόστους

Η παραδοσιακή - κλασική μέθοδος κοστολόγησης κατατάσσει τα κατ' είδος έξοδα των λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), σε βασικές λειτουργίες του κόστους ή κέντρα κόστους που βαραίνουν δια μέσω του φύλλου μερισμού.

Κέντρο κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της(Π.Δ. 1123/80, παρ. 5.1.402). Π.χ. δύο μονάδες παραγωγής του ίδιου εργοστασίου που διακρίνονται μεταξύ τους χωροταξικά θεωρούνται δύο κέντρα κόστους, όπως επίσης και οι γραμμές παραγωγής ενός εργοστασίου εφόσον είναι τεχνολογικά αυτοτελείς και το παραγόμενο προϊόν είναι μετρήσιμο (Τατσιόπουλος κα, 2010).

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά βάσει Π.Δ. 1123/80 παρ.5.1.403 :

- Ως κύρια κέντρα κόστους χαρακτηρίζονται εκείνα τα κέντρα που σκοπό έχουν την παραγωγή των ενδιάμεσων και τελικών προϊόντων ενώ το κόστος τους βαραίνει τα



ημιτελή και έτοιμα προϊόντα.

- Ως βοηθητικά κέντρα κόστους χαρακτηρίζονται αυτά που σκοπό έχουν να βοηθήσουν τα κύρια κέντρα, και το κόστος τους βαραίνει τα αντίστοιχα κύρια κέντρα κόστους. Π.χ. βοηθητικά κέντρα κόστους είναι η ηλεκτροπαραγωγή που προορίζεται να καλύψει ανάγκες άλλων κύριων ή βοηθητικών κέντρων κόστους.

## Φύλλο Μερισμού

Οι λογαριασμοί των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6 των Ε.Λ.Π. χωρίζονται σε πέντε βασικές λειτουργίες ή κέντρα κόστους τα οποία είναι :

- Έξοδα λειτουργίας παραγωγής/παροχής υπηρεσιών (έμμεσα υλικά, άμεση και έμμεση εργασία, άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα).
- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας (συνολικό κόστος που βαρύνει τη διοικητική λειτουργία).
- Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης (το συνολικό κόστος που βαραίνει το έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης όπως νέες μέθοδοι και ευρεσιτεχνίες).
- Έξοδα λειτουργίας διάθεσης (το συνολικό κόστος που βαραίνει την λειτουργία διάθεσης).
- Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας (συγκεντρώνεται το συνολικό κόστος από τόκους και συναφή έξοδα).

Οι παραπάνω κατηγορίες δεν είναι ούτε δεσμευτικές αλλά ούτε και μοναδικές καθώς η κάθε επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει όσες από τις παραπάνω χρειάζεται και αν δεν την καλύπτουν απόλυτα μπορεί να δημιουργήσει και άλλες λειτουργίες. Στην επόμενη σελίδα παρουσιάζεται ως παράδειγμα το Φύλλο Μερισμού της επιχείρησης/Ιατρικής Μονάδας πάνω στην οποία πραγματοποιείται η κοστολογική μελέτη η οποία αποτελεί το επίκεντρο της παρούσας έρευνας και θα αναπτυχθεί εκτενώς στο τέταρτο κεφάλαιο (Βενιέρης κα, 2005).

Πίνακας 3.1, Φύλλο Μερισμού Ιατρικής Μονάδας Ημερήσιας Νοσηλείας.

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΙ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΠΟΣΟ	ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ-ΥΠΟΔΟΧΗΣ	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
1	60-00-00-0000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	191.212,42	95.606,21	66.924,35	28.681,86	0,00
2	60-00-02-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΕΡΩΡΙΑΚΗΣ ΑΠΑΣΧ. ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	35,58	17,79	12,45	5,34	0,00
3	60-00-03-0000	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	7.469,34	3.734,67	2.614,27	1.120,40	0,00
4	60-00-05-0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΑΣΘΕΝΕΙΑΣ	222,60	111,30	77,91	33,39	0,00
5	60-00-06-0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ ΕΜΜΙΣΘ.ΠΡΟΣΩΠ.	9.501,41	4.750,71	3.325,49	1.425,21	0,00
6	60-00-07-0000	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝ.ΑΔΕΙΑΣ ΕΜΜΙΣΘ.ΠΡΟΣΩΠ.	9.840,07	4.920,04	3.444,02	1.476,01	0,00
7	60-00-08-0000	ΑΠΟΖ.ΜΗ ΧΟΡΗΓ.ΑΔΕΙΩΝ ΕΜΜ.ΠΡΟΣ.	2.544,16	1.272,08	890,46	381,62	0,00
8	60-00-13-0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΣ	4.048,60	2.024,30	1.417,01	607,29	0,00
9	60-03-00-0000	ΕΡΓΟΔΟΤ.ΕΙΣΦΟΡ.ΙΚΑ ΕΜΜΙΣΘ.ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	55.997,75	27.998,88	19.599,21	8.399,66	0,00
10	60-05-00-0000	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΑΠΟΛΥΣΗΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5.833,33	2.916,67	2.041,67	875,00	0,00
11	61-00-00-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	28.392,00	14.196,00	8.517,60	5.678,40	0,00
12	61-00-01-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	50,00	25,00	15,00	10,00	0,00
13	61-00-05-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΙΑΤΡΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	56.777,01	56.777,01	0,00	0,00	0,00
14	61-00-06-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	17.140,00	8.570,00	5.142,00	3.428,00	0,00
15	61-00-08-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΜΕΛΗΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	177,42	88,71	53,23	35,48	0,00
16	61-01-01-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	15.910,64	7.955,32	4.773,19	3.182,13	0,00
17	61-01-91-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	4.000,00	2.000,00	1.200,00	800,00	0,00
18	61-03-01-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦ.ΕΠΕΞΕΡΓ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.975,00	1.487,50	892,50	595,00	0,00
19	61-30-00-2000	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΛΗΨΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	22.232,53	22.232,53	0,00	0,00	0,00
20	61-90-06-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟΚΟΜΗΝΗΣ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	389,00	194,50	116,70	77,80	0,00
21	61-90-10-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΝΕΡΓΕΙΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΚΤΙΡΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	15.963,34	7.981,67	4.789,00	3.192,67	0,00
22	61-95-00-0001	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ Ε.Φ.Κ.Α.	1.679,50	839,75	503,85	335,90	0,00
23	62-02-00-0000	ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΊΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	67,95	33,98	20,39	13,59	0,00
24	62-03-00-0000	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	5.705,90	2.852,95	1.711,77	1.141,18	0,00
25	62-03-02-0000	ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	42,65	21,33	12,80	8,53	0,00
26	62-04-01-0000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	90.000,00	45.000,00	27.000,00	18.000,00	0,00
27	62-07-01-0000	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡ-ΤΕΧΝΙΚ.ΕΡΓΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.400,00	700,00	420,00	280,00	0,00
28	62-07-02-0000	ΜΗΧΑΝΗΜ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝ.ΕΞΟΠΛ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ	180,00	90,00	54,00	36,00	0,00
29	62-07-04-0000	ΕΠΙΣΚ.ΕΠΙΠΛΩΝ & ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ	5.582,27	2.791,14	1.674,68	1.116,45	0,00
30	62-90-00-0000	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΥΛΑΞΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	8.112,29	4.056,15	2.433,69	1.622,46	0,00
31	62-98-00-0000	ΦΩΤΙΣΜΟΣ(ΠΛΗΝ ΗΛΕΚΤΡ.ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΑΝΕΥ ΦΠΑ	9.391,43	4.695,72	2.817,43	1.878,29	0,00
32	62-98-02-0000	ΥΔΡΕΥΣΗ(ΠΛΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΑΝΕΥ ΦΠΑ	166,33	83,17	49,90	33,27	0,00

33	62-98-04-0000	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	29.521,70	14.760,85	8.856,51	5.904,34	0,00
34	63-04-00-0000	ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤ.& ΦΩΤΙΣΜΟΥ	461,72	230,86	138,52	92,34	0,00
35	63-98-06-0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ 2,4%	14.160,00	7.080,00	4.248,00	2.832,00	0,00
36	63-98-08-0000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤ.(ΕΚΠΗΠΤ.ΣΤΗ ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔΗΜ)	45.266,36	22.633,18	13.579,91	9.053,27	0,00
37	63-98-09-1000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΟ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛ.ΕΙΣΟΔΗΜ.	1.000,97	500,49	300,29	200,19	0,00
38	63-98-99-0000	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	1,20	0,60	0,36	0,24	0,00
39	63-98-99-0003	ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ 2% (ΑΚΚΕΔ)	333,43	166,72	100,03	66,69	0,00
40	64-00-00-0000	ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔΙΟΚΤ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	388,20	194,10	116,46	77,64	0,00
41	64-00-01-0000	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣΩΠ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	79,71	39,86	23,91	15,94	0,00
42	64-00-02-0000	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓ'ΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	73,00	36,50	21,90	14,60	0,00
43	64-01-00-0000	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.166,67	583,34	350,00	233,33	0,00
44	64-02-00-0000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΥΠΟ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	900,00	450,00	270,00	180,00	0,00
45	64-02-03-0000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΙΠΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	518,46	259,23	155,54	103,69	0,00
46	64-02-06-0000	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	9.398,74	4.699,37	2.819,62	1.879,75	0,00
47	64-02-99-0000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	295,00	147,50	88,50	59,00	0,00
48	64-05-01-0000	ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ-ΕΙΣΦΟΡ.ΣΕ ΕΠΑΓΓ.ΟΡΓΑΝ.	348,34	174,17	104,50	69,67	0,00
49	64-07-00-0000	ΕΝΤΥΠΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	141,37	70,69	42,41	28,27	0,00
50	64-07-01-0000	ΥΛΙΚΑ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ ΕΚΤΥΠΩΣΕΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.395,48	697,74	418,64	279,10	0,00
51	64-07-02-0000	ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ ΕΚΤΥΠΩΣΕΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	558,57	279,29	167,57	111,71	0,00
52	64-07-03-0000	ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ & ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	203,86	101,93	61,16	40,77	0,00
53	64-08-01-0000	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	322,35	161,18	96,71	64,47	0,00
54	64-08-02-0000	ΥΛΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	3.611,19	3.611,19	0,00	0,00	0,00
55	64-08-03-0000	ΥΛΙΚΑ ΙΑΤΡΕΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	22.043,40	22.043,40	0,00	0,00	0,00
56	64-08-99-0000	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.648,34	2.648,34	0,00	0,00	0,00
57	64-08-99-2000	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	19,00	19,00	0,00	0,00	0,00
58	64-98-05-0000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	10,00	5,00	3,00	2,00	0,00
59	64-98-05-1000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ ΕΚΤΟΣ Φ.Ε.	6.645,15	3.322,58	1.993,55	1.329,03	0,00
60	65-98-99-0000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	648,90	0,00	0,00	0,00	648,90
61	66-12-00-0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ/ΤΩΝ	7.367,44	3.683,72	2.210,23	1.473,49	0,00
62	66-14-00-0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ-ΣΚΕΥΩΝ	8.412,59	4.206,30	2.523,78	1.682,52	0,00
63	66-16-00-0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	396,66	198,33	119,00	79,33	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>731.378,32</b>	<b>419.030,45</b>	<b>201.354,65</b>	<b>110.344,33</b>	<b>648,90</b>

### 3.5 Παραδοσιακά συστήματα λογισμού κόστους

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, άνθισαν κατά τη τρίτη δεκαετία του 19<sup>ου</sup>

αιώνα σε μια περίοδο όπου το επιχειρηματικό περιβάλλον χαρακτηριζόταν από περιορισμένη αυτοματοποίηση των παραγωγικών διαδικασιών, ολιγάριθμα και ομοιογενή παραγόμενα προϊόντα καθώς και από έλλειψη προσανατολισμού στην εξυπηρέτηση του πελάτη από πλευρά των οργανισμών. Επιπρόσθετα, εφαρμόστηκαν σε επιχειρήσεις που διακρίνονταν από μεγάλο όγκο παραγωγής, μεγάλο κύκλο ζωής των προϊόντων, μικρό ποσοστό ΓΒΕ, μεγάλο ποσοστό άμεσης εργασίας, υψηλό κόστος απόκτησης πληροφοριών και μικρό αριθμό παραγόμενων προϊόντων (Καζαντζής & Σώρρος, 2009) και αποτελούν μέχρι και σήμερα βασικό εργαλείο για την αποτίμηση των αποθεμάτων και τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Παρακάτω παρατίθενται και αναλύεται το θεωρητικό πλαίσιο των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης με τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που διαθέτουν.

### Πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση

Η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση είναι η βάση για όλα τα λογιστικά συστήματα. Η τεχνική αυτή κοστολόγησης υπολογίζει το κόστος παραγωγής ως άθροισμα της άμεσης εργασίας, των άμεσων ωρών εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Βενιέρης κα. 2005). Το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της Πλήρους Κοστολόγησης είναι ότι γίνεται ενσωμάτωση στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων όλων των δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας, είτε αυτές οι δαπάνες είναι σταθερές είτε μεταβλητές. Αντίθετη λογικά από αυτή της Άμεσης Κοστολόγησης, όπου τα σταθερά κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στους υπολογισμούς. Επομένως, ο προσδιορισμός του κέρδους είναι διαφορετικός για τη κάθε μέθοδο καθώς το αποτέλεσμα προκύπτει από διαφορετικό τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων (Lucey, 2002, Zimmerman, 2003). Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα Πλήρους Κοστολόγησης για να υπολογίσουν το συνολικό κόστος είναι επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών.

## Άμεση κοστολόγηση

Με την παραδοσιακή της μορφή η Άμεση Κοστολόγηση αρχικά και αργότερα δε ως Άμεση Πρότυπη Κοστολόγηση αποτελεί έναν από τους νεότερους σταθμούς εξέλιξης του επιστημονικού κλάδου της κοστολόγησης. Το βασικό χαρακτηριστικό του κοστολογικού αυτού συστήματος είναι ότι, το άμεσο κόστος είναι από την αρχή εξ' ολοκλήρου μεταβλητό ή μπορεί να προσδιοριστεί το μεταβλητό του μέρος με μεγάλη ευκολία. Συνέπεια αυτής της αρχής είναι η μετατροπή του συνόλου των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας από τη στιγμή της πραγματοποίησής τους σε έξοδο που βαρύνει το μικτό αποτέλεσμα ή το μικτό περιθώριο κέρδους. Αποτέλεσμα του κοστολογικού αυτού χειρισμού του σταθερού κόστους παραγωγής είναι η πλήρης απαλλαγή του κόστους των αποθεμάτων από σταθερές δαπάνες και η μετατροπή του περιεχομένου και της διάρθρωσής του προσδιοριζόμενου μικτού αποτελέσματος καθώς και των δαπανών που βαρύνουν για την εξαγωγή του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Η Άμεση Κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων από αυτές (Βενιέρης, 1991). Πλεονέκτημα της μεθόδου είναι η ευκολία κατανόησης της, από την άλλη μεριά η Άμεση Κοστολόγηση υποεκτιμά το κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας με αποτέλεσμα να επηρεάσει τη τιμολόγηση και να οδηγήσει σε αδικαιολόγητα χαμηλές τιμές (Young, 2003).

## Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά παραγγελία

Πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές (υλικών, σχεδίου, ποιότητας, ποσότητας κτλ.) ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την

εκτέλεση της (Βενιέρης κα. 2005). Εταιρίες που χρησιμοποιούν το συγκεκριμένο σύστημα κοστολόγησης είναι κυρίως οι κατασκευαστικές εταιρίες και εταιρίες συμβουλευτικών και ερευνητικών υπηρεσιών. Στις συγκεκριμένες περιπτώσεις ο πελάτης επισκέπτεται την κατασκευαστική εταιρία και περιγράφει στον υπεύθυνο πως επιθυμεί το κατασκευαστικό έργο που η εταιρία αναλαμβάνει να φέρει εις πέραν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος που παράγεται προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής του. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει τρία στοιχεία που το επηρεάζουν: α) πρώτες ύλες, β) άμεση εργασία και γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ). Μεταξύ των άλλων το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται και για το λογισμό του κόστους των υπηρεσιών υγείας (Καζαντζής και Σώρρος, 2009).

### Κοστολόγηση κατά φάση

Η κοστολόγηση κατά φάση είναι σύστημα μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των βιομηχανικών επιχειρήσεων ή παροχής υπηρεσιών. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή, δηλαδή η παραγωγή πραγματοποιείται με τη μορφή μιας διαδοχικής σειράς πανομοιότυπων κατεργασιών. Τέτοια παραγωγή σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπάρχει όταν:

- Τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών.
- Η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Στην κατά φάση κοστολόγηση, δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες των προϊόντων να είναι έτοιμες. Αντίθετα, παρατηρείται το φαινόμενο, όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνονται, άλλες να αρχίζουν την παραγωγή, ενώ άλλες να βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της

απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής. Η παραγωγική διαδικασία σε αυτή την περίπτωση περιλαμβάνει μια ή περισσότερες φάσεις παραγωγής και για να ολοκληρωθεί η κατεργασία των προϊόντων θα πρέπει όλα τα προϊόντα να έχουν περάσει από τις φάσεις που προβλέπονται από τις τεχνικές προδιαγραφές τους. Στην κατά φάση κοστολόγηση σε αντίθεση με τη κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής, η οποιαδήποτε προσπάθεια συγκέντρωσης και προσδιορισμού του ανά μονάδα κόστους του κάθε προϊόντος θα ήταν αδύνατο να ικανοποιήσει το κριτήριο Κόστους – Οφέλους που πρέπει να διέπει τη Λογιστική του Κόστους. Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης σχετίζονται με κλάδους όπως: διύλισης ελαίων, εκτυπώσεων χαρτιού, βιομηχανίες τροφίμων, παραγωγής αυτοκινήτων και κλωστοϋφαντουργίας (Βάντσης, 2016).

Τα κενά των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης οδήγησαν αναπόφευκτα στην εξαγωγή διαστρεβλωμένων πληροφοριών για το κόστος των προϊόντων και επομένως στην διαμόρφωση μιας αναξιόπιστης βάσης για τη λήψη αποφάσεων (Helberg et al, 1994). Ακόμα, οι αλλαγές στο τρόπο παραγωγής που επέφερε η ανάπτυξη της τεχνολογίας και ο διαρκώς εντεινόμενος ανταγωνισμός, έκαναν την εμφάνιση των πρώτων αμφιβολιών γύρω από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, εντοπίζοντας τις αδυναμίες των συστημάτων αυτών στα εξής σημεία (The Institute of Cost Accountants of India, 2012):

- Σε ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, δηλαδή οι έμμεσες δαπάνες καταλογίζονται, και απορροφώνται στις μονάδες κόστους. Μπορεί ωστόσο να υπάρχει αλλοίωση του υπολογισμένου κόστους λόγω της επιλεγμένης βάσης καταλογισμού. Ο Hughes και Gjerde (2003) υποστηρίζουν ότι η βάση επιμερισμού μπορεί να βασίζεται είτε στον αριθμό των παραγόμενων μονάδων είτε στον αριθμό των εργαζομένων είτε στις ώρες λειτουργίας των μηχανών.
- Ένας άλλος περιορισμός των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης εντοπίζεται στο γεγονός πως ο διαχωρισμός μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους δεν είναι εφικτός και ρεαλιστικός καθώς υπάρχουν πολλές επιπλοκές

λόγω της πολυπλοκότητας που διέπει τα σύγχρονα επιχειρηματικά περιβάλλοντα.

- Οι πληροφορίες που εξάγονται από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι διαθέσιμες μετά τη λήξη της παραγωγικής δραστηριότητας και δεν έχουν μεγάλη χρησιμότητα. Γενικότερα, κυριαρχεί η αντίληψη ότι πρέπει να υπάρχει σύνδεση μεταξύ των δραστηριοτήτων και των δαπανών. Οι πληροφορίες με άλλα λόγια θα πρέπει είναι διαθέσιμες κατά την διάρκεια όπου οι δραστηριότητες λαμβάνουν χώρα. Έτσι, δημιουργήθηκαν οι συνθήκες για την ανάπτυξη των σύγχρονων συστημάτων Διοίκησης Κόστους.

### 3.6 Activity Based Costing

Διάφοροι είναι οι ορισμοί που έχουν δοθεί κατά καιρούς για τη μέθοδο ABC, ένας πολύ αντιπροσωπευτικός είναι σύμφωνα με τον (Hicks, 1999):

*«Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι μια έννοια κοστολόγησης βασισμένη στην προϋπόθεση ότι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες απαιτούν από ένα οργανισμό να εκτελέσει δραστηριότητες και οι δραστηριότητες με τη σειρά τους συνεπάγονται κόστη. Στη κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, τα συστήματα σχεδιάζονται έτσι ώστε τα κόστη που δεν μπορούν να αποδοθούν απευθείας σε ένα προϊόν, να καταλογίζονται σε δραστηριότητες. Τα κόστη κάθε δραστηριότητας ρέουν στα προϊόντα που καθιστούν αναγκαία τη δραστηριότητα βάσει της αντίστοιχης κατανάλωσης».*

Οι βασικότερες έννοιες που σχετίζονται με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι οι εξής:

- Δραστηριότητα (Activity).
- Πόρος (Resource).
- Οδηγός πόρου (Resource driver).



- Επιμερισμός πρώτου σταδίου (first stage allocation).
- Δεξαμενή ή κέντρο κόστους δραστηριοτήτων (Activity cost pool).
- Μέτρο δραστηριότητας (Activity measure) ή οδηγός κόστους (cost driver).
- Διαδικασία (process).
- Συντελεστής ενιαίας δραστηριότητας.
- Επιμερισμός δεύτερου σταδίου (second stage allocation).
- Αντικείμενο ή φορέας κόστους (cost object).

Στο διαρκώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον, η επίτευξη του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος απαιτεί τη χρήση εργαλείων που αποτυπώνουν ρεαλιστικά τόσο το άμεσο όσο και το έμμεσο κόστος ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος και η μείωση του. Η κοστολόγηση βάση δραστηριοτήτων είναι μία εξωλογιστική μέθοδος η οποία αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της διοίκησης της επιχείρησης για την αξιολόγηση και έλεγχο του πραγματικού κόστους.

Μια σύγχρονη οικονομική μονάδα αποφεύγει τον στατικό τρόπο οργάνωσης και λειτουργίας και προτιμά τον αντίστοιχο δυναμικό τρόπο, που έχει ως σημείο αναφοράς την αναγκαιότητα συνεχούς προσαρμογής της στους εκάστοτε επικρατούντες κανόνες της αγοράς. Οι οικονομικές μονάδες, για να μπορούν να δρουν και να κάνουν αισθητή την παρουσία τους στις έντονα ανταγωνιστικές αγορές, επιδιώκουν, με διαρκείς επενδύσεις σε μέσα σύγχρονης τεχνολογίας και σε στελεχικό δυναμικό υψηλού επιπέδου, μορφές οργάνωσης και διοίκησης που στηρίζονται (Robert, 2008):

- Στην οργάνωση των λειτουργιών βάσει των απαιτήσεων του πελάτη.
- Στην υιοθέτηση των αρχών της Ολικής Ποιότητας (Total Quality) σε όλους τους τομείς.
- Σε ευκίνητους τρόπους λήψης αποφάσεων.
- Σε διαρκή και κατάλληλη ανταγωνιστική ετοιμότητα.
- Στην αποδοχή και εφαρμογή της εργασιακής πολυειδικότητας στους χώρους της παραγωγής.
- Σε συστήματα αμεσοποίησης των εργασιών (Just in time) στην παραγωγή και

τη διάθεση.

- Σε κοστολογική οργάνωση που έχει σαν βάση τον υπολογισμό του κόστους κατά δραστηριότητα (Activity Based Cost).

Συγκριτικά με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης που αναφέρθηκαν παραπάνω η κοστολόγηση με βάση τις επιχειρησιακές δραστηριότητες (Activity Based Costing-ABC) έχει διαφορετική αντίληψη για το «ποιος» είναι υπεύθυνος για την δημιουργία του κόστους, καθώς τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα θεωρούν ως αποκλειστικό υπεύθυνο τα ίδια τα προϊόντα, ενώ η Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση όπως προδίδει το όνομα της θεωρεί τις δραστηριότητες και τις διαδικασίες που γίνονται καθ' όλη την παραγωγική διαδικασία.

Το 2000 επικρατούσε ήδη η αντίληψη ότι στις βιομηχανίες έχουν αλλάξει τα δεδομένα σε ότι αφορά την γραμμή παραγωγής καθώς διαθέτουν νέου τύπου μηχανές με πολύ μεγαλύτερη παραγωγικότητα και υπολογιστικά συστήματα με αποτέλεσμα οι αποσβέσεις που θα πρέπει να υπολογίζονται να είναι πολύ μεγαλύτερες σε σχέση με τις παλαιού τύπου. Επιπρόσθετα τα νέου τύπου μηχανήματα για να μπορέσουν να λειτουργούν και να αποδίδουν σωστά θα πρέπει να υποστηρίζονται από πολύ πιο εκπαιδευμένο και εξειδικευμένο προσωπικό. Το κόστος αυτό τόσο του ανθρώπινου όσο και του μηχανολογικού δυναμικού με την παλαιά μέθοδο θεωρούνταν άμεσο κόστος και βάραινε ένα συγκεκριμένο προϊόν ενώ με στη νέα μέθοδο συγκαταλέγονται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα και βαραίνουν όλα τα προϊόντα. Επομένως ο σχεδιασμός και η εκτέλεση της παραγωγής με το νέο αυτό δυναμικό (ανθρώπινο και μηχανολογικό) δημιουργεί τις διεργασίες που λαμβάνουν χώρα κατά την παραγωγική διαδικασία σε όλες τις μορφές της. Για παράδειγμα κατά τη διάρκεια ειδικής κατά παραγγελίας παραγωγής τόσο το στήσιμο όσο και η τροποποίηση στη παραγωγική διαδικασία των μηχανημάτων, σε διαφορετικές χρονικές περιόδους μπορεί να δημιουργήσει και διαφορετικά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τα οποία με την κλασική μέθοδο δεν υπολογίζονταν ενώ με την νέα υπολογίζονται. Επομένως, το σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων αναγνωρίζει τη σχέση των στοιχείων του κόστους με τις

δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για την ομαλή εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας.

Εάν θελήσουμε να ορίσουμε τη δραστηριότητα μπορούμε να πούμε ότι αποτελεί μια σειρά από συσχετιζόμενες εργασίες που εκτελούνται σε ένα οργανισμό ή επιχείρηση για την επίτευξη ενός επιθυμητού αποτελέσματος. Παραδείγματα δραστηριοτήτων αποτελούν ο ποιοτικός έλεγχος των προϊόντων, η έκδοση τιμολογίων, η αξιολόγηση νέων προμηθευτών κλπ.

