



**Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική  
Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

**Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων**

**Διπλωματική εργασία**

με θέμα

**Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας**

**της**

**Μάρτας Αϊντίνι**

Επιβλέπων Καθηγητής:

**Θεοφάνης Καραγιώργος**

(Καθηγητής ΟΔΕ)

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

**Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος**

Φεβρουάριος 2019

## **Δήλωση περί μη λογοκλοπής**

<<Δηλώνω υπευθύνως ότι όλα τα στοιχεία σε αυτήν την εργασία τα απέκτησα, τα επεξεργάστηκα και τα παρουσιάζω σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές της ακαδημαϊκής δεοντολογίας, καθώς και τους νόμους που διέπουν την έρευνα και την πνευματική ιδιοκτησία. Δηλώνω επίσης υπευθύνως ότι, όπως απαιτείται από αυτούς τους κανόνες, αναφέρομαι και παραπέμπω στις πηγές όλων των στοιχείων που χρησιμοποιώ και τα οποία δεν συνιστούν πρωτότυπη δημιουργία μου.>>

*Αφιερώνεται στην πολυαγαπημένη μου οικογένεια  
και σε όσους συνέβαλαν στην ολοκλήρωση  
της παρούσας εργασίας*

## ***Ευχαριστίες***

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

*Αρχικά, εκφράζω τις θερμές μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Θεοφάνη Καραγιώργο, που μου εμπιστεύτηκε το θέμα της εργασίας, καθώς επίσης για όλη την υποστήριξη που μου παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας. Ευχαριστώ θερμά τον κ. Αλκιβιάδη Καραγιώργο για την πολύτιμη καθοδήγησή του. Θερμές ευχαριστίες οφείλω σε όλους τους καθηγητές του τμήματος ΟΔΕ του Πανεπιστημίου Μακεδονίας που δίδαξαν στο ΠΜΣ Φορολογικής και Χρηματοοικονομικής Διοίκησης Στρατηγικών Αποφάσεων, για τις πολύτιμες γνώσεις που μας μεταλαμπάδευσαν.*

*Ευχαριστώ εκ βάθους καρδιάς την οικογένειά μου, καθώς επίσης την οικογένεια Καλκαβούρη, για τη στήριξή τους κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.*

*Τέλος, εκφράζω τις ευχαριστίες μου σε όλους τους συμμετέχοντες, χωρίς τη βοήθεια των οποίων θα ήταν αδύνατη η ολοκλήρωση της εργασίας.*

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία εστιάζει στην εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής και της κοστολόγησης στις δημόσιες μονάδες υγείας. Στις σημερινές συνθήκες, ο τομέας της υγείας αποτελεί έναν από τους μεγαλύτερους τομείς οικονομικής δραστηριότητας. Οι αλλαγές που επήλθαν στο χώρο της υγείας, όπως η αύξηση των ορίων ζωής, οι τεχνολογικές εξελίξεις στην ιατρική, οι αυξημένες δαπάνες υγείας κάνουν επιτακτική την εξορθολογισμένη χρήση των πόρων, που είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί μέσω της διπλογραφικής μεθόδου και της εφαρμογής ενός σύγχρονου κοστολογικού συστήματος. Σκοπός της εργασίας είναι να αναζητήσει το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η κάθε νοσοκομειακή μονάδα, καθώς επίσης να διερευνήσει το ρόλο της κοστολόγησης στον ιδιόμορφο χώρο της υγείας, ο οποίος στην Ελλάδα πλήττεται από έλλειψη ποιότητας στην παροχή των υπηρεσιών, καθώς και από κακή διαχείριση. Η εργασία διερευνά επίσης τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα στελέχη οικονομικών υπηρεσιών των νοσοκομείων στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Από μεθοδολογική άποψη, η έρευνα χρησιμοποιεί ποσοτικές μεθόδους. Από τα κύρια ευρήματα της παρούσας εργασίας είναι ότι τα τελευταία χρόνια οι δημόσιες μονάδες υγείας εφαρμόζουν τη διπλογραφική μέθοδο, τη γενική λογιστική και σε ένα μικρότερο βαθμό και την αναλυτική λογιστική. Τα προβλήματα οφείλονται κυρίως στην απουσία εξειδικευμένου προσωπικού και σε ορισμένες περιπτώσεις στην έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης. Σημαντικό πρόβλημα των δημόσιων μονάδων υγείας φαίνεται να είναι και η υψηλή γραφειοκρατία, που σε συνδυασμό με την σχετικά μικρή ικανότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών από τα στελέχη επιδεινώνουν το πρόβλημα. Επιπλέον, μελετάται η περίπτωση της πιλοτικής εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων GS1 στο 401 ΓΣΝΑ. Τέλος, προτείνεται η συνεργασία της Ιατρικής Επιστήμης με την επιστήμη της Διοίκησης των επιχειρήσεων, η υποστήριξη των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων από έμπειρους στη νοσοκομειακή λογιστική λογιστές, η αναβάθμιση του ρόλου του εσωτερικού ελεγκτή και η υιοθέτηση των προτύπων GS1 και από τα υπόλοιπα δημόσια νοσοκομεία.

## **Abstract**

The present thesis focuses on the application of the double entry bookkeeping system and the costing in public health units. Nowadays, the healthcare sector is one of the world's largest and fastest-growing industries. The sweeping changes in the healthcare system, such as the raise in age limits, the technological changes in medicine, the growth in spending on health services, make the proper financial management of healthcare funds very significant, which can be accomplished via the double entry bookkeeping method and the usage of a modern costing system. This essay targets to search which bookkeeping method uses each health unit in Greece and to find out which is the role of costing in Greek public health units, which suffer from lack of quality and wrong management. Additionally, this survey targets to determine the problems that the employed face, as regards the implementation of double entry bookkeeping method. This survey uses quantitative methods. The survey concludes that the Greek public health units apply the double entry bookkeeping method, the general accounting, less the analytical accounting. The problems derive from the lack of specialists and in some circumstances from the lack of computerization. Another significant problem is bureaucracy. Furthermore, we analyze the pilot project of GS1 Global Traceability Standard being used in 401 Greek Military Hospital of Athens. Finally, it is suggested the combination of medicine and management science, the support of skilled accountants, the upgrade of internal auditor's role and the adoption of GS1 Standards in Public Health Units.

## Περιεχόμενα

Δήλωση περί μη λογοκλοπής .....	ii
Αφιέρωση .....	iii
Ευχαριστίες.....	iv
Περίληψη .....	v
Abstract.....	vi
Κατάλογος εικόνων .....	xi-xii
<b>Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> Εισαγωγή.....</b>	<b>1</b>
1.1 Το αντικείμενο και ο σκοπός της διπλωματικής εργασίας.....	1
1.2 Η μεθοδολογία της έρευνας .....	1
1.3 Η συμβολή της διπλωματικής εργασίας .....	2
<b>Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> Ο τομέας της Υγείας στην Ελλάδα .....</b>	<b>4</b>
2.1 Το Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ) και τα Ελληνικά Νοσοκομεία .....	4
2.2 Τα χαρακτηριστικά των δημόσιων μονάδων υγείας.....	6
2.3 Η χρηματοδότηση των Ελληνικών νοσοκομείων .....	7
2.4 Η ιεραρχική δομή ενός δημόσιου νοσοκομείου .....	8
2.5 Διαδικασίες Οικονομικού Τμήματος Ελληνικών Δημόσιων Νοσοκομείων .....	9
2.5.1 Κατάρτιση προϋπολογισμού .....	9
2.5.2 Παρακολούθηση συμβάσεων .....	10
2.5.3 Απολογισμός.....	10
2.5.4 Βεβαίωση εσόδων – έκδοση γραμματίου είσπραξης .....	11
2.5.5 Διαχείριση δαπανών και ενταλματοποίηση αυτών .....	12

2.5.6 Πληρωμή των δαπανών .....	12
2.5.7 Λογιστικές εργασίες στο πλαίσιο ενός οικονομικού έτους .....	13
2.6 Τα Εθνικά Συστήματα Υγείας στην Ευρώπη .....	13
2.6.1 Η περίπτωση της Γερμανίας .....	13
2.6.2 Η περίπτωση της Γαλλίας.....	14
2.6.3 Η περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου .....	14
2.6.4 Η περίπτωση της Ολλανδίας .....	15
<b>Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> Η επιστήμη της Λογιστικής και οι βασικές έννοιες της λογιστικής των δημοσίων οργανισμών .....</b>	<b>16</b>
3.1 Η έννοια της λογιστικής .....	16
3.2 Λογιστικές μέθοδοι.....	17
3.3 Η εξέλιξη της λογιστικής στην Ελλάδα από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	19
3.4 Το δημόσιο λογιστικό.....	21
3.4.1 Ο προϋπολογισμός.....	22
3.4.2 Οι δημόσιες δαπάνες .....	23
3.4.3 Η βεβαίωση και η είσπραξη των δημοσίων εσόδων .....	23
3.4.4 Η πάγια προκαταβολή .....	23
3.4.5 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης .....	24
3.5 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα .....	24
3.6 Οι καινοτομίες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	26
<b>Κεφαλαίο 4<sup>ο</sup> Οι παραδοσιακές και οι σύγχρονες προσεγγίσεις της Διοικητικής Λογιστικής.....</b>	<b>29</b>
4.1 Γενικά .....	29
4.2 Η έννοια του κόστους.....	29
4.3 Τα συστήματα κοστολόγησης .....	33
4.3.1 Η πρότυπη κοστολόγηση.....	33
4.3.2 Η Πλήρης Κοστολόγηση .....	34



4.3.3 Η Άμεση Κοστολόγηση.....	34
4.3.4 Η κατά φάση κοστολόγηση .....	35
4.3.5 Η κοστολόγηση κατά έργο ή παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση .....	35
4.3.6 Η κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα.....	36
4.3.7 Μέθοδος Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα με το συντελεστή χρόνου (Time driven ABC) .....	37
4.3.8 Κοστολόγηση στόχου (Target Costing) .....	38
<b>Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> Το διπλογραφικό σύστημα και η αναλυτική λογιστική των δημόσιων μονάδων υγείας στην Ελλάδα .....</b>	<b>40</b>
5.1 Το σχέδιο των λογαριασμών .....	40
5.2 Η κωδικοποίηση των λογαριασμών .....	40
5.3 Υποχρεωτικοί και προαιρετικοί λογαριασμοί .....	41
5.4 Γενική Λογιστική .....	42
5.4.1 Ομάδα 1 <sup>η</sup> Πάγιο Ενεργητικό .....	42
5.4.2 Ομάδα 2 <sup>η</sup> Αποθέματα .....	45
5.4.3 Ομάδα 3 <sup>η</sup> Απαιτήσεις .....	47
5.4.4 Ομάδα 4 <sup>η</sup> Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις .....	48
5.4.5 Ομάδα 5 <sup>η</sup> Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις .....	49
5.4.6 Ομάδα 6 <sup>η</sup> Οργανικά έξοδα κατ'είδος .....	49
5.4.7 Ομάδα 7 <sup>η</sup> Οργανικά έσοδα κατ'είδος.....	50
5.4.8 Ομάδα 8 <sup>η</sup> Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων .....	50
5.5 Η Αναλυτική Λογιστική στις δημόσιες μονάδες υγείας.....	51
5.5.1 Γενικά .....	51
5.5.2 Η ανάλυση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής .....	52
5.6 Οι λογαριασμοί τάξεως των δημόσιων μονάδων υγείας.....	53
5.6.1 Η λειτουργία των λογαριασμών τάξεως.....	54
<b>Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup> Η μεθοδολογική προσέγγιση της ποσοτικής έρευνας και η ανάλυση των στοιχείων που συλλέχθηκαν.....</b>	<b>56</b>

6.1 Εισαγωγή .....	56
6.2 Συλλογή στοιχείων .....	56
6.3 Ανάλυση των δεδομένων - Αποτελέσματα .....	57
6.3.1 Χαρακτηριστικά του δείγματος – Το προφίλ των ερωτώμενων .....	58
6.3.2 Ανάλυση δευτέρου μέρους του ερωτηματολογίου.....	61
6.4 Συμπεράσματα της έρευνας .....	76
<b>Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup> Μελέτη περίπτωσης: Η χρήση των προτύπων GS1 από το 401 ΓΣΝΑ για τη διαχείριση του κόστους.....</b>	<b>78</b>
7.1 Γενικά στοιχεία για το νοσοκομείο .....	78
7.2 Το «Δίκτυο Υγείας Στρατιωτικών Νοσοκομείων Φίλιππος».....	79
7.3 Η πιλοτική εφαρμογή των προτύπων GS1 για την καλύτερη διαχείριση του κόστους .....	84
<b>Κεφάλαιο 8<sup>ο</sup> Επίλογος .....</b>	<b>87</b>
8.1 Περιορισμοί της έρευνας.....	87
8.2 Τελικά συμπεράσματα.....	87
8.3 Προτάσεις.....	87
<b>Βιβλιογραφία.....</b>	<b>90</b>
<b>Παράρτημα.....</b>	<b>94</b>

## Κατάλογος εικόνων

Εικόνα 1α: Οι δαπάνες υγείας στην Ελλάδα σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες για το έτος 2015.....	5
Εικόνα 1β: Το υψηλό ποσοστό των ιδίων πληρωμών στην Ελλάδα.....	6
Εικόνα 4α : Η σχέση μεταξύ των διαφόρων όρων του κόστους. ....	32
Εικόνα 1 : Ηλικιακή κατηγορία συμμετέχοντων.....	58
Εικόνα 2 : Φύλο ερωτηθέντων .....	59
Εικόνα 3: Θέση στον οργανισμό .....	60
Εικόνα 4: Προσόντα στελέχους – Μορφωτικό επίπεδο .....	60
Εικόνα 5 : Έτη υπηρεσίας στον οργανισμό .....	61
Εικόνα 6 : Ικανότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών .....	62
Εικόνα 7: Γραφειοκρατία οργανισμού .....	63
Εικόνα 8: Τόπος εγκατάστασης.....	64
Εικόνα 9: Ύπαρξη ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος .....	64
Εικόνα 10: Εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος .....	65
Εικόνα 11: Τήρηση γενικής λογιστικής .....	65
Εικόνα 12 : Τήρηση αναλυτικής λογιστικής .....	66
Εικόνα 13 : Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος.....	66
Εικόνα 14: Η χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών .....	67
Εικόνα 15: Διαχωρισμός του κόστους σε άμεσο και έμμεσο.....	68
Εικόνα 16: Διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό .....	69
Εικόνα 17: Κατάρτιση προϋπολογισμού ανά κλινική.....	69
Εικόνα 18: Συμμετοχή των διευθυντών στην κατάρτιση των τμηματικών προϋπολογισμών.....	70
Εικόνα 19: Κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο .....	71
Εικόνα 20: Λόγοι δημιουργίας προβλημάτων στην εφαρμογή της διπλογραφίας.....	72
Εικόνα 21 : Λόγοι μη εφαρμογής κοστολογικού συστήματος.....	73

Εικόνα 22 : Σύμβαση με εξωτερικό συνεργάτη .....	74
Εικόνα 23: Τι αφορά η σύμβαση με τον εξωτερικό συνεργάτη .....	74
Εικόνα 24: Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος στην επόμενη τριετία.....	75
Εικόνα 25 : Συμβολή της διπλογραφίας στην παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών υγείας .....	76
Εικόνα 26 : Το Δίκτυο Υγείας Φίλιππος .....	80
Εικόνα 27 : Το υποσύστημα Business Intelligence .....	83
Εικόνα 28 : GS1 128 Barcode .....	85
Εικόνα 29 : GS1 Datamatrix Barcode .....	85

# Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

## Εισαγωγή

### 1.1 Το αντικείμενο και ο σκοπός της διπλωματικής εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως θέμα την αναλυτική περιγραφή του διπλογραφικού συστήματος και του συστήματος κοστολόγησης των δημόσιων μονάδων υγείας στην Ελλάδα και την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων σχετικά με το βαθμό εφαρμογής των εν λόγω συστημάτων. Πρωταρχικός σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση της εφαρμογής των κανόνων που ορίζει το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των δημόσιων μονάδων υγείας και της χρήσης παραδοσιακού ή σύγχρονου συστήματος κοστολόγησης για τον υπολογισμό και τον έλεγχο του κόστους των δημόσιων νοσοκομειακών μονάδων. Επίσης, μέσω της παρούσας εργασίας επιδιώκεται η ανάδειξη των πλεονεκτημάτων της χρήσης του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και της συμβολής του στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση σε έναν στρατηγικό τομέα, αυτό της δημόσιας υγείας.

Με την παρούσα διπλωματική εργασία επιδιώκεται η απάντηση των παρακάτω ερευνητικών ερωτημάτων:

- Εφαρμόζουν τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα το διπλογραφικό σύστημα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις;
- Εκτός από τη χρήση της αναλυτικής λογιστικής εφαρμόζουν συγχρόνως κάποιο άλλο σύγχρονο ή παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης;
- Αν ναι, ποια είναι η χρησιμότητα των πληροφοριών που παρέχει;
- Ποιοι είναι οι λόγοι που δρουν αποτρεπτικά ή υποστηρικτικά στην αποτελεσματική εφαρμογή της διπλογραφίας και ενός σύγχρονου ή παραδοσιακού συστήματος κοστολόγησης;

### 1.2 Μεθοδολογία της έρευνας

Η μεθοδολογία της μελέτης βασίζεται στην έρευνα της διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας, στην ανασκόπηση πηγών του διαδικτύου καθώς και στη μελέτη της ισχύουσας νομοθεσίας. Αρχικά, γίνεται η εισαγωγή του αναγνώστη στη διάρθρωση του Εθνικού Συστήματος Υγείας, καθώς επίσης γίνεται μία σύντομη αναφορά στη διάρθρωση συστημάτων υγείας ορισμένων ευρωπαϊκών χωρών. Κατόπιν, αναλύονται η έννοια της

λογιστικής, οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόζονται, η εξέλιξη του λογιστικού συστήματος στην Ελλάδα, ορισμένες έννοιες του δημόσιου λογιστικού, καθώς και η έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του δημοσίου, προκειμένου ο αναγνώστης να έρθει σε επαφή με βασικές έννοιες του λογιστικού συστήματος. Εν συνεχεία γίνεται αναφορά στις βασικές έννοιες του κόστους και της κοστολόγησης, ώστε να γίνονται κατανοητοί οι όροι. Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύεται διεξοδικά το διπλογραφικό σύστημα και η κοστολόγηση των δημόσιων μονάδων υγείας, με βάση το προεδρικό διάταγμα 146/03 που εισήγαγε την έννοια της διπλογραφικής λογιστικής στις δημόσιες νοσηλευτικές μονάδες. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε ποσοτική έρευνα μέσω της χρήσης ερωτηματολογίων που απεστάλησαν σε νοσηλευτικά ιδρύματα του νομού Αττικής, Θεσσαλονίκης, Πειραιώς, της Στερεάς Ελλάδας, της Θεσσαλίας, της Κρήτης, της Ανατολικής και Δυτικής Μακεδονίας, της Θράκης, των νησιών του Βορειοανατολικού Αιγαίου και των Δωδεκανήσων. Μετά την επεξεργασία των δεδομένων εξήχθησαν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά την υπάρχουσα κατάσταση των δημόσιων μονάδων υγείας, όσον αφορά την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και της αναλυτικής λογιστικής. Επιπλέον, αναλύεται η περίπτωση του 401 ΓΣΝΑ σχετικά με την πιλοτική εφαρμογή των προτύπων GS1 για την καλύτερη διαχείριση του κόστους. Τέλος, παρατίθενται προτάσεις για τον εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων, με απώτερο σκοπό την αναβάθμιση των υπηρεσιών που παρέχονται καθημερινά σε όσους συμπολίτες μας το έχουν ανάγκη.