Οι δραστηριότητες αναλώνουν πόρους όπως κόστος εργασίας, εγκαταστάσεις, υλικά, χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών, εξοπλισμό και μηχανήματα και άλλες υπηρεσίες. Οι πόροι που αναλώνονται σε κάθε δραστηριότητα συνθέτουν το κόστος της δραστηριότητας.

Η σειρά αυτή από συσχετιζόμενες δραστηριότητες αναφέρεται ως διαδικασία. Η δραστηριότητα θα πρέπει να είναι απλή, κατανοητή, να μπορεί να αναλυθεί, να μετρηθεί, και να ελεγχθεί με ευκολία. Η εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων ξεκινάει με τη συστηματική καταγραφή και τεκμηρίωση των βασικών δραστηριοτήτων που επιτελούνται σε ένα οργανισμό. Η καταγραφή σχεδιάζεται έτσι ώστε να αποκαλύπτει τι εξυπηρετεί η κάθε δραστηριότητα, ποιο είναι το κόστος της κάθε δραστηριότητας, πόσο χρόνο απαιτεί και πόσο καλά εκτελείται (ποιότητα) (Νεγκάκης και Κουσενίδης, 2015).

Η ABC είναι κατάλληλη για τις επιχειρήσεις καθώς επιτρέπει τον προσδιορισμό του κόστους των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία (value added activities) και του κόστους των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία (non – value added activities) στα προϊόντα – υπηρεσίες και επομένως εξασφαλίζει τον καλύτερο έλεγχο του κόστους και κατ' επέκταση την αποτελεσματικότερη διαχείρισή του (Leitner et al., 2013). Το σύστημα κοστολόγησης ABC καλείται να υιοθετηθεί και να εφαρμοσθεί από μια οικονομική μονάδα που θέλει να ενταχθεί στο έντονα ανταγωνιστικό παιχνίδι που έχουν επιβάλλει πλέον οι αγορές (Kaplan & Atkinson, 2015).

Με το σύστημα ABC επιτυγχάνεται η ανακατανομή του έμμεσου κόστους σε εντελώς ανόμοιες δραστηριότητες, χωρίς αυτή η ανακατανομή να εξαρτάται από τον

όγκο της παραγωγής ή των πωλήσεων, όπως συνήθως συμβαίνει στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Κατά τη μέθοδο ABC, λειτουργούν δύο φάσεις αντιμετώπισης των έμμεσων – γενικών εξόδων. Αναλυτικά τα βήματα υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων έχουν ως εξής:

Βήμα 1: Μελέτη διαδικασιών και κόστους. Αυτό το βήμα αναφέρεται σε μια λεπτομερή μελέτη των διαδικασιών και του κόστους της επιχείρησης. Στη μελέτη αυτή θα πρέπει να εμπλακούν εργαζόμενοι από όλα τα τμήματα της επιχείρησης. Η εμπλοκή των εργαζομένων είναι απαραίτητη για την αποδοχή του συστήματος και των αποτελεσμάτων του. Οι εργαζόμενοι θα πρέπει πρώτα να πιστέψουν στην ορθότητα του λογιστικού συστήματος και μετά να αρχίσουν να λαμβάνουν υπόψη και να χρησιμοποιούν τα αποτελέσματά του.

Βήμα 2: Καθορισμός των δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους. Αυτό το βήμα αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο για την εφαρμογή του συστήματος και αφορά μια δύσκολη και χρονοβόρα διαδικασία. Σε αυτό το βήμα η ομάδα που αναλαμβάνει την υλοποίηση του συστήματος κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων, παίρνει συνεντεύξεις από τους εργαζόμενους σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης έτσι ώστε να δημιουργηθεί μία λίστα που αφορά στις δραστηριότητες τους.

## Τα τέσσερα βασικά βήματα της κατά δραστηριότητας κοστολόγησης

Τα τέσσερα βασικά βήματα της σύγχρονης μεθόδου σύμφωνα με τους Kaplan και Cooper (1998) είναι:

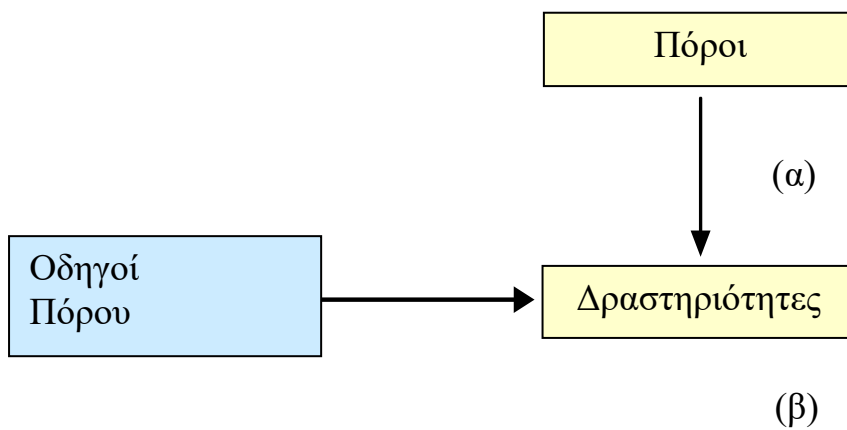
1. Η Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση εστιάζει στο λόγο για τον οποίο η επιχείρηση κάνει έξοδα συγκεντρώνοντας από την επιχείρηση στοιχεία σχετικά με τις δραστηριότητες που γίνονται μέσα στην επιχείρηση σχετικά με τον προγραμματισμό της παραγωγής, την μεταφορά των υλικών, την βελτίωση των προϊόντων, την εξυπηρέτηση πελατών κλπ., δημιουργώντας μια λίστα με τις κύριες και δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης.

2. Επόμενο βήμα είναι ο προσδιορισμός των πόρων που καταναλώνει η κάθε δραστηριότητα, δημιουργώντας ένα χάρτη που δείχνει το συσχετισμό μεταξύ δραστηριοτήτων και πόρων. Μόλις ταξινομήσουμε τους πόρους και το κόστος τους στις δραστηριότητες τις κατατάσσουμε ιεραρχικά κατά μονάδα, κατά παρτίδα, κατά προϊόν, κατά πελάτη, και κατά παραγωγική μονάδα δραστηριότητας.
3. Στη συνέχεια καθορίζονται τα προϊόντα, οι υπηρεσίες και οι πελάτες της επιχείρησης προκειμένου να μπορούμε να προσδιορίσουμε θέματα όπως ποια προϊόντα χρειάζονται τις παραπάνω διαδικασίες, ή ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται κατά την διάρκεια της κοστολογικής περιόδου κλπ.
4. Τέλος στο τέταρτο και τελευταίο βήμα συνδέουμε τις ήδη κοστολογημένες δραστηριότητες με τους φορείς κόστους(προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες) για να βρούμε το κόστος τους, επιλέγοντας τους σωστούς κατά περίπτωση οδηγούς κόστους, οι οποίοι συνήθως είναι ποσοτικοί παράγοντες που μετράνε το αποτέλεσμα της κάθε δραστηριότητας. Οι Spedding και Sun (1999) υποστηρίζουν ότι υπάρχουν τριών ειδών οδηγοί κόστους :
  - Οι ποσοτικοί, που μετράνε πόσες φορές έχει διεξαχθεί η κάθε δραστηριότητα.
  - Οι οδηγοί διάρκειας, που μετράνε τον απαιτούμενο χρόνο ολοκλήρωσης της κάθε δραστηριότητας.
  - Οι οδηγοί έντασης, που αποτιμούν την ποσότητα των πόρων που έχουν απορροφηθεί από την κάθε δραστηριότητα αμέσως μετά την ολοκλήρωσή της.

Στο σχήμα (1) απεικονίζεται το μοντέλο κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.



**Σχήμα**



## Αντικείμενα Κόστους

- (α) Επιμερισμός πρώτου σταδίου
- (β) Επιμερισμός δευτέρου σταδίου

Οι Cooper και Kaplan (1999) ταξινόμησαν τις δραστηριότητες ιεραρχικά ως εξής:

1. Σε κατά μονάδα δραστηριότητες. Είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων που

Οδηγοί  
Δραστηριοτήτων

πραγματοποιηθούν για κάθε προϊόν ή υπηρεσία. Ενώ υπάρχει και  
μεταξύ του αριθμού των δραστηριοτήτων και τον αντίστοιχο των

προϊόντων ή των παρεχόμενων δραστηριοτήτων.

2. Σε κατά παρτίδες δραστηριότητες. Είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την παραγωγή κάθε συγκεκριμένης παρτίδας προϊόντων, π.χ. στήσιμο συγκεκριμένων μηχανημάτων για μια παρτίδα προϊόντων.

3. Σε κατά ειδικό προϊόν δραστηριότητες. Είναι το σύνολο όλων των ειδικών δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση ειδικών παραγγελιών με κατά παραγγελία προϊόντα, όπως οι επιπλέον δραστηριότητες της σχεδίασης και παραγωγής των προϊόντων αυτών ή των υπηρεσιών.

4. Σε κατά πελάτη δραστηριότητες. Είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την ικανοποίηση των πελατών για ειδικές παραγγελίες από το

τιμήμα πωλήσεων.

5. Σε κατά παραγωγική μονάδα (φάση, κτίριο, κατάστημα, εργοστάσιο, κτλ.) δραστηριότητες. Είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για τις λοιπές δραστηριότητες κάθε εργοστασίου (διοίκηση, καθαριότητα, συντήρηση, κτλ.) για να υποστηρίξει την παραγωγική διαδικασία.

## Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από τη χρήση της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων

### Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της ABC

- Παρέχει πιο ακριβή πληροφόρηση για το κόστος του προϊόντος, μειώνοντας τους αυθαίρετους επιμερισμούς κόστους, ειδικότερα όταν είναι σημαντικά τα γενικά έξοδα που δε συνδέονται με τον όγκο παραγωγής.
- Βελτιώνει τη σχετικότητα και τη ποιότητα των διαθέσιμων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με:
  - Ποιες δραστηριότητες και γεγονότα οδηγούν τα κόστη.
  - Που πρέπει να επικεντρωθούν οι προσπάθειες για τον έλεγχο του κόστους.
- Υποστηρίζει την επικέντρωση στον πελάτη βοηθώντας την επιχείρηση να αναγνωρίσει και να μετρήσει δύο τύπους δραστηριοτήτων: εκείνες που προσφέρουν αξία στον πελάτη και εκείνες που δεν προσφέρουν.
- Διευκολύνει τη διαδικασία επιμερισμού του έμμεσου κόστους σε συγκεκριμένα προϊόντα.
- Επιτρέπει πιο ακριβή αναφορά και ανάλυση των γενικών εξόδων.
- Βοηθάει στον εντοπισμό κοστών και δραστηριοτήτων που μπορούν να ελαχιστοποιηθούν ή να εξαλειφθούν.
- Βοηθάει τη διοίκηση να κατανοήσει ποιες δραστηριότητες οδηγούν το



κόστος.

- Βοηθάει στην αναγνώριση του τρόπου με τον οποίο οι πελάτες επηρεάζουν άμεσα τη δομή του κόστους της επιχείρησης και επομένως συνεισφέρει στην ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών.
- Είναι χρήσιμη στην εκτέλεση ανάλυσης δυναμικότητας. Η ABC μετράει τα κόστη των χρησιμοποιούμενων πόρων και τα κόστη των πόρων που προμηθεύτηκαν. Η διαφορά τους είναι η πλεονάζουσα δυναμικότητα, η οποία θα ήταν λάθος να επιμεριστεί στους πελάτες.
- Αποτίμηση ανταγωνιστικότητας και εντοπισμός ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων κόστους.
- Αποτίμηση της οργανωτικής επίδοσης. Αυτό επιτυγχάνεται με την αποτίμηση των διαφορών κόστους για τα ίδια αντικείμενα αλλά σε διαφορετικά οργανωτικά επίπεδα.

### **Μειονεκτήματα της Κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων**

Τα μειονεκτήματα είναι ο όγκος της εργασίας που απαιτείται, οι δυσκολίες στη συλλογή λεπτομερών δεδομένων και η δύσκολη διαχείριση κόστους επειδή αρκετές δραστηριότητες αφορούν πολλά τμήματα. Επιπρόσθετα, η υλοποίηση είναι πολύ χρονοβόρα και απαιτεί όχι μόνο συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων αλλά και ερμηνεία των αποτελεσμάτων.

Επειδή για πολλούς η ABC είναι ουσιαστικά μια βελτίωση της κοστολόγησης πλήρους απορρόφησης, παρουσιάζει τις ίδιες αδυναμίες οι οποίες είναι οι εξής:

- Η ABC δημιουργεί ένα πιο πολύπλοκο σύστημα κοστολόγησης αλλά όχι απαραίτητα ακριβές. Όταν ο όγκος παραγωγής αλλάζει, η ABC δεν μπορεί να προβλέψει τα κέρδη και έτσι δεν επαρκεί για λήψη αποφάσεων.
- Αγνοεί τους περιορισμούς στη δυναμικότητα των πόρων : Αν μια εταιρία έχει έναν εσωτερικό περιορισμό δυναμικότητας π.χ., η ζήτηση για τα προϊόντα της είναι

μεγαλύτερη από την δυναμικότητα παραγωγής, τότε πρέπει να καθορίσει ένα άριστο μίγμα προϊόντων σύμφωνα με τη συνεισφορά ανά μονάδα περιορισμένου πόρου. Τα κόστη των διάφορων προϊόντων δεν είναι σχετικά με την απόφαση για το μίγμα προϊόντων.

- Θεωρεί ότι η σχέση ανάμεσα στις δραστηριότητες και την κατανάλωση πόρων είναι γραμμική, απόλυτη και σίγουρη : Αυτό σημαίνει ότι οι επιπρόσθετες δραστηριότητες οδηγούν σε επιπλέον κόστη και τα μειωμένα επίπεδα δραστηριότητας υποδηλώνουν μειώσεις κόστους. Ωστόσο, στην πραγματικότητα, υπάρχουν ασυνέχειες στο κόστος.

Γενικά θα πρέπει να τονίσουμε ότι τόσο τα πλεονεκτήματα όσο και τα μειονεκτήματα της μεθόδου εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από την επιτυχή εφαρμογή του συστήματος. Η επιτυχία της υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που η κάθε επιχείρηση μπορεί να αξιολογήσει. Ένας σημαντικός δείκτης επιτυχίας είναι η διοικητική εκτίμηση της βελτίωσης της αποδοτικότητας της επιχείρησης από την υιοθέτηση της κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων.

Ένας άλλος δείκτης μπορεί να είναι η βελτίωση της ποιότητας των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται από τα διοικητικά στελέχη κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Είναι γεγονός πως όσο πιο ακριβής, έγκαιρη και έγκυρη είναι μια πληροφορία τόσο πιο εκτεταμένη είναι η χρήση της από τη διοίκηση της επιχείρησης, τόσο πιο ορθολογικές είναι οι αποφάσεις που παίρνονται και κατ' επέκταση τόσο πιο επιτυχημένη είναι η εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης βάση Δραστηριοτήτων. Η αποτελεσματικότητα όμως του συστήματος εξαρτάται και από το κόστος της εφαρμογής. Οι περισσότερες επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την ABC εφαρμόζουν ταυτόχρονα ένα επίσημο σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιείται για τη κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το βασιζόμενο στις δραστηριότητες σύστημα κοστολόγησης το οποίο χρησιμοποιείται από τη διοίκηση για την εσωτερική

λήψη αποφάσεων και την ορθή διαχείριση των επιμέρους λειτουργιών της.

Όπως αναφέρθηκε, η Activity Based Costing δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις, ώστε οι επιχειρήσεις να είναι σε θέση να κατανοήσουν την σχέση αιτίας αποτελέσματος του κόστους σε αντιστοίχιση με τα προϊόντα, υπηρεσίες, πελάτες και επιχειρησιακές διαδικασίες. Με τη μέθοδο αυτή, τα στελέχη του οργανισμού κερδίζουν μοναδικής σημασίας εσωτερική πληροφόρηση όσον αφορά τις εσωτερικές λειτουργίες της εταιρείας. Με δεδομένο όμως ότι μπορεί να υπάρχουν υποχρεωτικές δεσμεύσεις για την παράλληλη λειτουργία και άλλων συστημάτων κοστολόγησης όπως είθισται να συμβαίνει στην Ελλάδα, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να αποφασίσει από μόνη της εάν τη συμφέρει και εάν έχει οφέλη από την ταυτόχρονη εφαρμογή δύο συστημάτων κοστολόγησης. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι το κόστος της εφαρμογής, η εξειδίκευση του προσωπικού και η μελέτη των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που γενικά αναφέρθηκαν πιο πάνω.

### Time-Driven Activity Based Costing

Με την πάροδο των ετών η εξέλιξη της τεχνολογίας και οι νέες γνώσεις γύρω από την βιομηχανία και την εξέλιξη στην παραγωγική διαδικασία, οδήγησαν τους οργανισμούς να στραφούν περισσότερο σε πιο εξατομικευμένες ανάγκες των πελατών τους, δημιουργώντας νέες επαναστατικές υπηρεσίες όπως η κατασκευή και φύλαξη προϊόντων προερχόμενα από ειδικές παραγγελίες πελατών τους, είτε η απευθείας παράδοση τους σε τόπους που υποδεικνύονται από τους πελάτες σε συγκεκριμένο χρόνο, ακόμα και η παροχή υπηρεσιών υποστήριξης των πελατών τους.

Μετά από την κορύφωση της μεθόδου ABC στα μέσα της δεκαετίας του '90, επήλθε η ανάγκη εξεύρεσης ισορροπίας μεταξύ της εγκυρότητας στην κοστολόγηση και των πόρων που δαπανήθηκαν για την επίτευξη αυτής της εγκυρότητας.

Οι ερευνητές υποδεικνύουν ότι η χρήση της μεθοδολογίας ABC οδηγεί σε πολυπλοκότητα και αύξηση του κόστους δημιουργίας, υλοποίησης και συντήρησης του μοντέλου. Οι Pirttila και Hautaniemi (1995) επισημαίνουν ότι το σύστημα της ABC

παρουσιάζει ένα μεγάλο αριθμό εφαρμοζόμενων εξαιρέσεων. Η δημιουργία του μοντέλου ABC είναι επίσης χρονοβόρα και επίπονη (Barrett, 2005), κυρίως λόγω των μακροχρόνιων ερευνών από πλευράς εργαζομένων και της μεγάλης απαίτησης για επεξεργασία δεδομένων (Oker & Adiguzel, 2010). Τέτοιες εμπειριστατωμένες μελέτες για την καθιέρωση σχέσεων μεταξύ γενικών εξόδων, υπηρεσιών και πελατών απαιτούν πολλή δουλειά και έχουν υψηλό κόστος ειδικά όταν τα δεδομένα δεν είναι εύκολο να αποκτηθούν (Richards, 2011). Για να δημιουργηθεί, τροποποιηθεί και να προσαρμοστεί στις αλλαγές η ABC απαιτεί δαπανηρή και πολύπλοκη οργάνωση (Everaert & Bruggeman, 2007, Kaplan & Anderson, 2007).

Τα προαναφερθέντα προβλήματα μπορούν να εξηγήσουν τους λόγους που σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων έπαψαν να εφαρμόζουν τη μεθοδολογία της ABC εξαιτίας του ότι ήταν δύσκολη η υιοθέτηση της και το κόστος δημιουργίας και συντήρησης της αδικαιολόγητο (Gosselin, 2006, Somapa et al., 2012). Ο Gosselin (1997) ακόμη υποστηρίζει ότι υπάρχει ένα παράδοξο όσον αφορά την εφαρμογή της ABC, είναι ευρέως διαδεδομένη στον ακαδημαϊκό κόσμο μέσα από άρθρα περιοδικών και κείμενα βιβλίων, αλλά στην πράξη δεν χρησιμοποιείται σημαντικά από τις εταιρείες. Μέχρι που αναφέρθηκε ότι το παραδοσιακό μοντέλο ABC είναι ανεπαρκές για να καταγράψει με ακρίβεια τη σύνθετη φύση των επιχειρήσεων σε πραγματικό χρόνο (Somapa et al., 2012).

Εν ολίγοις, το παραδοσιακό μοντέλο ABC ήταν δύσκολο να εφαρμοστεί από πολλούς οργανισμούς καθώς συγκεντρωτικά παρουσιάζει τις παρακάτω αδυναμίες:

- Η διαδικασία των συνεντεύξεων και των μετρήσεων είναι εξαιρετικά δαπανηρή, χρονοβόρα και κανείς δεν μπορεί να εγγυηθεί την αντικειμενικότητα των αποτελεσμάτων.
- Τα δεδομένα αυτά είναι δύσκολο να αναλυθούν ενώ είναι και υποκειμενικά.
- Τα περισσότερα μοντέλα ABC αναφέρονται σε συγκεκριμένου τύπου επιχειρήσεις και δεν προσφέρουν μια ολοκληρωμένη γνώμη για το πώς μπορεί να γίνει περισσότερο κερδοφόρα η επιχείρηση.
- Τα δεδομένα που συλλέγονται έχουν υψηλό κόστος αποθήκευσης, ανάλυσης και

τεκμηρίωσης.

- Τα μοντέλα της ABC είναι στατικά και πολύ δύσκολα μπορούν να προσαρμοστούν σε νέα δεδομένα αν οι καταστάσεις το επιτάσσουν
- Τα μοντέλα της ABC είναι ελλιπή καθώς δεν παρουσιάζουν τους πόρους που δεν χρησιμοποιούνται, καθώς υπάρχουν στιγμές που οι υπάλληλοι δεν ασχολούνται με τίποτα, και εκείνοι αναφέρουν μόνο τις δραστηριότητες με τις οποίες ασχολούνται αφιερώνουν το 100% του χρόνου τους.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα μπορούν να επιλυθούν από την μέθοδο TDABC η οποία παρουσιάστηκε από τους Kaplan και Anderson (2007) ως τροποποιημένη έκδοση της ABC που προσπαθούσε να βρει την ισορροπία μεταξύ πόρων και δραστηριοτήτων. Η ιδέα της TDABC αναπτύχθηκε αρχικά από τον Steven Anderson το 1997 και χρησιμοποιήθηκε στην εταιρεία Acorn Systems Inc και από το 2001 αναπτύχθηκε περαιτέρω σε συνεργασία με τον καθηγητή του Harvard Business School, Robert Kaplan (Diaconeasa et al., 2010, Oker & Adiguzel, 2010). Οι Kaplan και Anderson αντιμετώπισαν προβλήματα στα μοντέλα ABC όπως: η δυνατότητα κλιμάκωσης, λεπτομέρειας και συντονισμού μεταξύ πολλών τοποθεσιών.

Η TDABC, είναι μια αναθεωρημένη έκδοση της μεθόδου ABC, εφαρμόστηκε επιτυχώς σε περισσότερες από 100 εταιρείες και σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, (Everaert et al., 2008, Kaplan & Anderson, 2007, Oker & Adiguzel, 2010, Pernot et al., 2007). Η TDABC έχει επιδείξει κάποια επιτυχία στις βιομηχανίες παραγωγής και υπηρεσιών. Δίνει προτεραιότητα στην ακρίβεια πέρα από την ακρίβεια. Η ακρίβεια είναι το πόσο κοντά είναι η εκτίμηση του κόστους σας στο πραγματικό κόστος και η ακρίβεια είναι ο αριθμός των δεκαδικών ψηφίων που συμπεριλαμβάνετε στην εκτίμησή σας.

Η αρχή αυτής της μεθόδου βασίζεται στη δημιουργία χρονικών συναρτήσεων προκειμένου να καταλογίσει το κόστος στις δραστηριότητες και επιμέρους λειτουργίες του οργανισμού. Το σύστημα κοστολόγησης TDABC απαιτεί λιγότερους πόρους χρησιμοποιώντας μόνο δύο βασικές παραμέτρους. Η πρώτη από τις προαναφερόμενες παραμέτρους ονομάζεται Δείκτης Κόστους Χρησιμοποιημένων Πόρων και ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης του Συνολικού Κόστους των Χρησιμοποιημένων Πόρων προς

το Σύνολο των Διαθεσίμων Πόρων, εκφρασμένο σε κοινό παράγοντα του χρόνου(λεπτά). Η δεύτερη παράμετρος είναι ο απαιτούμενος χρόνος ολοκλήρωσης κάθε αποδέκτη κόστους όπως είναι η παραγωγή ενός προϊόντος ή η παροχή μιας υπηρεσίας. Σε αυτό το σημείο ο κοστολόγος μπορεί είτε να εκτιμήσει τον απαιτούμενο χρόνο, είτε να τον καθορίσει μέσα από μια συνέντευξη που μπορεί να πάρει από τον υπεύθυνο παραγωγής ή τον υπεύθυνο παροχής των υπηρεσιών και όχι από όλους τους εργαζόμενους όπως θα έκανε με την προηγούμενη μέθοδο(ABC). Επίσης οι τυχόν μικροδιαφορές ή μικρές αποκλίσεις δεν είναι λάθος καθώς η ακρίβεια σε αυτό το σημείο δεν είναι τόσο ζωτικής σημασίας. Ωστόσο, ο Adkins (2008) διακηρύσσει, ότι οποιαδήποτε εκτίμηση ή διαδικασία είναι επιρρεπής σε σφάλματα. Ένα σφάλμα ενός λεπτού στην εκτίμηση χρόνου πολλαπλασιασμένο με χιλιάδες συναλλαγές μπορεί να προκαλέσει ασυνήθιστα αποτελέσματα. Στην πραγματικότητα, ένα τέτοιο μέτριο σφάλμα εκτίμησης θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει μεγαλύτερες επιπτώσεις συγκριτικά με ένα αντίστοιχο με βάση την παραδοσιακή μέθοδο ABC.

Οι εξισώσεις χρόνου θα μπορούσαν να καλύψουν τη δομή επιπλοκών δραστηριοτήτων. Αφού χρησιμοποιήσαμε το TDABC, θα μπορούσαμε να τονίσουμε το κόστος των υπο-εργασιών. Η μέθοδος πρέπει να προβεί σε ανάλυση του περιεχομένου όλων των δραστηριοτήτων σε εφαρμογή. Πρέπει να ορίσουμε όλες τις πιθανές παραλλαγές των τρεχουσών δραστηριοτήτων και τους παράγοντες χρόνου τους. Έτσι θα μπορούσαμε να εκτιμήσουμε και να καθορίσουμε την κατανάλωση από δεδομένα που θα αντλήσουμε από προγράμματα όπως το Enterprise Resource Planning (ERP) και το CRM. Αλλά με τη σειρά του, (Adkins, 2008) ισχυρίζεται ότι μόνο ορισμένοι προμηθευτές μπορούν να εφαρμόσουν τη μέθοδο TDABC.