### **1.3 Η συμβολή της διπλωματικής εργασίας**

Η υγεία αποτελεί αναμφισβήτητο το πλέον σημαντικό αγαθό για την κοινωνία. Η αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων και η ορθή κατανομή τους στον υγειονομικό τομέα αποτελούν πρόκληση για τις διοικήσεις των σύγχρονων μονάδων υγείας, με στόχο την παροχή υψηλής ποιότητας υγειονομικών υπηρεσιών σε όλους τους ασθενείς. Η διεθνής οικονομική κρίση που έχει ξεσπάσει του 2008 και που στις ευρωπαϊκές χώρες εξελίχθηκε σε κρίση χρέους, είχε μεγάλο αντίκτυπο στην οικονομία της χώρας μας, σε όλους τους τομείς και ιδιαίτερα στον τομέα της υγείας. Οι ασφυκτικές δημοσιονομικές πιέσεις που επιβλήθηκαν από την πλευρά των δανειστών οδήγησαν στην περικοπή και των δημόσιων δαπανών υγείας, αυξάνοντας τη δυσαρέσκεια των πολιτών για τις παρεχόμενες υπηρεσίες υγείας και αυξάνοντας τις κοινωνικές ανισότητες, καθώς το κόστος περίθαλψης μεταφέρθηκε στον ίδιο τον

ασθενή. Η υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος και ενός σύγχρονου συστήματος κοστολόγησης αποτελούν μονόδρομο, καθώς συμβάλλουν στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και στον καλύτερο έλεγχο του κόστους, προκειμένου ο τομέας της υγείας να ανταπεξέλθει αποτελεσματικά στην υψηλή αποστολή του. Η παρούσα εργασία επισημαίνει το σημαντικό ρόλο της διπλογραφικής λογιστικής στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας των διοικήσεων των δημόσιων οργανισμών υγείας, καθώς και της αναλυτικής λογιστικής για το λογισμό και την καλύτερη διοίκηση του κόστους. Μέσα από την έρευνα που διεξήχθη εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα, διερευνώνται οι αιτίες για τα προβλήματα που προκύπτουν και προτείνονται συγκεκριμένες λύσεις για την αποτελεσματικότερη εφαρμογή της διπλογραφίας στις δημόσιες νοσηλευτικές μονάδες. Επιπλέον, μελετάται η καινοτόμος δράση του 401 ΓΣΝΑ σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών προτύπων GS1 για τον καλύτερο έλεγχο του κόστους.

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

### Ο τομέας της υγείας στην Ελλάδα

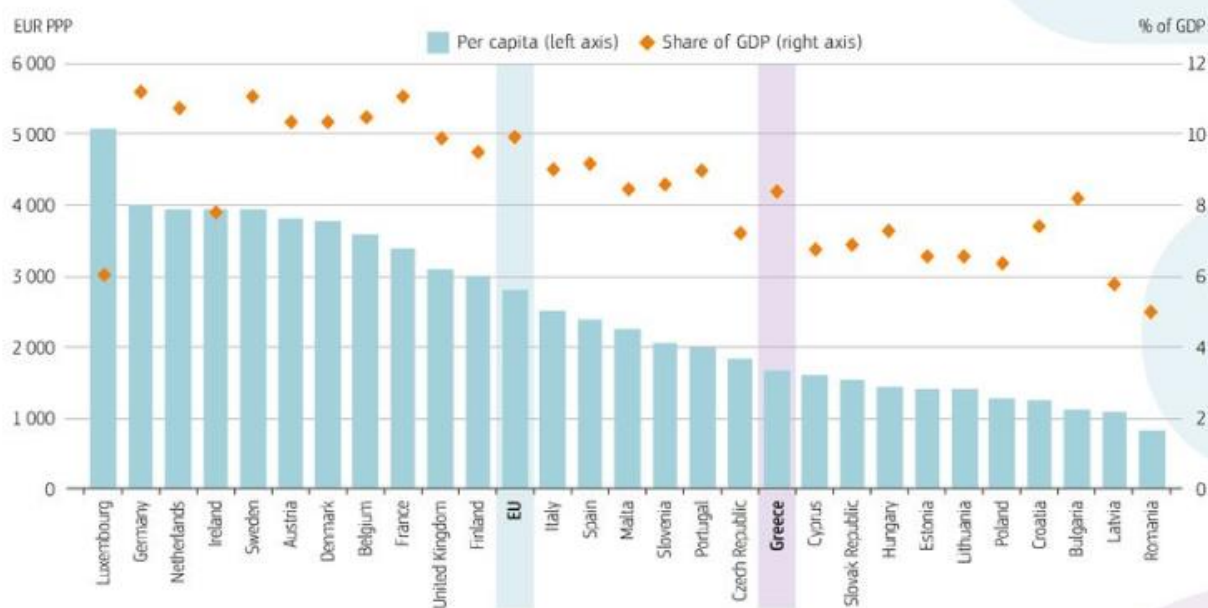
Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο περιγράφονται η δομή του εθνικού συστήματος υγείας, οι τρόποι χρηματοδότησής του, τα χαρακτηριστικά των μονάδων παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, καθώς και οι βασικές διαδικασίες που διενεργούνται από τα οικονομικά τμήματα των ελληνικών δημόσιων νοσοκομείων.

#### 2.1 Το Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ) και τα Ελληνικά Νοσοκομεία

Η ίδρυση του Εθνικού Συστήματος Υγείας πραγματοποιήθηκε το 1983 με το νόμο 1397 με στόχο την παροχή υπηρεσιών υγείας υψηλής ποιότητας για όλους, καθώς με βάση το άρθρο 21 του Συντάγματος παράγραφος 3 κατοχυρώνεται το κοινωνικό δικαίωμα για κάθε πολίτη στην υγεία. Αρχικά, ιδρύθηκαν 184 Κέντρα Υγείας σε μη αστικές περιοχές της χώρας και δόθηκε έμφαση στην περιφερειακή ανάπτυξη, ώστε κανένας ασθενής να μη χρειαστεί να αναζητήσει υπηρεσίες υγείας εκτός της περιφέρειάς του. Την περίοδο 1994 - 2004 δόθηκε έμφαση στην επέκταση των κτιριακών υποδομών, δηλαδή στη δημιουργία νέων νοσοκομείων, την ανάπτυξη σύγχρονης τεχνολογίας και την εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού (Χλέτσος). Σήμερα η κακή δημοσιονομική κατάσταση της Ελλάδας δημιούργησε την ανάγκη μείωσης των δημοσίων δαπανών και στο χώρο της υγείας, επηρεάζοντας σημαντικά την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας και δημιουργώντας τις προϋποθέσεις για την επιπλέον ανάπτυξη του ιδιωτικού τομέα στο χώρο αυτό. Όσον αφορά τις κατά κεφαλήν δαπάνες για την υγεία, η Ελλάδα, με 1650 ευρώ το 2015 (σε τιμές ίσης αγοραστικής δύναμης – PPP), κατατάσσεται κάτω από τον μέσο όρο των χωρών της ΕΕ. Επίσης, στην Ελλάδα και οι δαπάνες υγείας ως ποσοστό του ΑΕΠ (8.4 % για το 2015) κατατάσσονται κάτω μέσο όρο των Ευρωπαϊκών χωρών. Τα παραπάνω στοιχεία απεικονίζονται στο ακόλουθο σχήμα.



Figure 7. Greece spends under two-thirds the EU average on health care

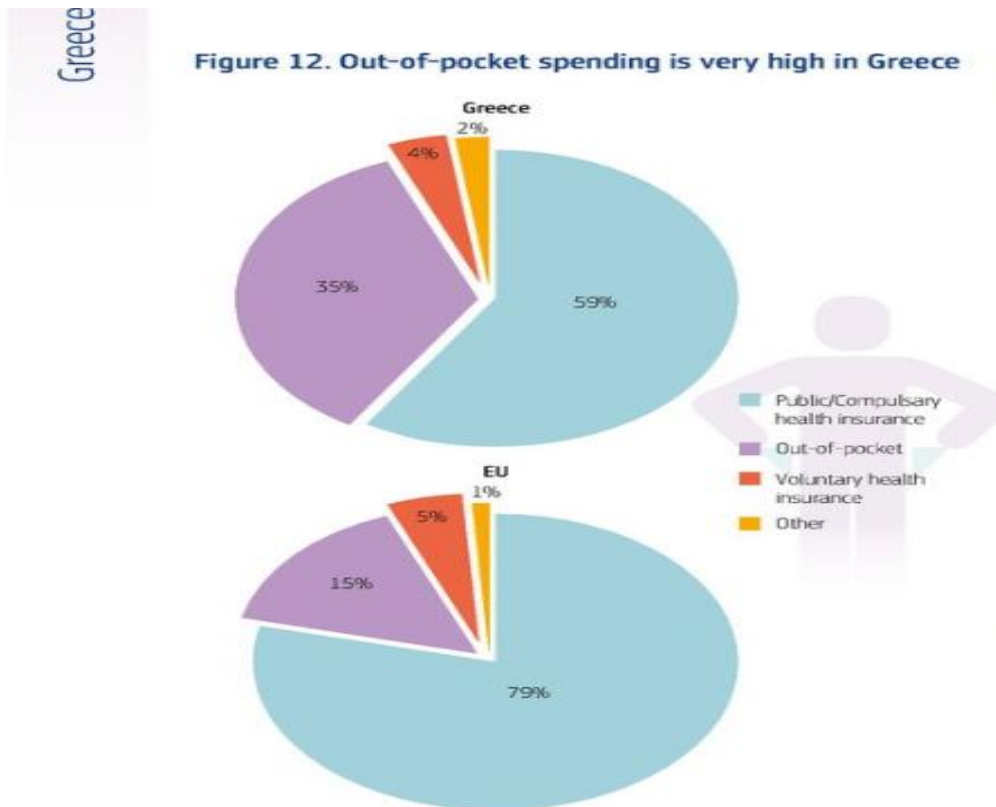


Sources: OECD Health Statistics, Eurostat Database, WHO Global Health Expenditure Database (data refer to 2015).

STATE OF HEALTH IN THE EU: COUNTRY HEALTH PROFILE 2017 – GREECE

Εικόνα 1α: Οι δαπάνες υγείας στην Ελλάδα σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες για το έτος 2015.

Οι ασφυκτικές δημοσιονομικές πιέσεις για τη μείωση των δαπανών υγείας, μετακύλησαν το κόστος της περίθαλψης στον ίδιο τον ασθενή. Ο μέσος Έλληνας πολίτης νιώθει δυσαρέσκεια για τις παρεχόμενες υπηρεσίες υγείας από τα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία. Δεδομένου ότι πολλές φορές δεν μπορεί να εξυπηρετηθεί άμεσα, εξυπηρετείται από τον ιδιωτικό τομέα, με αποτέλεσμα οι ιδιωτικές δαπάνες υγείας να εμφανίζονται σημαντικά αυξημένες σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες, ενισχύοντας τις κοινωνικές ανισότητες. Η μείωση της δημόσιας χρηματοδότησης για την υγεία ως δημοσιονομικό μέτρο που επιβλήθηκε στη χώρα μας από το 2010 και μετά, είχε ως αποτέλεσμα την εκτόξευση του ποσοστού και των ιδίων πληρωμών των πολιτών. Σε αυτές συμπεριλαμβάνονται οι άμεσες και οι άτυπες πληρωμές των χρηστών ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως. Σύμφωνα με τα στοιχεία του ΟΑΣΑ το ποσοστό των ιδίων πληρωμών στην Ελλάδα (35%) είναι διπλάσιο σε σχέση εκείνο των ευρωπαϊκών χωρών. Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζεται η παραπάνω διαπίστωση.



Εικόνα 1β: Το υψηλό ποσοστό των ιδίων πληρωμών στην Ελλάδα

## 2.2 Τα χαρακτηριστικά των δημόσιων μονάδων υγείας

Στη χώρα μας η πλειονότητα των μονάδων παροχής υγειονομικών υπηρεσιών είναι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, δηλαδή δεν επιδιώκουν την επίτευξη κέρδους και τη μεγιστοποίησή του. Η επιβίωσή τους δεν εξαρτάται από τα έσοδα από τις πωλήσεις, αλλά από άλλες πηγές, όπως είναι ο κρατικός προϋπολογισμός. Οι «πελάτες» καταβάλλουν διαφορετικό ποσό φόρων για την κάλυψη των υγειονομικών δαπανών, όμως λαμβάνουν την ίδια ποιότητα υπηρεσιών. Ένα άλλο χαρακτηριστικό των δημόσιων μονάδων υγείας είναι ότι η εκπαίδευση του προσωπικού δεν προσανατολίζεται συνήθως στη διοίκηση των δημόσιων οργανισμών, αλλά στην απόκτηση όλο και περισσότερων γνώσεων του επιστημονικού τους πεδίου, με αποτέλεσμα να μην δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην ελαχιστοποίηση του κόστους (Τσιτσάκης, 2010). Επίσης, κύριο χαρακτηριστικό των δημόσιων μονάδων υγείας, αλλά και γενικότερα των δημόσιων οργανισμών, αποτελεί η νοοτροπία εξασφάλισης της θέσης εργασίας από το προσωπικό, που περιορίζει τις προσπάθειες για καλύτερες επιδόσεις. Τέλος, στον ελληνικό δημόσιο τομέα παροχής υγειονομικών υπηρεσιών η εξουσία για τη λήψη αποφάσεων βρίσκεται συγκεντρωμένη στις κεντρικές διοικήσεις

των οργανισμών και έτσι οι περιφερειακές μονάδες έχουν περιορισμένες εξουσίες και αρμοδιότητες (Τσιτσάκης, 2010).

### **2.3 Η χρηματοδότηση των Ελληνικών νοσοκομείων**

Ο τρόπος χρηματοδότησης ενός συστήματος υγείας είναι ύψιστης σημασίας για τη βιωσιμότητά του, αλλά και για την ικανοποίηση που λαμβάνουν οι πολίτες. Στην Ελλάδα, η χρηματοδότηση του Εθνικού Συστήματος Υγείας γίνεται με βάση το μοντέλο Beveridge και Bismarck. Το αγγλοσαξονικό μοντέλο τύπου Beveridge, στοχεύει στη διασφάλιση της ίσης πρόσβασης στις υπηρεσίες υγείας, στην αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων και στη γεωγραφική αποκέντρωση των υπηρεσιών υγείας, ενώ το ηπειρωτικό μοντέλο τύπου Bismarck βασίζεται στην αυτονομία και στην αυτοδιαχείριση των επιμέρους εργατικών και επαγγελματικών ασφαλιστικών ταμείων. Ακολουθώντας την ταξινόμηση των συστημάτων υγείας που έχει προταθεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), το ελληνικό σύστημα υγείας χαρακτηρίζεται ως μεικτό, καθώς χρηματοδοτείται άμεσα από το κράτος, από τις εισφορές προς τα ασφαλιστικά ταμεία και ένα ποσοστό ιδιωτικής συμμετοχής. Μια σημαντική αλλαγή που άσκησε μεγάλη επιρροή στο δημόσιο τομέα υγείας, ήταν η σύσταση του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) με το Ν. 3918/2011, που συνέβαλε στην ενοποίηση των σημαντικότερων ταμείων κοινωνικής ασφάλισης. Η χρηματοδότηση του Ε.Ο.Π.Υ.Υ γίνεται από την ετήσια επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό σε ποσοστό 0,6% του ΑΕΠ, τις ασφαλιστικές εισφορές των εργαζόμενων, των εργοδοτών και των συνταξιούχων, καθώς και από την είσπραξη των ποσών επιστροφής (rebate) από φαρμακευτικές εταιρείες και φαρμακεία. Ο ρόλος του ΕΟΠΥΥ είναι η συλλογή των εσόδων από τις εισφορές προς τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης και κρατικής συμμετοχής (επιχορηγήσεις) και η σύναψη συμβάσεων με δημόσιους ή ιδιωτικούς προμηθευτές νοσοκομειακής περίθαλψης. Όσον αφορά την οικονομική λειτουργία των νοσοκομειακών μονάδων, από την 1/1/2012 άλλαξε ο τρόπος τιμολόγησης υπηρεσιών σε όλα τα νοσηλευτικά ιδρύματα. Το υπουργείο Υγείας εισήγαγε τα Κλειστά Ενοποιημένα Νοσήλια (KEN – DRGs) ανά θεραπευτική κατηγορία παθήσεων, που βασίζονται στα διεθνώς καθιερωμένα DRGs (Diagnosis Related Groups). Το κλειστό ενοποιημένο νοσήλιο καθορίζει το κόστος και τη Μέση Διάρκεια Νοσηλείας. Η ταξινόμηση έγινε σε 760 ομοειδείς ομάδες με βάση την αρχική διάγνωση και τη θεραπευτική διαδικασία. Αυτή η ταξινόμηση βασίζεται σε κλινικά

δεδομένα (όπως οι κλινικές διαγνώσεις και οι ιατρικές επεμβάσεις), δημογραφικά δεδομένα (ηλικία, φύλο) και μετρήσεις της κατανάλωσης των πόρων (κόστος, χρόνος παραμονής) (Ξένος, 2013). Με τη βοήθεια των ΚΕΝ η χρηματοδότηση των υπηρεσιών του νοσοκομείου γίνεται ορθολογικότερη, παρόλα αυτά οι χρεώσεις ΚΕΝ μπορεί να αποκλίνουν ως προς το πραγματικό κόστος, καθώς δεν λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό κόστος νοσηλείας (Γεώργιος Δημογέροντας).

#### **2.4 Η ιεραρχική δομή ενός δημόσιου νοσοκομείου**

Έχοντας υπόψιν τις διατάξεις του Ν. 2889/2001 «Βελτίωση και εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 37/Α'), όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, τα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα οποία ιδρύονται με προεδρικά διατάγματα. Όλα τα δημόσια νοσοκομεία οργανώνονται με βάση τον ισχύοντα οργανισμό τους, ο οποίος εκδίδεται ή τροποποιείται με υπουργική απόφαση. Με τον οργανισμό του νοσοκομείου ορίζονται η επωνυμία τους, ο συνολικός αριθμός των κλινών, η διάρθρωση των υπηρεσιών, οι κλάδοι προσωπικού, οι κατά κλάδο θέσεις, η οργάνωση του νοσοκομειακού φαρμακείου. Κάθε νοσοκομείο απαρτίζεται από τις κάτωθι υπηρεσίες:

- α) Ιατρική
- β) Νοσηλευτική
- γ) Διοικητική - Οικονομική
- δ) Τεχνική, εφόσον επιτρέπεται από την οργανική δύναμη

Η Διοικητική–Οικονομική Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις ως ακολούθως: α) Διοικητικού β) Οικονομικού. Η διάρθρωση της υποδιεύθυνσης οικονομικού μπορεί να παρουσιάζει διαφορές ανά τα νοσοκομεία, συνήθως όμως περιλαμβάνει:

- Α) Το τμήμα οικονομικού που αποτελείται από
  - το γραφείο λογιστηρίου,
  - το γραφείο προϋπολογισμού,
  - το γραφείο χρηματικής διαχείρισης,
  - το γραφείο μισθοδοσίας,

το ταμείο,

το γραφείο διαχείρισης κινητής και ακίνητης περιουσίας

B) Το τμήμα προμηθειών που αποτελείται από

Το γραφείο προμηθειών,

το γραφείο διαχείρισης υλικού

Γ) Το τμήμα λογιστηρίου ασθενών, που παρακολουθεί τις εισαγωγές και τις εξαγωγές των ασθενών, χρεώνοντας τα ασφαλιστικά ταμεία για την παροχή υπηρεσιών προς τους ασφαλισμένους. Σε ορισμένα νοσοκομεία το λογιστήριο των ασθενών αποτελεί τμήμα της διοικητικής υποδιεύθυνσης, γεγονός που συνεπάγεται αρκετές φορές τη μεταγενέστερη ενημέρωση του τμήματος λογιστηρίου για τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις.

## **2.5 Διαδικασίες Οικονομικού Τμήματος των Ελληνικών Δημόσιων Νοσοκομείων<sup>1</sup>**

### **2.5.1 Κατάρτιση προϋπολογισμού**

Το Γραφείο Προϋπολογισμού / Λογιστήριο είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και των αναμορφώσεων αυτού, καθώς και την υποβολή του στο Δ.Σ. προς έγκριση. Ο προϋπολογισμός για το Δημόσιο Λογιστικό αποτελεί διοικητική πράξη και η ταμειακή διαχείριση του Νοσοκομείου απεικονίζεται με την υλοποίησή του κατά την διάρκεια του έτους. Για τη Γενική Λογιστική προβλέπει επιτυχώς τις λειτουργίες του Νοσοκομείου και ελέγχει το βαθμό επίτευξης των αρχικών στόχων της διοίκησης. Ο προϋπολογισμός και η εκτέλεση αυτού, καθώς και ο απολογισμός παρακολουθούνται με τη Διπλογραφική Λογιστική Μέθοδο μέσα σε ένα σύστημα λογαριασμών τάξεως. Αρχικά, προσδιορίζονται τα έσοδα και τα έξοδα του νοσοκομείου σε συνεργασία με τους διευθυντές των κλινικών. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά την εκτίμηση των εσόδων, γίνεται πρόβλεψη για τον αριθμό των νοσηλεύομενων ασθενών, τις ημέρες νοσηλείας, τον αριθμό των χειρουργικών επεμβάσεων ανά κατηγορία και είδος, τον αριθμό των προσερχόμενων ασθενών στα ΤΕΙ - ΤΕΠ και τον αριθμό των εξετάσεων που αυτοί θα υποβληθούν. Οι προβλέψεις αυτές αποτιμάται σε χρήμα με βάση το νόμο που ορίζει το κλειστό ενοποιημένο

---

<sup>1</sup> Πηγή : <http://www.moh.gov.gr/articles/newspaper/egkykliai/stoxoi-e-s-y/186-oikonomiko-tmhma>

νοσήλιο. Με τον τρόπο αυτό προσδιορίζονται τα έσοδα που προβλέπεται να έχει το νοσοκομείο. Όσον αφορά τον προσδιορισμό των εξόδων για την πραγματοποίηση των προαναφερόμενων υπηρεσιών, αρχικά αποστέλλονται στις κλινικές του νοσοκομείου καταστάσεις για την καταγραφή των ειδών και των ποσοτήτων που καταναλώνουν ετησίως. Στις κλινικές συνεργάζεται το νοσηλευτικό και το ιατρικό προσωπικό και καταγράφουν τις προβλέψεις τους για ανάγκες στο επόμενο έτος και αιτιολογούν τις πιθανές μεταβολές σε ποσότητες και είδη. Η ενέργεια αυτή πρέπει να υλοποιείται τους μήνες Μάιο με Ιούνιο κάθε έτους. Ο ετήσιος προγραμματισμός των τμημάτων δίδεται προς έγκριση στους Διευθυντές των τμημάτων, οι οποίοι προσυπογράφουν τον τμηματικό Π/Υ των δαπανών τους, και τον αποστέλλουν στον Διευθυντή Ιατρικής και Νοσηλευτικής Υπηρεσίας. Οι τμηματικοί Π/Υ αποστέλλονται στο γραφείο Προϋπολογισμού / Λογιστήριο. Κατόπιν, πραγματοποιείται η επεξεργασία των καταστάσεων με τον προγραμματισμό των αναγκών που αποστέλλουν τα τμήματα, ενοποιούνται οι καταστάσεις ανά είδος και τέλος αποτιμώνται τα είδη σε κόστος για το νοσοκομείο. Εντάσσονται τα είδη σε μεγάλες κατηγορίες δαπανών (αναλώσιμα υλικά, υπηρεσίες, πάγια στοιχεία). Στη συνέχεια, καταρτίζονται οι τμηματικοί Π/Υ και ο ενιαίος αυτών και προσδιορίζονται έτσι τα έσοδα και έξοδα κάθε κλινικής – τμήματος και υποβάλλονται στο Δ.Σ. για έγκριση (Υπουργείο Υγείας, Διαδικασίες Πρότυπων Νοσοκομείων).

### **2.5.2 Παρακολούθηση Συμβάσεων**

Το Γραφείο Προϋπολογισμού / Διαχείριση Υλικού έχει ως στόχο τη διασφάλιση της επίτευξης των στόχων της Διοίκησης και έτσι παρακολουθεί τις συμβάσεις σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα ή όποτε ζητηθεί από τη Διοίκηση. Πιο συγκεκριμένα, διενεργεί έλεγχο των ειδών που αγοράζονται μέσω συμβάσεων και αφορούν αναλώσιμο υλικό. Ο έλεγχος συνίσταται στην παρακολούθηση των όρων της σύμβασης σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά των ειδών, καθώς και στη συμφωνία των τιμών που αναγράφονται στα Τιμολόγια των προμηθευτών με τις αντίστοιχες της σύμβασης (Υπουργείο Υγείας, Διαδικασίες Πρότυπων Νοσοκομείων).

### **2.5.3 Απολογισμός**

Το Γραφείο Προϋπολογισμού / Λογιστήριο είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση του απολογισμού κάθε έτους, καθώς και την υποβολή του στο Δ.Σ. προς έγκριση. Πιο

συγκεκριμένα για την κατάρτισή του αρχικά εκτυπώνονται τα αναλυτικά καθολικά εσόδων και εξόδων του Δημόσιου λογιστικού. Κατόπιν, γίνεται η επεξεργασία των πιστώσεων που έχουν εγγραφεί στους κωδικούς του Δημόσιου λογιστικού και ελέγχεται η συμφωνία του συνόλου αυτών με το Ταμειακό Υπόλοιπο της 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Στη συνέχεια, καταρτίζεται ο Ετήσιος Απολογισμός αναλυτικά ανά Κωδικό και συγκεντρωτικά σε μεγάλες κατηγορίες εσόδων και δαπανών και γίνεται σύγκριση των πιστώσεων στους κωδικούς του Απολογισμού με τις πιστώσεις που είχαν αρχικά προβλεφθεί στην κατάρτιση του Π/Υ. και αιτιολογούνται οι τυχόν αποκλίσεις. Τέλος, ελέγχεται η συμφωνία του κυκλώματος του Δημόσιου Λογιστικού και της Γενικής Λογιστικής και υποβάλλεται εισήγηση προς το Δ.Σ. για έγκριση του Απολογισμού. Επιπλέον, ο Απολογισμός υποβάλλεται την Αρμόδια Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου για τελική έγκριση και ο εγκεκριμένος απολογισμός δημοσιεύεται στον ημερήσιο τύπο (Υπουργείο Υγείας, Διαδικασίες Πρότυπων Νοσοκομείων).

#### **2.5.4 Βεβαίωση εσόδων – έκδοση γραμματίου εισπραξής**

Αρχικά, γίνεται έλεγχος των *extrait* ή *e-banking* της Τράπεζας για κατάθεση χρημάτων από Ασφαλιστικά Ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες και ιδιώτες πελάτες, με βάση την ενημέρωση από το Λογιστήριο ασθενών. Ο βοηθός ταμίας ή ο κλητήρας αναλαμβάνει την εισπραξη των χρημάτων ή των επιταγών από τα Ασφαλιστικά Ταμεία και την κατάθεση στο τραπεζικό λογαριασμό του νοσοκομείου. Επιπλέον, κάθε μέρα ελέγχονται τα παραστατικά των εσόδων που προέρχονται από τις επιμέρους διαχειρίσεις χρημάτων. Το Γενικό Λογιστήριο παρέχει πληροφόρηση σχετικά με το αν εισπράχθηκαν χρήματα από δωρεές ή επιχορηγήσεις και ελέγχει τα *extrait* της τράπεζας για οριστικοποίηση της κατάθεσης των σχετικών χρημάτων. Κατόπιν, το Γραφείο Κινητής και Ακίνητης περιουσίας / Γενικό Λογιστήριο ενημερώνει για τυχόν έσοδα από ενοίκια ή τόκους καταθέσεων. Επίσης, εξοφλούνται τα χρηματικά εντάλματα για τις κρατήσεις που γίνονται επί των δαπανών προς απόδοση σε τρίτους. Έπειτα από κάθε διαδικασία εκδίδεται το γραμμάτιο εισπραξής. Τέλος, διαβιβάζονται στο λογιστήριο τα γραμμάτια εισπραξής και τα *extrait* της τράπεζας για έλεγχο και συμφωνία Ταμείου (Υπουργείο Υγείας, Διαδικασίες Πρότυπων Νοσοκομείων).

#### **2.5.5 Διαχείριση δαπανών και ενταλματοποίηση αυτών**

Το Γραφείο Χρηματικής Διαχείρισης έχει την ευθύνη διαχείρισης των δικαιολογητικών δαπανών και την ενταλματοποίηση αυτών. Μετά τον έλεγχο των παραστατικών, ελέγχεται και η ορθότητα στην ενημέρωση των λογαριασμών της Γενικής – Αναλυτικής Λογιστικής και η δαπάνη είναι έτοιμη προς ενταλματοποίηση. Η ενημέρωση της Γενικής – Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται με την παραλαβή και την άμεση καταχώρηση των λογαριασμών ανεξάρτητα από το χρόνο πληρωμής. Αρχικά, εκδίδονται τα χρηματικά εντάλματα (Χ.Ε) στο όνομα του προμηθευτή (όπως αναγράφεται στο τιμολόγιο) και έπειτα εκδίδεται συγκεντρωτική κατάσταση Χ.Ε. Αξίζει να σημειωθεί ότι η έκδοση των Χ.Ε. δεν ενημερώνει το σύστημα της Γενικής Λογιστικής. Τα Χ.Ε. και οι συγκεντρωτικές καταστάσεις και αποστέλλονται στον επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αφού γίνει ο έλεγχος των δικαιολογητικών επιστρέφεται ο φάκελος στο τμήμα προμηθειών (Γραφείο Διαχείριση Υλικού), γίνεται αρχειοθέτηση δικαιολογητικών και του Χ.Ε. προς εξόφληση (Υπουργείο Υγείας, Διαδικασίες Πρότυπων Νοσοκομείων).

#### **2.5.6 Πληρωμή των δαπανών**

Το Γραφείο Χρηματικής Διαχείρισης / Ταμείο είναι υπεύθυνο για την εξόφληση των υποχρεώσεων του νοσοκομείου. Αρχικά, ο προϊστάμενος του τμήματος παραλαμβάνει την εγκεκριμένη κατάσταση με τον προγραμματισμό τιμολογίων προς εξόφληση και ελέγχει το ύψος της ταμειακής ρευστότητας που προσδιορίζει τη δυνατότητα εξόφλησης των υποχρεώσεων. Κατόπιν, εκδίδεται επιταγή, καταχωρείται ο αριθμός της επιταγής στο σώμα του Χ.Ε., με ενημέρωση του Βιβλίου Τραπέζης (επιταγών) και του υπολοίπου του λογαριασμού του νοσοκομείου σε αυτήν και διαβιβάζονται στο Ταμείο τα παραπάνω Χ.Ε. με τις επιταγές, έτοιμα προς εξόφληση. Το Ταμείο παραλαμβάνει και ελέγχει τα Χ.Ε. και τις εκδοθείσες επιταγές που διαβιβάζει το Γραφείο Χρηματικής Διαχείρισης. Η παραλαβή της επιταγής γίνεται από τον δικαιούχο προμηθευτή ο οποίος εκδίδει εξοφλητική απόδειξη που επισυνάπτεται στο Χ.Ε. Η εξόφληση μπορεί να γίνει και μέσω τραπέζης, οπότε αντίγραφο της εντολής επισυνάπτεται στο Χ.Ε. Προϋπόθεση αυτής της ενέργειας αποτελεί η έγκριση από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, για μετακίνηση χρημάτων από το λογαριασμό του νοσοκομείου. Τα εξοφληθέντα ΧΕ καταχωρούνται στο μηχανογραφικό σύστημα διαχείρισης και εκδίδεται Γραμματίο Είσπραξης για τις κρατήσεις υπέρ τρίτων που αναφέρονται στο Χ.Ε. Τέλος, εκδίδεται ημερήσια κατάσταση εξοφληθέντων Χ.Ε. και εκδοθέντων γραμματίων είσπραξης και διαβιβάζονται στο Λογιστήριο μαζί με το



extrait της Τράπεζας για έλεγχο και συμφωνία υπολοίπου ταμείου (Υπουργείο Υγείας, Διαδικασίες Πρότυπων Νοσοκομείων).

### **2.5.7 Λογιστικές εργασίες στο πλαίσιο ενός οικονομικού έτους**

Οι λογιστικές εργασίες που απαιτούνται στο πλαίσιο της εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος και διενεργούνται από την έναρξη της χρήσης (1/1) μέχρι το τέλος της (31/12) διακρίνονται σε:

1. Εργασίες πριν και κατά την έναρξη της χρήσης (διενέργεια λογιστικών εγγραφών ανοίγματος της χρήσης, σύνταξη απογραφής και ισολογισμού)
2. Εργασίες κατά την διάρκεια της χρήσης (καταχώρηση των συναλλαγών στο ημερολόγιο, ενημέρωση αναλυτικού και γενικού καθολικού, σύνταξη ισοζυγίων). Οι εργασίες κατά την διάρκεια της χρήσης διακρίνονται σε εργασίες ημερήσιας – εβδομαδιαίας βάσης και μηνιαίας βάσης.
3. Εργασίες τέλους χρήσης (Σύνταξη προσωρινού ισοζυγίου, διενέργεια φυσικής απογραφής, εγγραφές προσαρμογής, διενέργεια εγγραφών προσδιορισμού του αποτελέσματος, σύνταξη οριστικού Ισοζυγίου, κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων τέλους χρήσης, κλείσιμο λογιστικών βιβλίων, σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τα Νοσοκομεία που έχουν κλεισμένες δυο (2) λογιστικές χρήσεις με βάση το Π.Δ. 146/03).

## **2.6 Τα Εθνικά Συστήματα Υγείας στην Ευρώπη**

### **2.6.1 Η περίπτωση της Γερμανίας**

Το σύστημα υγείας της Γερμανίας θεωρείται ότι αναπτύσσεται σύμφωνα με το μοντέλο Bismark, στο πλαίσιο του οποίου κύριο ρόλο διαδραματίζει η κοινωνική ασφάλιση, δηλαδή η χρηματοδότηση πραγματοποιείται κυρίως από τις ασφαλιστικές εισφορές εργαζόμενων και εργοδοτών (Χλέτσος Μ). Η ασφάλιση υγείας στη Γερμανία χαρακτηρίζεται από ένα σύστημα υποχρεωτικής από τον νόμο ασφάλισης (GKV) και ιδιωτικής ασφάλισης. Οι εισφορές για υποχρεωτική ασφάλιση υγείας καθορίζονται με βάση το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα του εργαζόμενου και κατανέμονται εξίσου μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου (για το έτος 2018 καθορίστηκε ως το 14,6% των ακαθάριστων αποδοχών εξίσου κατανεμημένο κατά 7,3% μεταξύ ασφαλισμένου και εργοδότη). Επιπλέον, το κάθε ταμείο χρεώνει τον εργαζόμενο με μια πρόσθετη

εισφορά. Στην υποχρεωτική ασφάλιση, οι σύζυγοι και τα τέκνα έχουν τη δυνατότητα να καλυφθούν δωρεάν μέσω οικογενειακής ασφάλισης. Οι ιδιωτικοί υπάλληλοι με ακαθάριστο εισόδημα κάτω από το όριο υποχρεωτικής ασφάλισης, οι συνταξιούχοι και οι δικαιούχοι επιδόματος ανεργίας πρέπει να γίνονται μέλη μιας υποχρεωτικής ασφάλισης. Όσον αφορά την ιδιωτική ασφάλιση υγείας, μόνο οι μισθωτοί με ακαθάριστο εισόδημα πάνω από το όριο υποχρεωτικής ασφάλισης (για το 2018 4950 ευρώ μηνιαίως) μπορούν να αποκτήσουν την ιδιότητα του μέλους. Σε μια ιδιωτική ασφάλιση υγείας ασφαλιζονται συνήθως δημόσιοι υπάλληλοι, ιδιωτικοί υπάλληλοι με ακαθάριστες αποδοχές πάνω από το προαναφερθέν όριο και ελεύθεροι επαγγελματίες. Τα ασφάλιστρα υπολογίζονται ατομικά για κάθε ασφαλισμένο ανάλογα με την ηλικία, την κατάσταση της υγείας, ανεξάρτητα από το εισόδημα. Συχνά, οι ιδιωτικές ασφαλίσεις απαιτούν μια ελάχιστη περίοδο μόνιμης διαμονής στη Γερμανία.<sup>2</sup>

### **2.6.2 Η περίπτωση της Γαλλίας**

Το Εθνικό Σύστημα Υγείας της Γαλλίας αναπτύσσεται επίσης με βάση το μοντέλο Bismark, σύμφωνα με το οποίο οι ανάγκες του πληθυσμού για παροχή υπηρεσιών υγείας καλύπτεται με την κοινωνική ασφάλιση. Η χρηματοδότηση του συστήματος προέρχεται από το δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα υγείας. Η δημόσια ασφάλιση είναι υποχρεωτική. Ο ρόλος του κράτους είναι επίσης σημαντικός, καθώς έχει την ευθύνη για τη δημόσια υγεία, τον έλεγχο της λειτουργίας των νοσοκομείων και την προστασία των πολιτών (Χλέτσος Μ). Τα τελευταία χρόνια, οι ιατρικές πράξεις αποτιμώνται με την υιοθέτηση της μεθόδου των Διαγνωστικών Συσχετιζόμενων Ομάδων Ασθενών. Η τιμή για κάθε διαγνωσμένη ομάδα καθορίζεται από το κράτος και ισχύει για όλη την επικράτεια (Θανάσας,2012).

### **2.6.3 Η περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου**

Το σύστημα υγείας της Μεγάλης Βρετανίας αναπτύσσεται με βάση το μοντέλο Beveridge, σύμφωνα με το οποίο βασική προτεραιότητα είναι η καθολική και ισότιμη κάλυψη των αναγκών του πληθυσμού. Το σύστημα χρηματοδοτείται κατά 80% από τη φορολογία, κατά 15% από την κοινωνική ασφάλιση και κατά 5% από ιδιωτικούς πόρους (Χλέτσος). Ορισμένες φορές οι πολίτες καταβάλλουν ορισμένες εισφορές για συγκεκριμένες συνταγές φαρμάκων. Εκτός από τα φορολογικά έσοδα και τις προαναφερθείσες εισφορές των ασθενών, πραγματοποιούνται πληρωμές και από τους

---

<sup>2</sup> Πηγή: <https://www.krankenkassenzentrale.de>

εργοδότες και τους εργαζόμενους. Η συμμετοχή στο National Health Service (NHS) είναι υποχρεωτική σε αντίθεση με την ιδιωτική ασφάλιση. Σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν οι οικογενειακοί γιατροί που αποτελούν το τμήμα που είναι καλύτερα οργανωμένο. Η παραπομπή των ασθενών στα νοσοκομεία γίνεται μέσω των γενικών ιατρών. Στο Βρετανικό Σύστημα Υγείας ασκείται συχνά κακή κριτική για την έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού και οδοντιάτρων, τις μεγάλες λίστες αναμονής και τη μη προσαρμογή στις νέες τεχνολογίες (Τσεκούρα Κ.,2012).