Στην προσπάθειά μας να σχεδιάσουμε ένα μοντέλο κοστολόγησης βασισμένο στις αρχές του Time Driven Activity Based Costing (TDABC) (Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση με βάση τις Χρονοσειρές) και λαμβάνοντας υπόψη τη θεωρητική προσέγγιση που στηρίζεται στην προσπάθεια των Kaplan και Anderson (2007) οι οποίοι χρησιμοποίησαν μια παραλλαγή της αρχικής μεθόδου την οποία ονόμασαν Time – Driven ή Capacitive – Driven Activity Based Costing. Η παραλλαγή αυτή ουσιαστικά

αποτελεί την εξέλιξη της Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγησης και απαλλάσσει τον κοστολόγο από την ανάγκη για λήψη συνεντεύξεων από τους υπαλλήλους, προκειμένου να σχηματίσει τις δραστηριότητες του οργανισμού για να καταλογίσει στη συνέχεια το κόστος. Με την εξέλιξη λοιπόν αυτή, ο κοστολόγος καταλογίζει κατευθείαν το κόστος των καταναλωμένων πόρων στους αποδέκτες κόστους, με βάση δύο βασικούς παράγοντες που είναι :

1. Το ανά λεπτό κόστος των χρησιμοποιημένων πόρων
2. Το απαιτούμενο χρονικό διάστημα για την ολοκλήρωση του αποδέκτη κόστους(προϊόντα, υπηρεσίες).

Το κόστος παραγωγικής ικανότητας είναι το κόστος των πόρων που τροφοδοτούν την παραγωγή και διαιρείται με την πρακτική ικανότητα αυτών των πόρων. Οι συναρτήσεις χρόνου που παράγονται βοηθούν στο να μεταφερθεί άμεσα το κόστος των πόρων στις δραστηριότητες και τις λειτουργίες. Οι ερευνητές μπορούν, με εκτιμήσεις να προσδιορίσουν αυτόν τον χρόνο, χωρίς να υπάρχει πρόβλημα, αν σημειώνονται μικροδιαφορές. Η απόλυτη ακρίβεια της μέτρησης δεν είναι απαραίτητη ούτε αποτελεί λάθος. Με τη χρήση των δύο παραπάνω παραμέτρων γίνεται πολύ εύκολος ο προσδιορισμός τόσο του συνολικού κόστους κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας όσο και των συνολικών παραχθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών, και δίνονται πληροφορίες σχετικά με το κόστος μελλοντικών αλλαγών στη παραγωγή του προϊόντος ή υπηρεσίας, είτε το κόστος κάποιας ειδικής παραγγελίας.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η απλή αυτή συνάρτηση χρόνου που βασίζεται στην TDABC είναι πολύ χρήσιμη στη διοίκηση όχι μόνο για να υπολογίσει το συνολικό χρόνο κατασκευής των προϊόντων και του συνολικού τους κόστους, αλλά δίνει τη δυνατότητα να ασχοληθεί με την παραγωγή εξειδικευμένων προϊόντων και ειδικών παραγγελιών, καθώς και να εξετάσει διάφορα σενάρια παραγωγής what - if analysis. Τέτοιες συναρτήσεις χρόνου μπορούν να φτιαχτούν για κάθε παραγόμενο προϊόν ή

παρεχόμενη υπηρεσία. Με τη βοήθεια των σύγχρονων E.R.P. πληροφοριακών συστημάτων μπορούν εύκολα να δημιουργηθούν μοναδικές συναρτήσεις χρόνου όχι μόνο για τα παραγόμενα προϊόντα ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες, αλλά και για το κάθε τμήμα και τον οργανισμό συνολικά. Ένα μοντέλο ABC που βασίζεται στο χρόνο όπως είναι το TDABC, μπορεί να εκτιμηθεί γρήγορα και εύκολα ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στις διαδικασίες, την ποικιλία παραγγελιών και το κόστος των πόρων.

Το TDABC έχει περιγραφεί ως προσέγγιση μικρο-κοστολόγησης κατάλληλη για την αντιμετώπιση της πολυπλοκότητας της λογιστικής κοστολόγησης και στις οργανώσεις υγειονομικής περίθαλψης. Ο Robert Kaplan και ο Michael Porter (2011) παρουσίασαν μια προσέγγιση επτά σταδίων όσον αφορά την εφαρμογή του TDABC στις ρυθμίσεις περί υγειονομικής περίθαλψης ως λύση στην κρίση κόστους.

Ένα μεγάλο πλεονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι η μεγάλη, γρήγορη και εύκολη προσαρμοστικότητα της σε νέα δεδομένα. Αλλαγές στη συνάρτηση γίνονται αν πραγματοποιηθεί μια σημαντική αλλαγή στους συντελεστές της συνάρτησης οπότε θα πρέπει να ενημερωθεί ο κοστολόγος για να την εκτιμήσει και να προχωρήσει στις απαραίτητες αλλαγές στο Δείκτη Κόστους Χρησιμοποιούμενων Πόρων ή στον πίνακα κόστους δραστηριοτήτων. Αλλαγές όμως μπορούν να γίνουν χωρίς να υπάρξουν σημαντικές αλλαγές στους συντελεστές της συνάρτησης άλλα στη περίπτωση που η διοίκηση θέλει να αξιολογήσει διάφορα σενάρια παραγωγής προσθέτοντας επιπλέον επιλογές στις παραγγελίες των πελατών της.

Ο χρόνος που χρησιμοποιούμε για την ολοκλήρωση των επιμέρους δραστηριοτήτων δεν χρειάζεται να είναι απόλυτα ακριβής και αναφέρεται στη κατά προσέγγιση χρονική περίοδο που χρειάζεται ένας ή περισσότεροι υπάλληλοι, ή μηχανές προκειμένου να ολοκληρώσουν μια επιμέρους διαδικασία. Έτσι λοιπόν ο χρόνος αυτός δεν χρειάζεται να είναι απόλυτα ακριβής, διότι ενδέχεται να υπάρχουν αρκετές και μεγάλες αποκλίσεις στους χρόνους αυτούς ανάλογα με την εξεταζόμενη περίοδο και το φόρτο εργασίας που έχει εκείνη την περίοδο η επιχείρηση. Επομένως ο μέσος όρος των παρατηρήσεων που συγκεντρώνονται θεωρείται και η πιο σωστή προσέγγιση. Για την καταγραφή των χρόνων ολοκλήρωσης των δραστηριοτήτων υπάρχουν πολλοί τρόποι μερικοί από αυτούς



είναι :

- Η άμεση παρατήρηση από τον κοστολόγο μετρώντας με χρονόμετρο μια σειρά από επαναλήψεις εκτέλεσης της ίδιας διαδικασίας και υπολογίζοντας το μέσο όρο.
- Με συνεντεύξεις και συμπλήρωση ερωτηματολογίων από τους εργαζόμενους οι οποίοι καταγράφουν τις απόψεις τους.
- Υιοθέτηση των στοιχείων που πιθανώς να έχει ο οργανισμός από δικές του μετρήσεις κατά το παρελθόν.
- Χρησιμοποίηση χρόνων ίδιων ή παρόμοιων δραστηριοτήτων του οργανισμού που έχουν ήδη καταγραφεί σε άλλα τμήματα της επιχείρησης.
- Χρησιμοποίηση χρόνων από άλλους οργανισμούς του κλάδου για ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες που θεωρούνται σταθεροί όπως προ τυποποιημένες δραστηριότητες που επιβάλλονται από τον οργανισμό ISO.

Οι χρόνοι υπολογίζονται μια φορά και αυτό αρκεί για πολλές διαχειριστικές περιόδους. Συνήθως, μια φορά το χρόνο την περίοδο με τη χαμηλότερη παραγωγική δραστηριότητα, γίνονται έλεγχοι και εξετάζεται η ορθότητα και ακρίβεια των χρόνων αυτών. Όταν παρατηρούνται αλλαγές στο τρόπο εκτέλεσης μιας δραστηριότητας ή όταν δημιουργούνται νέες δραστηριότητες πραγματοποιούνται αλλαγές στο κοστολογικό μοντέλο.

Για την σωστή σχεδίαση της συνάρτησης χρόνου, ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

- Καταγράφονται οι διαδικασίες – δραστηριοτήτων.
- Ορίζεται το πλαίσιο κάθε διαδικασίας, δηλαδή το τι ακριβώς περιλαμβάνει κάθε διαδικασία προκειμένου να ολοκληρωθεί και το σύνολο των ενδεχόμενων υπό-δραστηριοτήτων τους.
- Προσδιορίζονται οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν τον χρόνο.
- Ο προσδιορισμός αυτός θα πρέπει να γίνει με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να είναι σαφής και εύκολος ο υπολογισμός τους.
- Η συνάρτηση θα πρέπει να ξεκινάει από την πιο απλή δραστηριότητα και στη

συνέχεια να γίνεται πιο λεπτομερής.

- Τέλος μόλις συμπληρωθεί η συνάρτησης και ολοκληρωθεί το μοντέλο, θα πρέπει να εγκριθεί και να επαληθευτεί από τους υπευθύνους των αντιστοίχων τμημάτων.

Η TDABC μπορεί εύκολα να διαχειριστεί εκατομμύρια συναλλαγές ενώ ταυτόχρονα παρέχει γρήγορους χρόνους επεξεργασίας και αναφορά σε πραγματικό χρόνο καθώς ενσωματώνει ρητά την ικανότητα των πόρων και επισημαίνει την αχρησιμοποίητη ικανότητα τους αντίστοιχα. Ακόμα, εκμεταλλεύεται εξισώσεις χρόνου που ενσωματώνουν παραλλαγές στις παραγγελίες και τη συμπεριφορά των πελατών χωρίς να επεκτείνουν την πολυπλοκότητα του μοντέλου. Όσες επιχειρήσεις έχουν εφαρμόσει την TDABC απολαμβάνουν ταχείες και σημαντικές βελτιώσεις κέρδους.

### **Οφέλη και πλεονεκτήματα του μοντέλου TDABC**

Οι Kaplan και Anderson (2007) αναγνωρίζουν τα πολυάριθμα οφέλη της μεθόδου TDABC, τα οποία μπορεί να συνοψιστεί ως "ένα απλούστερο κοστολογικό σύστημα με στοχευμένη πορεία για υψηλότερα κέρδη ". Τα πολυάριθμα πλεονεκτήματα του TDABC είναι:

- Ευκολότερο και ταχύτερο στην εφαρμογή μοντέλο.
- Ευκολία συλλογής δεδομένων από συστήματα ERP και CRM καθώς συνήθως δεν απαιτούνται συνεντεύξεις.
- Είναι εύκολη η επέκταση της μεθοδολογίας σε όλο τον οργανισμό.
- Το κοστολογικό μοντέλο μπορεί να αντλεί δεδομένα σε περιοδική βάση (εβδομαδιαία ή μηνιαία).
- Η ταχύτητα των αποτελεσμάτων της μεθόδου παρέχει την ευκαιρία βελτίωσης της ευελιξίας και της διαχειριστικής ικανότητας του οργανισμού.
- Η υλοποίηση του συστήματος της είναι απλή καθώς μπορεί να εφαρμοστεί ακόμα και σε ένα απλό λογισμικό.

Ο Adiguzel (2010) σε μια κατασκευαστική εταιρεία αποδεικνύει ότι η TDABC ως μοντέλο είναι πιο εύχρηστη από τα πρότυπα μοντέλα κοστολόγησης. Επιπλέον, το μοντέλο TDABC δεν είναι τόσο επιρρεπές στις μεταβολές όπως το μοντέλο ABC. Ακόμα, η κοστολογική μέθοδος TDABC μπορεί να κλιμακωθεί εύκολα σε ένα ευέλικτο επιχειρηματικό μοντέλο. Τέτοιου βαθμού λεπτομέρεια διαπιστώθηκε ότι είναι κατάλληλη ιδίως για περιβάλλοντα όπου οι λειτουργίες και οι διαδικασίες μεταβάλλονται ταχύτατα, δηλαδή αποθήκες ή σε οποιοδήποτε κλάδο ή εταιρεία με πολυπλοκότητα σε πελάτες, προϊόντα, τμήματα και διαδικασίες (Kaplan & Anderson, 2007).

Οι λεπτομερείς πληροφορίες που παρέχονται από τη TDABC μπορούν επίσης να βοηθήσουν τους χρήστες με τον προσδιορισμό της κύριας αιτίας των προβλημάτων όπως αναφέρεται από τους Everaert et al. (2008), όπου η ενασχόληση με τη TDABC έδωσε καλύτερη κατανόηση της κερδοφορίας των εταιρειών. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το μοντέλο TDABC μπορεί σε γενικές γραμμές με την εφαρμογή του να καταγράψει τις λειτουργίες λεπτομερώς Everaert et al. (2008). Ένα άλλο πλεονέκτημα του μοντέλου TDABC είναι ότι δεν χρειάζεται να είναι τρέχετε καθημερινά, αλλά περιοδικά. Οι Kaplan και Anderson (2007) προτείνουν την εκτέλεση μηνιαίους υπολογισμούς για την καταγραφή των οικονομικών στοιχείων των πιο πρόσφατων ενεργειών. Τα αποτελέσματα του μοντέλου TDABC παρέχουν την ορατότητα που απαιτείται για την ανάλυση και τη βελτίωση των διαδικασιών και την αύξηση της παραγωγικής ικανότητας και, σύμφωνα με τους Oker και Adiguzel (2010), τα αποτελέσματα είναι πιο συναφή με τη βελτίωση της ευελιξίας και διαχείριση χωρητικότητας. Τέλος, η χρήση των μοντέλων TDABC έχει γρήγορη, φθηνή και απλουστευμένη συντήρηση (Kaplan & Anderson, 2007). Η TDABC μπορεί να υλοποιηθεί και να συντηρηθεί με τα απλά και δημοφιλή προγράμματα υπολογιστικών φύλλων (Somara et al., 2012). Ομοίως, Stout και Propri (2011) δείχνουν ότι για εταιρείες με απλά επιχειρηματικά μοντέλα, η TDABC μπορεί να είναι "σχεδόν απαλλαγμένη από συντήρηση", ακόμη και οι μεγάλες εταιρίες μπορεί να ωφεληθούν

από την εύκολη συντήρηση. Όλα τα προαναφερθέντα οφέλη διατίθενται σε οργανισμούς που αποφασίζουν χρησιμοποιώντας το μοντέλο TDABC.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ**

#### **4.1 Εισαγωγή**

Κατά την διάρκεια της μελέτης αυτής, η οποία στηρίχθηκε σε μια Ιατρική Μονάδα

Ημερήσιας Νοσηλείας, υιοθετήθηκε η Κατά Δραστηριότητα Κοστολόγηση-ABC. Βασικός στόχος της έρευνας είναι να ταυτοποιηθεί η ουσιώδης μεθοδολογία της ABC μέσα από σχολαστική διερεύνηση που έχει ως πρωταρχικό στόχο την επιβεβαίωση του θεωρητικού μοντέλου και τη δημιουργία καινούριας γνώσης. Παρακάτω θα παρουσιαστεί η διαδικασία που ακολουθήθηκε η οποία βασίστηκε κυρίως σε συστηματοποιημένη παρατήρηση, σε συλλογή στοιχείων και ανάδειξη εργαλείων και τεχνικών που θα χρησιμοποιηθούν κατά την εφαρμογή του συστήματος Κοστολόγησης στην επιχείρηση Ιατρικών Υπηρεσιών.

Το ερευνητικό μοντέλο που προτείνεται αποτελείται από ένα ερωτηματολόγιο και από συνεντεύξεις που πραγματοποιήθηκαν σε εργαζόμενους και ιθύνοντες της Ιατρικής Μονάδας και αντανακλά το στόχο της διερεύνησης των αλληλεπιδράσεων των παραγόντων που σχετίζονται με την μέθοδο της ABC.

#### 4.2 Διαδικασία συλλογής δεδομένων

Η επιχείρηση πάνω στην οποία εφαρμόζεται η έρευνα αφορά μια Ιατρική Μονάδα Ημερήσιας Νοσηλείας η οποία έχει έδρα στην Ελληνική επικράτεια και λειτουργεί 12 μήνες το χρόνο. Παρέχει υψηλής ποιότητας ιατρικές υπηρεσίες βάσει των ιατρικών τμημάτων που τη συνθέτουν. Προκειμένου να σχηματιστεί το μοντέλο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι απαραίτητο να υπάρξει κατανομή των δραστηριοτήτων του τμήματος. Ακολούθως, οι δραστηριότητες μετατρέπονται σε κέντρα κόστους και γίνεται ομαδοποίηση των δαπανών των εν λόγω δραστηριοτήτων. Ωστόσο για την ανάλυση της ABC μεθόδου επιλέχθηκαν οι βασικές δραστηριότητες που παρέχει η επιχείρηση οι οποίες εντάσσονται στα 7 τμήματα που διαθέτει. Το βασικό κριτήριο επιλογής τους ήταν η βαρύτητα που έχουν στην Ιατρική Μονάδα ως προς την κινητικότητα τους.

Πιο συγκεκριμένα η περίοδος αναφοράς της μελέτης της επιχείρησης είναι μεταξύ 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου του 2018 και 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου του 2018. Το εν λόγω διάστημα

περιλαμβάνει συνολικά 365 εργάσιμες ημέρες, ενώ από αυτές οι 300 ημέρες ήταν εργάσιμες καθώς η κλινική κλείνει 4 εβδομάδες τις γιορτές. Η μελέτη στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι λειτουργεί 26 ημέρες κάθε μήνα και 12,6 ώρες ανά ημέρα. Η ανάλυση πραγματοποιήθηκε για το έτος 2018 και η διαδικασία που ακολουθήθηκε είναι η εξής:

Αρχικά συλλέχθηκαν από το λογιστήριο της επιχείρησης οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης όπως:

- Μητρώο Παγίων.
- Ισοζύγιο.
- Ισολογισμός.
- Μισθοδοτική Κατάσταση.
- Φύλλο Μερισμού.
- Από τη κοστολογική ανάλυση μισθοδοσίας προέκυψαν πληροφορίες όπως:
- Κόστος μισθοδοσίας ανά εργαζόμενο ανά ημέρα.
- Κόστος μισθοδοσίας ανά εργαζόμενο ανά ώρα.
- Κόστος μισθοδοσίας ανά εργαζόμενο ανά λεπτό.

Ενώ από το φύλλο μερισμού κατ' εξόδων, όπως παρατίθεται στη συνέχεια του κεφαλαίου 4 στην ενότητα που αφορά τη κοστολογική ανάλυση, προκύπτουν δεδομένα που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό του έμμεσου κόστους παροχής ιατρικών υπηρεσιών. Ουσιαστικά η ανάλυση των τρεχουσών λογιστικών πληροφοριών στοχεύει στο να καθοριστεί το κόστος των λειτουργιών, δαπανών και εξόδων της επιχείρησης με σκοπό να γίνει κατανομή των επιχειρησιακών λειτουργιών στα κέντρα κόστους.

Προκειμένου να σχηματιστεί το μοντέλο της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι απαραίτητο να υπάρξει κατανομή των δραστηριοτήτων των τμημάτων. Οπότε εν συνεχεία εντοπίστηκαν τα τμήματα και οι δραστηριότητες-υπηρεσίες της κλινικής. Παρακάτω γίνεται αναφορά των τμημάτων και παρουσιάζονται ενδεικτικά κάποιες από τις ιατρικές υπηρεσίες:

#### **1. Γαστρεντερολογικό Τμήμα:**

- Διαγνωστική Γαστροσκόπηση
- Κολonosκόπηση

- Γαστροκολonosκόπηση με χρήση βιοψιών

## **2. Τμήμα Γενικής Χειρουργικής**

- Αφαίρεση ογκιδίων/λιπωμάτων
- Αιμορροΐδες
- Βουβωνοκήλη

## **3. Τμήμα Εναλλακτικής Ιατρικής**

- Βιοσυντονισμός
- Ιατρικός Βελονισμός

## **4. Καρδιολογικό Τμήμα**

- Ηλεκτροκαρδιογράφημα
- Κλινική καρδιολογική εξέταση
- Υπέρηχος καρδιάς και αορτής

## **5. Γυναικολογικό Τμήμα**

- Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP
- Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV
- Κολποσκόπηση

## **6. Τμήμα Πλαστικής-Αισθητικής Χειρουργικής**

- Υαλουρονικό Οξύ-Botox
- Hifu Face Medical Therapy
- Hifu Body Medical Therapy

## **7. Οδοντιατρικό Τμήμα**

- Καθαρισμός δοντιών
- Λεύκανση στο ιατρείο
- Εξαγωγή
- Ακτινογραφία ενδοστοματική
- Θεραπεία περιοδοντίτιδας
- Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)

Ακολούθως οι δραστηριότητες μετατρέπονται σε κέντρα κόστους και γίνεται ομαδοποίηση των δαπανών των εν λόγω δραστηριοτήτων.

Μετά τον ορισμό των δραστηριοτήτων συλλέχθηκαν στοιχεία χρήσιμα για την ανάπτυξη του μοντέλου. Για τον καθορισμό των στοιχείων αυτών ενεπλάκησαν εργαζόμενοι από όλα τα τμήματα της επιχείρησης καθώς και οι ιθύνοντες. Μέσα από προσωπικές συνεντεύξεις και τηλεφωνικά ραντεβού με ιατρούς, νοσηλευτές, διοικητικά στελέχη κλπ., από στατιστικά δεδομένα που προέκυψαν από ερωτηματολόγιο που τους δόθηκε προς συμπλήρωση καθώς και από το σύστημα διαχείρισης ERP που χρησιμοποιεί η επιχείρηση αντλήθηκαν οι απαραίτητες πληροφορίες και εντοπίστηκαν:

- Η μέση διάρκεια παροχής της κάθε ιατρικής υπηρεσίας.
- Το κόστος των αναλώσιμων υλικών και φαρμάκων.
- Το ιατρικό και το λοιπό προσωπικό που συμμετέχει στη κάθε διαδικασία.
- Οι αμοιβές των ιατρών.
- Οι απασχολούμενοι χώροι (π.χ. reception, χειρουργείο, λογιστήριο).
- Τα απασχολούμενα ιατρικά μηχανήματα (π.χ. ενδοσκοπικό πύργος, οδοντιατρική έδρα, υπέρηχος, Hifu).
- Διάφορα κόστη που αφορούν την απολύμανση των χώρων, την αποστείρωση των ιατρικών εργαλείων, τη χαρτική ύλη που δαπανείται και τα σέρβις πάγιων εργαλείων και υλικών.
- Η τιμή της κάθε ιατρικής υπηρεσίας που παρέχεται.

Για παράδειγμα για τις υπηρεσίες του Γαστρεντερολογικού Τμήματος, πραγματοποιήθηκε ανάλυση των διαδικασιών που εκτελούνται στα εξής στάδια:

- 1) Επικοινωνία και προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή.
- 2) Υποδοχή του ασθενή.
- 3) Προ-εγχειρητικός έλεγχος και προετοιμασία της αίθουσας όπου θα πραγματοποιηθεί η ενδοσκόπηση.
- 4) Διενέργεια της ενδοσκόπησης.
- 5) Μετά-ενδοσκοπικές διαδικασίες.

Στις ανωτέρω διαδικασίες απασχολούνται άμεσα ένας υπάλληλος υποδοχής, ένας νοσηλευτής και ένας υπάλληλος λογιστηρίου, από το έμμισθο προσωπικό της κλινικής.



### 4.3 Εφαρμογή της μεθοδολογίας Activity-Based Costing σε Ιατρική Μονάδα Ημερήσιας Νοσηλείας

Στα πλαίσια της ανάλυσης για τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται η μεθοδολογία της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, θα εξεταστεί η περίπτωση μιας εταιρίας που έχει ως αντικείμενο την παροχή ιατρικών υπηρεσιών. Η εταιρία έχει ως έδρα την Αττική και εξυπηρετεί πελάτες-ασθενείς όλων των ηλικιών.

Η μελέτη της εφαρμογής της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει σε στα 7 τμήματα της ιατρικής μονάδας τα οποία παρουσιάστηκαν παραπάνω.

Η ανάλυση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αποτελείται από τέσσερις άξονες:

- Τους παράγοντες κόστους (μικτός μισθός προσωπικού ανά τομέα εργασίας).
- Τους πόρους (μικτοί μισθοί υπαλλήλων, λογιστών, ιατρών και διοικητικών στελεχών).
- Τους οδηγούς πόρων στις διαδικασίες και δραστηριότητες (συχνότητα δραστηριοτήτων, απαιτούμενος χρόνος διάρκειας ολοκλήρωσης ιατρικών υπηρεσιών).
- Τους οδηγούς δραστηριοτήτων για τις υπηρεσίες ( αριθμός εργαζομένων που συμμετέχουν στη κάθε ιατρική διαδικασία, απασχολούμενοι χώροι, απασχολούμενα ιατρικά μηχανήματα).

Οι παραπάνω άξονες διασυνδέονται δια μέσου των οδηγών κόστους. Για τον υπολογισμό του κόστους ανά δραστηριότητα, έχει ληφθεί υπόψη η κοστολόγηση των δραστηριοτήτων υποστήριξης. Στον παρακάτω επισυναπτόμενο πίνακα απεικονίζονται οι 5 κύριες υποστηρικτικές δραστηριότητες των ιατρικών υπηρεσιών που παρέχονται στους πελάτες-ασθενείς. Εν συντομία και για λόγους κατανόησης θα γίνει μία μικρή αναφορά στο τρόπο λειτουργίας τους. Οι γραμματείς του Τμήματος Υποδοχής ενημερώνουν τους ενδιαφερόμενους για τις υπηρεσίες που προσφέρει η Ιατρική

Μονάδα και ποια είναι η διαδικασία κλεισίματος των ραντεβού, παρέχουν πληροφορίες για το κόστος των διαφόρων πράξεων, εξετάσεων ή επεμβάσεων, πληροφορίες για το ωράριο λειτουργίας καθώς και πληροφορίες για διάφορες προσφορές. Αν ο ενδιαφερόμενος θέλει να κλείσει ραντεβού για επίσκεψη (όχι για επεμβατικές πράξεις), η αρμόδια υπάλληλος της Reception κλείνει το ραντεβού στο πληροφοριακό σύστημα, ERP καταγράφοντας τα απαραίτητα στοιχεία επικοινωνίας. Η ενημέρωση των γιατρών γίνεται είτε από το σύστημα ERP είτε από την Reception τηλεφωνικά. Αν ο ενδιαφερόμενος θέλει να κλείσει ραντεβού για επεμβατική πράξη, τότε ο υπάλληλος της Υποδοχής συνδέει τον ενδιαφερόμενο με τους νοσηλευτές. Ο νοσηλευτής, ανάλογα με την πρόβλημα του ασθενούς, συνεννοείται με τον γιατρό αντίστοιχης ειδικότητας, διευθετεί το ραντεβού και το εισάγει στο ERP σύστημα. Όταν ο ασθενής προσέρχεται στην Ιατρική Μονάδα Ημερήσιας Νοσηλείας για το προγραμματισμένο ραντεβού, η υπάλληλος της Υποδοχής καλωσορίζει τον ασθενή και επιβεβαιώνει στο ERP σύστημα την προσέλευση του. Αν αυτό είναι το πρώτο ραντεβού του ασθενή, η υπάλληλος της Υποδοχής του δίνει να συμπληρώσει το τυποποιημένο έντυπο «Έντυπο Γενικών Στοιχείων Επισκέπτη». Στη συνέχεια, εκτυπώνει την Κάρτα Μέλους (κάρτα επιβράβευσης ή προνομίων), την παραδίνει στον ασθενή και ενημερώνει ένα αρχείο excel για λόγους διευκόλυνσης κάποιων λειτουργιών και στατιστικών στοιχείων. Όταν ο ασθενής προσέρχεται στο ραντεβού με τον γιατρό, ο γιατρός (ή ο νοσηλευτής) επιβεβαιώνει το ραντεβού στο ERP σύστημα. Επομένως γίνεται κατανοητό ότι οι πληροφορίες που αντλήθηκαν από το σύστημα για την εφαρμογή της συγκεκριμένης μελέτης είναι αρκετά ακριβείς. Σε επόμενη φάση γίνεται η εκάστοτε προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη, διενεργείται η ιατρική πράξη παρουσία των ιατρών και του λοιπού προσωπικού που συμμετέχει στη διαδικασία. Στη τελική φάση μετά την ολοκλήρωση της εξέτασης ο ασθενής ενημερώνεται για το αποτέλεσμα και λαμβάνει το ιατρικό πόρισμα μαζί με την αξιολόγηση του από τον ιατρό.

#### 4.4 Κοστολογική διάρθρωση-Κέντρα Κόστους της Ιατρικής Μονάδας

Η Κοστολογική διάρθρωση της οικονομικής μονάδας θα πραγματοποιηθεί με το διαχωρισμό της σε κοστολογικές υποδιαιρέσεις. Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις που παρουσιάζονται παρακάτω δημιουργούνται με αποκλειστικό σχεδόν σκοπό, τον προσδιορισμό του κόστους που προκαλείται από την ύπαρξη και λειτουργία τους. Επίσης θα εκτιμηθούν και τα Κέντρα Κόστους τα οποία δεν είναι άλλα από τις κοστολογικές υποδιαιρέσεις της οικονομικής μονάδας στις οποίες πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους. Τα Κέντρα Κόστους που δημιουργούνται και θα αναλυθούν στην παρούσα μελέτη προκύπτουν από το φύλλο μερισμού της επιχείρησης και είναι:

- Κέντρο Κόστους Εξόδων Παροχής Υπηρεσιών.
- Κέντρο Κόστους Διοικητικής Λειτουργίας.
- Κέντρο Κόστους Λειτουργίας Διάθεσης.
- Κέντρο Κόστους Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας.

Βήματα προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες:

- Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιεί μια υπηρεσία για να παρασχεθεί.
- Προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που χρησιμοποιείται για την παρεχόμενη υπηρεσία.
- Προσδιορισμός και επιλογή των κριτηρίων που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στην κάθε υπηρεσία.
- Προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους προϊόντος ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης για την παροχή της δραστηριότητας.

Ο υπολογισμός της συχνότητας υπηρεσιών ανά δραστηριότητα/ιατρική πράξη, προέκυψε από συνεντεύξεις που πραγματοποιήθηκαν στους υπαλλήλους της γραμματείας και από το πληροφοριακό ERP σύστημα που χρησιμοποιεί η Ιατρική Μονάδα. Το γενικό σύνολο των δραστηριοτήτων που πραγματοποιήθηκαν το εξεταζόμενο έτος ανέρχεται σε 6.915 φορές. Ο χρόνος που καταναλώνεται προήλθε από

τη μέση διάρκεια σε λεπτά (min) που απαιτείται για τη διενέργεια της κάθε υποστηρικτικής δραστηριότητας που συνδέεται με την εκάστοτε ιατρική πράξη.

#### Κόστος έμμεσης εργασίας.

Προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες απασχολούνται υπάλληλοι υποδοχής, υπάλληλοι γραφείου, 1 βοηθός λογιστή, ταμίες, 1 καθαρίστρια, 1 οικονομικός διευθυντής, 1 διαχειριστής, νοσηλευτές και ιατροί διαφόρων ειδικοτήτων. Για τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους εργασίας θα ληφθούν υπόψη οι μισθοί του προαναφερθέντος ιατρικού προσωπικού εκτός από των ιατρών και νοσηλευτών που σχετίζονται με το πραγματοποιηθέν άμεσο κόστος ανά υπηρεσία, το οποίο θα αναλυθεί σε επόμενο πίνακα, και των αμοιβών του οικονομικού διευθυντή και διαχειριστή οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος διοίκησης. Το συνολικό κόστος της έμμεσης εργασίας ανέρχεται σε 131.204,38€ και το κόστος διοίκησης σε 17.027,02€. Όλοι οι εργαζόμενοι απασχολούνται με σύμβαση αορίστου χρόνου, και εργάζονται με πλήρη απασχόληση (πενθήμερη εργασία και οκτάωρο ωράριο). Στον πίνακα απεικονίζονται και τα ποσοστά έμμεσης εργασίας ανά υποστηρικτική δραστηριότητα τα οποία προκύπτουν ως εξής:

Για το παράδειγμα θα ληφθούν υπόψη τα δεδομένα της δραστηριότητας Α που αφορά την επικοινωνία & το προγραμματισμό της επίσκεψης του ασθενή. Το ποσοστό 28,43% προκύπτει από τη διαίρεση του κόστους έμμεσης εργασίας της συγκεκριμένης δραστηριότητας προς το συνολικό κόστος έμμεσης εργασίας εκφρασμένο σε ποσοστό  $37.299,44€ / 131.204,38€ * 100 = 28,43\%$ . Παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό έμμεσης εργασίας καταλαμβάνεται από την Δ δραστηριότητα η οποία αφορά τη διενέργεια της ιατρικής πράξης.

#### Λοιπά έμμεσα κόστη Διοίκησης, Διάθεσης, Χρηματοοικονομικό

Στο φύλλο μερισμού κατ' είδος εξόδων της επιχείρησης καταγράφονται τα Έξοδα Διοίκησης, τα Έξοδα Διάθεσης και τα Χρηματοοικονομικά Έξοδα της. Από το σύνολο των Εξόδων Διάθεσης και Εξόδων Διοίκησης αφαιρούνται οι λογαριασμοί που αφορούν αμοιβές έμμισθου προσωπικού και προκύπτουν:

-Έμμεσο Κόστος Διοίκησης: 101.007,81€

-Έμμεσο Κόστος Διάθεσης: 67.338,54€

-Χρηματοοικονομικό Κόστος: 648,90€

Ο υπολογισμός των ποσοστών που καταλαμβάνει η κάθε δραστηριότητα ανά κατηγορία εξόδων στο σύνολο προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο που αναλύθηκε προηγουμένως για τον υπολογισμό του ποσοστού έμμεσης εργασίας ανά δραστηριότητα.

#### Συντελεστές Καταλογισμού

Τα έμμεσα έξοδα (Γ.Β.Ε.) πρέπει να κατανέμονται στις παρεχόμενες υπηρεσίες για το προσδιορισμό του κόστους ανά υπηρεσία. Το κριτήριο καταλογισμού που επιλέχθηκε είναι η συνολική συχνότητα των δραστηριοτήτων στο έτος (6.915 φορές/έτος). Ο υπολογισμός τους προκύπτει ως εξής:

Για το παράδειγμα θα χρησιμοποιηθούν τα δεδομένα της δραστηριότητας Α. Ο Συντελεστής Καταλογισμού 5,39 προκύπτει αν διαιρεθεί το κόστος έμμεσης εργασίας με τη συνολική ετήσια δραστηριότητα (συχνότητα)  $37.299,44\text{€} / 6.915 = 5,39$ . Τα πλεονεκτήματα της χρήσης του συντελεστή καταλογισμού βοηθούν στην άσκηση ορθότερης τιμολογιακής πολιτικής και στην αποφυγή αλλοιώσεων στο κόστος λόγω απότομων βραχυχρόνιων αλλαγών (διακυμάνσεων):

- Στην απασχόληση του προσωπικού.
- Στον όγκο των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Πίνακας 4.1, Κόστος Δραστηριοτήτων Υποστήριξης

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ  
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ε	Α	Γ	Β	Α	ΑΑ
ΣΥΝΟΛΑ	Αποτελέσματα & αξιολόγηση	Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη	Υποδομή του ασθενή & πλήρωμή	Επικοινωνία & προφορική επικοινωνία του ασθενή	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
	6,915	6,915	6,915	6,915	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΟ ΕΤΟΣ
<b>108</b>	24	38	10	10	ΧΡΟΝΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΝΑΛΩΝΕΤΑΙ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (min)
<b>9</b>	2	1	2	2	ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
<b>131.204,38</b>	0,00	30.710,55	18.395,24	37.299,44	ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (€)
<b>100,00</b>	0,00	23,41	14,02	28,43	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (%)
<b>18,97</b>	0,00	4,44	2,66	5,39	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (€ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)
<b>17.027,02</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΑΝΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ (€)
<b>100,00</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (%)
<b>2,46</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (€ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)
<b>101.007,81</b>	22.446,18	24.316,69	9.352,57	9.352,57	ΛΟΠΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (€)
<b>100,00</b>	22,22	24,07	9,26	9,26	ΠΟΣΟΣΤΑ ΛΟΠΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (%)
<b>14,61</b>	3,25	3,52	1,35	1,35	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΛΟΠΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (€ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)
<b>67.338,54</b>	14.964,12	16.211,13	6.235,05	6.235,05	ΛΟΠΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ (€)
<b>100,00</b>	22,22	24,07	9,26	9,26	ΠΟΣΟΣΤΑ ΛΟΠΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (%)
<b>9,74</b>	2,16	2,34	0,90	0,90	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΛΟΠΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ (€ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)
<b>648,90</b>	144,20	156,22	60,08	60,08	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (€)
<b>100,00</b>	22,22	24,07	9,26	9,26	ΠΟΣΟΣΤΑ ΧΡΗΜ/ΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (%)
<b>0,09</b>	0,02	0,02	0,01	0,01	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΧΡΗΜ/ΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (€ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)
<b>317.226,65</b>	54.581,52	71.394,59	34.042,95	52.947,15	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ (€)
<b>100,00</b>	17,21	22,51	10,73	16,69	ΠΟΣΟΣΤΑ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΑΝΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (%)
<b>45,88</b>	7,89	10,32	4,92	7,66	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ (€ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)

## Εκτίμηση Άμεσου Κόστους της Ιατρικής Μονάδας

Το άμεσο κόστος σχετίζεται με τα έξοδα που δαπάνησε η επιχείρηση παροχής

υπηρεσιών αποκλειστικά και μόνο για την παροχή της υπηρεσίας. Τα άμεσα έξοδα αυτά θα κατανεμηθούν απευθείας στις αντίστοιχες δραστηριότητες. Στην προκειμένη έρευνα αντιστοιχούν:

- στις αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού, το οποίο, κατά κανόνα, απασχολείται αποκλειστικά στη παροχή των ιατρικών υπηρεσιών και
- στο κόστος των υλικών που ενσωματώνονται κατά την ανάλυση τους, στην παραγόμενη υπηρεσία.
- και στα κόστη παροχής υπηρεσιών τα οποία μπορούν με σιγουριά να αποδοθούν απευθείας σε κάθε υπηρεσία-κέντρο-φορέα κόστους (από πραγματική καταγραφή).

Στον πίνακα που παρατίθεται παρακάτω απεικονίζονται οι ιατρικές υπηρεσίες που διενεργεί η Ιατρική Μονάδα, η συχνότητα πραγματοποίησης της κάθε μιας ετησίως καθώς και ο χρόνος που διαρκεί η διενέργεια τους σε λεπτά. Πολλαπλασιάζοντας την ετήσια συχνότητα διενέργειας της κάθε υπηρεσίας επί το χρόνο που καταναλώνεται για την παροχή της προκύπτει ο ετήσιος συνολικός χρόνος που δαπανείται για τη κάθε μία υπηρεσία ξεχωριστά. Για παράδειγμα η Διαγνωστική Γαστροσκόπηση πραγματοποιήθηκε 32 φορές στη χρήση του 2018 όπως προέκυψε από λεπτομερή έρευνα. Η διάρκεια εκτέλεσης της είναι 30' λεπτά οπότε ο ετήσιος συνολικός χρόνος παροχής της υπολογίζεται σε 960' λεπτά ή 16 ώρες. Η πληροφορία αυτή είναι πολύτιμη και απαραίτητη για την πορεία της μελέτης μας.

Σε επόμενη στήλη παρατίθεται το κόστος των υλικών με το οποίο επιβαρύνεται το κόστος της κάθε ιατρικής υπηρεσίας και χρησιμεύει στον υπολογισμό του ετήσιου κόστους υλικών ανά υπηρεσία το οποίο με τη σειρά του παρουσιάζεται σε ξεχωριστή στήλη. Για παράδειγμα το κόστος υλικών για τη διενέργεια μιας Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης έχει υπολογιστεί 13,00€, μέσα στη χρήση του 2018 η εξέταση αυτή διενεργήθηκε 32 φορές οπότε προκύπτει ότι το ετήσιο κόστος των υλικών αντιστοιχεί σε 416,00€. Το κόστος αυτό θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό του συνολικού άμεσου κόστους.

Στη αυτή φάση του υπολογισμού μας ενδιαφέρουν οι μισθοί των ιατρών και των νοσηλευτών καθώς σχετίζονται με το άμεσο κόστος εργασίας. Το άμεσο κόστος

εργασίας των ιατρών ανά ιατρική υπηρεσία λήφθηκε από τη μισθολογική κατάσταση του 2018. Για παράδειγμα για τη διενέργεια της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης απασχολούνται άμεσα δύο νοσηλευτές, ο υπάλληλος υποδοχής και ο υπάλληλος λογιστηρίου, οι οποίοι ανήκουν στο έμμισθο προσωπικό της κλινικής. Υπολογίζοντας το χρόνο που αφιερώνει κάθε εργαζόμενος σε κάθε βήμα της διαδικασίας, καθώς και το συνολικό του μισθολογικό κόστος για την επιχείρηση ανά ώρα, προκύπτει το κόστος της άμεσης εργασίας για την εκάστοτε υπηρεσία. Σε αυτό το σημείο είναι απαραίτητο να σημειωθεί ότι, στο κόστος άμεσης εργασίας δεν λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος ανάνηψης του ασθενή, καθώς θεωρείται ότι σε αυτή τη χρονική διάρκεια η συγκεκριμένη κατηγορία κόστους είναι αμελητέα. Στη συνέχεια για να υπολογιστεί το άμεσο κόστος των ιατρών και των ιατρών-εξωτερικών συνεργατών της Ιατρικής Μονάδας πολλαπλασιάσαμε το άμεσο κόστος ιατρών ανά παρεχόμενη υπηρεσία επί τη συχνότητα της υπηρεσίας στο έτος. Για παράδειγμα για την παροχή της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης το άμεσο κόστος των ιατρών προσδιορίστηκε 50,00€ επί 32 φορές που διενεργήθηκε η εξέταση μέσα στη χρήση του 2018 οπότε το ετήσιο άμεσο κόστος των ιατρών ανέρχεται σε 1.600,00€. Κατά τον ίδιο τρόπο υπολογίστηκαν τα ετήσια άμεσα κόστη αμοιβών ιατρών και για τις υπόλοιπες ιατρικές υπηρεσίες όπως εμφανίζονται στον πίνακα. Το κόστος αυτό θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό του συνολικού άμεσου κόστους.

Σε επόμενο στάδιο υπολογίζουμε το λοιπό κόστος άμεσης εργασίας το οποίο προκύπτει από τις αμοιβές του νοσηλευτικού προσωπικού για τις οποίες αντλούμε δεδομένα πάλι από τη μισθολογική κατάσταση. Το σύνολο των αμοιβών του νοσηλευτικού προσωπικού ετησίως, όπως προκύπτει από την ετήσια μισθοδοτική κατάσταση, ανέρχεται στις 100.510,39€. Το ποσό αυτό απεικονίζεται στο γενικό σύνολο της στήλης 8. Για να επιμεριστεί το λοιπό κόστος άμεσης εργασίας στις ιατρικές υπηρεσίες της επιχείρησης χρησιμοποιήθηκε το συνολικό κόστος μισθοδοσίας των νοσηλευτών στην εξεταζόμενη χρήση, διαιρέθηκε με το συνολικό ετήσιο χρόνο παροχής υπηρεσιών όπως απεικονίζεται στο γενικό σύνολο της στήλης 3 και πολλαπλασιάστηκε με τον ετήσιο συνολικό χρόνο της κάθε υπηρεσίας ξεχωριστά. Για



παράδειγμα για τη διενέργεια της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης ο ετήσιος συνολικός χρόνος παροχής της υπολογίστηκε σε 960' λεπτά οπότε εφαρμόζοντας τα προαναφερθέντα το λοιπό άμεσο κόστος, το οποίο αναφέρεται στον ετήσιο συνολικό μισθό των νοσηλευτών, επιβαρύνει τη συγκεκριμένη εξέταση με 269,20€ το έτος καθώς  $100.510,39€ / 358.435\text{min} * 960\text{min} = 269,20€$ . Με τον ίδιο τρόπο κατανέμεται το λοιπό άμεσο κόστος μισθοδοσίας του νοσηλευτικού προσωπικού και στις υπόλοιπες υπηρεσίες.

Το επόμενο άμεσο κόστος δημιουργήθηκε από τα έξοδα που συνδέονται άμεσα και ξεκάθαρα με τις παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες και των οποίων τα δεδομένα αντλήθηκαν από το φύλλο μερισμού κατά κατηγορία εξόδων της Ιατρικής Μονάδας. Το φύλλο μερισμού μας επιτρέπει να κατανείμουμε με αντικειμενικά κριτήρια όπως οι μισθοδοτικές καταστάσεις, η κάλυψη σε τετραγωνικά μέτρα κάθε χώρου, τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου κλπ. τα έξοδα σε άμεσα και έμμεσα ή Γ.Β.Ε. Οπότε μέσα από τη διαδικασία της συλλογής δεδομένων και την έρευνα εντοπίστηκαν οι κύριες και βοηθητικές θέσεις κόστους και καταλήξαμε στα κριτήρια μερισμού ώστε να γίνει όσο πιο αντικειμενικά γίνεται ο επιμερισμός των εξόδων στα σωστά τμήματα.

Το συνολικό λοιπό άμεσο κόστος προέκυψε από το φύλλο μερισμού χωρίς να συμπεριληφθεί στους υπολογισμούς μας η ομάδα 60 που αφορά αμοιβές ιατρών, νοσηλευτών και λοιπού προσωπικού, λοιπές αμοιβές της ομάδας 61 που αφορούν ιατρούς εξωτερικούς συνεργάτες και λοιπά έξοδα του λογαριασμών της ομάδας 64 που αφορούν αναλώσιμα, υλικά ιατρείου και φαρμακείων. Το συνολικό ποσό αυτό ανέρχεται σε 168.346,35€. Επομένως για να βρεθεί η συνεισφορά του συνολικού λοιπού άμεσου κόστους της στήλης 9 στις επιμέρους ιατρικές υπηρεσίες διαιρέθηκε με το συνολικό ετήσιο αριθμό ολοκληρωμένων υπηρεσιών όλων των τμημάτων της Ιατρικής Μονάδας όπως εμφανίζεται στη στήλη 1 του πίνακα που παρατίθεται και πολλαπλασιάστηκε με τον αριθμό των διενεργηθέντων ιατρικών πράξεων ανά ιατρική υπηρεσία ξεχωριστά. Για παράδειγμα θα χρησιμοποιηθεί πάλι η υπηρεσία της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης το λοιπό άμεσο κόστος που συνδέεται με τη συγκεκριμένη υπηρεσία ανέρχεται σε 779,04€ και προκύπτει ως εξής:  $168.356,35€ /$

6.915 φορές \* 32 φορές = 779,04€.

Στη στήλη 10 προκύπτει το συνολικό άμεσο κόστος της επιχείρησης το οποίο ανέρχεται σε 414.151,68€ και προέρχεται από το άθροισμα των στηλών 5, 7, 8 και 9.

Παρατηρούμε ότι στο Οδοντιατρικό Τμήμα καταναλώνονται τα περισσότερα άμεσα κόστη:

- Κόστος Υλικών 16.696,76€
- Άμεσο Κόστος Ιατρών 30.204,13€
- Λοιπό Κόστος Άμεσης Εργασίας 51.198,36€
- Λοιπό Άμεσο Κόστος 71.550,24€

γεγονός το οποίο επιβεβαιώνεται και από τη συχνότητα παροχής των υπηρεσιών του τμήματος η οποία είναι μεγαλύτερη μέσα στο έτος, δεύτερο σε σειρά έρχεται το Γυναικολογικό Τμήμα το οποίο συγκεντρώνει 93.133,72€ αξία σε άμεσα κόστη.

Πίνακας 4.2, Υπολογισμός Άμεσου Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών

ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ												
A/A	ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1 ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟ ΕΤΟΣ	2 ΧΡΟΝΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΝΑΛΩΝΕΤΑΙ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (min)	3 ΕΤΗΣΙΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (min)	4 ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)	5 ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ (1*4) (€)	6 ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΙΑΤΡΩΝ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)	7 ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΙΑΤΡΩΝ & ΕΞΩΤ. ΣΥΝΕΡΓΑΤΩΝ (1*6) (€)	8 ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (€)	9 ΛΟΙΠΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ (€)	10 ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ (5+7+8+9) (€)	11 ΜΕΣΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (10/1) (€)
1.1	Διαγνωστική Γαστροσκόπηση	32	30	960	13,00	416,00	50,00	1.600,00	269,20	779,04	3.064,24	95,76
1.2	Κολonosκόπηση	80	60	4.800	9,00	720,00	50,00	4.000,00	1.345,99	1.947,61	8.013,60	100,17
1.3	Γαστροκολonosκόπηση με χρήση βιοψιών	50	90	4.500	11,00	550,00	50,00	2.500,00	1.261,87	1.217,25	5.529,12	110,58
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>						<b>1.686,00</b>		<b>8.100,00</b>	<b>2.877,05</b>	<b>3.943,91</b>	<b>16.606,96</b>	
2.1	Αφαίρεση ογκιδίων/λιπωμάτων	80	60	4.800	5,00	400,00	50,00	4.000,00	1.345,99	1.947,61	7.693,60	96,17
2.2	Αιμορροΐδες	70	60	4.200	4,00	280,00	80,00	5.600,00	1.177,74	1.704,16	8.761,90	125,17
2.3	Κύστη κόκκυγος	30	210	6.300	2,00	60,00	90,00	2.700,00	1.766,61	730,35	5.256,96	175,23
2.4	Κύστη κόκκυγος με laser	20	210	4.200	8,00	160,00	80,00	1.600,00	1.177,74	486,90	3.424,64	171,23

2.5	Πρωκτικό συρίγγιο	60	120	7.200	4,00	240,00	80,00	4.800,00	2.018,98	1.460,71	8.519,69	141,99
2.6	Περιεδρικό απόστημα	60	120	7.200	2,70	162,00	80,00	4.800,00	2.018,98	1.460,71	8.441,69	140,69
2.7	Ραγάδες πρωκτού (με botox)	20	120	2.400	8,00	160,00	80,00	1.600,00	672,99	486,90	2.919,90	145,99
2.8	Βουβωνοκήλη	40	300	12.000	5,00	200,00	120,00	4.800,00	3.364,97	973,80	9.338,78	233,47
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>						<b>1.662,00</b>		<b>29.900,00</b>	<b>13.544,02</b>	<b>9.251,14</b>	<b>54.357,16</b>	
3.1	Βιοσυντονισμός	0	90	0	5,00	0,00	30,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.2	Ιατρικός Βελονισμός	185	60	11.100	2,77	512,45	15,00	2.775,00	3.112,60	4.503,84	10.903,89	58,94
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ</b>						<b>512,45</b>		<b>2.775,00</b>	<b>3.112,60</b>	<b>4.503,84</b>	<b>10.903,89</b>	
4.1	Ηλεκτροκαρδιογρ άφημα	95	15	1.425	5,37	510,15	6,25	593,75	399,59	2.312,78	3.816,27	40,17
4.2	Κλινική καρδιολογική εξέταση	105	60	6.300	5,88	617,40	15,63	1.640,63	1.766,61	2.556,24	6.580,87	62,67
4.3	Υπέρηχος καρδιάς και αορτής	227	45	10.215	5,95	1.350,65	12,50	2.837,50	2.864,43	5.526,34	12.578,92	55,41
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>						<b>2.478,20</b>		<b>5.071,88</b>	<b>5.030,64</b>	<b>10.395,36</b>	<b>22.976,07</b>	
5.1	Απλή γυναικολογική εξέταση	100	30	3.000	2,15	215,10	20,00	2.000,00	841,24	2.434,51	5.490,85	54,91
5.2	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP	120	45	5.400	2,36	283,44	30,00	3.600,00	1.514,24	2.921,41	8.319,09	69,33
5.3	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP (Thin Prep)	111	45	4.995	2,36	262,18	22,00	2.442,00	1.400,67	2.702,31	6.807,16	61,33
5.4	Ταυτοποίηση του ιού HPV	500	45	22.500	1,40	699,00	10,00	5.000,00	6.309,33	12.172,55	24.180,88	48,36
5.5	Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV	500	5	2.500	1,94	970,50	12,00	6.000,00	701,04	12.172,55	19.844,08	39,69
5.6	Καλλιέργεια κολποτραχηλικού εκκρίματος (Απλή)	200	5	1.000	1,40	279,60	20,00	4.000,00	280,41	4.869,02	9.429,03	47,15
5.7	Κολποσκόπηση	120	15	1.800	2,40	288,12	20,00	2.400,00	504,75	2.921,41	6.114,28	50,95
5.8	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Απλή)	90	20	1.800	2,74	246,69	20,00	1.800,00	504,75	2.191,06	4.742,49	52,69
5.9	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Ανοσοϊστοχημεία P16, Κί67)	90	20	1.800	2,74	246,69	20,00	1.800,00	504,75	2.191,06	4.742,49	52,69
5.10	Επανεξέταση / Αξιολόγηση εξετάσεων (πρώτη επίσκεψη)	81	30	2.430	0,00	0,00	10,00	810,00	681,41	1.971,95	3.463,36	42,76
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>						<b>3.491,32</b>		<b>29.852,00</b>	<b>13.242,58</b>	<b>46.547,83</b>	<b>93.133,72</b>	
6.1	Υαλουρονικό Οξύ-botox	200	20	4.000	5,00	1.000,00	11,00	2.200,00	1.121,66	4.869,02	9.190,68	45,95
6.2	HIFU FACE MEDICAL THERAPY	350	45	15.750	1,12	392,00	13,00	4.550,00	4.416,53	8.520,78	17.879,31	51,08
6.3	HIFU BODY MEDICAL THERAPY	360	60	21.600	1,12	403,20	12,00	4.320,00	6.056,95	8.764,23	19.544,39	54,29
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ</b>						<b>1.795,20</b>		<b>11.070,00</b>	<b>11.595,14</b>	<b>22.154,04</b>	<b>46.614,38</b>	