#### **2.6.4 Η περίπτωση της Ολλανδίας**

Το σύστημα υγείας της Ολλανδίας στηρίζεται στο μοντέλο Bismark με ισχυρή παρουσία της ιδιωτικής ασφάλισης. Η κοινωνική ασφάλιση καλύπτει το 70% του πληθυσμού για οξέα περιστατικά και το 100% του πληθυσμού για χρόνια νοσήματα, ενώ το 35% του πληθυσμού που δεν καλύπτεται από την κοινωνική ασφάλιση καταφεύγει σε επιπρόσθετη ιδιωτική ασφάλιση. Οι δημόσιοι υπάλληλοι υπάγονται σε ξεχωριστό ασφαλιστικό σχήμα. Τα περισσότερα νοσοκομεία ανήκουν σε ιδιωτικούς μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Η Πρωτοβάθμια Φροντίδα Υγείας παρέχεται από τους γενικούς γιατρούς, οι οποίοι είναι ιδιώτες με λίστες εγγεγραμμένου πληθυσμού (Τούντας Γ.)

## Κεφάλαιο 3ο

### Η επιστήμη της Λογιστικής και οι βασικές έννοιες της λογιστικής των δημόσιων οργανισμών

Στο παρόν κεφάλαιο περιγράφονται οι βασικές έννοιες της επιστήμης της λογιστικής, οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται και ορισμένες έννοιες του δημόσιου λογιστικού, ώστε να γίνουν κατανοητοί οι συγκεκριμένοι όροι. Επιπλέον, γίνεται μια αναφορά στην εξέλιξη του λογιστικού συστήματος στην Ελλάδα, καθώς και στις βασικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του δημοσίου τομέα.

#### 3.1 Η έννοια της λογιστικής

Η ιστορία της λογιστικής σχετίζεται άμεσα με τη ανάπτυξη του εμπορίου και την συσσώρευση κεφαλαίων, τα οποία χρειάζεται να παρακολουθούνται. Η ιστορία της διπλογραφίας θεωρείται ότι αρχίζει το 1494 μ.Χ., με τη δημοσίευση του πρώτου έργου με τον τίτλο «Summa de arithmetica, Geometrica, Proportioni e Proportionalita» από τον φραγκισκανό μοναχό Luka de Borgo Paciolo. Σε ιδιαίτερο κεφάλαιο «Particularis de Comptytis et Scripturis», αναλύει τον τρόπο λειτουργίας της διπλογραφίας, όπου επιχείρησε και διέκρινε τους λογαριασμούς σε τάξεις στο γενικό καθολικό. (Νιφορόπουλος, 2018). Η σύγχρονη Λογιστική διαφέρει πολύ από την επιστήμη του παρελθόντος, καθώς η απλή καταγραφή και καταχώρηση των συναλλαγών αποτελεί μόνο ένα μικρό μέρος της σύγχρονης αυτής επιστήμης. Η αυξημένη πλέον ζήτηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών από εσωτερικούς και εξωτερικούς ως προς την οικονομική μονάδα χρήστες, καθιστά την λογιστική ως έναν από τους πλέον αναπτυσσόμενους κλάδους των σύγχρονων κοινωνιών. Σύμφωνα με το Αμερικάνικο Ινστιτούτο των Ορκωτών Λογιστών (A.I.C.P.A.), λογιστική είναι η τέχνη της καταγραφής, συγκέντρωσης και συστηματικής κατάταξης των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων που μπορούν να εκφραστούν σε χρήμα, αλλά και η τεχνική της συνοπτικής ανάλυσης και ερμηνείας τους, με σκοπό την άντληση χρησιμότητας από τους αποδέκτες της πληροφορίας. (Φωτεινόπουλος, 2013). Συμπερασματικά, η Λογιστική Επιστήμη έχει ως αντικειμενικούς στόχους:

- τον προσδιορισμό της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης
- την παρακολούθηση των διαφόρων μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και του κεφαλαίου της επιχείρησης

- τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων από την δράση της επιχείρησης
- την παροχή πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων

Η λογιστική χωρίζεται σε δύο κλάδους, τη χρηματοοικονομική λογιστική (financial accounting) και τη διοικητική λογιστική (management accounting). Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι ο κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών από την οντότητα προς τα εκτός αυτής ενδιαφερόμενα μέρη, όπως είναι οι μέτοχοι, οι προμηθευτές, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι φορολογικές και ρυθμιστικές αρχές, οι επενδυτές και οι αναλυτές. Η διοικητική λογιστική παρέχει εσωτερική πληροφόρηση στις διοικήσεις των οργανισμών με σκοπό τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

### **3.2 Λογιστικές μέθοδοι**

Το εφαρμοζόμενο από τις οντότητες λογιστικό σύστημα μπορεί να είναι απλογραφικό ή διπλογραφικό. Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αφορά τις οντότητες που καταρτίζουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά ισολογισμό. Το διπλογραφικό σύστημα παρακολουθεί τα τηρούμενα αρχεία με ανάλυση των συναλλαγών που επιδρούν στη διαμόρφωση των κονδυλίων του ισολογισμού - δηλαδή στους οικονομικούς πόρους που ελέγχει η οντότητα (Ενεργητικό), στις υποχρεώσεις προς τρίτους, στα ίδια Κεφάλαια (Καθαρή Θέση) - καθώς και στη διαμόρφωση των στοιχείων της κατάστασης των αποτελεσμάτων, δηλαδή στα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και τις ζημίες (Σγουρινάκης). Από την άλλη πλευρά, οι οντότητες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού μπορούν να χρησιμοποιούν ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθούν τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα και έξοδα).

Η λογιστική αποτύπωση των γεγονότων γίνεται συνήθως είτε με τη μέθοδο της ταμειακής είτε της δεδουλευμένης βάσης. Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, η συναλλαγή καταχωρείται τη στιγμή που πραγματοποιείται η λήψη ή πληρωμή των μετρητών με αποτέλεσμα να παρέχεται ελλιπής πληροφόρηση για τις δραστηριότητες του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης ενισχύει τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είναι πιο ακριβής και παρέχει λογιστικές πληροφορίες με μεγαλύτερη αξιοπιστία, καθώς τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται τη στιγμή που γίνονται, χωρίς να γίνεται συσχέτιση με τις ταμειακές

εισροές ή εκροές (Ηλιάδης). Οι κύριες διαφορές μεταξύ των δύο μεθόδων είναι (Ηλιάδης, 2017):

- ✓ Με τη μέθοδο της ταμειακής βάσης το έσοδο πραγματοποιείται κατά την είσπραξη, ενώ με τη μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης κατά τη βεβαίωση.
- ✓ Με τη μέθοδο της ταμειακής βάσης η υποχρέωση δημιουργείται με την έκδοση εντολής πληρωμής, ενώ με τη μέθοδο της δεδουλευμένης με την έκδοση του παραστατικού.
- ✓ Με τη μέθοδο της ταμειακής βάσης δε γίνεται διάκριση μεταξύ της αγοράς ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου και της πληρωμής μιας δαπάνης.
- ✓ Η μέθοδος της ταμειακής βάσης δεν καταγράφει την περιουσιακή κατάσταση της οντότητας σε αντίθεση με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.
- ✓ Η μέθοδος της ταμειακής βάσης δεν παρέχει τη δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

Υπάρχουν επιπλέον οι έννοιες της προσαρμοσμένης λογιστικής σε ταμειακή βάση και της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, έξοδα δεν είναι μόνο τα έξοδα μίας διαχειριστικής περιόδου (ένα έτος) αλλά και ενός διαστήματος μετά το τέλος αυτής (περίπου δύο μήνες). Η μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αναγνωρίζει τις συναλλαγές σε δεδουλευμένη βάση, αλλά υπάρχουν ορισμένες απαιτήσεις και υποχρεώσεων που δεν αναγνωρίζονται (Ηλιάδης, 2017). Τέλος, υπάρχει η έννοια της λογιστικής τροποποιημένης ταμειακής βάσης με την οποία: ως έσοδο αναγνωρίζεται ό,τι βεβαιώνεται και όχι ό,τι εισπράττεται, αναγνωρίζεται ως έξοδο ό,τι αναγνωρίζεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και όχι ό,τι πληρώνεται, οι πληρωμές που διενεργούνται με χρηματικά εντάλματα προπληρωμής (ΧΕΠ) αναγνωρίζονται αρχικά ως προκαταβολές και με την εκκαθάριση ως έξοδο, οι δαπάνες για αγορά στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού λογίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού και όχι ως έξοδο.<sup>3</sup> Σύμφωνα με το Π.Δ. 15/2011 επιβάλλεται η «Διπλογραφική Λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης» για τον Κρατικό τομέα.

Οι περισσότεροι διεθνείς οργανισμοί ενθαρρύνουν τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα. Αρκετές χώρες (πχ Ηνωμένο Βασίλειο,

---

<sup>3</sup> Υπουργείο Οικονομικών, Εκσυγχρονισμός Δημόσιας Λογιστικής  
[https://www.scribd.com/document/195471866/logistiko#download&from\\_embed](https://www.scribd.com/document/195471866/logistiko#download&from_embed)

Γαλλία) εφαρμόζουν στους δημόσιους οργανισμούς τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης για τον προϋπολογισμό και για τη λογιστική, ενώ σε αρκετές χώρες ο προϋπολογισμός καταρτίζεται σε ταμειακή βάση.

### **3.3 Η εξέλιξη της λογιστικής στην Ελλάδα: από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Η καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» αποτέλεσε αναμφισβήτητα σταθμό στην ιστορία της λογιστικής επιστήμης στην Ελλάδα. Το ΕΓΛΣ καθιέρωσε ένα καθολικής ισχύος σχέδιο λογαριασμών ορίζοντας με σαφή τρόπο το περιεχόμενο των λογαριασμών. Καθιέρωσε τυποποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και παράλληλα ενέταξε την αναλυτική λογιστική σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα, διευκολύνοντας τις επιχειρήσεις στην παρακολούθηση των εξόδων τους. Η λογιστική αυτή τυποποίηση συνέβαλλε στην επίτευξη μεγαλύτερης διαφάνειας διευκολύνοντας έτσι και το ελεγκτικό έργο των φορολογικών αρχών και των υπολοίπων ενδιαφερόμενων μερών. Επιπλέον, καθιερώνοντας τα κλαδικά λογιστικά σχέδια διευκόλυνε τη λογιστική τυποποίηση ειδικών μορφών οντοτήτων. Ωστόσο, οι εξελίξεις στο διεθνές οικονομικό γίνεσθαι με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έθεσαν σε αμφισβήτηση τα παλαιότερα λογιστικά συστήματα και τα ελεγκτικά πρότυπα. Δεδομένου όμως ότι η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαιτεί υψηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης, γεγονός που συνεπάγεται υψηλότερο κόστος για την ανάπτυξη και την ορθή ενημέρωση του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας, κατέστη αδύνατη η πλήρης υιοθέτησή τους από μεγάλο αριθμό μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων. Μάλιστα, η Ευρωπαϊκή Ένωση με την κοινοτική οδηγία 2013/34 έδωσε τη δυνατότητα στα κράτη-μέλη της να προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας. Μέσα στο πλαίσιο αυτό, το ΕΓΛΣ θεωρήθηκε ξεπερασμένο και με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» καταργήθηκε. Αξίζει να σημειωθεί ότι κάθε οντότητα που υπόκειται στο νέο νόμο δύναται να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών όπως ισχύει την 31 Δεκεμβρίου 2014, αλλά υποχρεούται στην έκδοση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως προβλέπει ο νόμος 4308/14. Με το νέο νόμο, οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων προσδιορίζονται πλέον βάσει του

μεγέθους τους και της ένταξής τους στην κατηγορία πολύ μικρών, μικρών, μεσαίων ή μεγάλων επιχειρήσεων βάσει του συνόλου του ενεργητικού τους, του καθαρού ύψους του κύκλου των εργασιών τους και του μέσου όρου των απασχολούμενων. Όταν η οντότητα δε συντάσσει ισολογισμό (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000,00), μπορεί να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση κάθε συναλλαγής και γεγονότος κατά τη διάρκεια της χρήσης. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων. Όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αυτά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές. Οι οντότητες βάσει των προηγούμενων κριτηρίων συντάσσουν διαφορετικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες υποχρεούνται στην κατάρτιση ισολογισμού, κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεων και προσαρτήματος. Οι μεσαίες οντότητες δημοσιεύουν υποχρεωτικά ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και προσάρτημα, ενώ οι μεγάλες οντότητες δημοσιεύουν υποχρεωτικά πέραν των προηγούμενων καταστάσεων και κατάσταση χρηματοροών.

Το Σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ περιλαμβάνει οκτώ (8) ομάδες λογαριασμών, αντί για δέκα (10) που περιλάμβανε το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ. Όλοι οι λογαριασμοί των οντοτήτων κατηγοριοποιούνται στις παρακάτω οκτώ ομάδες:

Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 2: Αποθέματα

Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 4: Καθαρή θέση

Ομάδα 5: Υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές

Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη



Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.

Οι ομάδες 1 έως 3 παρουσιάζουν τους λογαριασμούς του ενεργητικού και αφορούν περιουσιακά στοιχεία. Οι ομάδες 4 και 5 παρουσιάζουν τους λογαριασμούς του παθητικού και αφορούν καθαρή θέση και υποχρεώσεις της οντότητας αντίστοιχα. Η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά, έκτακτα και ανόργανα έξοδα της οντότητας και τις ζημιές. Η ομάδα 7 περιλαμβάνει τα έσοδα της οντότητας και τα κέρδη της. Η ομάδα 8 παρουσιάζει τους λογαριασμούς που αφορούν έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα χρήσης.

### **3.4 Το Δημόσιο Λογιστικό**

Δεδομένου ότι το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας τηρεί σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα το δημόσιο λογιστικό, θεωρείται χρήσιμη η ανάπτυξη ορισμένων βασικών εννοιών που σχετίζονται με αυτό. Με την ψήφιση του ν.4270/14 «αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» ενσωματώνεται στην ελληνική έννομη τάξη η οδηγία 2011/85/ΕΕ σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το δημόσιο λογιστικό αποτελεί μέρος του δημοσιονομικού δικαίου και αναφέρεται στους νομικούς κανόνες που αφορούν τον τρόπο ρύθμισης των εσόδων και των εξόδων του κράτους. Το δημόσιο λογιστικό αποτελείται από τρεις ενότητες (Κεραμιδόγλου):

- ✓ το Νομοθετικό δημόσιο λογιστικό που περιλαμβάνει κανόνες σύμφωνα με τους οποίους η νομοθετική εξουσία συμμετέχει στη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας (ψήφιση προϋπολογισμού, ισολογισμού, απολογισμού)
- ✓ το Διοικητικό δημόσιο λογιστικό που περιλαμβάνει τις διατάξεις για την εκτέλεση του προϋπολογισμού και
- ✓ το Δικαστικό δημόσιο λογιστικό που περιλαμβάνει τις διατάξεις που αφορούν τον έλεγχο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού από το ελεγκτικό συνέδριο.

Οι φορείς με αρμοδιότητες επί των δημοσίων οικονομικών είναι η Βουλή των Ελλήνων, το Υπουργικό Συμβούλιο, ο Υπουργός Οικονομικών, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, οι Υπουργοί και λοιποί επικεφαλής της Γενικής Κυβέρνησης, ο Υπουργός Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, οι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών των Υπουργείων, οι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.,

το Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή, το Ελληνικό Δημοσιονομικό Συμβούλιο, ο Οργανισμός Διαχείρισης του Δημόσιου Χρέους, το Ελεγκτικό Συνέδριο και η Ελληνική Στατιστική Αρχή.

### **3.4.1 Ο προϋπολογισμός**

Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται από το Δημοσιονομικό Συμβούλιο με βάση το εκτιμώμενο κόστος λειτουργίας του και τίθεται προς ψήφιση στη Βουλή. Όλα τα δημόσια έσοδα και οι δαπάνες της Κεντρικής Διοίκησης εγγράφονται και εμφανίζονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.<sup>4</sup> Δηλαδή, ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα που προβλέπεται να εισπραχθούν και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους, καθώς και οι πηγές χρηματοδότησης κάθε οικονομικού έτους.<sup>5</sup> Ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός διακρίνεται στον Τακτικό Προϋπολογισμό και στον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων και περιλαμβάνει:

- ✓ Τις προβλέψεις των εσόδων, για το επόμενο οικονομικό έτος, αναλυτικά κατά ΚΑΕ (Κωδικός Αριθμός Εσόδων), μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εξόδων, κατά φορέα Κεντρικής Διοίκησης, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον Υπουργό Οικονομικών.
- ✓ Τα δεσμευτικά ανώτατα όρια των συνολικών δαπανών του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού όπως ορίζονται στο εκάστοτε ισχύον Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Πολιτικής.

Με την ψήφιση του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού, οι πιστώσεις που αφορούν στις δαπάνες ανά φορέα Κεντρικής Διοίκησης καθίστανται δεσμευτικές, συνιστούν τα ανώτατα όρια δαπανών για το οικονομικό έτος που αφορά ο προϋπολογισμός και δεν μεταφέρονται στο επόμενο έτος. Υπεύθυνος για τη διαχείριση του προϋπολογισμού του φορέα του είναι ο διατάκτης. Συγκεκριμένα αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του.

### **3.4.2 Οι δημόσιες δαπάνες**

Δημόσια δαπάνη είναι η χρήση χρηματικών ποσών για την ικανοποίηση δημόσιων αναγκών. Προκειμένου να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη, εκδίδεται απόφαση

---

<sup>4</sup> Ν.4270/14, αρ.51

<sup>5</sup> Ν.4270/14, αρ.52

ανάληψης υποχρέωσης η οποία περιέχει βεβαίωση του αρμόδιου οργάνου περί ύπαρξης και δέσμευσης της αναγκαίας πίστωσης. Το ποσό παραμένει δεσμευμένο μέχρι την καταβολή του ή μέχρι την ανάκληση της δέσμευσης από τον διατάκτη. Οι δημόσιες δαπάνες ελέγχονται ως προς τη νομιμότητα και κανονικότητά τους από τις υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου που προβαίνουν στην εκκαθάριση βάσει νόμιμων δικαιολογητικών που αποστέλλονται από τους διατάκτες και στην έκδοση εντολής πληρωμής. Τίτλος πληρωμής είναι το χρηματικό ένταλμα (έγγραφο εντολή για την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου) που εκδίδεται από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του Δημοσίου. Το χρηματικό ένταλμα εξοφλείται από το αρμόδιο όργανο, μόνο όταν φέρει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

### **3.4.3 Η βεβαίωση και η είσπραξη των δημοσίων εσόδων**

Η πραγματοποίηση των δημοσίων εσόδων πραγματοποιείται σε δύο στάδια, δηλαδή το στάδιο της βεβαίωσης και το στάδιο της είσπραξης. Η βεβαίωση αφορά τη διαπίστωση της απαίτησης του κράτους έναντι ενός συγκεκριμένου οφειλέτη και τον ακριβή προσδιορισμό του ποσού της οφειλής. Οι αρμόδιες αρχές για τη βεβαίωση των δημοσίων εσόδων είναι τα δημόσια ταμεία, οι ΔΟΥ για τη βεβαίωση οφειλών από φόρους και τα τελωνεία για τη βεβαίωση οφειλών από δασμούς. Μετά τη βεβαίωση αποστέλλεται ειδοποίηση στον οφειλέτη προκειμένου να πραγματοποιηθεί η είσπραξη.

### **3.4.4 Η πάγια προκαταβολή**

Οι πάγιες προκαταβολές τίθενται στη διάθεση δημοσίων υπηρεσιών με χρηματικά εντάλματα για την άμεση αντιμετώπιση δαπανών η πληρωμή των οποίων λόγω της φύσης τους δεν μπορεί να αναβληθεί μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας δικαιολόγησης αυτών. Οι διαχειριστές των πάγιων προκαταβολών υποβάλλουν μέχρι το τέλος κάθε μήνα τα δικαιολογητικά των σχετικών δαπανών στις αρμόδιες υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου για τον έλεγχο και εκκαθάρισή τους. Οι υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου πρέπει μέσα σε ένα (1) μήνα να εκδίδουν τα χρηματικά εντάλματα για την αποκατάσταση της πάγιας προκαταβολής σε βάρος ειδικής πίστωσης του προϋπολογισμού των εξόδων.

### **3.4.5 Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης καταρτίζονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Ο Απολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζονται τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, δηλαδή παρουσιάζει τα έσοδα και τα έξοδα κατά ΚΑΕ που προϋπολογίσθηκαν, βεβαιώθηκαν, εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν αντίστοιχα καθώς και τυχόν υπόλοιπα ή πιθανές υπερβάσεις των πιστώσεων. Ο ισολογισμός εμφανίζει τη χρηματοοικονομική θέση της Κεντρικής Διοίκησης, δηλαδή το ενεργητικό και το παθητικό του Δημοσίου, δίνοντας μια σαφή εικόνα για την ικανότητα του Δημοσίου να ανταπεξέρχεται στις υποχρεώσεις του. Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης παρέχει πληροφόρηση για τον τρόπο διαχείρισης των κρατικών εξόδων και τις πηγές των εσόδων. Η Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης δείχνει τα υπόλοιπα των λογαριασμών που συνθέτουν την καθαρή θέση του δημοσίου στην αρχή της χρήσης και τα νέα υπόλοιπα στο τέλος αυτής, εμφανίζοντας ξεχωριστά τις μεταβολές που προέρχονται από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρέχει πληροφόρηση για τις ταμειακές εισροές και το υπόλοιπο των διαθεσίμων στο τέλος της χρήσης. Τέλος, το προσάρτημα δίνει πληροφορίες για την κατανόηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης. Οι χρηματοοικονομικές αυτές καταστάσεις εισάγονται στη Βουλή για κύρωση πριν την κατάθεση του Κρατικού Προϋπολογισμού για το νέο οικονομικό έτος.

### **3.5 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (Public Sector International Accounting Standards – IPSAS) εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB) που λειτουργεί κάτω από την αιγίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants -IFAC) και έχουν ως στόχο τον καθορισμό υψηλής ποιότητας και ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων για τις οντότητες του δημοσίου. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα όπως τα αντίστοιχα του Ιδιωτικού Τομέα και η υιοθέτησή τους γίνεται κατόπιν επιλογής από το εκάστοτε κράτος. Τα Πρότυπα IPSAS αφορούν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα και βασίζονται κυρίως στη δεδουλευμένη λογιστική βάση, παρόλο που υπάρχει και ένα πρότυπο που αφορά την ταμειακή λογιστική βάση (cash IPSAS). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του

Ιδιωτικού τομέα, αλλά έχουν προσαρμοστεί ώστε να καλύπτουν τις ιδιαίτερες ανάγκες του δημοσίου. Τα IPSAS έχουν σχεδιαστεί για να εφαρμόζονται τις εθνικές κυβερνήσεις, τις τοπικές αυτοδιοικήσεις και τις αυτόνομες οντότητες του δημοσίου στις οποίες ανήκουν και τα νοσοκομεία. Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Ιωσηφάκης, 2018). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του δημοσίου τομέα συντελούν στην άντληση αξιόπιστων πληροφοριών για τη διαχείριση των πόρων του δημόσιου τομέα, στη μείωση του κόστους λειτουργίας του δημοσίου, την αποτύπωση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης των οντοτήτων του δημοσίου, καθώς καθιερώνεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των αγορών και γενικά στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας (Ιωσηφάκης, 2018). Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.3599/07, *οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που προσδιορίζονται από το π.δ. 146/2003 (ΦΕΚ 122 Α')*, όπως αυτό ισχύει, *συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση*. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα ισχύοντα για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διενεργείται με τη διαδικασία της μετατροπής των δεδομένων των αντίστοιχων καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 146/2003. Μάλιστα, η πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προϋποθέτει ότι θα εμφανίζεται συγκριτικά και μία τουλάχιστον χρήση.

Το πρότυπο IPSAS 1 το οποίο καταρτίστηκε με βάση το IAS 1, περιγράφει τις βασικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου, όπως είναι για παράδειγμα η αρχή της συνέχειας και της αυτοτέλειας των χρήσεων, η συνέπεια της παρουσίασης των καταστάσεων. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο καταρτίζονται οι εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις: Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Σημειώσεις σχετικά με τις λογιστικές πρακτικές που έχουν χρησιμοποιηθεί.

### **3.6 Οι καινοτομίες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισάγουν πολλές καινοτομίες ορισμένες από τις οποίες είναι η αναβαλλόμενη φορολογία, η απομείωση της αξίας των πάγιων και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, η λογιστικοποίηση των μισθώσεων και η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

Πιο αναλυτικά, οι οντότητες παρακολουθούν τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, αλλά και τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία. Οι οντότητες δύνανται να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ'εξάιρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισάγουν επίσης την έννοια της απομείωσης. Τα πάγια και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ενδείξεις απομείωσης αποτελούν:

- i. η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- ii. οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- iii. η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου,

- iv. η απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου,
- v. η ύπαρξη σοβαρών χρηματοοικονομικών δυσκολιών του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων,
- vi. το γεγονός ότι η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή
- vii. οι δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες που αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο και αναστρέφονται ως κέρδη, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης.

Επιπλέον, εισάγονται οι έννοιες της χρηματοδοτικής και της λειτουργικής μίσθωσης των περιουσιακών στοιχείων. Από την πλευρά του μισθωτή, όταν το περιουσιακό στοιχείο περιέρχεται στην κατοχή του με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζεται με το κόστος κτήσης που θα είχε το στοιχείο αυτό εάν είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση της αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο σε κάθε χρήση. Με τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ιδιότητα στοιχεία. Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Όσον αφορά τη λειτουργική μίσθωση, ο εκμισθωτής παγίων παρουσιάζει στον ισολογισμό του τα εκμισθωμένα σε τρίτους περιουσιακά στοιχεία βάσει της φύσης του κάθε περιουσιακού στοιχείου. Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την

κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης. Από την άλλη πλευρά, ο μισθωτής των παγίων αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδο. Επιπλέον, αναλύεται και η περίπτωση της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων και της επαναμίσθωσής τους με χρηματοδοτική μίσθωση (sale and lease back). Η περίπτωση αυτή λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.

Μία άλλη καινοτομία είναι η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία. Η επιμέτρηση γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους. Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι οι απαιτήσεις της σύγχρονης διεθνοποιημένης οικονομίας μπορούν να αντιμετωπιστούν μόνο με τη χρήση διεθνών ενιαίων κανόνων για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς έτσι θα ενισχυθεί η διαφάνεια και η υποχρέωση για λογοδοσία.



## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>

### Οι παραδοσιακές και οι σύγχρονες προσεγγίσεις της Διοικητικής Λογιστικής

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο γίνεται μία επισκόπηση των εννοιών της διοικητικής λογιστικής. Συγκεκριμένα, αναλύονται οι διάφορες πτυχές του κόστους και περιγράφονται τα παραδοσιακά και σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης.

#### 4.1 Γενικά

Η διοικητική λογιστική παρέχει πληροφορίες στους χρήστες εντός της επιχείρησης και κυρίως στη διοίκησή της, με σκοπό τη λήψη των βέλτιστων αποφάσεων και τη μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας. Η διοικητική λογιστική εξετάζει μάλιστα ειδικά θέματα όπως το κόστος, την αποδοτικότητα των υπηρεσιών, των πελατών και των προϊόντων. Είναι γεγονός ότι το κόστος και η παρακολούθησή του έχουν μεγάλη σημασία για κάθε επιχείρηση, για αυτό και η λογιστική του κόστους αποτελεί ίσως το σημαντικότερο τμήμα της διοικητικής λογιστικής. Η λογιστική του κόστους σχετίζεται με την εκτίμηση του προϋπολογιστικού, του πρότυπου και τέλος του πραγματικού κόστους των λειτουργιών της επιχείρησης και την ανάλυση των αποκλίσεων ανάμεσα στα προϋπολογιστικά, πραγματικά ή πρότυπα στοιχεία κόστους. Οι πληροφορίες αυτές παρέχονται μέσα από ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο πρέπει να εξασφαλίζει ότι το όφελος που αποκομίζει η επιχείρηση από τη λειτουργία του είναι μεγαλύτερο από το κόστος λειτουργίας του. (Νεγκάκης Χ., 2015). Η λογιστική κόστους θεωρείται όργανο διοίκησης, διαδικασία μετρήσεως, αναλύσεως, υπολογισμού και παρουσιάσεως του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης, καθώς και της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας της (Horgren, 2006).

#### 4.2 Η έννοια του κόστους

Κόστος είναι η διάθεση της αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.<sup>6</sup> Ο παραπάνω ορισμός δίνει τη λογιστική έννοια του κόστους που ταυτίζεται και με την έννοια του ιστορικού κόστους. Αρκετοί οικονομολόγοι ενδιαφέρονται όμως για το κόστος ευκαιρίας που έχει μελλοντική προοπτική, καθώς αφορά το όφελος που θα αποκομίζαμε αν

---

<sup>6</sup> Πδ 146/2003

χρησιμοποιούσαμε τους ίδιους πόρους για διαφορετικό σκοπό. Παρόλο που το κόστος ευκαιρίας απαιτεί πολύ περισσότερο χρόνο για την εκτίμησή του, είναι ιδιαίτερα χρήσιμο για τις υγειονομικές μονάδες καθώς το κόστος παροχής μιας υγειονομικής υπηρεσίας είναι το κόστος ευκαιρίας, δηλαδή το κόστος της καλύτερης εναλλακτικής. Αν αναλογιστούμε τις επιπτώσεις που έχει στην κοινωνία η ασθένεια και το κόστος νοσηλείας, θα κατανοήσουμε τη σημασία της εκτίμησης του κόστους στις μονάδες υγείας (Τσιτσάκης Χ., 2010). Η έννοια του κόστους δε θα πρέπει να συγχέεται με την έννοια της τιμής αγοράς ενός αγαθού, καθώς η τιμή είναι η νομισματική αξία που έχουν τα προϊόντα και οι υπηρεσίες κατά την ανταλλαγή τους στο χώρο της αγοράς, ενώ το κόστος αντιπροσωπεύει την ανάλωση των πόρων για την παραγωγή των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Επιπλέον, η έννοια του κόστους δε θα πρέπει να ταυτίζεται με την έννοια του εξόδου, καθώς το κόστος αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού και μπορεί να μεταφέρεται από χρήση σε χρήση, ενώ το έξοδο αποτελεί στοιχείο της κατάστασης των αποτελεσμάτων και βαρύνει μία συγκεκριμένη χρήση. Το κόστος διακρίνεται σε άμεσο ή έμμεσο και σε μεταβλητό ή σταθερό. Άμεσο είναι το κόστος που μπορεί απευθείας να αποδοθεί σε συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή φορέα κόστους και συνεπώς βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, δηλαδή χωρίς μερισμό. (Δρογαλάς, Λογιστική του κόστους I). Για παράδειγμα, σε μία μονάδα υγείας το άμεσο κόστος είναι το κόστος της άμεσης εργασίας που παρέχεται από τους γιατρούς ή το κόστος των φαρμάκων των ασθενών. Το άμεσο κόστος όπως και το έμμεσο διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό. Το άμεσο μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή στο επίπεδο της δραστηριότητας (κόστος ά υλών), ενώ το άμεσο σταθερό κόστος δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του όγκου της δραστηριότητας (κόστος αποσβέσεων, κόστος στοιχειώδους συντήρησης). Συνήθως, το άμεσο κόστος είναι μεταβλητό. Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς είτε επειδή ο διαχωρισμός του δεν είναι εύκολος είτε δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος (Δρογαλάς). Το έμμεσο κόστος επιβαρύνει τα κέντρα ή τους φορείς κόστους έπειτα από μερισμό. Σε μία μονάδα υγείας έμμεσο είναι το ενοίκιο του εξοπλισμού, τα ασφάλιστρα, το κόστος της καθαριότητας και της φύλαξης, στοιχεία τα οποία δε συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους (Δρογαλάς). Οι έννοιες έμμεσο κόστος και γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι συνώνυμες. Οι τρεις βασικές κατηγορίες του κόστους παραγωγής είναι: το κόστος των άμεσων υλικών που αντιστοιχεί στο κόστος των υλικών που ενσωματώνονται στο

παραγόμενο προϊόν, το κόστος της άμεση εργασία που αφορά τις αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού που απασχολείται αποκλειστικά στη παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος και τέλος το έμμεσο κόστος ή ΓΒΕ που αντιστοιχεί στο λοιπό κόστος παραγωγής και περιλαμβάνει τις αναλώσεις των υλικών που δεν ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, το κόστος της έμμεσης εργασία και διάφορα άλλα έξοδα. Πραγματικό κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία πραγματικά και ομαλά, χωρίς να περιλαμβάνει έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα όπως υπερβολικές φύρες, πρόστιμα και λοιπά έξοδα παρόμοιου χαρακτήρα. Το πραγματικό κόστος περιλαμβάνει τα ακόλουθα είδη κόστους. Το κόστος που σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία ονομάζεται αρχικό κόστος. Το αρχικό κόστος λόγω του ότι είναι άμεσο χρησιμοποιείται ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής άμεσα και έμμεσα εκτός από τα άμεσα υλικά και εκφράζει το κόστος για την μετατροπή ενός υλικού από μια μορφή σε μια άλλη. Κόστος παραγωγής είναι εκείνο που γίνεται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παροχή μιας υπηρεσίας. Το κόστος περιόδου περιλαμβάνει τα έξοδα διοίκησης που αφορούν το κόστος για λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της μονάδας και τα έξοδα διάθεσης που αφορούν τα έξοδα για την προώθηση των προϊόντων ή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα στα νοσοκομεία τα έξοδα διάθεσης μετονομάζονται σε *κόστος λειτουργίας δημοσίων σχέσεων*. Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι το κόστος των δανειακών κεφαλαίων της οικονομικής μονάδας. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η σχέση μεταξύ των διαφόρων όρων του κόστους.

Πίνακας 1. Σχέση μεταξύ των διαφόρων όρων κόστους  
(πηγή: Dyson, 2001, Zimmerman, 2003 και Young, 2003).

Σχέση μεταξύ των διαφόρων όρων κόστους. Πίνακας 1.						
Άμεσο κόστος (κόστος παραγωγής)	Πρώτες ύλες	Πρωταρχικό κόστος	Κόστος μετατροπής	Συνολικό κόστος παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών	Συνολικό κόστος	Τιμή πώλησης
	Άμεσες δαπάνες					
	Άμεση εργασία					
Γενικά Βιομηχανικά έξοδα (έμμεσο κόστος)	Σταθερά					
	Μεταβλητά					
Έξοδα Διοίκησης & Διάθεσης	Σταθερά		Κόστος περιόδου			
	Μεταβλητά					
Κέρδος						

Εικόνα 4α : Η σχέση μεταξύ των διαφόρων όρων του κόστους.

Αξίζει ακόμη να αναφερθούμε στην έννοια του μερισμού, δηλαδή εκείνης της διαδικασίας σύμφωνα με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται με βάση διάφορα κριτήρια στα κέντρα κόστους για χάρη των οποίων πραγματοποιείται. Τα πρωταρχικά κέντρα κόστους είναι εκείνα που αφορούν τις πέντε βασικές λειτουργίες, δηλαδή τις λειτουργίες της παραγωγής, της διοίκησης, της διάθεσης, της έρευνας και ανάπτυξης και της χρηματοοικονομικής. Τα κέντρα κόστους διακρίνονται και σε βοηθητικά που έχουν ως σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους. Μεταξύ των κύριων και των βοηθητικών κέντρων κόστους γίνεται συνεχής μεταφορά κόστους ώσπου να διαμορφωθεί ολοκληρωτικά το ολικό κόστος των βοηθητικών κέντρων κόστους. Το κόστος αυτό κατανέμεται με βάση διάφορα κριτήρια στα κύρια κέντρα κόστους. Ορισμένες φορές χρησιμοποιούνται και ενδιάμεσα κέντρα κόστους στα οποία συγκεντρώνονται τα έξοδα της ομάδας 6 που δε γίνεται να κατανεμηθούν απευθείας στα κέντρα κόστους. Κριτήρια μερισμού των έμμεσων εξόδων είναι φυσικές ή χρηματικές μονάδες που ονομάζονται μονάδες έργου όπως είναι οι ώρες άμεσης εργασίας ή οι ώρες λειτουργίας των μηχανών. Η κατανομή του έμμεσου κόστους είναι προσεγγιστική, για αυτό το λόγο είναι πολύ σημαντικό να επιλέγονται

τα κατάλληλα κριτήρια μερισμού που αυξάνουν την αξιοπιστία του ολικού κόστους, καθώς αυτό εξαρτάται από το ποσοστό συμμετοχής του άμεσου κόστους. Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσοστό αυτό τόσο ακριβέστερος θεωρείται ο υπολογισμός του κόστους. Τελικά, το ολικό κόστος των κύριων κέντρων που προκύπτει από τον μερισμό του κόστους των βοηθητικών κέντρων στα κύρια καταλογίζεται στους τελικούς φορείς κόστους (προϊόντα ή υπηρεσίες).

### **4.3 Τα συστήματα κοστολόγησης**

Ένα σύστημα κοστολόγησης χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις για την εκτίμηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων τους ή παροχής των υπηρεσιών τους, για την ανάλυση της κερδοφορίας τους, την κατάρτιση του προϋπολογισμού των διαφόρων τμημάτων τους και τον έλεγχο του κόστους. Η μέθοδος κοστολόγησης διαφέρει ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Στη βιομηχανία και το εμπόριο συνήθως η βασική τεχνική κοστολόγησης είναι η πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση (Fisher, 2012). Στις εταιρείες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων χρησιμοποιείται περισσότερο (Weygandt, 2015). Η κάθε επιχείρηση επιλέγει εκείνο το σύστημα που ανταποκρίνεται περισσότερο στις ιδιαιτερότητές της, ώστε να εξάγει αξιόπιστα και ακριβή αποτελέσματα (Ρούσσο, 2017). Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα διάφορα συστήματα παραδοσιακής κοστολόγησης καθώς και οι πιο σύγχρονες προσεγγίσεις που αφορούν την κοστολόγηση.

#### **4.3.1 Η πρότυπη κοστολόγηση**

Το πρότυπο κόστος καταρτίζεται στην αρχή της κοστολογικής περιόδου, εκφράζει το στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση και χρησιμοποιείται για να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις από το στόχο αυτό. Το πρότυπο κόστος μίας μονάδας προϊόντος υπολογίζεται ως το άθροισμα του πρότυπου κόστους των α' υλών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το πρότυπο κόστος των α' υλών υπολογίζεται ως το γινόμενο της πρότυπης ποσότητας, δηλαδή της ποσότητας των α' υλών που απαιτούνται για την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος, επί την πρότυπη τιμή που εκφράζει την τιμή στην οποία θα πρέπει να αγοραστούν οι α' ύλες. Το πρότυπο κόστος της άμεσης εργασίας υπολογίζεται ως το γινόμενο των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας, δηλαδή των ωρών που απαιτούνται για την παραγωγή μίας μονάδας προϊόντος, επί το πρότυπο ωρομίσθιο που εκφράζει το πόσο πρέπει να

αμείβεται ο εργαζόμενος την ώρα. Τέλος, το πρότυπο κόστος των γενικών βιομηχανικών εξόδων υπολογίζεται ως το γινόμενο των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας επί τον πρότυπο συντελεστή γενικών βιομηχανικών εξόδων που εκφράζει το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέλθει το κόστος των ΓΒΕ ανά μονάδα προϊόντος. Ο πρότυπος συντελεστής των ΓΒΕ υπολογίζεται ως το πηλίκο των πρότυπων ΓΒΕ προς τις πρότυπες ώρες. Συγκρίνοντας το πρότυπο κόστος με το πραγματικό, εντοπίζουμε αποκλίσεις που μπορεί να οφείλονται σε απόκλιση της τιμής και της ποσότητας των υλών, των ωρών άμεσης εργασίας ή του ωρομισθίου καθώς και των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΑΡΝΗΣ).