7.1	Καθαρισμός δοντιών	131	30	3.930	0,88	114,89	10,00	1.310,00	1.102,03	3.189,21	5.716,12	43,63
7.2	Εξέταση στοματικής κοιλότητας	120	30	3.600	0,72	86,64	5,00	600,00	1.009,49	2.921,41	4.617,54	38,48
7.3	Καθαρισμός και φθορίωση	180	30	5.400	1,68	301,50	5,00	900,00	1.514,24	4.382,12	7.097,86	39,43
7.4	Λεύκανση στο ιατρείο	310	60	18.600	4,75	1.472,50	5,00	1.550,00	5.215,71	7.546,98	15.785,19	50,92
7.5	Ενδοδοντική θεραπεία μονόριζου	210	60	12.600	5,00	1.050,00	5,73	1.204,13	3.533,22	5.112,47	10.899,82	51,90
7.6	Ενδοδοντική θεραπεία διρίζου	180	60	10.800	11,00	1.980,00	5,00	900,00	3.028,48	4.382,12	10.290,59	57,17
7.7	Ενδοδοντική θεραπεία πολύριζου	118	60	7.080	11,00	1.298,00	5,00	590,00	1.985,34	2.872,72	6.746,06	57,17
7.8	Έμφραξη	130	30	3.900	4,22	548,34	10,00	1.300,00	1.093,62	3.164,86	6.106,82	46,98
7.9	Εξαγωγή	110	60	6.600	4,98	547,44	10,00	1.100,00	1.850,74	2.677,96	6.176,14	56,15
7.10	Χειρουργική Εξαγωγή	500	90	45.000	7,56	3.782,00	10,00	5.000,00	12.618,65	12.172,55	33.573,20	67,15
7.11	Ακτινογραφία ενδοστοματική	350	5	1.750	0,64	222,95	5,00	1.750,00	490,73	8.520,78	10.984,46	31,38
7.12	Θεραπεία περιοδοντίτιδας	500	60	30.000	2,59	1.292,50	10,00	5.000,00	8.412,44	12.172,55	26.877,49	53,75
7.13	Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)	100	330	33.000	40,00	4.000,00	90,00	9.000,00	9.253,68	2.434,51	24.688,19	246,88
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟΥ</b>						<b>16.696,76</b>		<b>30.204,13</b>	<b>51.108,36</b>	<b>71.550,24</b>	<b>169.559,48</b>	
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>6.915</b>		<b>358.435</b>		<b>28.321,93</b>		<b>116.973,01</b>	<b>100.510,39</b>	<b>168.346,35</b>	<b>414.151,68</b>	

## Εκτίμηση Έμμεσου Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών

Αν όλα τα έξοδα θεωρούνταν άμεσα δε θα υπήρχε κανένα πρόβλημα καθώς η επιχείρηση θα γνώριζε ότι το κάθε είδος εξόδων βαραίνει ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία όπως στη δική μας περίπτωση. Στην περίπτωση του έμμεσου κόστους ή αλλιώς Γ.Β.Ε., η Ιατρική Μονάδα δε γνωρίζει εκ των προτέρων για χάρη ποιας υπηρεσίας έχουν γίνει οπότε με τη διαδικασία του φύλλου μερισμού λύνεται το πρόβλημα της κατανομής των Γ.Β.Ε. Το κόστος των Γ.Β.Ε. επιμερίστηκε στις ιατρικές υπηρεσίες, λαμβάνοντας υπόψη ως κριτήριο μερισμού τη συνολική ετήσια συχνότητα όλων των ιατρικών υπηρεσιών-δραστηριοτήτων της Ιατρικής Μονάδας. Για τον υπολογισμό των Γ.Β.Ε. χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από τα λογιστικά ισοζύγια της κλινικής. Αναλυτικότερα, περιλαμβάνονται όλα τα στοιχεία της ομάδας 6 του λογιστικού σχεδίου των Ε.Λ.Π. (έξοδα), τα οποία περιλαμβάνουν τις αμοιβές

προσωπικού, τις παροχές τρίτων, φόρους, τέλη, κ.ά. Αναφορικά με τις αμοιβές προσωπικού, έχει αφαιρεθεί το κόστος άμεσης εργασίας και συνεπώς, στα Γ.Β.Ε. συμπεριλήφθηκε μόνο το κόστος έμμεσης εργασίας, διότι συνολικά το ύψος των Γ.Β.Ε. περιλαμβάνει τα έξοδα τα οποία δεν εμπλέκονται στα άμεσα κόστη. Οπότε εδώ εντοπίζονται οι εργαζόμενοι των οποίων οι προσφερόμενες υπηρεσίες δεν αφορούν αποκλειστικά ένα κλάδο, αλλά την επιχείρηση σαν σύνολο και είναι οι υπάλληλοι της υποδοχής, οι υπάλληλοι γραφείου, οι λογιστές, ο οικονομικός διευθυντής της Ιατρικής Μονάδας και οι καθαρίστριες. Οι μισθοί αυτών των υπαλλήλων θεωρούνται έμμεσο κόστος και πρέπει να επιμεριστούν σε όλες τις δραστηριότητες του Ιατρικού Κέντρου. Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε διαχωρισμός των Γ.Β.Ε. ανά παρεχόμενη ιατρική υπηρεσία. Για παράδειγμα για τον υπολογισμό του κόστους της έμμεσης εργασίας που επιβαρύνει την εξέταση της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής καταλογισμού της έμμεσης εργασίας προς τη συνολική συχνότητα των δραστηριοτήτων ετησίως ο οποίος είχε υπολογιστεί σε 18,97 και πολλαπλασιάστηκε με τον αριθμό των Διαγνωστικών Γαστροσκοπήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στο έτος που εξετάζουμε. Επομένως, προκύπτει  $18,97 * 32 \text{ φορές /έτος} = 607,16\text{€}$  είναι η συνολική επιβάρυνση του κόστους της έμμεσης εργασίας για τη συγκεκριμένη εξέταση. Με τον ίδιο τρόπο γίνεται και ο υπολογισμός της κατανομής του κόστους έμμεσης εργασίας και στα υπόλοιπα τμήματα. Το γενικό σύνολο της στήλης 4 του κόστους της έμμεσης εργασίας είναι 131.204,38€ και επαληθεύει το ποσό που είχε ήδη προκύψει από το φύλλο μερισμού της οικονομικής μονάδας βάσει των έμμεσων αμοιβών του προσωπικού της.

Αντίστοιχα για την συνεισφορά των υπόλοιπων έμμεσων εξόδων που απεικονίζονται στις στήλες 5, 6, 7 και 8 χρησιμοποιούνται οι υπόλοιποι συντελεστές καταλογισμού όπως είχαν υπολογιστεί πρωτότερα:

- Επιβάρυνση Κόστους Διοίκησης προς συχνότητα δραστηριοτήτων: 2,46.
- Λοιπό Έμμεσο Κόστος Διοίκησης προς συχνότητα δραστηριοτήτων: 14,61.
- Λοιπό Έμμεσο Κόστος Διάθεσης προς συχνότητα δραστηριοτήτων: 9,74.
- Χρηματοοικονομικό Κόστος προς συχνότητα δραστηριοτήτων: 0,09.

Οι παραπάνω συντελεστές καταλογισμού πολλαπλασιάζονται με τη συχνότητα της κάθε ιατρικής υπηρεσίας στο έτος και μας δίνουν τα αποτελέσματα που εμφανίζονται στον πίνακα που παρατίθεται παρακάτω. Τα συνολικά Γ.Β.Ε. ανέρχονται σε 317.226,65€ (στήλη 9). Παρατηρούμε ότι το κόστος της έμμεσης εργασίας καταλαμβάνει το 41,36% (131.204,38€ / 317.226,65€) των συνολικών Γ.Β.Ε. του εξεταζόμενου διαστήματος.

Πίνακας 4.3, Υπολογισμός Έμμεσου Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών

ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ										
A/A	ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1	2	3	4	5	6	7	8	9
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟ ΕΤΟΣ	ΧΡΟΝΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΝΑΛΩΝΕΤΑΙ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (min)	ΕΤΗΣΙΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (min)	ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (€)	ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)	ΛΟΙΠΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (€)	ΛΟΙΠΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ (€)	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ (4+5+6+7+8) (€)
1.1	Διαγνωστική Γαστροσκόπηση	32	30	960	607,16	78,79	467,43	311,62	3,00	1.468,00
1.2	Κολonosκόπηση	80	60	4.800	1.517,91	196,99	1.168,56	779,04	7,51	3.670,01
1.3	Γαστροκολonosκόπηση με χρήση βιοψιών	50	90	4.500	948,69	123,12	730,35	486,90	4,69	2.293,76
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>					<b>3.073,77</b>	<b>398,90</b>	<b>2.366,34</b>	<b>1.577,56</b>	<b>15,20</b>	<b>7.431,77</b>
2.1	Αφαίρεση ογκιδίων/λιτωμάτων	80	60	4.800	1.517,91	196,99	1.168,56	779,04	7,51	3.670,01
2.2	Αιμορροΐδες	70	60	4.200	1.328,17	172,36	1.022,49	681,66	6,57	3.211,26
2.3	Κύστη κόκκυγος	30	210	6.300	569,22	73,87	438,21	292,14	2,82	1.376,25
2.4	Κύστη κόκκυγος με laser	20	210	4.200	379,48	49,25	292,14	194,76	1,88	917,50
2.5	Πρωκτικό συρίγγιο	60	120	7.200	1.138,43	147,74	876,42	584,28	5,63	2.752,51
2.6	Περιεδρικό απόστημα	60	120	7.200	1.138,43	147,74	876,42	584,28	5,63	2.752,51
2.7	Ραγάδες πρωκτού (με botox)	20	120	2.400	379,48	49,25	292,14	194,76	1,88	917,50
2.8	Βουβωνοκήλη	40	300	12.000	758,96	98,49	584,28	389,52	3,75	1.835,01
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>					<b>7.210,07</b>	<b>935,69</b>	<b>5.550,68</b>	<b>3.700,45</b>	<b>35,66</b>	<b>17.432,56</b>
3.1	Βιοσυντονισμός	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.2	Ιατρικός Βελονισμός	185	60	11.100	3.510,17	455,53	2.702,31	1.801,54	17,36	8.486,90
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ</b>					<b>3.510,17</b>	<b>455,53</b>	<b>2.702,31</b>	<b>1.801,54</b>	<b>17,36</b>	<b>8.486,90</b>
4.1	Ηλεκτροκαρδιογράφημα	95	15	1.425	1.802,52	233,92	1.387,67	925,11	8,91	4.358,14
4.2	Κλινική καρδιολογική εξέταση	105	60	6.300	1.992,26	258,54	1.533,74	1.022,49	9,85	4.816,89
4.3	Υπέρηχος καρδιάς και αορτής	227	45	10.215	4.307,07	558,95	3.315,80	2.210,53	21,30	10.413,66
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>					<b>8.101,85</b>	<b>1.051,42</b>	<b>6.237,21</b>	<b>4.158,14</b>	<b>40,07</b>	<b>19.588,69</b>
5.1	Απλή γυναικολογική εξέταση	100	30	3.000	1.897,39	246,23	1.460,71	973,80	9,38	4.587,51
5.2	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP	120	45	5.400	2.276,87	295,48	1.752,85	1.168,56	11,26	5.505,02
5.3	Απλή γυναικολογική	111	45	4.995	2.106,10	273,32	1.621,38	1.080,92	10,42	5.092,14

	εξέταση / τεστ PAP (Thin Prep)									
5.4	Ταυτοποίηση του ιού HPV	500	45	22.500	9.486,94	1.231,17	7.303,53	4.869,02	46,92	22.937,57
5.5	Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV	500	5	2.500	9.486,94	1.231,17	7.303,53	4.869,02	46,92	22.937,57
5.6	Καλλιέργεια κολποτραχηλικού εκκρίματος (Απλή)	200	5	1.000	3.794,78	492,47	2.921,41	1.947,61	18,77	9.175,03
5.7	Κολποσκόπηση	120	15	1.800	2.276,87	295,48	1.752,85	1.168,56	11,26	5.505,02
5.8	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Απλή)	90	20	1.800	1.707,65	221,61	1.314,64	876,42	8,45	4.128,76
5.9	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Ανοσοϊστοχημεία P16, Κί67)	90	20	1.800	1.707,65	221,61	1.314,64	876,42	8,45	4.128,76
5.10	Επανεξέταση / Αξιολόγηση εξετάσεων (πρώτη επίσκεψη)	81	30	2.430	1.536,88	199,45	1.183,17	788,78	7,60	3.715,89
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>					<b>36.278,06</b>	<b>4.707,98</b>	<b>27.928,70</b>	<b>18.619,13</b>	<b>179,42</b>	<b>87.713,28</b>
6.1	Γαλουρονικό Οξύ-botox	200	20	4.000	3.794,78	492,47	2.921,41	1.947,61	18,77	9.175,03
6.2	HIFU FACE MEDICAL THERAPY	350	45	15.750	6.640,86	861,82	5.112,47	3.408,31	32,84	16.056,30
6.3	HIFU BODY MEDICAL THERAPY	360	60	21.600	6.830,60	886,44	5.258,54	3.505,69	33,78	16.515,05
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ</b>					<b>17.266,23</b>	<b>2.240,72</b>	<b>13.292,42</b>	<b>8.861,62</b>	<b>85,39</b>	<b>41.746,38</b>
7.1	Καθαρισμός δοντιών	131	30	3.930	2.485,58	322,57	1.913,52	1.275,68	12,29	6.009,64
7.2	Εξέταση στοματικής κοιλότητας	120	30	3.600	2.276,87	295,48	1.752,85	1.168,56	11,26	5.505,02
7.3	Καθαρισμός και φθορίωση	180	30	5.400	3.415,30	443,22	2.629,27	1.752,85	16,89	8.257,53
7.4	Λεύκανση στο ιατρείο	310	60	18.600	5.881,90	763,32	4.528,19	3.018,79	29,09	14.221,30
7.5	Ενδοδοντική θεραπεία μονόριζου	210	60	12.600	3.984,51	517,09	3.067,48	2.044,99	19,71	9.633,78
7.6	Ενδοδοντική θεραπεία δίριζου	180	60	10.800	3.415,30	443,22	2.629,27	1.752,85	16,89	8.257,53
7.7	Ενδοδοντική θεραπεία πολύριζου	118	60	7.080	2.238,92	290,56	1.723,63	1.149,09	11,07	5.413,27
7.8	Έμφραξη	130	30	3.900	2.466,60	320,10	1.898,92	1.265,95	12,20	5.963,77
7.9	Εξαγωγή	110	60	6.600	2.087,13	270,86	1.606,78	1.071,18	10,32	5.046,27
7.10	Χειρουργική Εξαγωγή	500	90	45.000	9.486,94	1.231,17	7.303,53	4.869,02	46,92	22.937,57
7.11	Ακτινογραφία ενδοστοματική	350	5	1.750	6.640,86	861,82	5.112,47	3.408,31	32,84	16.056,30
7.12	Θεραπεία περιοδοντίτιδας	500	60	30.000	9.486,94	1.231,17	7.303,53	4.869,02	46,92	22.937,57
7.13	Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)	100	330	33.000	1.897,39	246,23	1.460,71	973,80	9,38	4.587,51
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟΥ</b>					<b>55.764,23</b>	<b>7.236,79</b>	<b>42.930,14</b>	<b>28.620,10</b>	<b>275,79</b>	<b>134.827,06</b>
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>6.915,00</b>	<b>2.850,00</b>		<b>131.204,38</b>	<b>17.027,02</b>	<b>101.007,81</b>	<b>67.338,54</b>	<b>648,90</b>	<b>317.226,65</b>

Κοστολόγηση με τη μέθοδο της ABC

Στο συγκεκριμένο σημείο θα γίνει χρήση των παραπάνω δεδομένων που προέκυψαν από τους αναλυθέντες υπολογισμούς. Επομένως αξίζει να σημειωθεί ότι τα στοιχεία και τα αριθμητικά αποτελέσματα από τους παραπάνω πίνακες παραμένουν χωρίς να αλλάξει κάτι. Για το σχεδιασμό και την πραγματοποίηση της Activity-Based Costing έγινε προσπάθεια και ακολουθήθηκαν όσο πιο πιστά γίνεται τα βήματα της ανάπτυξης του κοστολογικού συστήματος.

Εφόσον έχουν βρεθεί όλα τα κόστη, άμεσα και έμμεσα, που βαρύνουν ξεχωριστά και συνολικά τις παρεχόμενες υπηρεσίες της Ιατρικής Μονάδας δημιουργείται ο παρακάτω πίνακας ο οποίος αποτυπώνει το συνολικό κόστος παροχής των ιατρικών υπηρεσιών. Στην πρώτη στήλη παρουσιάζεται η αξία πώλησης της κάθε υπηρεσίας που παρέχει η Ιατρική Μονάδα. Η στήλη αυτή πολλαπλασιαζόμενη με τη συχνότητα παροχής της κάθε υπηρεσίας μέσα στην εξεταζόμενη χρήση μας δίνει το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στη στήλη 3 και αποτελεί το σύνολο εσόδων που συγκεντρώνει η κάθε υπηρεσία. Παρατηρούμε ότι ο μεγαλύτερος τζίρος της επιχείρησης προέρχεται από το οδοντιατρικό τμήμα 386.840,00€ ήτοι 34,54% και το τμήμα πλαστικής αισθητικής 365.500,00€ ήτοι 32,63% επί του συνολικού τζίρου 1.120.000,00€.

Στις στήλες 4 και 5 παρατίθενται οι χρόνοι που καταναλώνει η κάθε ιατρική υπηρεσία και οι χρόνοι που απαιτούνται για την υποστήριξη της κάθε υπηρεσίας ανά πελάτη που εξυπηρετείται. Παρατηρούμε ότι τη μεγαλύτερη διάρκεια εκτέλεσης καταλαμβάνουν η ιατρική διαδικασία των οδοντικών εμφυτευμάτων που καταναλώνει συνολικά 336,5 λεπτά και η ιατρική διαδικασία της αφαίρεσης βουβωνοκήλης η οποία καταλαμβάνει συνολικά 315 λεπτά.

Οι στήλες 7 και 8 αντίστοιχα αποτυπώνουν τα αριθμητικά δεδομένα όπως αυτά προέκυψαν από τις αναλύσεις που πραγματοποιήθηκαν παραπάνω στα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τις ιατρικές υπηρεσίες. Στη στήλη 9 εμφανίζεται το συνολικό κόστος των ιατρικών υπηρεσιών το οποίο ανέρχεται σε 731.378,31€. Είναι προφανές και από προγενέστερες αναλύσεις ότι το οδοντιατρικό τμήμα συγκεντρώνει το μεγαλύτερο κόστος το οποίο αντιστοιχεί στο 41,62% του συνολικού κόστους όπως αυτό προκύπτει από όλες τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχει η Ιατρική Μονάδα



### Ημερήσιας Νοσηλείας.

Στη τελευταία στήλη του κοστολογικού πίνακα που ακολουθεί έχει υπολογιστεί το μέσο συνολικό κόστος ανά παρεχόμενη ιατρική υπηρεσία το οποίο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού υπηρεσιών ανά ιατρική δραστηριότητα (στήλη 9) με τη συχνότητα της κάθε δραστηριότητας την εξεταζόμενη περίοδο (στήλη 2). Το μέσο αυτό κόστος μας δίνει σημαντική πληροφόρηση για τη συμβολή των άμεσων και έμμεσων εξόδων της επιχείρησης σε κάθε μία υπηρεσία συγκριτικά με τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης και τα έσοδα που επιφέρει η κάθε μία ιατρική διαδικασία μεμονωμένα. Ο βοηθητικός ρόλος που έχουν τα αποτελέσματα αυτής της στήλης αναλύεται σε επόμενη ενότητα.

Πίνακας 4.4, Υπολογισμός Συνολικού Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ											
A/A	ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1 ΛΕΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (€)	2 ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟ ΕΤΟΣ	3 ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)	4 ΧΡΟΝΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΝΑΛΩΝΕΤΑΙ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (min)	5 ΧΡΟΝΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΝΑΛΩΝΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΚΑΘΕ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (min)	6 ΠΕΛΑΤΕΣ ΠΟΥ ΕΞΥΠΗΡΕΤΟΥΝΤΑΙ	7 ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (€)	8 ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (€)	9 ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (7+8) (€)	10 ΜΕΣΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)
1.1	Διαγνωστική Γαστροσκόπηση	170,00	32	5.440,00	30	15	1	3.064,24	1.468,00	4.532,25	141,63
1.2	Κολονοσκόπηση	200,00	80	16.000,00	60	15	1	8.013,60	3.670,01	11.683,61	146,05
1.3	Γαστροκολονοσκόπηση με χρήση βιοψιών	300,00	50	15.000,00	90	15	1	5.529,12	2.293,76	7.822,88	156,46
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				<b>36.440,00</b>				<b>16.606,96</b>	<b>7.431,77</b>	<b>24.038,73</b>	
2.1	Αφαίρεση ογκιδίων/λιπομάτων	180,00	80	14.400,00	60	15	1	7.693,60	3.670,01	11.363,61	142,05
2.2	Αιμορροΐδες	290,00	70	20.300,00	60	15	1	8.761,90	3.211,26	11.973,16	171,05
2.3	Κύστη κόκκυγος	290,00	30	8.700,00	210	15	1	5.256,96	1.376,25	6.633,22	221,11
2.4	Κύστη κόκκυγος με laser	950,00	20	19.000,00	210	15	1	3.424,64	917,50	4.342,15	217,11
2.5	Πρωκτικό συρτίγγιο	290,00	60	17.400,00	120	15	1	8.519,69	2.752,51	11.272,20	187,87
2.6	Περιεδρικό απόστημα	290,00	60	17.400,00	120	15	1	8.441,69	2.752,51	11.194,20	186,57
2.7	Ραγάδες πρωκτού (με botox)	290,00	20	5.800,00	120	15	1	2.919,90	917,50	3.837,40	191,87
2.8	Βουβονοκλήλη	950,00	40	38.000,00	(300)	(15)	1	9.338,78	1.835,01	11.173,78	279,34
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>				<b>141.000,00</b>				<b>54.357,16</b>	<b>17.432,56</b>	<b>71.789,72</b>	
3.1	Βιοσυντονισμός	50,00	0	0,00	90	15	1	0,00	0,00	0,00	0,00

3.2	Ιατρικός Βελονισμός	45,00	185	8.325,00	60	15	1	10.903,89	8.486,90	19.390,80	104,82
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ</b>				<b>8.325,00</b>				<b>10.903,89</b>	<b>8.486,90</b>	<b>19.390,80</b>	
4.1	Ηλεκτροκαρδιογράφημα	50,00	95	4.750,00	15	12	1	3.816,27	4.358,14	8.174,41	86,05
4.2	Κλινική καρδιολογική εξέταση	50,00	105	5.250,00	60	12	1	6.580,87	4.816,89	11.397,76	108,55
4.3	Υπέρηχος καρδιάς και αορτής	50,00	227	11.350,00	45	12	1	12.578,92	10.413,66	22.992,58	101,29
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				<b>21.350,00</b>				<b>22.976,07</b>	<b>19.588,69</b>	<b>42.564,76</b>	
5.1	Απλή γυναικολογική εξέταση	50,00	100	5.000,00	30	10	1	5.490,85	4.587,51	10.078,37	100,78
5.2	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP	60,00	120	7.200,00	45	10	1	8.319,09	5.505,02	13.824,11	115,20
5.3	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP (Thin Prep)	75,00	111	8.325,00	45	10	1	6.807,16	5.092,14	11.899,30	107,20
5.4	Ταυτοποίηση του ιού HPV	75,00	500	37.500,00	45	10	1	24.180,88	22.937,57	47.118,45	94,24
5.5	Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV	105,00	500	52.500,00	5	10	1	19.844,08	22.937,57	42.781,66	85,56
5.6	Καλλιέργεια κολποτραχηλικού υ εκκρίματος (Απλή)	50,00	200	10.000,00	5	10	1	9.429,03	9.175,03	18.604,06	93,02
5.7	Κολποσκόπηση	80,00	120	9.600,00	15	10	1	6.114,28	5.505,02	11.619,30	96,83
5.8	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Απλή)	140,00	90	12.600,00	20	10	1	4.742,49	4.128,76	8.871,26	98,57
5.9	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Ανοσοϊστοχημεία P16, Ki67)	180,00	90	16.200,00	20	10	1	4.742,49	4.128,76	8.871,26	98,57
5.10	Επανεξέταση / Αξιολόγηση εξετάσεων (πρώτη επίσκεψη)	20,00	81	1.620,00	30	10	1	3.463,36	3.715,89	7.179,25	88,63
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				<b>160.545,00</b>				<b>93.133,72</b>	<b>87.713,28</b>	<b>180.847,01</b>	
6.1	Υαλουρονικό Οξύ-botox	230,00	200	46.000,00	20	12	1	9.190,68	9.175,03	18.365,71	91,83
6.2	HIFU FACE MEDICAL THERAPY	450,00	350	157.500,00	45	12	1	17.879,31	16.056,30	33.935,61	96,96
6.3	HIFU BODY MEDICAL THERAPY	450,00	360	162.000,00	60	12	1	19.544,39	16.515,05	36.059,44	100,17
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ</b>				<b>365.500,00</b>				<b>46.614,38</b>	<b>41.746,38</b>	<b>88.360,76</b>	
7.1	Καθαρισμός δοντιών	40,00	131	5.240,00	30	7	1	5.716,12	6.009,64	11.725,77	89,51
7.2	Εξέταση στοματικής κοιλότητας	20,00	120	2.400,00	30	6,5	1	4.617,54	5.505,02	10.122,56	84,35
7.3	Καθαρισμός και φθορίωση	20,00	180	3.600,00	30	6,5	1	7.097,86	8.257,53	15.355,38	85,31
7.4	Λεοκανση στο ιατρείο	200,00	310	62.000,00	60	6,5	1	15.785,19	14.221,30	30.006,49	96,80
7.5	Ενδοδοντική θεραπεία μονόριζου	100,00	210	21.000,00	60	6,5	1	10.899,82	9.633,78	20.533,60	97,78

7.6	Ενδοδοντική θεραπεία δίριζου	150,00	180	27.000,00	60	6,5	1	10.290,59	8.257,53	18.548,12	103,05
7.7	Ενδοδοντική θεραπεία πολύριζου	200,00	118	23.600,00	60	6,5	1	6.746,06	5.413,27	12.159,32	103,05
7.8	Έμφραξη	40,00	130	5.200,00	30	6,5	1	6.106,82	5.963,77	12.070,59	92,85
7.9	Εξαγωγή	30,00	110	3.300,00	60	6,5	1	6.176,14	5.046,27	11.222,40	102,02
7.10	Χειρουργική Εξαγωγή	100,00	500	50.000,00	90	6,5	1	33.573,20	22.937,57	56.510,78	113,02
7.11	Ακτινογραφία ενδοστοματική	10,00	350	3.500,00	5	6,5	1	10.984,46	16.056,30	27.040,76	77,26
7.12	Θεραπεία περιδοντίτιδας	100,00	500	50.000,00	60	6,5	1	26.877,49	22.937,57	49.815,06	99,63
7.13	Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)	1.300,00	100	130.000,00	(330)	(6,5)	1	24.688,19	4.587,51	29.275,70	292,76
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟΥ</b>				<b>386.840,00</b>				<b>169.559,48</b>	<b>134.827,06</b>	<b>304.386,54</b>	
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>6.915</b>	<b>1.120.000,00</b>	<b>2.940,00</b>	<b>452,00</b>		<b>414.151,67</b>	<b>317.226,65</b>	<b>731.378,31</b>	

#### 4.5 Σύγκριση παραδοσιακής κοστολόγησης και κοστολόγησης με ABC

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση εφαρμόζεται μια διαδικασία δύο επιπέδων προκειμένου να επιμεριστούν τα έμμεσα έξοδα στους φορείς κόστους. Σε πρώτη φάση κατανέμονται τα έμμεσα έξοδα της επιχείρησης σε κέντρα κόστους και σε δεύτερη φάση επιμερίζονται στους φορείς κόστους όπως προκύπτουν από τις παρεχόμενες υπηρεσίες της επιχείρησης. Αντίθετα, τα συστήματα Activity-Based Costing ορίζουν τα κέντρα κόστους με βάση τις δραστηριότητες σε κάθε φάση της παρεχόμενης υπηρεσίας. Με αυτό το τρόπο τα Συστήματα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων αξιοποιούν τη κάθε πληροφορία ώστε να αποδοθεί μία σαφή εικόνα της επιχείρησης.

Στην προκειμένη έρευνα μέσω της εφαρμογής της ABC αξιοποιήθηκαν με μεγαλύτερη ακρίβεια πληροφορίες όπως:

- Οι υποστηρικτικές διαδικασίες που απαιτούνται για να παρασχεθούν οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχει η Ιατρική Μονάδα,
- Οι δραστηριότητες που αποφέρουν τα περισσότερα κέρδη,
- Οι δραστηριότητες που απορροφούν τα μεγαλύτερα κόστη.

Επομένως τα συστήματα Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων διαφέρουν από

τα παραδοσιακά συστήματα κατά δύο τρόπους:

1. Οι δεξαμενές κόστους ορίζονται βάσει των δραστηριοτήτων και όχι ως λειτουργικά κέντρα κόστους.
2. Οι οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούνται για να επιμερίσουν τα κόστη των δραστηριοτήτων σε προϊόντα είναι δομικά διαφορετικοί από εκείνους των παραδοσιακών συστημάτων.

Στον παρακάτω επισυναπτόμενο πίνακα εφαρμόζεται η παραδοσιακή μέθοδος κοστολόγησης οι διαφορές που προκύπτουν συγκριτικά με την εφαρμογή της μεθόδου ABC απεικονίζονται στις στήλες 5 και 7 οι οποίες αναφέρονται στο έμμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών και στο μέσο συνολικό κόστος ανά ιατρική υπηρεσία. Ο υπολογισμός του έμμεσου κόστους βάσει παραδοσιακής μεθόδου βασίζεται στο σύνολο του τζίρου της Ιατρικής Μονάδας τη χρήση του 2018, στο σύνολο των εσόδων που παρέχει μεμονωμένα η κάθε ιατρική υπηρεσία (στήλη 3) και στο συνολικό έμμεσο κόστος όλων των υπηρεσιών όπως αυτό προέκυψε από δεδομένα που αντλήθηκαν από τη μισθοδοτική κατάσταση και το φύλλο μερισμού κατ' εξόδων της Ιατρικής Μονάδας. Για παράδειγμα για τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους που επιβαρύνει τη διαδικασία της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης διαιρέθηκε το συνολικό έμμεσο κόστος όλων των ιατρικών υπηρεσιών που παρέχει η Ιατρική Μονάδα με το σύνολο των εσόδων της, όπως προκύπτει από το ισοζύγιο της κλειόμενης χρήσης, επί το σύνολο των εσόδων που απέφερε στην οικονομική μονάδα η συγκεκριμένη εξέταση. Δηλαδή  $317.226,65\text{€} / 1.120.000,00\text{€} * 5.440,00\text{€} = 1.540,82\text{€}$  είναι η επιβάρυνση του έμμεσου κόστους στην ιατρική Διαγνωστική Γαστροσκόπηση. Με τον ίδιο τρόπο προκύπτει και τις υπόλοιπες υπηρεσίες. Παρατηρούμε ότι με τον παραδοσιακό τρόπο κοστολόγησης χρησιμοποιήθηκε ένας συντελεστής επιμερισμού ο οποίος είναι τα έσοδα ανά παρεχόμενη υπηρεσία.

Σε αντίθεση η κοστολόγηση με βάσει την ABC μέθοδο προσδιορίζει το έμμεσο κόστος της διαδικασία της Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης εκτιμώντας όλα τα επιμέρους έμμεσα κόστη που προκύπτουν από πιο προσεκτική επιλογή των βάσεων μερισμού δίνοντας έμφαση στο γεγονός ότι το κόστος της κάθε υπηρεσίας επηρεάζεται

από όλες τις λειτουργίες της Ιατρικής Μονάδας και όχι μόνο από έσοδα που αποφέρουν.

Για παράδειγμα για τον υπολογισμό του έμμεσου κόστους της ιατρικής Διαγνωστικής Γαστροσκόπησης αθροίστηκαν τα επιμέρους κόστη έμμεσης εργασίας, έμμεσα κόστη διοίκησης, έμμεσα κόστη διάθεσης και τα χρηματοοικονομικά κόστη όπως απεικονίστηκαν στην ενότητα 4.4.2. Δηλαδή  $607,16\text{€} + 78,79\text{€} + 467,43\text{€} + 311,62\text{€} + 3,00\text{€} = 1.468,00\text{€}$  είναι η συνολική επιβάρυνση του έμμεσου κόστους με βάση την ABC μέθοδο.

Παρατηρούμε μεγάλες αποκλίσεις στα συνολικά έμμεσα κόστη ανά τμήμα μεταξύ των 2 μεθόδων. Για παράδειγμα με τη παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης το οδοντιατρικό τμήμα συγκεντρώνει  $109.567,82\text{€}$  έμμεσο κόστος ενώ με τη μεθοδολογία της ABC  $134.827,06\text{€}$  οπότε εντοπίζουμε σημαντικές αποκλίσεις και στο μέσο κόστος ανά υπηρεσία. Συνεπώς συμπεραίνουμε ότι με την παραδοσιακή μέθοδο κοστολόγησης ενδέχεται να υπο-κοστολογούνται ή να υπερ-κοστολογούνται τα προϊόντα/υπηρεσίες. Στην προκείμενη έρευνα για παράδειγμα οι παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες του οδοντιατρικού τμήματος συνολικά υπο-κοστολογούνται, το μέσο κόστος ανά παρεχόμενη υπηρεσία του τμήματος άλλοτε υπο-κοστολογείται όπως συμβαίνει με την Ενδοστοματική Ακτινογραφία και άλλοτε υπερ-κοστολογείται όπως συμβαίνει με τα Οδοντικά Εμφυτεύματα. Αυτό έχει ως συνέπεια η επιχείρηση να πραγματοποιεί ζημία ή μικρότερο αναλογικά κέρδος από την πώληση σε χαμηλότερη τιμή από αυτή που πρέπει.

Γενικότερα με την παραπάνω σύγκριση επιβεβαιώνεται το γεγονός ότι το σύστημα ABC οδηγεί σε πιο ακριβή εκτίμηση του κόστους που έχει ως αποτέλεσμα την άσκηση αποδοτικότερης τιμολογιακής πολιτικής από τη διοίκηση της επιχείρησης.

Πίνακας 4.5, Υπολογισμός Κόστους Παροχής Ιατρικών Υπηρεσιών με την Παραδοσιακή Μέθοδο Κοστολόγησης.

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΜΕΘΟΔΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ							
	1	2	3	4	5	6	7

Α/Α	ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΛΕΙΨ ΠΩΛΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (€)	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)	ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (€)	ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (4+5) (€)	ΜΕΣΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)
1.1	Διαγνωστική Γαστροσκόπηση	170,00	32	5.440,00	3.064,24	1.540,82	4.605,06	143,91
1.2	Κολonosκόπηση	200,00	80	16.000,00	8.013,60	4.531,81	12.545,41	156,82
1.3	Γαστροκολonosκόπηση με χρήση βιοψιών	300,00	50	15.000,00	5.529,12	4.248,57	9.777,69	195,55
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				<b>36.440,00</b>	<b>16.606,96</b>	<b>10.321,20</b>	<b>26.928,15</b>	
2.1	Αφαίρεση ογκιδίων/λιπομάτων	180,00	80	14.400,00	7.693,60	4.078,63	11.772,23	147,15
2.2	Αιμορροΐδες	290,00	70	20.300,00	8.761,90	5.749,73	14.511,63	207,31
2.3	Κύστη κόκκυγος	290,00	30	8.700,00	5.256,96	2.464,17	7.721,14	257,37
2.4	Κύστη κόκκυγος με laser	950,00	20	19.000,00	3.424,64	5.381,52	8.806,17	440,31
2.5	Πρωκτικό συρίγγιο	290,00	60	17.400,00	8.519,69	4.928,34	13.448,03	224,13
2.6	Περιεδρικό απόστημα	290,00	60	17.400,00	8.441,69	4.928,34	13.370,03	222,83
2.7	Ραγάδες πρωκτού (με botox)	290,00	20	5.800,00	2.919,90	1.642,78	4.562,68	228,13
2.8	Βουβονοκλήλη	950,00	40	38.000,00	9.338,78	10.763,05	20.101,83	502,55
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>				<b>141.000,00</b>	<b>54.357,16</b>	<b>39.936,57</b>	<b>94.293,73</b>	
3.1	Βιοσυντονισμός	50,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.2	Ιατρικός Βελονισμός	45,00	185	8.325,00	10.903,89	2.357,96	13.261,85	71,69
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ</b>				<b>8.325,00</b>	<b>10.903,89</b>	<b>2.357,96</b>	<b>13.261,85</b>	
4.1	Ηλεκτροκαρδιογράφημα	50,00	95	4.750,00	3.816,27	1.345,38	5.161,66	54,33
4.2	Κλινική καρδιολογική εξέταση	50,00	105	5.250,00	6.580,87	1.487,00	8.067,87	76,84
4.3	Υπέρηχος καρδιάς και αορτής	50,00	227	11.350,00	12.578,92	3.214,75	15.793,67	69,58
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				<b>21.350,00</b>	<b>22.976,07</b>	<b>6.047,13</b>	<b>29.023,20</b>	
5.1	Απλή γυναικολογική εξέταση	50,00	100	5.000,00	5.490,85	1.416,19	6.907,04	69,07
5.2	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP	60,00	120	7.200,00	8.319,09	2.039,31	10.358,40	86,32
5.3	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP (Thin Prep)	75,00	111	8.325,00	6.807,16	2.357,96	9.165,12	82,57
5.4	Ταυτοποίηση του ιού HPV	75,00	500	37.500,00	24.180,88	10.621,43	34.802,30	69,60
5.5	Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV	105,00	500	52.500,00	19.844,08	14.870,00	34.714,08	69,43
5.6	Καλλιέργεια κολποτραχηλικού εκκρίματος (Απλή)	50,00	200	10.000,00	9.429,03	2.832,38	12.261,41	61,31
5.7	Κολποσκόπηση	80,00	120	9.600,00	6.114,28	2.719,09	8.833,36	73,61
5.8	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Απλή)	140,00	90	12.600,00	4.742,49	3.568,80	8.311,29	92,35
5.9	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Ανοσοϊστοχημεία P16, Ki67)	180,00	90	16.200,00	4.742,49	4.588,46	9.330,95	103,68
5.10	Επανεξέταση / Αξιολόγηση εξετάσεων (πρώτη επίσκεψη)	20,00	81	1.620,00	3.463,36	458,85	3.922,21	48,42
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				<b>160.545,00</b>	<b>93.133,72</b>	<b>45.472,46</b>	<b>138.606,18</b>	

6.1	Υαλουρονικό Οξύ- botox	230,00	200	46.000,00	9.190,68	13.028,95	22.219,63	111,10
6.2	HIFU FACE MEDICAL THERAPY	450,00	350	157.500,00	17.879,31	44.610,00	62.489,31	178,54
6.3	HIFU BODY MEDICAL THERAPY	450,00	360	162.000,00	19.544,39	45.884,57	65.428,96	181,75
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ</b>				<b>365.500,00</b>	<b>46.614,38</b>	<b>103.523,52</b>	<b>150.137,90</b>	
7.1	Καθαρισμός δοντιών	40,00	131	5.240,00	5.716,12	1.484,17	7.200,29	54,96
7.2	Εξέταση στοματικής κοιλότητας	20,00	120	2.400,00	4.617,54	679,77	5.297,32	44,14
7.3	Καθαρισμός και φθορίωση	20,00	180	3.600,00	7.097,86	1.019,66	8.117,51	45,10
7.4	Λεύκανση στο ιατρείο	200,00	310	62.000,00	15.785,19	17.560,76	33.345,95	107,57
7.5	Ενδοδοντική θεραπεία μονόριζου	100,00	210	21.000,00	10.899,82	5.948,00	16.847,82	80,23
7.6	Ενδοδοντική θεραπεία δίριζου	150,00	180	27.000,00	10.290,59	7.647,43	17.938,02	99,66
7.7	Ενδοδοντική θεραπεία πολύριζου	200,00	118	23.600,00	6.746,06	6.684,42	13.430,48	113,82
7.8	Έμφραξη	40,00	130	5.200,00	6.106,82	1.472,84	7.579,66	58,31
7.9	Εξαγωγή	30,00	110	3.300,00	6.176,14	934,69	7.110,82	64,64
7.10	Χειρουργική Εξαγωγή	100,00	500	50.000,00	33.573,20	14.161,90	47.735,11	95,47
7.11	Ακτινογραφία ενδοστοματική	10,00	350	3.500,00	10.984,46	991,33	11.975,79	34,22
7.12	Θεραπεία περιοδοντίτιδας	100,00	500	50.000,00	26.877,49	14.161,90	41.039,39	82,08
7.13	Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)	1.300,00	100	130.000,00	24.688,19	36.820,95	61.509,14	615,09
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟΥ</b>				<b>386.840,00</b>	<b>169.559,48</b>	<b>109.567,82</b>	<b>279.127,30</b>	
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>6.915</b>	<b>1.120.000,00</b>	<b>414.151,67</b>	<b>317.226,65</b>	<b>731.378,31</b>	

#### 4.6 Συμπεράσματα εφαρμογής του συστήματος ABC

Με βάση όλες τις ανωτέρω παραδοχές και τα στοιχεία κόστους, υπολογίζεται το μέσο συνολικό κόστος ανά υπηρεσία το οποίο αποτυπώνει το τελικό περιθώριο κέρδους, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το άμεσο όσο και το έμμεσο κόστος ανά υπηρεσία.

Κρίνεται αναγκαίο να τονιστεί ότι από τις 42 συνολικά εξεταζόμενες παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες της Ιατρικής Μονάδας Ημερήσιας Νοσηλείας οι 18 είναι ζημιωγόνες, ποσοστό που αγγίζει το 42,86% του συνόλου των ιατρικών υπηρεσιών. Αν απομονώσουμε τις στήλες 1 και 10 του κοστολογικού πίνακα ABC οι οποίες αναφέρονται στην αξία που πωλούνται οι υπηρεσίες και στο μέσο συνολικό κόστος ανά υπηρεσία παρατηρούμε ότι δεν έχει ασκηθεί ορθή τιμολογιακή πολιτική για το σύνολο των υπηρεσιών που παρουσιάζονται παρακάτω με γκρι χρώμα. Για

παράδειγμα το σύνολο των υπηρεσιών του καρδιολογικού τμήματος υπο-κοστολογεί σχεδόν στο 50% τις υπηρεσίες του αφού χρεώνει για παράδειγμα τη κλινική καρδιολογική εξέταση 50,00€ ενώ το μέσο κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας φθάνει τα 108,55€ οπότε η ζημία ανέρχεται στα 58,55€. Αντιθέτως οι υπηρεσίες της αφαίρεσης κύστης κόκκυγος με laser, αφαίρεσης βουβονοκίλης και προσθήκης οδοντικών εμφυτευμάτων υπερ-κοστολογούνται με κέρδος ανά υπηρεσία αντίστοιχα 732,89€, 670,66€ και 1.007,24€.

Συμπερασματικά προτείνεται η χρήση της μεθόδου ABC συμπληρωματικά για να εξασφαλιστεί το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα οδηγήσουν τη διοίκηση της Ιατρικής Μονάδας σε ορθολογική λήψη αποφάσεων και αποφυγή λαθεμένης διάγνωσης της κατάστασης της εταιρείας.

Πίνακας 4.6, Περιθώριο Κέρδους ανά Ιατρική Υπηρεσία

		1	10	11
A/A	ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (€)	ΜΕΣΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΑΟΥΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (€)
1.1	Διαγνωστική Γαστροσκόπηση	170,00	141,63	28,37
1.2	Κολonosκόπηση	200,00	146,05	53,95
1.3	Γαστροκολonosκόπηση με χρήση βιοψιών	300,00	156,46	143,54
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				0,00
2.1	Αφαίρεση ογκιδίων/λιπομάτων	180,00	142,05	37,95
2.2	Αιμορροΐδες	290,00	171,05	118,95
2.3	Κύστη κόκκυγος	290,00	221,11	68,89
2.4	Κύστη κόκκυγος με laser	950,00	217,11	732,89
2.5	Πρωκτικό συρίγγιο	290,00	187,87	102,13
2.6	Περιεδρικό απόστημα	290,00	186,57	103,43
2.7	Ραγάδες πρωκτού (με botox)	290,00	191,87	98,13



2.8	Βουβονοκίλη	950,00	279,34	670,66
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>				0,00
3.1	Βιοσυντονισμός	50,00	0,00	50,00
3.2	Ιατρικός Βελονισμός	45,00	104,82	-59,82
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ</b>				0,00
4.1	Ηλεκτροκαρδιογράφημα	50,00	86,05	-36,05
4.2	Κλινική καρδιολογική εξέταση	50,00	108,55	-58,55
4.3	Υπέρηχος καρδιάς και αορτής	50,00	101,29	-51,29
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				0,00
5.1	Απλή γυναικολογική εξέταση	50,00	100,78	-50,78
5.2	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP	60,00	115,20	-55,20
5.3	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP (Thin Prep)	75,00	107,20	-32,20
5.4	Ταυτοποίηση του ιού HPV	75,00	94,24	-19,24
5.5	Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV	105,00	85,56	19,44
5.6	Καλλιέργεια κολποτραχηλικού εκκρίματος (Απλή)	50,00	93,02	-43,02
5.7	Κολποσκόπηση	80,00	96,83	-16,83
5.8	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Απλή)	140,00	98,57	41,43
5.9	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Ανοσοϊστοχημεία P16, Ki67)	180,00	98,57	81,43
5.10	Επανεξέταση / Αξιολόγηση εξετάσεων (πρώτη επίσκεψη)	20,00	88,63	-68,63
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΚΟΥ</b>				0,00
6.1	Υαλουρονικό Οξύ-botox	230,00	91,83	138,17
6.2	HIFU FACE MEDICAL THERAPY	450,00	96,96	353,04
6.3	HIFU BODY MEDICAL THERAPY	450,00	100,17	349,83
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΑΙΣΘΗΤΙΚΗΣ</b>				0,00

7.1	Καθαρισμός δοντιών	40,00	89,51	-49,51
7.2	Εξέταση στοματικής κοιλότητας	20,00	84,35	-64,35
7.3	Καθαρισμός και φθορίωση	20,00	85,31	-65,31
7.4	Λεύκανση στο ιατρείο	200,00	96,80	103,20
7.5	Ενδοδοντική θεραπεία μονόριζου	100,00	97,78	2,22
7.6	Ενδοδοντική θεραπεία δίριζου	150,00	103,05	46,95
7.7	Ενδοδοντική θεραπεία πολύριζου	200,00	103,05	96,95
7.8	Έμφραξη	40,00	92,85	-52,85
7.9	Εξαγωγή	30,00	102,02	-72,02
7.10	Χειρουργική Εξαγωγή	100,00	113,02	-13,02
7.11	Ακτινογραφία ενδοστοματική	10,00	77,26	-67,26
7.12	Θεραπεία περιοδοντίτιδας	100,00	99,63	0,37
7.13	Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)	1.300,00	292,76	1.007,24
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟΥ</b>				

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ**

Ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Τα στοιχεία αυτά βοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας. Στην εποχή μας που ο ανταγωνισμός και η τεχνολογία δαμάζει συγκριτικά με παλαιότερα οι επιχειρήσεις οφείλουν να αντιληφθούν τη χρησιμότητα και αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

Είναι σαφές ότι υπάρχουν πολλές τεχνικές και μέθοδοι κοστολόγησης. Όπως όμως έχει ήδη αναφερθεί προέκυψε η ανάγκη αντικατάστασης των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων από πιο σύγχρονες που να ανταποκρίνονται στη ραγδαία ανάπτυξη της σημερινής κοινωνίας. Για αυτό το λόγο αναπτύχθηκε η Κοστολόγηση Κατά Δραστηριότητα ή αλλιώς ABC.

Επομένως στη σημερινή εποχή της παγκοσμιοποίησης είναι απαραίτητο να υιοθετηθούν ακριβή συστήματα μέτρησης του κόστους προκειμένου να ακολουθηθεί μια ορθή τιμολογιακή πολιτική από μέρους των επιχειρήσεων. Η παρούσα έρευνα είχε ως σκοπό την ανάλυση μια επιχείρησης παροχής υπηρεσιών με τη μέθοδο της Activity-Based Costing με στόχο να παρέχει λεπτομερέστερη πληροφόρηση στη διοίκηση της Ιατρικής Μονάδας για το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών ούτως ώστε να εφαρμοστεί καλύτερη διαχείριση και έλεγχος του κόστους μέσω επανασχεδιασμού των διαδικασιών που χρήζουν άμεσης βελτίωσης.

Οι περιορισμοί της παρούσας έρευνας χαρακτηρίζονται από:

- Απλοποίηση των υποστηρικτικών δραστηριοτήτων για την πραγματοποίηση των παρεχόμενων υπηρεσιών για λόγους καλύτερης κατανόησης και παρουσίασης της εργασίας, αλλά και γιατί οι διαφοροποιήσεις τους για τις διαφορετικές υπηρεσίες δεν είχαν ιδιαίτερη αξία.
- Δεν έγινε ειδική ανάλυση του κόστους απόσβεσης των παγίων για κάθε δραστηριότητα, διότι το συνολικό ποσό ήταν μικρό για να επηρεάσει τα αποτελέσματα.
- Η κατανομή των υπαλλήλων σε κάθε δραστηριότητα έγινε μετά από πραγματική παρατήρηση, αλλά και μέσω συνεντεύξεων των υπαλλήλων.

Έρευνες αναφέρουν ότι πολλές επιχειρήσεις εταιρείες εγκαταλείπουν τα συστήματα ABC κάποια στιγμή μετά την εφαρμογή της ABC. Κύρια αιτία της δυσαρέσκειας είναι το μεγάλο χρονικό διάστημα που απαιτείται για το σχεδιασμό και την εφαρμογή ABC, η πολυπλοκότητα και τα προβλήματα της κατά τη τροποποίηση της ABC. Ιδίως η εφαρμογή της ABC σε μεγάλες εταιρείες είναι αρκετά περίπλοκη και ήταν ο κύριος λόγος για την ανάπτυξη ενός νέου προτύπου από τον Kaplan και τον Anderson του Time-Driven Activity-Based Costing. Το TDABC σχεδιάστηκε για την εξάλειψη προβλημάτων στην εφαρμογή των συστημάτων ABC.

Το TDABC σχεδιάστηκε για να απλοποιήσει την εφαρμογή και τη διατήρηση των συστημάτων κοστολόγησης είναι παραλλαγή του προτύπου ABC και μοιράζεται την ίδια φιλοσοφία. Το TDABC πρότυπο μπορεί να υπολογιστεί και να εγκατασταθεί γρήγορα και απαιτούνται οι εκτιμήσεις δύο παραμέτρων:

1. Το κόστος κάθε παρεχόμενης χρονικής μονάδας δυναμικότητας του πόρου.
2. Ο αριθμός των απαιτούμενων χρονικών μονάδων δυναμικότητας του πόρου ανά αντικείμενο κόστους.

Η μέθοδος TDABC χρησιμοποιεί χρονικές εξισώσεις για να υπολογίσει το χρόνο που ξοδεύεται σε κάθε δραστηριότητα. Μέσω του συνυπολογισμού πολλών χρονικών οδηγιών, μπορεί να συλλάβει τις περίπλοκες διαδικασίες των οργανισμών με απλούστερο τρόπο από τη μέθοδο ABC και μπορεί να καθορίσει τους ποικίλους χρόνους συναλλαγής καθώς υπολογίζει κάθε παραλλαγή της διαδικασίας ως ευδιάκριτη

δραστηριότητα. Ως εκ τούτου παρέχει φαινομενικά πολλές ευκαιρίες για το σχεδιασμό προτύπων που αφορούν τις δαπάνες σε περιβάλλον με σύνθετες δραστηριότητες, όπως στις εταιρείες παροχής υπηρεσιών.