#### **4.3.2 Η Πλήρης Κοστολόγηση**

Το κύριο χαρακτηριστικό της πλήρης ή απορροφητικής κοστολόγησης είναι ότι το κόστος που προσδιορίζει περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές που απαιτούνται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα, χωρίς να γίνεται διάκριση ανάμεσα σε σταθερά και μεταβλητά στοιχεία κόστους. Αντίθετη είναι η λογική της άμεσης κοστολόγησης. Κατά τη διαδικασία της πλήρους κοστολόγησης από τις πωλήσεις αφαιρείται το κόστος λειτουργίας της παραγωγής για να προσδιοριστεί το μικτό κέρδος. Στη συνέχεια, από το μικτό κέρδος αφαιρείται το κόστος διοίκησης και διάθεσης για να προσδιοριστεί το λειτουργικό αποτέλεσμα. Τέλος, από το λειτουργικό αποτέλεσμα αφαιρείται το κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας για να βρεθεί το καθαρό αποτέλεσμα.

#### **4.3.3 Η Άμεση Κοστολόγηση**

Σύμφωνα με την συγκεκριμένη μέθοδο, το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία κόστους που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία, δηλαδή αποτελείται μόνο από μεταβλητά στοιχεία κόστους όπως είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αντίθετα, τα σταθερά Γ.Β.Ε. δεν αποτελούν μέρος του κόστους παραγωγής αλλά του κόστους περιόδου. Επομένως το κόστος ανά μονάδα προϊόντος με την συγκεκριμένη μέθοδο δεν περιλαμβάνει τα σταθερά Γ.Β.Ε.. Αυτός ο διαφορετικός τρόπος υπολογισμού του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων παρέχει διαφορετική πληροφόρηση. Με την άμεση κοστολόγηση τα στελέχη μπορούν να εκτιμήσουν πιο εύκολα την επίδραση των πιθανών αλλαγών στη δραστηριότητα της

επιχείρησης, καθώς τα σταθερά και μεταβλητά στοιχεία κόστους εμφανίζονται ξεχωριστά.

#### **4.3.4 Η κατά φάση κοστολόγηση**

Η κοστολόγηση κατά φάση ή συνεχούς παραγωγής εφαρμόζεται σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου η παραγωγή αφορά ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες. Η εφαρμογή του συγκεκριμένου συστήματος κοστολόγησης προϋποθέτει την τυποποιημένη μαζική παραγωγή, δηλαδή την παραγωγή μιας διαδοχικής σειράς πανομοιότυπων προϊόντων. Τέτοιου είδους παραγωγή υπάρχει όταν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες είναι αυστηρά καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών (Δρογαλάς, Μέθοδοι Κοστολόγησης). Στην κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου που όλες οι μονάδες προϊόντων να είναι έτοιμες. Αντίθετα, παρατηρείται το φαινόμενο κάποιες μονάδες να ολοκληρώνονται ενώ άλλες να αρχίζουν την παραγωγή τους. Έτσι, δημιουργούνται ημικατεργασμένα τέλους. Συνήθως τα ημικατεργασμένα αρχής έχουν διαφορετικό κόστος ανά μονάδα από το κόστος της τρέχουσας περιόδου οπότε επιβάλλεται η χρησιμοποίηση μίας μεθόδου αποτίμησης. Η παρουσία μη ολοκληρωμένων μονάδων αντιμετωπίζεται με τη μετατροπή (μαθηματικά) των μερικώς ολοκληρωμένων μονάδων σε ισοδύναμες μονάδες παραγόμενου προϊόντος (Δρογαλάς, Μέθοδοι Κοστολόγησης). Οι ισοδύναμες μονάδες υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις φυσικές μονάδες επί το ποσοστό ολοκλήρωσής τους. Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων χρησιμοποιείται είτε η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου είτε η μέθοδος FIFO. Στην κοστολόγηση κατά φάση ο κύριος στόχος είναι η άθροιση των στοιχείων κόστους για μία συγκεκριμένη λειτουργία και κατόπιν η διαίρεση με το άθροισμα των μονάδων που παρήχθησαν στη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, προκύπτει το μοναδιαίο κόστος προϊόντος. Η κοστολόγηση κατά φάση βρίσκει εφαρμογή στις μονάδες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών στην περίπτωση που παρέχονται ίδιες υπηρεσίες με παρόμοια κατανάλωση πόρων, όπως συμβαίνει για παράδειγμα στο ακτινολογικό ή το μικροβιολογικό τμήμα.

#### **4.3.5 Η Κοστολόγηση κατά έργο ή κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση (Job Order Costing System)**

Η κοστολόγηση κατά έργο χρησιμοποιείται για τη μέτρηση του κόστους ανόμοιων μεταξύ τους προϊόντων που παράγονται κατά παραγγελία των πελατών ή του κόστους παροχής εξατομικευμένων υπηρεσιών. Για παράδειγμα, η κοστολόγηση κατά έργο – παραγγελία βρίσκει εφαρμογή σε επιχειρήσεις κατασκευής πλοίων με συγκεκριμένες προδιαγραφές, κατασκευής δρόμων αλλά και παροχής υπηρεσιών, όπως είναι τα νοσοκομεία καθώς κάθε περίπτωση αφορά και ένα διαφορετικό έργο. Τα βήματα για την εφαρμογή της εξατομικευμένης κοστολόγησης είναι: αρχικά προσδιορίζεται το έργο για το οποίο επιλέγεται το συγκεκριμένο κοστολογικό σύστημα, το άμεσο κόστος, τα στοιχεία του έμμεσου κόστους, επιλέγεται η κατάλληλη βάση επιμερισμού των έμμεσων στοιχείων κόστους, υπολογίζεται ο συντελεστής καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων και τέλος εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του έμμεσου κόστους που θα αποδοθεί στην κάθε παραγγελία. Τα χαρακτηριστικά των υγειονομικών υπηρεσιών οδηγούν στην υιοθέτηση ενός συστήματος κοστολόγησης κατά παραγγελία, καθώς η κάθε περίπτωση ασθενούς ακόμη και με την ίδια ασθένεια απαιτεί διαφορετική κατανάλωση πόρων. Σε αυτή την περίπτωση, η κοστολόγηση κατά παραγγελία δίνει ακριβέστερα αποτελέσματα, αλλά είναι πιο ακριβή και χρονοβόρα (Τσιτσάκης, 2010). Επειδή ο ασθενής κατά τη νοσηλεία του καταναλώνει πόρους από διαφορετικά κέντρα κόστους, θα ήταν χρήσιμο να πραγματοποιηθεί ένας συνδυασμός των συστημάτων κοστολόγησης κατά φάση και κατά παραγγελία για τον καλύτερο έλεγχο του κόστους.

#### **4.3.6 Η Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα (ABC Κοστολόγηση)**

Οι ελλείψεις των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και πιο συγκεκριμένα η ανάγκη για επιμερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων, που άρχισαν σταδιακά να αποτελούν όλο και μεγαλύτερο μέρος του κόστους του προϊόντος, με μεγαλύτερη ακρίβεια, οδήγησαν στην υιοθέτηση των σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης. Οι καθηγητές του Harvard Business School Robert Kaplan και Robin Cooper ήταν οι πρώτοι που εισήγαγαν επίσημα την έννοια της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ABC (Activity Based Costing) (Carlos Monroy). Η φιλοσοφία της κοστολόγησης A.B.C. σύμφωνα με τους Cooper και Kaplan είναι: «Όλες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες υπάρχουν για να υποστηρίξουν την παραγωγή και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών. Επομένως, το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κόστος των προϊόντων». Στο σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες επιλέγονται οι δραστηριότητες για τον καθορισμό του έμμεσου



κόστους της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο διαχωρίζονται οι δραστηριότητες που προσθέτουν αξία στον πελάτη από εκείνες που δεν έχουν ουσιαστικό αποτέλεσμα (Τσιτσάκης Χ.). Κάθε παραγωγικό τμήμα, που αποτελεί και κέντρο κόστους, αναλύεται σε δραστηριότητες, για καθεμία από τις οποίες δημιουργείται το αντίστοιχο κέντρο κόστους στο οποίο συγκεντρώνονται όλες οι έμμεσες δαπάνες που αφορούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Το κόστος που συγκεντρώνεται ανά δραστηριότητα καταλογίζεται στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που έκαναν χρήση της δραστηριότητας ανάλογα με το βαθμό χρήσης. Έτσι, επιτυγχάνεται ακριβέστερη κατανομή του έμμεσου κόστους στα προϊόντα σε σχέση με την παραδοσιακή μέθοδο όπου η επιβάρυνση θα ήταν ίδια, με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας που αναλώθηκαν για την παραγωγή του κάθε προϊόντος (Δούσης). Τα βήματα για την εφαρμογή της ABC είναι τα εξής: αρχικά αναγνωρίζονται και επιλέγονται οι δραστηριότητες που θα χρησιμοποιηθούν, κατόπιν αναγνωρίζονται τα στοιχεία κόστους, κατανέμεται το κόστος στα κέντρα δραστηριοτήτων και τέλος καθορίζονται τα κριτήρια για την κατανομή του κόστους από τα κέντρα δραστηριότητας στα προϊόντα. Η επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους είναι ένα σημαντικό θέμα για τις επιχειρήσεις, καθώς η επιλογή ενός απλού οδηγού συνεπάγεται μειωμένο κόστος, αλλά πιθανώς να μην δίνει ακριβείς πληροφορίες. Από την άλλη, η επιλογή ενός σύνθετου οδηγού μπορεί μεν να συνεπάγεται υψηλό κόστος, αλλά να δίνει ακριβείς πληροφορίες. Ένα σύστημα ABC προσδιορίζει με μεγάλη ακρίβεια το κόστος παραγωγής μίας επιχείρησης ή το κόστος παροχής των υπηρεσιών σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών δεν είναι απαλλαγμένο από ατέλειες στη λειτουργία του. Το υψηλό κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή του κοστολογικού αυτού συστήματος αποτελεί σημαντικό μειονέκτημα.

#### **4.3.7 Μέθοδος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα με το συντελεστή χρόνου (Time driven ABC)**

Το παραδοσιακό μοντέλο ABC παρουσιάζει ως βασικό μειονέκτημα το υψηλό κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή του. Η μέθοδος κοστολόγησης ABC με το συντελεστή χρόνου που διατυπώθηκε για πρώτη φορά το 2004 από τους Kaplan και Anderson, λαμβάνει υπόψη το χρόνο που απαιτείται για να εκτελεστεί μία συναλλαγή ή δραστηριότητα (Namazi,2009). Η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου είναι απλούστερη και λιγότερη δαπανηρή σε σύγκριση με την παραδοσιακή ABC και

τροφοδοτείται εύκολα από τα συστήματα ERP και CPM. Είναι μέθοδος περισσότερο εύχρηστη, ακριβής με δυνατότητα πρόβλεψης των μελλοντικών αναγκών. Η συγκεκριμένη μέθοδος βρίσκει εφαρμογή και στις δημόσιες μονάδες υγείας. Για κάθε ασθενή υπολογίζεται ο χρόνος που απαιτείται μέχρι τη διάγνωση της ασθένειας. Για τον υπολογισμό του κόστους για κάθε ασθενή, πολλαπλασιάζεται ο χρόνος αυτός με τον οδηγό κόστους (= Συνολικό κόστος/Διαθεσιμότητα των πόρων). Το συνολικό κόστος για τον ασθενή θα είναι το άθροισμα των στοιχείων κόστους για κάθε τμήμα.

#### **4.3.8 Κοστολόγηση βάσει στόχου (Target Costing)**

Η κοστολόγηση βάσει στόχου αναδεικνύεται σε στρατηγικό εργαλείο διοίκησης λόγω του αυξημένου ανταγωνισμού που επικρατεί. Η κοστολόγηση βάσει στόχου αποτελεί ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης, σύμφωνα με το οποίο ο οργανισμός προσδιορίζει το κόστος ενός προϊόντος με βάση την τιμή πώλησης (στόχος με βάση τα δεδομένα για την τιμή της αγοράς) και το επιθυμητό περιθώριο κέρδους (Jacomit, Granja,2011). Η μετάφραση του ιαπωνικού όρου “genka kikaku” (σχεδιασμός κόστους) ως target costing έχει επικρατήσει στο δυτικό κόσμο, αν και αρκετοί ερευνητές θεωρούν ότι δεν αποδίδει την ακριβή έννοια (Τάκης Ελευθέριος,2017). Μία από τις πιο σημαντικές μεταβλητές του target costing είναι η αγορά και ο προσανατολισμός αυτής. Αρχικά, προσδιορίζεται η τιμή πώλησης με βάση την έρευνα αγοράς που έχει προηγηθεί και κατόπιν αφαιρείται από αυτή το επιθυμητό περιθώριο κέρδους. Έτσι, προσδιορίζεται το κόστος- στόχος, που συνήθως είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος παραγωγής.

Συνοψίζοντας, η διοικητική λογιστική ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης της επιχείρησης με σκοπό τη λήψη αποφάσεων στρατηγικής σημασίας. Η διαχείριση του κόστους αποτελεί σημαντικό τμήμα της διοικητικής λογιστικής, καθώς αναλύει τα στοιχεία του κόστους της παραγωγής και διάθεσης των οικονομικών αγαθών είτε πρόκειται για προϊόντα είτε για υπηρεσίες έχοντας ως βασικό σκοπό τη δημιουργία αξίας για τον πελάτη με τη χρήση όσο το δυνατό λιγότερων πόρων. Το κόστος μπορεί να χαρακτηριστεί ως το σύνολο των οικονομικών θυσιών που απαιτούνται για την παραγωγή και την διάθεση ενός οικονομικού αγαθού. Τα κοστολογικά συστήματα που υλοποιούν τη διαδικασία της κοστολόγησης

προσαρμόζονται στις ανάγκες του κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας και αποτελούν σημαντικό εργαλείο για κάθε επιχείρηση. Ο βαθμός ανάπτυξης ενός κοστολογικού συστήματος εξαρτάται από τις ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση και σαφώς από τους πόρους που διαθέτει.

## **Κεφάλαιο 5ο**

### **Το διπλογραφικό σύστημα και η αναλυτική λογιστική των δημόσιων μονάδων υγείας στην Ελλάδα**

Η ενότητα που ακολουθεί αναπτύσσει λεπτομερώς την έννοια της διπλογραφίας στις δημόσιες μονάδες υγείας στην Ελλάδα όπως προβλέπει το προεδρικό διάταγμα 146/2003, προκειμένου, από τη διεξαγωγή της έρευνας, να διαπιστωθεί η αποτελεσματική ή μη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και της αναλυτικής λογιστικής. Πιο συγκεκριμένα, περιγράφεται λεπτομερώς ο λογιστικός χειρισμός για κάθε ομάδα του σχεδίου λογαριασμών των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων και για τα τρία ανεξάρτητα λογιστικά κυκλώματα, δηλαδή της γενικής λογιστικής (ομάδες 1 – 8), της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) και των λογαριασμών τάξεως του δημόσιου λογιστικού (ομάδα 10). Τέλος, επισημαίνονται οι αδυναμίες του εν λόγω προεδρικού διατάγματος.

#### **5.1 Το σχέδιο των λογαριασμών**

Το προεδρικό διάταγμα 146 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας» θέσπισε το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα της γενικής λογιστικής, της αναλυτικής λογιστικής και της λογιστικής του δημόσιου λογιστικού στις δημόσιες μονάδες υγείας. Το σχέδιο λογαριασμών των δημόσιων μονάδων υγείας κατανέμεται σε τρία μέρη καθένα από τα οποία λειτουργεί ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες σε καθεμία από τις οποίες αντιστοιχούν οι αριθμοί 1-9 και 0. Οι ομάδες 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσης εμφανίζουν χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο. Οι ομάδες 6-7 αποτελούνται από τους λογαριασμούς οργανικών εξόδων και εσόδων κατ' είδος, οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσης μηδενίζονται αφού μεταφερθούν στους λογαριασμούς της Γενικής Εκμετάλλευσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως (ομάδα 8). Στη συνέχεια γίνεται μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 8 σε λογαριασμούς του ισολογισμού. Στην ομάδα 9 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής και στην ομάδα 0 οι λογαριασμοί τάξεως του δημόσιου λογιστικού (ΠΔ 146/2003, §1.2.100).

#### **5.2 Η κωδικοποίηση των λογαριασμών**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1.2.101 του ΠΔ 146/03, η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και το εκατονταδικό σύστημα και διέπεται από τις εξής βασικές αρχές:

- Οι λογαριασμοί κάθε ομάδας έχουν ως πρώτο αραβικό ψηφίο το ψηφίο της ομάδας, όπως το ψηφίο 1, οι λογαριασμοί της δεύτερης ομάδας το ψηφίο 2 κ.ο.κ.
- Σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι δέκα (10) πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη, στο αραβικό ψηφίο της ομάδας, των ψηφίων 0,1,2,3,4,5,6,7,8 και 9
- Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους κατά το εκατονταδικό σύστημα. Έτσι κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε εκατό δευτεροβάθμιους.
- Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς κατά το εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα.

Αν η Μονάδα Υγείας αντιμετωπίζει περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τους υφιστάμενους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς εκτός από εκείνους που εμφανίζονται στο σχέδιο λογαριασμών και να τους εντάσσει στους κωδικούς αριθμούς που τελειώνουν σε 90-99, όταν οι κωδικοί αυτοί αριθμοί δεν έχουν καταληφθεί από δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του Σχεδίου (ΠΔ 146/03, §1.2.102).

### **5.3 Υποχρεωτικοί και προαιρετικοί λογαριασμοί**

Κάθε μονάδα υγείας για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, χωρίς να έχει την δυνατότητα να δημιουργεί οποιονδήποτε άλλον, έστω και αν υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί (ασυμπλήρωτοι). Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί με την έννοια της παραπάνω περιπτώσεως. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της Μονάδας Υγείας, είτε όπως παρουσιάζονται στο σχέδιο λογαριασμών, είτε μετά την ανάπτυξή τους σε περισσότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών στους οποίους διασπάται οποιοσδήποτε προαιρετικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός, είναι δυνατό να γίνεται στους κωδικούς αριθμούς οι οποίοι λήγουν σε 90 – 99. Οι

δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί που δεν έχουν υπογράμμιση, αλλά ο τίτλος τους αρχίζει από την λέξη «λοιπά», τηρούνται υποχρεωτικά (όπως και οι έχοντες υπογράμμιση). Επιτρέπεται, όμως, με χρησιμοποίηση όσων από τους τελευταίους δέκα δευτεροβάθμιους (κάθε πρωτοβάθμιου) είναι κενοί να διασπασθούν σε περισσότερους δευτεροβάθμιους. Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί, καθώς επίσης και όσοι περιγράφονται στο σχέδιο λογαριασμών και σχετίζονται με λογαριασμούς του Δημόσιου Λογιστικού. Η δημιουργία νέων τριτοβάθμιων λογαριασμών είναι ελεύθερη, υπό την προϋπόθεση ότι θα καλύπτουν περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τους υπάρχοντες τριτοβάθμιους και ότι δεν μεταβάλλεται η σειρά των υποχρεωτικών τριτοβάθμιων.

## **5.4 Γενική Λογιστική**

### **5.4.1 Ομάδα 1<sup>η</sup>: Πάγιο Ενεργητικό**

Στην 1<sup>η</sup> ομάδα περιλαμβάνονται τα αγαθά, οι αξίες και τα δικαιώματα που προορίζονται να μείνουν μακροχρόνια στη μονάδα υγείας, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροχρόνιες απαιτήσεις. Κριτήριο για την ένταξη ενός αγαθού στην πρώτη ομάδα του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των δημόσιων μονάδων υγείας είναι η διάρκεια της χρήσης τους και της ωφέλιμης ζωής τους. (Βαρβατσουλάκης)

Στο λογαριασμό 10.00<sup>7</sup> «γήπεδα – εδαφικές εκτάσεις» παρακολουθούνται οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν ανεγερθεί κτήρια της μονάδας υγείας. Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους υπολογισμούς του λογαριασμού 10 με καταχώρηση της αξίας κτήσεως στην οποία δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά σε μία πενταετία. Τα έργα διαμορφώσεως των γηπέδων διακρίνονται σε εκείνα που δεν φθείρονται και συνεπώς τα σχετικά έξοδα αυξάνουν την αξία κτήσεως και σε εκείνα που φθείρονται (πχ πλακόστρωση, μαντρότοιχος) και τα σχετικά έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» και αποσβένονται σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας. Τα γήπεδα και τα οικόπεδα δεν αποσβένονται εκτός εάν υπάρχει κίνδυνος απαξίωσης, οπότε πιστώνεται ο λογαριασμός 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων

---

<sup>7</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.104

γηπέδων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10. Στο λογαριασμό 11<sup>8</sup> «κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων -τεχνικά έργα» παρακολουθούνται οι οικοδομικές κατασκευές που προορίζονται για οποιαδήποτε δραστηριότητα της μονάδας υγείας, οι πρόσθετες εγκαταστάσεις που είναι συνδεδεμένες με το κτήριο καθώς και οι μόνιμες κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών της μονάδας υγείας. Τα κτήρια, οι εγκαταστάσεις κτηρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από την καταχώρηση σε αυτούς της αξίας κτήσης ή του κόστους κατασκευής όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευή. Τα έξοδα κτήσεως καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14. Η αξία κτήσεως των κτηρίων και των τεχνικών έργων προσαυξάνεται κάθε φορά με την αξία των επεκτάσεων και βελτιώσεων. Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα εξής:

- I. Πιστώνεται ο λογαριασμός του κτηρίου ή του τεχνικού έργου με το ποσό που αντιστοιχεί στο τίμημα πώλησης που αναγράφεται στο συμβόλαιο και χρεώνεται ο λογαριασμός με τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησης
- II. Πιστώνεται ο λογαριασμός του κτηρίου ή τεχνικού έργου με το σύνολο των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωση μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου
- III. Στη χρέωση του λογαριασμού μεταφέρεται η αξία της εδαφικής έκτασης και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως, ενώ στην πίστωση μεταφέρεται τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για απαξίωση της εδαφικής έκτασης.
- IV. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» ή στο λογαριασμό 81.02.01 «ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων» όταν πρόκειται για ζημία είτε στο λογαριασμό 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» ή στο λογαριασμό 81.03.01 «κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων» όταν πρόκειται για κέρδος.

---

<sup>8</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.105

Στο λογαριασμό 12<sup>9</sup> «μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός εξοπλισμός» παρακολουθούνται τα πάσης φύσεως μηχανήματα της μονάδας υγείας, οι τεχνικές κατασκευές που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση των μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους με το λειτουργικό σύστημα της μονάδας υγείας, ακόμη και αν δεν σχετίζονται με τα μηχανήματα αλλά συνδέονται με το λειτουργικό κύκλωμα της μονάδας (πχ εγκαταστάσεις θέρμανσης). Επίσης στους υπολογαριασμούς του 12 παρακολουθούνται τα πάσης φύσεως εργαλεία που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη του ενός έτους, τα επιστημονικά όργανα που χρησιμοποιούνται για την παροχή συγκεκριμένων υγειονομικών υπηρεσιών, τα διάφορα μηχανολογικά όργανα πχ μετρήσεων, ο μηχανολογικός εξοπλισμός που είναι εγκατεστημένος σε ακίνητα τρίτων και που μετά την παρέλευση συγκεκριμένου χρόνου η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς κάποιο αντάλλαγμα. Στο λογαριασμό 13<sup>10</sup> «μεταφορικά μέσα» παρακολουθούνται τα πάσης φύσεως οχήματα με τα οποία η μονάδα υγείας διενεργεί μετακινήσεις ασθενών, προσωπικού ή υλικών. Όσον αφορά τη λειτουργία των υπολογαριασμών του 13 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Στους υπολογαριασμούς του 14<sup>11</sup> παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των χώρων της μονάδας υγείας όπως για παράδειγμα διάφορα είδη εστίασεως, μηχανές γραφείων, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, έργα τέχνης και λοιπά είδη. Οι υπολογαριασμοί του 15<sup>12</sup> παρακολουθούν τα ποσά που διατίθενται για την απόκτηση ή την κατασκευή νέων πάγιων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τις προκαταβολές για την αγορά τους. Στους λογαριασμούς του 16<sup>13</sup> παρακολουθούνται αφενός τα άυλα οικονομικά αγαθά της μονάδας υγείας όπως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, η φήμη, η πελατεία, η καλή οργάνωση και αφετέρου τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση της μονάδας υγείας. Ο λογαριασμός 18<sup>14</sup> περιλαμβάνει τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και οποιασδήποτε άλλης εταιρικής μορφής, με την προϋπόθεση ότι η κατοχή τους θα είναι μακροχρόνια, διαφορετικά κατατάσσονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό της ομάδας 3. Οι τίτλοι καταχωρούνται στην αξία κτήσης. Όταν η κάλυψη του κεφαλαίου γίνεται σε δόσεις,

---

<sup>9</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.6

<sup>10</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.107

<sup>11</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.108

<sup>12</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.109

<sup>13</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.110

<sup>14</sup> ΠΔ 146/03, παρ.2.2.112



χρεώνεται ο κατάλληλος υπολογαριασμός του 18 και πιστώνεται ο 53.06 «οφειλόμενες δόσεις τίτλων πάγιας επένδυσης» με την αξία των δόσεων. Οι τίτλοι πάγιας επένδυσης όπως και τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή τους. Όταν πρόκειται για εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους, η τρέχουσα τιμή ορίζεται ως ο μέσος όρος των τιμών κλεισίματος κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως, ενώ για τίτλους μη εισηγμένων ανωνύμων εταιρειών η τρέχουσα τιμή είναι αυτή του τελευταίου ισολογισμού της εταιρείας. Εάν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της αξίας κτήσης, η διαφορά καταχωρείται με χρέωση του λογαριασμού 68.18 για τους τίτλους πάγιας επένδυσης ή του λογαριασμού 68.34 για τα χρεόγραφα και με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών 18.00.98 ή 34.98. Τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών της ομάδας 6 μεταφέρονται στο λογαριασμό 41.12 «Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία», εφόσον υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, πριν γίνει η μεταφορά στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς. Εάν η τρέχουσα τιμή είναι υψηλότερη της αξίας κτήσης, η διαφορά καταχωρείται με πίστωση των λογαριασμών 78.18 και 78.34 εάν πρόκειται για μακροχρόνιους τίτλους ή χρεόγραφα αντίστοιχα και χρέωση των λογαριασμών 18.00.98 ή 34.98. Σε αυτήν την περίπτωση τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών της ομάδας 7 μεταφέρονται με πίστωση του λογαριασμού 41.12, πριν τη μεταφορά των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης. Η τήρηση μητρώου χρεογράφων, δηλαδή του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών 18 και 34 στο οποίο παρακολουθείται η κίνηση σε αξίες και ποσότητες όλων των χρεογράφων και των μακροχρόνιων τίτλων της οντότητας, είναι υποχρεωτική. Οι υπολογαριασμοί του 19 παρακολουθούν το πάγιο ενεργητικό των κέντρων υγείας ή των άλλων μονάδων υγείας που λειτουργούν σε διαφορετικές περιοχές από αυτές του κεντρικού και δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια.

#### **5.4.2 Ομάδα 2<sup>η</sup> : Αποθέματα**

Στη δεύτερη ομάδα παρακολουθούνται τα αποθέματα της μονάδας υγείας, δηλαδή τα υλικά αγαθά τα οποία προορίζονται να πωληθούν ή να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή άλλων προϊόντων απαραίτητων για την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών. Τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορεύματα τα οποία προορίζονται για πώληση, σε ημιτελή προϊόντα που βρίσκονται σε κάποιο στάδιο μεταποίησης, σε έτοιμα προϊόντα που παράγονται με σκοπό τη διάθεσή τους, σε υποπροϊόντα που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα σε κάποιο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτη ή βοηθητική ύλη, σε υπολείμματα που είναι

ακατάλληλα για περαιτέρω αξιοποίηση. Τα είδη των αποθεμάτων που συναντώνται συχνότερα είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας. Τα αρχικά και τα τελικά αποθέματα και οι αγορές για κάθε αγαθό τηρούνται σε ξεχωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή πιο αναλυτικούς λογαριασμούς. Η παρακολούθηση των αποθεμάτων απαιτεί τη λειτουργία οργανωμένης αποθήκης. Μέσω της αποθήκης τα νοσοκομεία παρακολουθούν και τη διακίνηση των αναλώσιμων υλικών ώστε να γνωρίζουν το κόστος των αναλωθέντων υλικών, πληροφορία που είναι πολύ χρήσιμη, διότι οι αναλώσεις των υλικών αποτελούν μια σημαντική οικονομική δαπάνη για την εκπλήρωση του σκοπού τους.

#### **Αγορές αποθεμάτων**

Οι αγορές των αποθεμάτων καταχωρούνται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών της ομάδας 2 στην αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια μειωμένη με τυχόν εκπτώσεις, απαλλαγμένη από τους φόρους και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (δασμοί εισαγωγής, μεταφορικά έξοδα). Η χρέωση των υπολογαριασμών της ομάδας 2 πραγματοποιείται μόνο εφόσον γίνει η παραλαβή των αποθεμάτων. Σε περίπτωση επιστροφής αγορών και τυχόν εκπτώσεων εκτός τιμολογίου, πιστώνονται με τα αντίστοιχα ποσά οι κατάλληλοι υπολογαριασμοί των αποθεμάτων.

#### **Απογραφή**

Η απογραφή των αποθεμάτων κατ'είδος, ποσότητα και ποιότητα είναι υποχρεωτική τουλάχιστον μία φορά σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής.<sup>15</sup>

#### **Αποτίμηση αποθεμάτων**

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης, δηλαδή στο ποσό που αντιστοιχεί στις δαπάνες που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Μετά την αρχική αναγνώριση τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος στην οποία υπολογίζεται ότι θα πωληθεί κάτω από ομαλές συνθήκες, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (για ημιτελή υλικά) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης. Τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης μειωμένη με τα άμεσα έξοδα για την πραγματοποίηση της πώλησης. Τα αποθέματα της απογραφής αποτιμώνται

---

<sup>15</sup> Πδ 146/03 παρ.2.2.204

στην τιμή κτήσης με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Η τιμή κτήσεως με τη μέθοδο αυτή υπολογίζεται από τον ακόλουθο τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αρχικού αποθέματος} + \text{Αξία αγορών}}{\text{ποσότητα αρχικού αποθέματος} + \text{ποσότητα αγορών}}$$

Δίνεται η δυνατότητα στη μονάδα υγείας να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο από την προηγούμενη όπως καθορίζεται στο νόμο 4308/14 χωρίς να επιτρέπεται όμως η αλλαγή της μεθόδου από χρήση σε χρήση.

#### **5.4.3 Ομάδα 3<sup>η</sup>: Απαιτήσεις και Διαθέσιμα**

Στην τρίτη ομάδα παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, εκείνες δηλαδή που είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της μονάδας υγείας κατά του Ελληνικού Δημοσίου, των ιδιωτών και των φορέων κοινωνικής ασφάλισης.<sup>16</sup> Στους υπολογαριασμούς του 31 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της μονάδας υγείας κατά του Ελληνικού Δημοσίου καθώς και κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, οι οποίες προέρχονται από επιχορηγήσεις, μισθώματα κινητής και ακίνητης περιουσίας καθώς και από παρεπόμενες δραστηριότητες. Στους υπολογαριασμούς του 32 καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται για τις παραγγελίες από το εξωτερικό. Μόλις γίνει η παραλαβή των αγαθών, η αξία κτήσεως τους μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1 ή 2. Ο λογαριασμός 33 παρακολουθεί τις απαιτήσεις από διάφορους χρεώστες, δηλαδή απαιτήσεις που δεν εντάσσονται σε άλλη κατηγορία της ομάδας 3 όπως επίσης και τα γραμμάτια εισπρακτέα. Στους υπολογαριασμούς του 34 καταχωρείται η αξία κτήσεως των χρεογράφων, για τα οποία ισχύουν όσα ορίστηκαν προηγουμένως στην παράγραφο 2.4.1. Οι υπολογαριασμοί του 35 παρακολουθούν τις απαιτήσεις που προέρχονται από καταβολές ποσών στους συνεργάτες της μονάδας υγείας για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου. Επίσης, παρακολουθούνται και οι πάγιες προκαταβολές που βαρύνουν συγκεκριμένους υπόλογους και παρουσιάζονται σε περιπτώσεις αντιμετώπισης μικροεξόδων. Η χρέωση του υπολογαριασμού του 35 και η αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 38 γίνεται με την έκδοση του Χρηματικού Εντάλματος και της ισόποσης τραπεζικής επιταγής στο όνομα του υπολόγου. Η έκδοση του χρηματικού εντάλματος για την απόδοση του ποσού στον υπόλογο δεν ενημερώνει το δημόσιο λογιστικό αφού η πάγια

<sup>16</sup> Πδ 146/2003 παρ.2.2.301

προκαταβολή κινείται εκτός προϋπολογισμού. Μία από τις βασικές αρχές της Λογιστικής είναι η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη αρχή, η κάθε χρήση πρέπει να επιβαρύνεται με τα έσοδα που την αφορούν ανεξάρτητα αν εισπράχθηκαν ή όχι και με τα έξοδα που την αφορούν ανεξάρτητα αν πληρώθηκαν ή οφείλονται. Με τη βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36), τακτοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα ώστε να επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης που αφορούν. Ο λογαριασμός 37 είναι κενός. Οι υπολογαριασμοί του 38 παρακολουθούν τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας υγείας όπως τα μετρητά, οι καταθέσεις όψεως, τα ληγόμενα τοκομερίδια καθώς και οι καταθέσεις προθεσμίας. Στο λογαριασμό 39 καταχωρούνται οι απαιτήσεις που αφορούν τα κέντρα υγείας.

#### **5.4.4 Ομάδα 4<sup>η</sup> : Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις**

Η καθαρή θέση περιλαμβάνει το κεφάλαιο, τα αποθεματικά και τα αποτελέσματα εις νέο. Ο λογαριασμός 40 και οι οικείοι υπολογαριασμοί παρακολουθούν το κεφάλαιο. Ο λογαριασμός 41 και οι υποδιαίρεσεις του παρακολουθούν τα κάθε είδους και φύσης αποθεματικά καθώς και τις διαφορές που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της δημόσιας μονάδας υγείας. Τα αποθεματικά είναι ποσά που δεν έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο. Τα αποτελέσματα εις νέο παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς του 42 ανάλογα με το αν πρόκειται για πλεόνασμα ή έλλειμμα. Οι λογαριασμοί του 43 πιστώνονται με την αξία των επιχορηγήσεων που γίνονται για τη χρηματοδότηση περιουσιακών στοιχείων, ενώ χρεώνονται αντίστοιχα οι λογαριασμοί της ομάδας 3. Όταν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού κρατείται συγκεκριμένο ποσό για την κάλυψη ζημιάς ή ενδεχόμενης υποτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου, σχηματίζεται πρόβλεψη σε βάρος του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης. Κατά τον σχηματισμό των προβλέψεων πιστώνονται οι κατάλληλοι υπολογαριασμοί του 44 και χρεώνεται ο κατάλληλος λογαριασμός της ομάδας 8. Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε έτους. Αν υπάρχουν ποσά που δεν χρησιμοποιήθηκαν είτε επειδή οι ζημίες ήταν μικρότερες από τις σχηματισμένες προβλέψεις είτε δεν υπήρξαν οι κίνδυνοι για τους οποίους σχηματίστηκαν αρχικά, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις» με αντίστοιχη χρέωση του οικείου υπολογαριασμού του 44. Ο λογαριασμός 45 παρακολουθεί τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, εκείνες δηλαδή που θα τακτοποιηθούν μετά το τέλος της χρήσης που ακολουθεί.

#### **5.4.5 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις**

Στην 5<sup>η</sup> ομάδα παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Στους υπολογαριασμούς του 50 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της μονάδας υγείας προς τους προμηθευτές εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και προς το Ελληνικό Δημόσιο. Οι υπολογαριασμούς του 51 πιστώνονται με την αποδοχή συναλλαγματικών, την έκδοση γραμματίων ή την υπογραφή από τη μονάδα υγείας των εγγυητικών επιστολών ενώ χρεώνονται με την πληρωμή των παραπάνω τίτλων. Στο λογαριασμό 52 περιλαμβάνονται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τα πιστωτικά ιδρύματα. Στις υποδιαρέσεις του λογαριασμού 53 «πιστωτές διάφοροι» παρακολουθούνται οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που δεν περιλαμβάνονται σε άλλο λογαριασμό της ομάδας 5. Οι υποχρεώσεις προς φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο παρακολουθούνται στο λογαριασμό 54, ενώ στο λογαριασμό 55 εντάσσονται οι υποχρεώσεις προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς που προέρχονται από τη μισθοδοσία του προσωπικού. Οι μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού παρακολουθούνται στους λογαριασμούς του 56 και συμβάλλουν στην εμφάνιση του πραγματικού μεγέθους των εσόδων και εξόδων κατά το κλείσιμο της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, τα έσοδα που ανήκουν σε επόμενη χρήση μεταφέρονται με χρέωση του λογαριασμού των εσόδων στο λογαριασμό 56.00 «έσοδα επόμενης χρήσης» με πίστωση αυτού του λογαριασμού.

#### **5.4.6 6<sup>η</sup> Ομάδα: Οργανικά έξοδα κατ'είδος**

Στην 6<sup>η</sup> ομάδα απεικονίζονται τα έξοδα της κλειόμενης χρήσης. Στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα των λογαριασμών των εξόδων μεταφέρονται με χρέωση των λογαριασμών της 8<sup>ης</sup> ομάδας (λογαριασμοί γενικής εκμετάλλευσης). Πριν την πραγματοποίηση της μεταφοράς αυτής γίνονται εγγραφές τακτοποίησης με τη βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών ώστε να μεταφέρονται στην 8<sup>η</sup> ομάδα μόνο τα έξοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση. Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν μισθούς, επιδόματα, οδοιπορικά, εργοδοτικές εισφορές και αποζημιώσεις απολύσεως, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι βαρύνουν και καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο. Στους λογαριασμούς του 61 παρακολουθούνται όλα τα έξοδα της μονάδας υγείας που αφορούν τρίτους οι οποίοι δεν έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με τη μονάδα, όπως για παράδειγμα αμοιβές λογιστών, δικηγόρων, πραγματογνώμων. Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται τα έξοδα ηλεκτρισμού, ύδρευσης, ενοικίων, επισκευών και συντηρήσεων. Στις υποδιαρέσεις του 63 παρακολουθούνται τα έξοδα από φόρους και

τέλη, όχι όμως οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, τα πρόστιμα, οι προσαυξήσεις και οι δασμοί επί των εισαγωγών. Στο λογαριασμό 64 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της μονάδας που δεν παρακολουθούνται σε κάποιο άλλο λογαριασμό της 6<sup>ης</sup> ομάδας. Για παράδειγμα καταχωρούνται τα έξοδα που αφορούν τις μετακινήσεις του προσωπικού, όπως τα οδοιπορικά έξοδα, οι ημερήσιες αποζημιώσεις λόγω μετακίνησης εκτός έδρας, έξοδα προβολής και διαφήμισης, οι δαπάνες εκπαίδευσης. Στο λογαριασμό 65 παρακολουθούνται όλα τα χρηματοοικονομικά έξοδα, δηλαδή οι τόκοι που βαρύνουν την μονάδα υγείας, στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις επί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και στο λογαριασμό 68 οι προβλέψεις για κινδύνους.