Τέλος είναι πολύ σημαντικό να αναφερθεί ότι η διοίκηση μιας επιτυχημένης επιχείρησης παροχής υπηρεσιών δεν πρέπει να δαπανά όλο το χρόνο της σε υπολογισμούς κοστολόγησης, δίνοντας λιγότερη έμφαση σε ζητήματα που αφορούν την ευελιξία και την ανταπόκριση στις ανάγκες των πελατών. Επομένως η μέθοδος της TDABC προτείνεται για μελλοντική εφαρμογή και έρευνα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

1. Βάντσης Δ. (Νοέμβριος 2016), “*Ο Κοστολόγος*”, Κεφάλαιο 13, Κοστολόγηση Κατά Φάση.
2. Βενιέρης Γ., Κοέν Σ., Κωλέτση Μ., (2005), “*Λογιστική Κόστους Αρχές και Εφαρμογές*”, Εκδόσεις: P.I. Publishing, Αθήνα.
3. Καζαντζής Χ., Σώρρος Ι. (2006), “*Προβλήματα και Εφαρμογές Λογισμού και Διοίκησης Κόστους*”, Εκδόσεις: Business Plus A.E., Πειραιάς.
4. Μπάλλας Α., Χέβας Δ. (Δεκέμβριος 2017), “*Λογιστική του Κόστους*”, Εκδόσεις: Μπένου, Μέρος 1<sup>ο</sup> Η έννοια του κόστους, Διακρίσεις κόστους.
5. Νεγκάκης Χ., Κουσενίδης Δ., (2015), “*Διοικητική Λογιστική*”, Κεφάλαιο 5, Κοστολόγηση με βάση τις επιχειρηματικές δραστηριότητες σελ.: 181-183.
6. Σώρρος Ι., Ζήσης Β., Γαρεφαλάκης Α. (Ιανουάριος 2017), “*Τεχνικές και διαχείριση κόστους*”, Συστήματα με βάση την αξία: κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες και λιτή ή απλή λογιστική (Lean Accounting).
7. Τατσιόπουλος Η., Μαρμαράς Ν., Χατζηγιαννάκης Δ. (Δεκέμβριος 2010), “*Βιομηχανική Διοίκηση και Κοστολόγηση*”, Εισαγωγή στη λογιστική του κόστους, Λογιστική κέντρων κόστους και γενικών εξόδων.
8. Τσιμάρας Μ. (1994), “*Θεωρία του κόστους*”, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

### Ξένη

1. 1st Asia Pacific Business and Economics Conference (2018), “*Evaluation of Budgeting System Using Activity Based Budgeting: A Case Study at PT X*”, Advances in Economics, Business and Management Research, Vol. 89.

2. Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008). “*The impact of firm characteristics on management accounting practices*”: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review* 40(1): 2-27.
3. Adkins, T. (2007). “*Five Myths About Time-Driven Activity-Based Costing*”: Sorting through the facts about traditional and time-driven costing methodologies (White paper) (p. 10).
4. Adkins, T. (2008). “*Five Myths about Time-driven Activity-based Costing*”. *Sascom Magazine*, Second Quarter, pp. 1-5.
5. Ajibolade, S. O. (2013). “*Management accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies*”: A contingency theory perspective. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 14(2), 228 -244.
6. Almeida A., Jorge C., (2017), “*The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company*”. University of Minho.
7. Anderson and Young, (1999), “*The Impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based costing systems*” , *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 24, pp.525-559.
8. Asogwa E. I. and O. Etim, (2017) “*Traditional budgeting in today’s business environment*,” *J. Appl. Finance. Banking*, vol. 7(3), pp. 111-120.
9. Baker, C. R. (2004) “*What do we mean by accounting for the public interest*”. Paper presented at the Fourth Asia-Pacific Interdisciplinary Perspectives in Accounting Conference, Singapore, 4–6 July.
10. Barrett, R., (2005), ‘*Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC*’, *Business Performance Management*, pp. 35-39.
11. Bogdanoiu C., (2009), “*Activity based cost from the perspective of competitive advantage*”, *Journal of Applied Economic Sciences* 4.
12. Buchko, A.A. (1994). “*Conceptualization and measurement of environmental uncertainty*”: an assessment of the Miles and Snow perceived environmental uncertainty scale. *Academy of Management Journal*, 37(2), 410-425.

13. Byrne, S. (2011). "What determines ABC success in mature sites?". *Journal of Accounting & Organizational Change* 7(3): 259-277.
14. Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. & Tenucci, A. (2015). "Change in the relevance of cost information and costing systems": Evidence from two Italian surveys. *Journal of Management & Governance* 19(3): 557-587.
15. Cooper R. and Kaplan R.S. (1988), "Measure cost right: Make the right decisions". *Harvard Business Review*, 1988. pp: 96-103 ,130-137.
16. Cooper, R. and Kaplan, R.S., (1999) "The Design of Cost Management Systems Q Text, Cases and Readings", Second Edition, Prentice-Hall.
17. Day, G.S. & Wensley, R. (1988). "Assessing advantage: A framework for diagnosing competitive superiority". *The Journal of Marketing* 55(2): 1-20.
18. Dyson, J. R (2001), "Accounting for non-accounting students", 5th Edition, Financial Times, Prentice Hall, London. pp:269-296.
19. *Economia Aziendale Online* 2000 Web. (2019), "An analysis of healthcare processes through an Activity-based Costing approach", *Business and Management Sciences International Quarterly Review*. Vol. 10 Issue 1, p93-105. 13p.
20. Everaert, P. and Bruggeman, W. (2007), "Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model", *Journal of Cost Management*. Vol.21 No.2, pp. 16-20.
21. Everaert, P., Bruggeman & De Creus, G. (2008). Sanac Inc.: "From ABC to time-driven ABC (TDABC)"- An Instructional case. *Journal of Accounting Education* 26, 118-154.
22. Farhood, S.B. (2005). "Influence of using activity based costing system in evaluation of performance efficiency". *Foundation of Technical Education* 18(4): 70-88.
23. Fei Yi, (2010) C. Y Ruhana, "Activity-Based Costing Success (ABC) Implementation in China: The Effect of Organizational Culture and Structure".



24. Fei Pan, Lana Y. J. Liu, (2007), "*The Implementation of Activity-based Costing in China: An Innovation Action Research Approach*", *The British Accounting Review* 39(3):249-264.
25. Geoffrey, L (1997), "*Research orientation and hospital services improvement*" *Hospital Management International, Annual Review*, pp. 59-61.
26. George K., Carl M., Rafiq M., Mazzocato P., (2017). "*Time-driven activity-based costing in health care: A systematic review of the literature*" ,Vol. 121, Issue 7, pp 755-763.
27. Gosselin, M. (1997) "*The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity based costing*", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol.22, No.2, pp. 105-122.
28. Gosselin, M. (2007), "*A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences*", in Chapman, C., Hopwood, A., Shields, M. (Ed.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol.2, Elsevier, Oxford, pp. 641- 672.
29. Green, A (1999), "*Cost and Costing, In: Introduction to health planning in developing countries*", 2nd Edition. Oxford University Press. pp:188-212.
30. Grégory W., Nozile S., (2009), "*The activity-based costing method developments: state-of-the art and case study*". *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 8 (1), pp.7-22.
31. Han, J.K., Kim, N. & Srivastava, R.K. (1998). "*Market orientation and organizational performance: Is innovation a missing link?*". *The Journal of Marketing* 62(4): 30-45.
32. Helberg, C., Galletly, J.E and J.R. Bicheno, J.R. (1994). "*Simulating Activity-based Costing*", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 94 Issue: 9, pp.3-8.
33. Hicks, D. T. (1999). "*Activity based costing: Making it work for small and midsized companies*", 2nd edition. New Jersey (USA): John Wiley and Sons.
34. Hilton, Ronal W.,. (2011). "*Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*". New York. McGraw-Hill.

35. Hoozée S., Hansen S. C. (2018). "*A Comparison of Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing*", Journal of Management Accounting Research. Hope and R. Fraser, (2003). "*Beyond Budgeting: How Managers can Break Free From The Annual Performance Trap*", Boston, MA: Harvard Business School.
36. Horngren, C.T., (1977). "*Cost Accounting- A Managerial Emphasis*", 4th Edition, Englewood Cliffs, Prentice Hall.
37. Horngren, C.T., (2003), "*Cost Accounting- A Managerial Emphasis*", 5th Edition. Prentice/Hall International, p.21.
38. Jarzabkowski P., (2007). "*Strategy As Practice : An Activity Based Approach*"
39. Sage Strategy Series. Academy of Management, 2007. London : SAGE Publications Ltd. eBook.
40. Johnson, H.T., - Kaplan, R.S., (1987) "*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*", Boston, Harvard Business School Press.
41. Kaplan, R., Burns, W., (1987), "*Accounting and Management: A Field Study Perspective*". Harvard Business School Press, New York.
42. Kaplan, R.S., (1994) "*Management Accounting (1984-1994): development of new practice and theory*", Management Accounting Research, vol.5, Sep.-Dec.:247-260.
43. Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). "*Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*". Harvard Business.
44. Kaplan R. and Anderson S., (2004), "*Time-Driven Activity-Based Costing*", Harvard Business Review, November 2004.
45. Kaplan, R. and Anderson, S. (2007), "*Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*", Harvard Business School Press, Boston, MA.
46. Kaplan S. Robert, (2008). "*Cost & Effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*", Harvard Business School Press, pp.16.
47. Kaplan, R.S. & Porter, M. (2011). "*The Big Idea: How to Solve the Cost Crises in*

- Health Care*". Harvard Business Review, 89(9), 1-13.
48. Kaplan R. S. PhD, Witkowski M. Abbott M. MD, Guzman A., Barboza Higgins, Laurence D. MD, Meara J. G. MD DMD Padden E., Shah A. S. MD, Waters P. MD, John E. Hall, Weidemeier M., Wertheimer S., Feeley T. W. MD (November-December 2014), "*Using Time-Driven Activity-Based Costing to Identify Value Improvement Opportunities in Healthcare*", Journal of Healthcare Management: Vol. 59 - Issue 6 - pp 399-412.
  49. Kaplan & Atkinson, (2015) "*Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution*" (6th Edition).
  50. Knights, D. & Willmott, H. (2000). "*The reengineering revolution*". An Introduction. In D. Knights, & H. Willmott (Eds.), *The reengineering revolution: critical studies of corporate change* (pp. 1-25). London: Sage
  51. Kuchta, D., and Troska, M., (2007). "*Activity-based Costing and Customer Profitability*", Cost Management, 21 (3), 18-25.
  52. Leitner, P., Hummer, W., & Dustdar, S. (2013). "*Cost-based optimization of service compositions*". IEEE Transactions on Services Computing, 6(2), 239-251.
  53. Libby T. and R. M. Lindsay, (2003). "*Budgeting-an unnecessary evil: The Management Accounting Magazine*," CMA Management.
  54. Lucey, T (2002), "*Costing*". 6<sup>th</sup> Edition. Thompson Learning. United Kingdom.
  55. Lu, T.Y., Wang, S.L., Wu, M.F. & Cheng, F.T. (2017). "*Competitive price strategy with activity-based costing*"–Case study of bicycle part company. Procedia CIRP 63: 14-20.
  56. MacKerrel, D (1993), "*Contract Pricing: a management opportunity*", in Tilley, I (eds) *Managing the internal market*, Paul Chapman Publishing Ltd, UK. pp: 147-159.
  57. Monir Zaman, (2009). "*The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience*", The Pennsylvania State University Cite Seer X Archives.
  58. Moustafa E., (2005). "*An application of activity based budgeting in shared service*

- departments and its perceived benefits and barrier under low-IT environment conditions*,” J. Econ. Adm. Sci., vol. 21(1), pp. 42-47.
59. Narver, J.C. & Slater, S.F. (1990). “*The effect of a market orientation on business profitability*”. The Journal of marketing:20-35.
  60. Needles E. Belverd. Jr, Powers Marian, Crosson V. Susan (2013), “*Recent Evolutions In Costing Systems: A Literature Review Of Time-Driven Activity-Based Costing*”, Review of Business and Economic Literature, Vol. 58, Iss. 01.
  61. Oker,F. and Adiguzel, H. (2010). “*Time-Driven Activity – Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company*”. The Journal of Corporate Accounting and Finance, 22 (1), pp. 75-92.
  62. Park Y., Jung S., Yousef J., (2019). “*Time-Driven Activity-Based Costing Systems For Marketing Decisions*”. Studies in Business & Economics. Vol. 14.
  63. Pernot, E., Roodhooft, F., & Van den Abbeele, A. (2007). “*Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services*”: A Case Study in a University. The Journal of Academic Librarianship, 33(5), 551–560.
  64. Pirtilla, T. and Hautaniemi, P. (1995). “*Activity-Based Costing and distribution logistics management*”. International Journal of Production Economics, 41:327-333.
  65. Rafiq, A., and Garg, A. (2002). “*Activity based costing and financial institutions: Old wine in new bottles or corporate panacea?*”. The Journal of Bank Cost & Management Accounting, 15(2), 12-30.
  66. Rafiq A., Garg, A., (2002) “*Better Performance is as Simple as ABC*”, U.S. BANKER, Aug.:56.
  67. Rains, G. (2011). “*Target cost management*”. Boca Raton, FL: CRC Press.
  68. Richards, G. (2011). “*Warehouse management: a complete guide to improving efficiency and minimizing costs in the modern warehouse*”. London: Kogan Page.
  69. Sandison D., S. C. Hansen, and R. G. Torok, (2003). “*Activity-based planning and budgeting: A new approach from CAM-I*”, J. Cost. Manage., vol. 17(2), pp. 16-22.
  70. Sephton M. and Ward, T., (1990). “*ABC in Retail Financial Services*”,

- Management Accounting, vol. 68(4), Apr., p. 29-33.
71. Siguenza-Guzman, L., Van den Abbeele, A., Vandewalle, J., Verhaaren, H., and Cattrysse, D. (2013)”, Using Time-Driven Activity-Based Costing to Support Library Management Decisions: A Case Study for Lending and Returning Processes, submitted to Library Quarterly.
  72. Shafeq Hamoud M. Al-Saidi, (2015), “*Activity based costing system in manufacturing industry in Karnataka*”, Thesis for: Phd, Advisor: Nanje Gowda, H.
  73. Somapa, S., Cools, M., & Dullaert, W. (2012). “*Unlocking the potential of time-driven activity based costing for small logistics companies*”. International Journal of Logistics Research and Applications, 15(5), 303–322.
  74. Spedding, T.A. and Sun, G.Q., (1999) “*Application of Discrete Event Simulation to the Activity Based Costing of Manufacturing Systems*”, International Journal of Production Economics, vol. 58, p. 289-301.
  75. Stout, D.E. & Propri J.M. (2011). “*Implementing Time-driven Activity based Costing at a Medium-sized Electronic Company*”. Management Accounting Quarterly. 12(3), 1-11.
  76. Timmermans, H. J. P. (2005), “Progress in Activity-based Analysis”
  77. Eindhoven University of Technology Netherlands.
  78. The Institute of Cost Accountants of India (2012). “*Cost and Management Accounting*”, Directorate of studies, The Institute of Cost Accountants of India 12, Sudder Street, Kolkata.
  79. Uyar, (2009). “*An evaluation of budgeting approaches: Traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting,*” J. Academic Stud., vol. 11, pp. 113-130.
  80. Vazakidis, A., Karagiannis I., (2009). “*Activity-based management and traditional costing in tourist enterprises (a hotel implementation model)*”. University of Macedonia. Thessaloniki, Greece.
  81. Vazakidis A., Kyriakidou E., (2019), “*Time-Driven Activity-Based Costing in the Public Sector. The Case of Greek General Chemical State Laboratory under the*

*Greek Crisis*". Department of Applied Informatics, University of Macedonia, Thessaloniki, Greece. Journal of Social Sciences.

82. Velmurugan M. S. and W. N. A. B. W. Nahar, (2010). "Factors Determining the Success or Failure of ABC Implementation," Cost Management, No. 5, pp. 35-46.
83. Yaqoob, F.B & Bachay, A.R. (2017). "Designing activity based costing systems (ABC) for transport services and its role in improving the efficiency of pricing decisions". Accounting and Financial Studies Journal 12(41):1-27.
84. Young, D. W (2003), "Management Accounting in Health Care Organization", Jossey-Bass. A Wiley Company. USA.
85. Zimmerman, J. L (2003), "Accounting for decision-making and control", International Edition. 4th Edition. McGraw-Hill Irwin. Boston. pp:29-75.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Δεδομένα σε μορφή πινάκων που χρησιμοποιήθηκαν κατά την εφαρμογή της μεθόδου ABC.

Πίνακας 1, Ισοζύγιο Ιατρικής Μονάδας 1/1-31/12/2018

<b>ΙΑΤΡΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ</b>			
<b>Ισοζύγιο Λογιστικής</b>		<b>Υπόλοιπο</b>	
<b>Κωδικός</b>	<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	1.803.924,14	
12	ΜΗΧ/ΤΑ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ.-ΛΟΙΠ ΜΗΧ/ΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	211.702,96	
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	150.945,31	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	416.672,32	
18	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ	9.305,00	
30	ΠΕΛΑΤΕΣ	914,01	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	3.346,94	

35	ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡ ΠΡΟΚΑΤΑΒ & ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	15.392,46	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	37.142,36	
40	ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		1.000.000,00
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	843.174,91	
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		2.866.032,88
49	ΠΡΟΒ/ΨΕΙΣ-ΜΑΚΡΟΠ ΥΠΟΧΡ ΥΠΟΚΑΤ Η ΑΛΛ ΚΕΝ	767.718,02	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	22.801,90	
52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ-Λ/ΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡ/ΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	5.091,29	
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	9.521,37	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		6.770,70
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		37.094,04
60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	286.705,26	
60-00-00-0000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	191.212,42	
60-00-02-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΕΡΩΡΙΑΚΗΣ ΑΠΑΣΧ. ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	35,58	
60-00-03-0000	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	7.469,34	
60-00-05-0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΑΣΘΕΝΕΙΑΣ	222,60	
60-00-06-0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ ΕΜΜΙΣΘ.ΠΡΟΣΩΠ	9.501,41	
60-00-07-0000	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝ.ΑΔΕΙΑΣ ΕΜΜΙΣΘ.ΠΡΟΣΩΠ.	9.840,07	
60-00-08-0000	ΑΠΟΖ.ΜΗ ΧΟΡΗΓ.ΑΔΕΙΩΝ ΕΜΜ.ΠΡΟΣ.	2.544,16	
60-00-13-0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΣ	4.048,60	
60-03-00-0000	ΕΡΓΟΔΟΤ.ΕΙΣΦΟΡ.ΙΚΑ ΕΜΜΙΣΘ.ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	55.997,75	
60-05-00-0000	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΑΠΟΛΥΣΗΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5.833,33	
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	165.686,44	
61-00-00-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	28.392,00	
61-00-01-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (ΟΤΑΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ	50,00	
61-00-05-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΙΑΤΡΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	56.777,01	
61-00-06-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	17.140,00	
61-00-08-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΜΕΛΗΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	177,42	
61-01-01-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	15.910,64	
61-01-91-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	4.000,00	
61-03-01-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦ.ΕΠΕΞΕΡΓ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.975,00	
61-30-00-2000	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΛΗΨΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	22.232,53	
61-90-06-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟΚΟΜΗΔΗΣ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	389,00	
61-90-10-0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΝΕΡΓΕΙΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΚΤΙΡΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	15.963,34	
61-95-00-0001	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ Ε.Φ.Κ.Α.	1.679,50	
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	150.170,52	
62-02-00-0000	ΥΔΡΕΥΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	67,95	
62-03-00-0000	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	5.705,90	
62-03-02-0000	ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	42,65	
62-04-01-0000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	90.000,00	
62-07-01-0000	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡ-ΤΕΧΝΙΚ.ΕΡΓΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.400,00	
62-07-02-0000	ΜΗΧΑΝΗΜ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝ.ΕΞΟΠΛ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ	180,00	
62-07-04-0000	ΕΠΙΣΚ.ΕΠΙΠΛΩΝ & ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ	5.582,27	
62-90-00-0000	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΥΛΑΞΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	8.112,29	
62-98-00-0000	ΦΩΤΙΣΜΟΣ(ΠΛΗΝ ΗΛΕΚΤΡ.ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΑΝΕΥ ΦΠΑ	9.391,43	

62-98-02-0000	ΥΔΡΕΥΣΗ(ΠΛΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΑΝΕΥ ΦΠΑ	166,33	
62-98-04-0000	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	29.521,70	
63	ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	61.223,68	
63-04-00-0000	ΤΕΛΗ ΚΑΘΑΡΙΟΤ.& ΦΩΤΙΣΜΟΥ	461,72	
63-98-06-0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ 2,4%	14.160,00	
63-98-08-0000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤ.(ΕΚΠΗΠΤ.ΣΤΗ ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔΗΜ)	45.266,36	
63-98-09-1000	ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΟ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛ.ΕΙΣΟΔΗΜ.	1.000,97	
63-98-99-0000	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	1,20	
63-98-99-0003	ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ 2% (ΑΚΚΕΔ)	333,43	
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	50.766,83	
64-00-00-0000	ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΙΔΙΟΚΤ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	388,20	
64-00-01-0000	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣΩΠ. ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	79,71	
64-00-02-0000	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚ-ΑΓΑΘ.ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	73,00	
64-01-00-0000	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.166,67	
64-02-00-0000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΥΠΟ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	900,00	
64-02-03-0000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΙΠΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	518,46	
64-02-06-0000	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	9.398,74	
64-02-99-0000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	295,00	
64-05-01-0000	ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ-ΕΙΣΦΟΡ.ΣΕ ΕΠΑΓΓ.ΟΡΓΑΝ.	348,34	
64-07-00-0000	ΕΝΤΥΠΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	141,37	
64-07-01-0000	ΥΛΙΚΑ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ ΕΚΤΥΠΩΣΕΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	1.395,48	
64-07-02-0000	ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ ΕΚΤΥΠΩΣΕΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	558,57	
64-07-03-0000	ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ & ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	203,86	
64-08-01-0000	ΥΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	322,35	
64-08-02-0000	ΥΛΙΚΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	3.611,19	
64-08-03-0000	ΥΛΙΚΑ ΙΑΤΡΕΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	22.043,40	
64-08-99-0000	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.648,34	
64-08-99-2000	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	19,00	
64-98-05-0000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	10,00	
64-98-05-1000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ ΕΚΤΟΣ Φ.Ε.	6.645,15	
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	648,90	
65-98-99-0000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	648,90	
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	16.176,69	
66-12-00-0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧ/ΤΩΝ	7.367,44	
66-14-00-0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ-ΣΚΕΥΩΝ	8.412,59	
66-16-00-0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	396,66	
73	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡ ΥΠΗΡ)		1.120.000,00
73-00-00-0000	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ		500,00
73-03-00-0000	ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ		1.119.500,00
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	866,31	
81-00-00-0000	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ & ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	866,31	
Σύνολα Βαθμού 1		5.029.897,62	5.029.897,62

Πίνακας 2, Μισθοδοτική Κατάσταση 1/1-31/12/2018







Πίνακας 3, Μητρώο Παγίων Ιατρικής Μονάδας

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ							
Κωδικός	Περιγραφή	Ημ. Κτ.	Ποσ.	Συντ.	Αξία Κτήσης	Αποσ. Χρήσης	Αναπόβ. Αξία
12-00-01-0001	SATELEC/ΠΙΕΖΟΤΟΜΕ SOLO LED - CE 230 V	24/05/2018	1	10	3.596,00	59,93	3.536,07
12-00-01-0002	ΒΑΣΗ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΩΝ UNIVERSAL	19/01/2017	5	10	250,00	14,58	235,42
12-00-01-0003	ΒΑΣΗ ΛΑΒΙΔΩΝ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΩΝ	19/01/2017	1	10	50,00	2,92	47,08
12-00-01-0004	ΚΑΛΩΔΙΟ HF OLYMPUS D:3MM/4M	19/01/2017	1	10	70,00	4,08	65,92
12-00-01-0005	ΗΛΕΚΤΡΟΔΙΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ NESSY-Ω	19/01/2017	50	10	160,00	9,33	150,67
12-00-01-0006	ΕΚΤΟΝΩΤΗΣ AIR FLOW N2/CO2	19/01/2017	1	10	450,00	26,25	423,75
12-00-01-0007	ΦΙΑΛΗ CO2, 10LT, ΠΛΗΡΗΣ	19/01/2017	1	10	193,00	11,26	181,74
12-00-01-0008	ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ VIO 200S, ΠΛΗΡΗΣ	19/01/2017	1	10	4.050,00	236,25	3.813,75
12-00-01-0009	UPGRADE ENDOCUT	19/01/2017	1	10	1.126,00	65,68	1.060,32
12-00-01-0010	ΠΟΔΟΔΙΑΚΟΠΤΗΣ ΔΙΠΛΟΣ ΑΝΤΙΕΚΡΗΚΤΙΚΟΣ	19/01/2017	1	10	543,00	31,67	511,33
12-00-01-0011	ΚΑΛΩΔΙΟ ΓΙΑ ΓΕΙΩΣΕΙΣ Μ.Χ. 4M, STANDARD	19/01/2017	1	10	48,00	2,80	45,20
12-00-01-0012	VIDEO ΕΠΙΞΕΡΓΑΣΤΗΣ S3500HD WITH FICE	19/01/2017	1	10	5.943,00	346,67	5.596,33
12-00-01-0013	ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΕΓΑΝΟΤΗΤΑΣ	19/01/2017	1	10	177,00	10,32	166,68
12-00-01-0014	VIDEO ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΙΟ SERIES 500-G5	19/01/2017	1	10	11.384,00	664,07	10.719,93
12-00-01-0015	VIDEO ΚΟΛΟΚΟΣΚΟΠΙΟ SERIES 500-G5	19/01/2017	1	10	13.130,00	765,92	12.364,08
12-00-01-0016	ΔΟΧΕΙΟ ΝΕΡΟΥ ΜΕ CD2	19/01/2017	1	10	830,00	48,42	781,58
12-00-01-0017	MONITOR ΕΓΧΡΩΜΟ LED/LCD DELL 25 INΤΣΩΝ	19/01/2017	1	10	500,00	29,17	470,83
12-00-01-0018	ΤΡΟΧΗΛΑΤΟ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΩΝ	19/01/2017	1	10	750,00	43,75	706,25
12-00-01-0019	VIDEO ΓΑΣΤΡΟΣΚΟΠΙΟ SERIES 500-G5	19/01/2017	1	10	8.277,00	482,82	7.794,18
12-00-01-0020	VIDEO ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΙΟ SERIES 500-G5	19/01/2017	1	10	8.272,00	482,53	7.789,47
12-00-01-0021	VIDEO ΠΗΓΗ ΦΩΤΙΣΜΟΥ S4450HD/S3500HD	19/01/2017	1	10	5.943,00	346,67	5.596,33
12-00-01-0022	ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ SOLUSCOPE SERIE3, ΡΑΑ, UL	19/01/2017	1	10	17.759,00	1.035,94	16.723,06
12-00-01-0023	ΣΕΤ ΣΥΝΔΕΤΙΚΩΝ FUJINON G5	19/01/2017	1	10	740,00	43,17	696,83
12-00-01-0024	ΣΥΣΤΗΜΑ APC 2	02/03/2017	1	10	9.744,00	568,40	9.175,60
12-00-01-0025	ΡΥΘΜΙΣΤΗΣ ΠΙΕΣΗΣ APC ΜΕ ΑΙΣΘΗΤΗΡΑ	02/03/2017	1	10	847,00	49,41	797,59
12-00-01-0026	ΤΡΟΧΗΛΑΤΟ ΓΙΑ ICC	02/03/2017	1	10	1.980,00	115,50	1.864,50
12-00-01-0027	ΣΕΤ ΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΡΟΧΗΛΑΤΟΥ	02/03/2017	1	10	87,00	5,07	81,93
12-00-01-0028	ΣΕΤ ΣΤΗΡΙΞΗΣ VIO 2, APC 2	02/03/2017	1	10	98,00	5,72	92,28
12-00-01-0029	ΦΙΑΛΗ APC, 5LT, ΠΛΗΡΗΣ	02/03/2017	1	10	244,00	14,23	229,77
12-00-01-0030	PC HP APO 22-310 ΚΩΔ.306991128465 (ΠΡΩΚΤΟΛΟΓΙΚΟ)	24/03/2017	1	10	700,00	40,83	659,17
12-00-01-0031	PC SERVICE PACK SAFETY ΚΩΔ.306990694623 (ΠΡΩΚΤΟΛΟΓΙΚΟ)	24/03/2017	1	10	90,00	5,25	84,75
12-00-01-0032	ΣΥΣΤ.ΚΑΜΕΡΑΣ DECTOCAM ΚΩΔ.3065AEM70SW (ΠΡΩΚΤΟΛΟΓΙΚΟ)	24/03/2017	1	10	6.460,00	376,83	6.083,17

12-00-01-0033	ΠΗΓΗ ΨΥΧΡΟΥ ΦΩΤΙΣΜΟΥ LED ECOLITETEM	30/03/2017	1	10	570,00	33,25	536,75
12-00-01-0034	ΚΑΛΩΔΙΟ ΟΠΤΙΚΗΣ ΙΝΑΣ 180 CM	30/03/2017	1	10	230,00	13,42	216,58
12-00-01-0035	ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΡΡΟΦΗΣΗ ASKIR ΜΕ ΑΠΟΣΤΕΙΡΟΥΜΕΝΟ ΔΟΧΕΙΟ	30/03/2017	1	10	312,00	18,20	293,80
12-00-01-0037	ΣΠΙΡΟΜΕΤΡΟ MIR ΤΥΠΟΥ SPIROLAB NEW + ΟΧΙΜΕΤΕΡ	03/04/2017	1	10	2.258,06	131,72	2.126,34
12-00-01-0038	ΛΑΒΙΔΑ ΚΛΙΠΣ ΚΟΛΟΝΟΣΚΟΠΙΟΥ HX-110UR	03/04/2017	1	10	529,41	30,88	498,53
12-00-01-0039	ΜΕΤΡΗΤΗΣ ΜΟΝΟΞΕΙΔΙΟΥ CO CHECK PRO MD	31/05/2017	1	10	555,00	32,37	522,63
12-00-01-0040	ΦΥΓΟΚΕΝΤΡΟΣ 12X15 ML ZFB	15/06/2017	1	10	680,00	39,67	640,33
12-00-01-0041	DERMLITE DLY ΔΕΡΜΑΤΟΛΙΚΟ S/N DL4C2291	28/09/2017	1	10	1.250,00	72,92	1.177,08
12-00-01-0042	ΑΝΤΛΙΑ ΕΓΧΥΣΗΣ ΝΕΡΟΥ	10/10/2017	1	10	1.060,00	61,83	998,17
12-00-01-0043	ΣΥΝΔΕΤΙΚΟΣ ΣΩΛΗΝΑΣ ΓΙΑ EGP100	10/10/2017	10	10	200,00	11,67	188,33
12-00-01-0044	ΣΥΝΔΕΤΙΚΟ ΤΥΠΟΥ Υ ΓΙΑ ΚΑΝΑΛΙ ΒΙΟΨΙΑΣ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΟΥ	10/10/2017	5	10	20,00	1,17	18,83
12-00-01-0045	ΣΥΝΔΕΤΙΚΟ ΓΙΑ WATER JET FUJINON	10/10/2017	5	10	20,00	1,17	18,83
12-00-01-0051	ΣΥΣΤΗΜΑ ΎΚΑΝΣΗΣ BLUE DENT 12BL	07/12/2017	1	10	750,00	43,75	706,25
12-00-01-0052	ΙΤΟ ES-160	22/06/2018	1	100	719,20	719,19	0,01
12-00-01-0053	TDP ΛΑΜΠΤΗΡΑΣ	22/06/2018	1	100	210,80	210,79	0,01
12-00-01-0054	SATELEC/ΗΛΕΚΤΡΟΤΟΜΟΣ SERVO TOME II-NEW	15/11/2018	1	100	1.054,00	0,00	1.054,00
14-00-01-0000	ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ ΣΥΡΤΑΡΙΑΡΑ ΤΡΟΧ ΜΕ 3 ΣΥΡΤΑΡΙΑ	15/02/2017	1	10	184,00	10,73	173,27
14-00-01-0001	ΓΡΑΦΕΙΟ	25/01/2018	1	100	868,00	867,99	0,01
14-00-01-0002	ΣΕΤ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΟΥΖΙΝΑΣ AR- DUE/ARCOBALENO	06/02/2018	1	100	1.835,20	1.835,19	0,01
14-00-01-0003	ΣΕΤ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΟΥΖΙΝΑΣ AR- DUE/ARCOBALENO	06/02/2018	1	100	1.860,00	1.859,99	0,01
14-00-01-0004	ΣΕΤ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΟΥΖΙΝΑΣ AR- DUE/ARCOBALENO	06/02/2018	1	100	1.773,20	1.773,19	0,01
14-00-01-0005	ΣΥΜΠΛΗΡ/ΚΑ ΕΠΙΠΛΩΝ ΚΟΥΖΙΝΑΣ	19/03/2018	1	10	1.851,60	61,72	1.789,88
14-00-01-0006	ΓΡΑΦΕΙΟ DIAMOND 160X80	15/02/2017	1	10	508,80	29,68	479,12
14-00-01-0007	ΤΡΑΠΕΖΙ QUICKSTAR I ΣΥΡΤ.6305	16/06/2017	1	10	190,00	11,08	178,92
14-03-01-0000	ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ SAMSUNG COLOR CLP-680DW/SEE	25/04/2017	1	20	237,10	27,66	209,44
14-03-01-0001	NB HP 820 I5-6200U/4/256G/WT	29/11/2017	1	20	904,15	105,48	798,67
14-03-01-0002	THERMAL PRINTER FARGO DTC1250E	19/06/2017	1	20	1.150,00	134,17	1.015,83
14-09-01-0000	ΚΡΕΒ. BOUM ΓΥΝ- ΟΥΡΟΛ. ΗΛΕΚ. GIVAS	15/03/2017	1	10	2.750,00	160,42	2.589,58
14-09-01-0001	ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ KF15551 CONNECT	25/04/2018	1	100	86,13	86,12	0,01
14-09-01-0002	ICON PRINT VIDEO	27/04/2018	1	100	663,40	663,39	0,01
14-09-01-0003	ΧΕΙΡ. ΨΗΦ. ΕΙΚ. (ΤΥΠΟΥ ΔΙΠΛΟΥ ΠΟΔΟΠΛΗΚΤΡΟΥ)	27/04/2018	1	100	74,40	74,39	0,01
14-09-01-0004	SMARTPHONE SAMSUNG GALAXY A5 2017 ΜΠΛΕ	28/03/2017	1	10	321,77	18,77	303,00
14-09-01-0005	SMARTPHONE APPLE IPHONE 6S PLUS 128GB + ΘΗΚΗ	29/03/2017	1	10	757,27	44,17	713,10
14-09-01-0006	ΔΟΧΕΙΟ ΥΓΡΟΥ ΑΖΩΤΟΥ TR21-1	01/06/2017	1	10	860,00	50,17	809,83

14-09-01-0007	PEFY-P32 VMS1E-R2 ΚΛΙΜ/ΚΗ ΜΟΝΑΔΑ	20/10/2017	1	10	420,00	24,50	395,50
14-09-01-0008	PEFY-P63VMS1-ER2 ΚΛΙΜ/ΚΗ ΜΟΝΑΔΑ	20/10/2017	3	10	1.920,00	84,00	1.356,00
14-09-01-0010	PAR-32ΜΑΑ-J	20/10/2017	6	10	480,00	28,00	452,00
14-09-01-0011	CMY-Y102 SS-G2 ΣΩΛΗΝΩΣΗ	20/10/2017	3	10	135,00	7,87	127,13
14-09-01-0012	CMY-Y102 LS-G2 ΣΩΛΗΝΩΣΗ	20/10/2017	2	10	120,00	7,00	113,00
14-09-01-0013	PEFY-P32VMSE1L-E ΚΛΙΜ/ΚΗ ΜΟΝΑΔΑ	25/10/2017	1	10	420,00	24,50	395,50
14-09-01-0014	PEFY-P40 VMS1-ER2 ΚΛΙΜ/ΚΗ ΜΟΝΑΔΑ	25/10/2017	3	10	1.335,00	77,87	1.257,13
14-09-01-0015	PAR-32ΜΑΑ-J ΧΕΙΡΙΣΤΗΡΙΟ	25/10/2017	2	10	160,00	9,33	150,67
14-09-01-0016	CMY-Y102-SS-G2 ΣΩΛΗΝΩΣΗ	25/10/2017	2	10	90,00	5,25	84,75
14-09-01-0017	SMARTPHONE APPLE IPHONE 8 PLUS 64GB GOLD	25/10/2017	1	10	781,62	45,59	736,03
14-09-01-0018	PUHY-P350 ΥΚΒ	07/11/2017	1	10	4.875,00	284,37	4.590,63
14-09-01-0019	AIRWELLINO ΔΙΑΚΟΣΜΗΤΙΚΟ	30/07/2018	1	10	4.320,00	0,00	4.320,00
16-17-01-0000	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑ	11/01/2017	1	10	1.600,00	93,33	1.506,67
16-17-01-0001	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ FACEBOOK PAGE	05/04/2017	1	10	1.000,00	58,33	941,67
16-17-01-0002	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ GOOGLE ADS	05/04/2017	1	10	600,00	35,00	565,00
16-17-01-0003	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ	03/07/2017	1	10	2.400,00	140,00	2.260,00
16-17-10-0000	ΠΑΡΟΧΗ ΙΑΤΡΙΚΩΝ Κ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	17/11/2017	1	10	1.200,00	70,00	1.130,00
<b>Γενικό Σύνολο:</b>					153.641,11	16.176,69	136.984,42

Πίνακας 4, Κτιριακή Διάρθρωση Ιατρικής Μονάδας

<b>ΙΑΤΡΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ</b>			
<b>ΚΤΙΡΙΑΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ</b>			
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΧΩΡΟΥ</b>	<b>ΕΜΒΑΛΟΝ</b>	<b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΜΒΑΛΟΝ</b>
<b>ΥΠΟΓΕΙΟ</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	10	1,43%
	Η/Μ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	2	0,29%
	LOCKERS ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2	0,29%
	ΑΠΟΘΗΚΗ ΙΑΤΡΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	10	1,43%
	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ ΑΚΑΘΑΡΤΩΝ & ΜΟΛΥΣΜΑΤΙΚΩΝ	20	2,86%
	ΑΠΟΘΗΚΗ ΑΝΑΛΩΣΙΜΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	5	0,71%
	ΚΛΙΒΑΝΙΣΜΟΣ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ & ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΔΕΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ	20	2,86%
	W.C. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2	0,29%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΑΛΟΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΥΠΟΓΕΙΟΥ</b>		<b>73</b>	<b>10,43%</b>
<b>ΙΣΟΓΕΙΟ</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΑΝΕΜΟΦΡΑΚΤΗΣ	2	0,29%
	ΑΝΑΜΟΝΗ	57	8,14%
	ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ - ΥΠΟΔΟΧΗ	10	1,43%
	ΠΡΟΘΑΛΑΜΟΣ W.C. ΚΟΙΝΟΥ	5	0,71%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ ΑΝΔΡΩΝ	2	0,29%

	W.C. ΚΟΙΝΟΥ ΓΥΝΑΙΚΩΝ	2	0,29%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ ΑΜΕΑ	5	0,71%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΛΑΘΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΙΣΟΓΕΙΟΥ</b>		<b>85</b>	<b>12,14%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 1 (ΠΑΤΑΡΙ ΙΣΟΓΕΙΟΥ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	10	1,43%
	ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ - ΓΡ. ΚΙΝΗΣΗΣ - ΤΑΜΕΙΟ	44	6,29%
	ΠΡΟΘΑΛΑΜΟΣ W.C. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5	0,71%
	CONTROL ROOM	7	1,00%
	W.C. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΓΥΝΑΙΚΩΝ	2	0,29%
	W.C. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΑΝΔΡΩΝ	2	0,29%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΛΑΘΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 1</b>		<b>72</b>	<b>10,29%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 2 (Α' ΟΡΟΦΟΣ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	17	2,43%
	ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟ 1	21	3,00%
	ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟ 2	21	3,00%
	ΕΣΟΧΗ ΦΟΡΕΙΩΝ	4	0,57%
	ΣΤΑΣΗ - ΕΡΓΑΣΙΑ - ΕΠΟΠΤΕΙΑ	5	0,71%
	ΘΑΛΑΜΟΣ ΑΝΑΝΗΨΗΣ 2 ΘΕΣΕΩΝ	27	3,86%
	ΑΠΟΘΗΚΗ	5	0,71%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΛΑΘΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 2</b>		<b>102</b>	<b>14,57%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 3 (ΠΑΤΑΡΙ Α' ΟΡΟΦΟΥ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	13	1,86%
	ΓΡΑΦΕΙΟ ΙΑΤΡΟΥ - ΕΞΕΤΑΣΤΗΡΙΟ	12	1,71%
	ΓΡΑΦΕΙΟ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗΣ	9	1,29%
	ΠΡΟΕΓΧΕΙΡΗΝΤΙΚΗ ΑΝΑΜΟΝΗ - LOCKERS	15	2,14%
	ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΣΗ	11	1,57%
	ΑΠΟΔΥΤΗΡΙΑ ΠΡΟΣΩΠ. ΓΥΝΑΙΚΩΝ	6	0,86%
	W.C. + DS ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΓΥΝΑΙΚΩΝ	2	0,29%
	W.C. + DS ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΑΝΔΡΩΝ	2	0,29%
	ΑΠΟΔΥΤΗΡΙΑ ΠΡΟΣΩΠ. ΑΝΔΡΩΝ	5	0,71%
	ΑΝΑΠΑΥΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	12	1,71%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ	2	0,29%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΛΑΘΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 3</b>		<b>91</b>	<b>13,00%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 4 (Β' ΟΡΟΦΟΣ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	13	1,86%
	ΘΑΛΑΜΟΣ ΑΝΑΝΗΨΗΣ 2 ΘΕΣΕΩΝ	16	2,29%
	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟ 1	17	2,43%
	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΟ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟ 2	20	2,86%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ	2	0,29%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΛΑΘΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 4</b>		<b>70</b>	<b>10,00%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 5 (Γ' ΟΡΟΦΟΣ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	13	1,86%
	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΕΙΟ 1	19	2,71%
	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΕΙΟ 2	20	2,86%
	ΥΠΟΣΤΗΡΙΚΤΙΚΟΣ - ΒΟΗΘ. ΧΩΡΟΣ	16	2,29%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ	2	0,29%

<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΑΔΟΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 5</b>		<b>72</b>	<b>10,29%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 6 (Δ' ΟΡΟΦΟΣ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	13	1,86%
	ΓΡΑΦΕΙΟ ΙΑΤΡΟΥ	19	2,71%
	ΓΡΑΦΕΙΟ ΙΑΤΡΟΥ - ΕΞΕΤΑΣΤΗΡΙΟ 1	19	2,71%
	ΓΡΑΦΕΙΟ ΙΑΤΡΟΥ - ΕΞΕΤΑΣΤΗΡΙΟ 2	16	2,29%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ	2	0,29%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΑΔΟΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 6</b>		<b>71</b>	<b>10,14%</b>
<b>ΕΠΙΠΕΔΟ 7 (Ε' ΟΡΟΦΟΣ)</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΔΡΟΜΟΣ	2	0,29%
	ΓΡ. ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ	10	1,43%
	ΓΡ. ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ	15	2,14%
	ΚΑΘΙΣΤΙΚΟ - ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	15	2,14%
	W.C. ΚΟΙΝΟΥ	2	0,29%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΑΔΟΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ 7</b>		<b>46</b>	<b>6,57%</b>
<b>ΜΗΧΑΝΟΣΤΑΣΙΟ</b>	ΚΛΙΜΑΚΟΣΤΑΣΙΟ	2	0,29%
	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΣ ΧΩΡΟΣ	10	1,43%
	ΜΗΧΑΝΟΣΤΑΣΙΟ ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΑ	6	0,86%
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΑΔΟΝ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΗΧΑΝΟΣΤΑΣΙΟΥ</b>		<b>18</b>	<b>2,57%</b>
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΩΦΕΛΙΜΟ ΕΜΒΑΔΟΝ</b>		<b>700</b>	<b>100,00%</b>

Πίνακας 5, Ιατρικές Υπηρεσίες

<b>ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>						
<b>A/A</b>	<b>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>	<b>ΜΕΣΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ (min)</b>	<b>ΙΑΤΡΙΚΟ &amp; ΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΠΟΥ ΣΥΜΜΕΤΕΧΕΙ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ</b>	<b>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΝΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑ</b>	<b>ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΙ ΧΩΡΟΙ</b>	<b>ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΑ ΙΑΤΡΙΚΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b>
<b>1</b>	<b>Γαστρεντερολογικό Τμήμα</b>					

1.1	Διαγνωστική Γαστροσκόπηση	30	1 ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΚΟ ΠΥΡΓΟΣ(ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΘΘΟΝΗ, ΕΠΕΡΓΑΣΤΗ, ΠΗΓΗ ΦΩΤΙΣΜΟΥ, ΕΞΑΡΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΝΕΡΟΥ/ΑΕΡΑ, ΑΝΤΛΙΑ ΠΛΥΣΗΣ ΝΕΡΟΥ) ΑΝΑΡΡΟΦΗΣΗ, ΠΛΗΝΤΥΡΙΟ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΩΝ, ΟΞΥΜΕΤΡΟ, ΠΑΡΟΧΗ ΟΞΥΓΟΝΟΥ, ΠΑΡΟΧΗ ΔΙΟΞΕΙΔΙΟΥ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
1.2	Κολonosκόπηση	60	1 ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΚΟ ΠΥΡΓΟΣ(ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΘΘΟΝΗ, ΕΠΕΡΓΑΣΤΗ, ΠΗΓΗ ΦΩΤΙΣΜΟΥ, ΕΞΑΡΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΝΕΡΟΥ/ΑΕΡΑ, ΑΝΤΛΙΑ ΠΛΥΣΗΣ ΝΕΡΟΥ) ΑΝΑΡΡΟΦΗΣΗ, ΠΛΗΝΤΥΡΙΟ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΩΝ, ΟΞΥΜΕΤΡΟ, ΠΑΡΟΧΗ ΟΞΥΓΟΝΟΥ, ΠΑΡΟΧΗ ΔΙΟΞΕΙΔΙΟΥ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
1.3	Γαστροκολonosκόπηση με χρήση βιοψιών	90	1 ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΚΟ ΠΥΡΓΟΣ(ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΘΘΟΝΗ, ΕΠΕΡΓΑΣΤΗ, ΠΗΓΗ ΦΩΤΙΣΜΟΥ, ΕΞΑΡΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΝΕΡΟΥ/ΑΕΡΑ, ΑΝΤΛΙΑ ΠΛΥΣΗΣ ΝΕΡΟΥ) ΑΝΑΡΡΟΦΗΣΗ, ΠΛΗΝΤΥΡΙΟ ΕΝΔΟΣΚΟΠΙΩΝ, ΟΞΥΜΕΤΡΟ, ΠΑΡΟΧΗ ΟΞΥΓΟΝΟΥ, ΠΑΡΟΧΗ ΔΙΟΞΕΙΔΙΟΥ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2	<b>Τμήμα Γενικής Χειρουργικής</b>					
2.1	Αφαίρεση ογκιδίων/λιπομάτων	60	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε.	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΑΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ



				Αποτελέσματα & αξιολόγηση		
2.2	Αιμορροΐδες	60	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης E. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΛΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2.3	Κύστη κόκκυγος	90 min (χειρουργείο) 120 min (ανάνηψη)	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης E. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο, ανάνηψη τέταρτος	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΛΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2.4	Κύστη κόκκυγος με laser	90 min (χειρουργείο) 120 min (ανάνηψη)	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης E. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο, ανάνηψη τέταρτος	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΛΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

2.5	Πρωκτικό συρίγγιο	60 min (χειρουργείο) 60 min (ανάνηψη)	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΑΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2.6	Περιεδρικό απόστημα	60 min (χειρουργείο) 60 min (ανάνηψη)	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, αποδητήρια, χειρουργείο, ανάνηψη λογιστήριο	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΑΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2.7	Ραγάδες πρωκτού (με botox)	60 min (χειρουργείο) 60 min (ανάνηψη)	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ, 1 RECEPTIONIST	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΑΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2.8	Βουβωνοκήλη	60 min (χειρουργείο) 240 min (ανάνηψη)	1 ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΣ, 1 ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΟΣ, 2 ΝΟΣΗΛΕΥΤΕΣ, 1 ΚΑΘΑΡΙΣΤΡΙΑ, 1 ΒΟΗΘΟΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΥ, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, τρίτος όροφος, χειρουργείο δεύτερος, λογιστήριο, ανάνηψη τέταρτος	ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ, ΔΙΑΘΕΡΜΙΑ, ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ, ΚΑΙΒΑΝΟΣ, ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟ ΜΧΝΜ, ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

<b>3</b>	<b>Τμήμα Εναλλακτικής Ιατρικής</b>					
3.1	Βιοσυντονισμός	90	1 ΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTIONIST, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	receptio, λογιστήριο, εξεταστήριο	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΒΙΟΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΥ
3.2	Ιατρικός Βελονισμός	60	1 ΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTIONIST, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	receptio, λογιστήριο, εξεταστήριο	ΜΗΧΑΝΗΜΑ ΒΕΛΟΝΙΣΜΟΥ, ΛΑΜΠΙΑ ΥΠΕΡΥΘΡΩΝ
<b>4</b>	<b>Καρδιολογικό Τμήμα</b>					
4.1	Ηλεκτροκαρδιογράφημα	15	1 ΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTIONIST, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	receptio, λογιστήριο, εξεταστήριο	ΗΛΕΚΤΡΟΚΑΡΔΙΟΓΡΑΦΟΣ

4.2	Κλινική καρδιολογική εξέταση	60	1 ΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTIONIST, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	receptio, λογιστήριο, εξεταστήριο	ΗΛΕΚΤΡΟΚΑΡΔΙΟΓΡΑΦΟΣ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
4.3	Υπέρηχος καρδιάς και αορτής	45	1 ΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTIONIST, 1 ΤΑΜΕΙΑΣ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	reception, λογιστήριο, εξεταστήριο	ΥΠΕΡΗΧΟΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ
<b>5</b>	<b>Γυναικολογικό Τμήμα</b>					
5.1	Απλή γυναικολογική εξέταση	30	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
5.2	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP	45	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε.	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ

				Αποτελέσματα & αξιολόγηση		
5.3	Απλή γυναικολογική εξέταση / τεστ PAP (Thin Prep)	45	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης E. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
5.4	Ταυτοποίηση του ιού HPV	45	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης E. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
5.5	Γυναικολογική εξέταση / Ταυτοποίηση του ιού HPV	5	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	A. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή B. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης E. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ

5.6	Καλλιέργεια κολποτραχηλικού εκκρίματος (Απλή)	5	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
5.7	Κολποσκόπηση	15	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
5.8	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Απλή)	20	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
5.9	Κολποσκόπηση με λήψη βιοψίας (Ανοσοϊστοχημεία P16, Ki67)	20	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ

5.10	Επανεξέταση / Αξιολόγηση εξετάσεων (πρώτη επίσκεψη)	30	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΚΟΛΠΟΣΚΟΠΙΟ, ΥΠΕΡΗΧΟΣ
<b>6</b>	<b>Τμήμα Πλαστικής – Αισθητικής Χειρουργικής</b>					
6.1	Υαλουρονικό Οξύ-botox	20	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή ιατρείο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ
6.2	HIFU FACE MEDICAL THERAPY	45	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΛΑΜΠΑ ΜΕΓΕΝΘΥΤΙΚΗ, HIFU
6.3	HIFU BODY MEDICAL THERAPY	60	1 RECEPTION, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής	υποδοχή εξεταστήριο έκτου ορόφου, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΛΑΜΠΑ ΜΕΓΕΝΘΥΤΙΚΗ, HIFU

				πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση		
<b>7</b>	<b>Οδοντιατρικό Τμήμα</b>					
7.1	Καθαρισμός δοντιών	30	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.2	Εξέταση στοματικής κοιλότητας	30	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.3	Καθαρισμός και φθορίωση	30	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ



7.4	Λεύκανση στο ιατρείο	60	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ, ΛΑΜΠΑ LED
7.5	Ενδοδοντική θεραπεία μονόριζου	60	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.6	Ενδοδοντική θεραπεία δίριζου	60	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.7	Ενδοδοντική θεραπεία πολύριζου	60	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ

7.8	Έμφραξη	30	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.9	Εξαγωγή	60	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.10	Χειρουργική Εξαγωγή	90	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.11	Ακτινογραφία ενδοστοματική	5	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ

7.12	Θεραπεία περιοδοντίτιδας	60	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ
7.13	Οδοντικά Εμφυτεύματα (Χειρουργικό - Προσθετικό κομμάτι)	330	1 ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΣ, 1 ΝΟΣΗΛΕΥΤΗΣ, 1 RECEPTION, 1 ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	Α. Επικοινωνία & προγραμματισμός της επίσκεψης του ασθενή Β. Υποδοχή του ασθενή & πληρωμή Γ. Έλεγχος & προετοιμασία για να πραγματοποιηθεί η ιατρική πράξη Δ. Διενέργεια ιατρικής πράξης Ε. Αποτελέσματα & αξιολόγηση	υποδοχή πέμπτος όροφος, λογιστήριο	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ, ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΗ ΕΔΡΑ