#### **5.4.7 7<sup>η</sup> Ομάδα: Οργανικά έσοδα κατ'είδος**

Η 7<sup>η</sup> ομάδα καταγράφει τα έσοδα που προέρχονται από πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων σε περίπτωση ιδιοπαραγωγής, παροχή υπηρεσιών υγείας, επιχορηγήσεις και παρεπόμενες ασχολίες, χωρίς να περιλαμβάνει τα έκτακτα έσοδα που παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της 8<sup>ης</sup> ομάδας. Κατά τη διάρκεια της χρήσης οι λογαριασμοί της 7<sup>ης</sup> ομάδας πιστώνονται με την πραγματοποίηση των εσόδων και στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα μεταφέρονται με πίστωση των λογαριασμών της 8<sup>ης</sup> ομάδας. Σε περίπτωση ύπαρξης μη δεδουλευμένων εσόδων πραγματοποιούνται εγγραφές προσαρμογής, ώστε στο τέλος της χρήσης να απεικονίζονται μόνο τα έσοδα που αφορούν την συγκεκριμένη χρήση.

#### **5.4.8 8<sup>η</sup> Ομάδα: Λογαριασμοί αποτελεσμάτων**

Στην 8<sup>η</sup> ομάδα παρακολουθούνται τα μικτά και καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, οι προβλέψεις για πιθανούς κινδύνους και τα αποτελέσματα χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός 80.00 χρεώνεται με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης, των δεδουλευμένων εξόδων ενώ πιστώνεται με την αξία των δεδουλευμένων εσόδων και των τελικών αποθεμάτων. Ο λογαριασμός 81 χρεώνεται όταν πραγματοποιούνται έκτακτα και ανόργανα έξοδα, ο λογαριασμός 82 χρεώνεται για την καταχώριση εξόδων προηγούμενων χρήσεων και πιστώνεται για την αναγνώριση εσόδων από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων. Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσης για την κατάρτιση της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσεως. Από το συσχετισμό των λογαριασμών των εσόδων και εξόδων προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης. Δηλαδή τα υπόλοιπα των λογαριασμών 80-84

μεταφέρονται κατά το κλείσιμο της χρήσης στο λογαριασμό 86. Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης για τη διάθεση των αποτελεσμάτων, δηλαδή χρεώνεται όταν υπάρχει καθαρό έλλειμμα (πίστωση του 86), ενώ πιστώνεται σε αντίθετη περίπτωση (χρέωση του 86), χρεώνεται με το υπόλοιπο του ελλείμματος προηγούμενης χρήσης (πίστωση του 42), ενώ πιστώνεται με το υπόλοιπο του πλεονάσματος προηγούμενης χρήσης. Τέλος, ο λογαριασμός 88 χρεώνεται με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών 41 ή 42 σε περίπτωση ύπαρξης πλεονάσματος και αντίστροφα πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του 42 σε περίπτωση ύπαρξης ελλείμματος. Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης για το κλείσιμο των λογαριασμών στους οποίους αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσης.

## **5.5 Η αναλυτική λογιστική στις δημόσιες μονάδες υγείας**

### **5.5.1 Γενικά**

Ο υπολογισμός του κόστους στις δημόσιες μονάδες υγείας διαφέρει από τον αντίστοιχο άλλων οργανισμών παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών, καθώς κάθε ασθενής που είναι και «πελάτης» του συστήματος αντιδρά διαφορετικά σε κάθε θεραπεία. Παράλληλα, υπάρχει και η νοοτροπία αυξανόμενης ανάλωσης των πόρων για να αποκατασταθεί πάση θυσία η κατάσταση της υγείας των ασθενών. Η ανάπτυξη σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων για τον έλεγχο του κόστους στις μονάδες παροχής υπηρεσιών υγείας αποτελεί επιτακτική ανάγκη, καθώς οι δαπάνες για την υγεία έχουν αυξηθεί δραματικά λόγω και της αύξησης των ορίων ηλικίας. Στην Ελλάδα, η εφαρμογή του ΠΔ 146/03 εισήγαγε την λειτουργία ολοκληρωμένου συστήματος εσωλογιστικής κοστολόγησης λειτουργιών και υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το εν λόγω προεδρικό διάταγμα οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής αναπτύσσονται σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα και χρεωπιστώνονται μόνο μεταξύ τους. Η μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής γίνεται είτε άμεσα είτε περιοδικά σε μηνιαία βάση. Όμως, ο καθορισμός του κέντρου κόστους που βαρύνει το κάθε έξοδο θα πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα με τη λογιστικοποίησή του και όχι με μεταγενέστερο μερισμό, έτσι ώστε να αντικατοπτρίζει με αξιόπιστο τρόπο το κόστος. Με τη χρήση ενός σύγχρονου μηχανογραφικού συστήματος επιτυγχάνεται η ταυτόχρονη ενημέρωση της αναλυτικής και γενικής λογιστικής με το ίδιο παραστατικό. Ακολούθως περιγράφεται

αναλυτικά ο τρόπος λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των ελληνικών δημόσιων μονάδων υγείας.

### **5.5.2 Ανάλυση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής**

Στους υπολογαριασμούς του 90 μεταφέρονται τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7, και 8, χωρίς όμως να κινούνται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής. Οι λογαριασμοί αυτοί ονομάζονται διάμεσοι, διότι παρεμβάλλονται μεταξύ των δύο τομέων της λογιστικής, καθώς και αντικριζόμενοι διότι αντικρίζουν τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός 90.01 πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του 94 για τη μεταφορά στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής της αξίας των αποθεμάτων έναρξης, ο 90.02 πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του 94 για τη μεταφορά της αξίας κτήσης των αγορών των αποθεμάτων, ο 90.06 πιστώνεται με χρέωση του 92 για τη μεταφορά του λειτουργικού κόστους και ο 90.07 χρεώνεται με αντίστοιχη πίστωση του 96 για τη μεταφορά των κονδυλίων των εσόδων της ομάδας 7. Στο λογαριασμό 91 συγκεντρώνονται ορισμένα έξοδα της ομάδας 6 που δεν μπορούν να κατανεμηθούν απευθείας στα κέντρα κόστους του 92, δημιουργούνται δηλαδή ενδιάμεσα βοηθητικά κέντρα κόστους. Τέτοια έξοδα είναι τα έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων, έξοδα αυτοκινήτων μεταφοράς προσωπικού καθώς και των ασθενοφόρων. Ο λογαριασμός 92 παρακολουθεί τα πέντε πρωταρχικά κέντρα κόστους που θα καταλογιστούν στη συνέχεια στους φορείς κόστους. Πιο συγκεκριμένα, στο λογαριασμό 92.00 καταχωρείται το κόστος λειτουργίας των υπηρεσιών που ασχολούνται με την άμεση παροχή υγειονομικών υπηρεσιών, στον 92.01 παρακολουθείται το κόστος λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών του νοσοκομείου κατά διεύθυνση ή τμήμα ενώ στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται στον 98.99 « Αποτελέσματα Χρήσης », στον 92.02 τηρείται το κόστος της έρευνας και ανάπτυξης, στον 92.03 το κόστος λειτουργίας δημοσίων σχέσεων και στον 92.04 το κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Ο λογαριασμός 93.21 παρακολουθεί το κόστος παραγωγής προϊόντων, εφόσον παράγονται από τη μονάδα υγείας, ενώ ο 93.73 το κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών εφόσον για την παροχή τους αναλώνονται υλικά. Στους λογαριασμούς του 94 καταχωρούνται τα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2. Η μεταφορά γίνεται με πίστωση των λογαριασμών 90.01 και 90.02, χωρίς να γίνεται απαραίτητα κάποια πληκτρολόγηση, αρκεί να έχει ρυθμιστεί σωστά το πρόγραμμα του Η/Υ. Οι μερίδες αποθήκης αποτελούν το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 94 και ενημερώνονται βάσει των



σχετικών δικαιολογητικών. Στην πίστωση των υπολογαριασμών του 96 καταχωρούνται τα ποσά των εσόδων της ομάδας 7, χωρίς να απαιτείται κάποια ιδιαίτερη πληκτρολόγηση, ούτε η αναγραφή των κωδικών της αναλυτικής λογιστικής στα παραστατικά των λογιστικών εγγραφών της γενικής λογιστικής. Στη χρέωση του 96 καταχωρούνται τα αντίστοιχα ποσά των λογαριασμού 92. Έτσι, προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα που κατόπιν μεταφέρεται σε υπολογαριασμό του 98. Στο λογαριασμό 97 καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν κατά την απογραφή των αποθεμάτων, καθώς και οι διαφορές που προκύπτουν λόγω μη ενσωμάτωσης ορισμένων εξόδων στα κέντρα κόστους. Ο λογαριασμός 98 προσδιορίζει το τελικό καθαρό αποτέλεσμα, κατόπιν μεταφοράς σε αυτόν του μικτού αποτελέσματος, των διαφορών απογραφών και καταλογισμού και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων. Για τον υπολογισμό του κόστους και του καθαρού αποτελέσματος απαιτούνται επιπλέον η χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων και η χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών για κάθε μεταφορά έπειτα από το λογαριασμό 91. Τέλος, προκειμένου να γίνει το κλείσιμο των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής, οι λογαριασμοί που εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο χρεώνονται με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

## **5.6 Οι λογαριασμοί τάξεως των δημόσιων μονάδων υγείας**

Οι λογαριασμοί τάξεως αποτελούν αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα και παρακολουθούν την εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων και εξόδων, παρέχοντας ταυτόχρονα χρήσιμες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία, χωρίς να επηρεάζουν τη λειτουργία των λογαριασμών της γενικής και αναλυτικής λογιστικής, καθώς λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία κατά ζεύγη λογαριασμών. Με τη λειτουργία των λογαριασμών τάξεως καθιερώνεται η πλέον αξιόπιστη διπλογραφική μέθοδος για την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και της καταρτίσεως του απολογισμού. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων προϋποθέτει τη βεβαίωση των εσόδων, τον καθορισμό του οφειλέτη και της αιτίας της οφειλής και τέλος την είσπραξη. Αντίστοιχα, η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έξοδα προϋποθέτει αρχικά την ύπαρξη του κύριου διατάκτη της μονάδας υγείας που διαθέτει τις αναγραφόμενες στον προϋπολογισμό πιστώσεις τις οποίες μάλιστα μπορεί να μεταβιβάσει σε δευτερεύοντες διατάκτες. Ακολουθεί η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης που καθιστά τη μονάδα υγείας οφειλέτη, η έκδοση του εντάλματος πληρωμής από τον αρμόδιο του

ελεγκτικού συνεδρίου αφού προηγηθεί ο έλεγχος των κατάλληλων δικαιολογητικών που απαιτούνται για την εκκαθάριση της δαπάνης και τέλος πραγματοποιείται η πληρωμή της δαπάνης.

#### **5.6.1 Η λειτουργία των λογαριασμών τάξεως**

Αμέσως μετά την έγκριση του αρχικού προϋπολογισμού της χρήσης χρεώνεται ο λογαριασμός 02.00 και οι οικείοι υπολογαριασμοί του με το ποσό των εξόδων του προϋπολογισμού και παράλληλα πιστώνεται ο λογαριασμός 06.00 που αφορά τον προϋπολογισμό των εσόδων με το ποσό των προϋπολογισμένων εσόδων. Εάν προϋπολογίζεται πλεόνασμα χρεώνεται ο λογαριασμός 02.05, ενώ αν προϋπολογίζεται έλλειμμα πιστώνεται ο λογαριασμός 06.05. Κατά το κλείσιμο της χρήσης πιστώνεται ο λογαριασμός 02.00 με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών του Δημόσιου λογιστικού που εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα. Εάν υπάρξει μεταγενέστερη τροποποίηση του προϋπολογισμού, οι αυξομειώσεις των κονδυλίων καταχωρούνται στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10 που παρακολουθούν την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Σε περίπτωση που υπάρξει μείωση των κονδυλίων των εξόδων του προϋπολογισμού πιστώνεται ο λογαριασμός 02.10 με χρέωση του 06.10, ενώ αν υπάρξει αύξηση χρεώνεται ο λογαριασμός 02.10 και πιστώνεται ο 06.10. Κατά τη διάρκεια της χρήσης το υπόλοιπο του λογαριασμού 02.10 απεικονίζει τα υπόλοιπα των πιστώσεων του προϋπολογισμού που είτε δεν έχουν διατεθεί είτε δεν έχουν δεσμευτεί, ενώ το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του 06.10 απεικονίζει το ποσό των εσόδων του προϋπολογισμού που είτε δεν έχουν βεβαιωθεί είτε δεν έχουν εισπραχθεί. Το τελικό υπόλοιπο του 06.10 εάν είναι πιστωτικό δείχνει το έλλειμα του απολογισμού και μεταφέρεται με πίστωση του 06.40, ενώ εάν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό τότε υπάρχει πλεόνασμα του απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του 02.40. Ο λογαριασμός 02.20 που παρακολουθεί τις μεταβιβασθείσες πιστώσεις χρεώνεται με πίστωση του 02.10 σε περίπτωση μεταβίβασης πιστώσεων σε δευτερεύοντες διατάκτες και πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του 02.21 με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις από τους δευτερεύοντες διατάκτες. Το χρεωστικό υπόλοιπο του 02.20 δείχνει ποια ποσά από τις πιστώσεις που μεταβιβάστηκαν δεν έχουν δεσμευτεί. Ο λογαριασμός 02.21 που παρακολουθεί τις δεσμεύσεις των πιστώσεων από τους δευτερεύοντες διατάκτες χρεώνεται με πίστωση του 02.20 όταν πραγματοποιείται δέσμευση πιστώσεων. Το χρεωστικό υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού δείχνει τις αναληφθείσες υποχρεώσεις που δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί. Ο λογαριασμός 02.29 που παρακολουθεί τις προπληρωμές

χρεώνεται με πίστωση του 02.21 όταν εκδίδονται εντάλματα προπληρωμής σε υπόλογους επί αποδόσει λογαριασμού. Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει τα ποσά των εξόδων για τα οποία έχουν εκδοθεί εντάλματα προπληρωμής και δεν έχει αποδοθεί ακόμη λογαριασμός στους υπόλογους. Ο λογαριασμός 06.21 παρακολουθεί τα βεβαιωθέντα έσοδα και το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο δείχνει τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί αλλά δεν έχουν ακόμη εισπραχθεί. Ο λογαριασμός 02.30 που παρακολουθεί τις ενταλματοποιηθείσες δαπάνες χρεώνεται με πίστωση του 02.21 όταν εκδίδεται το ένταλμα πληρωμής μέχρι θεώρησή του. Το χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει τα εντάλματα που έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν ακόμη πληρωθεί. Ο λογαριασμός 02.31 παρακολουθεί τα πραγματοποιηθέντα έξοδα και χρεώνεται με πίστωση του 02.30 με την εξόφληση των ενταλμάτων. Στο τέλος της χρήσης δείχνει τον απολογισμό των εξόδων. Αντίστοιχα, ο λογαριασμός 06.31 παρακολουθεί τα εισπραχθέντα έσοδα, πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του 06.21 με την είσπραξη των εσόδων και στο τέλος της χρήσης αποτελεί τον απολογισμό των εσόδων. Επίσης, στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του δημόσιου λογιστικού που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Συμπερασματικά, το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των δημόσιων μονάδων υγείας προβλέπει τη λειτουργία τριών ανεξάρτητων λογιστικών κυκλωμάτων, της γενικής λογιστικής, της αναλυτικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως (δημόσιο λογιστικό). Αξίζει να σημειωθεί ότι δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην ανάπτυξη του σχεδίου των λογαριασμών, χωρίς να δίνονται πρακτικές και εξειδικευμένες οδηγίες για την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος και κυρίως της κοστολόγησης. Επιπλέον, δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στη μετατροπή των έμμεσων εξόδων σε άμεσα, χωρίς όμως να λαμβάνεται υπόψη το κόστος μιας τέτοιας προσπάθειας. Τέλος, τα περισσότερα παραδείγματα για την επεξήγηση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος αντλούνται από το χώρο των επιχειρήσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ιδιαίτερες ανάγκες των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων.

## Κεφάλαιο 6ο

### Η μεθοδολογική προσέγγιση της ποσοτικής έρευνας και η ανάλυση των στοιχείων που συλλέχθηκαν

#### 6.1 Εισαγωγή

Η καθιέρωση του ΠΔ 146/03 εισήγαγε την έννοια της διπλογραφικής λογιστικής, καθώς και της αναλυτικής λογιστικής ως μέρος αυτής στις δημόσιες μονάδες υγείας, φανερώνοντας την προσπάθεια της Πολιτείας για την εισαγωγή εννοιών της χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής στον τομέα της υγείας στη χώρας μας. Προκειμένου να εξακριβωθεί ο βαθμός της πιστής εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος, αλλά και οι αιτίες για τις τυχόν αποκλίσεις από τα ισχύοντα βάσει του κλαδικού αυτού λογιστικού σχεδίου, πραγματοποιήθηκε ποσοτική έρευνα. Η ποσοτική έρευνα στοχεύει στην επεξεργασία ενός δείγματος σε σχέση με ορισμένα χαρακτηριστικά και στη διαπίστωση της παρουσίας αυτού του χαρακτηριστικού στον πληθυσμό. Κατόπιν, παρουσιάζεται ο τρόπος συλλογής των στοιχείων και αναλύεται το δείγμα που χρησιμοποιήθηκε για την εξαγωγή των συμπερασμάτων.

#### 6.2 Συλλογή στοιχείων

Αρχικό βήμα για τη συλλογή των δεδομένων ήταν ο προσδιορισμός του πληθυσμού, που στη συγκεκριμένη περίπτωση ήταν όλα τα νοσοκομεία του Εθνικού Συστήματος Υγείας. Το επόμενο βήμα ήταν η επιλογή της μεθόδου για τη συλλογή των δεδομένων, δηλαδή είτε της δειγματοληψίας είτε της απογραφής. Εν προκειμένω, η συλλογή των στοιχείων για επεξεργασία πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίων τα οποία διανεμήθηκαν στις οικονομικές διευθύνσεις 58 νοσοκομείων του ΕΣΥ. Προτιμήθηκε η δειγματοληπτική μέθοδος έναντι της απογραφικής, καθώς η πρώτη είναι σαφώς ταχύτερη και οικονομικότερη σε σύγκριση με τη δεύτερη. Σημαντικό πλεονέκτημα της χρήσης των ερωτηματολογίων είναι η άντληση πληροφοριών από το δείγμα όταν αυτό βρίσκεται διασπαρμένο σε μεγάλη γεωγραφική περιοχή. Στη συγκεκριμένη έρευνα οι συμμετέχοντες ήταν διασκορπισμένοι σε ολόκληρη την Ελλάδα. Τα ερωτηματολόγια απεστάλησαν ηλεκτρονικά στις οικονομικές διευθύνσεις των προαναφερθέντων νοσοκομείων, ενώ παράλληλα για να αποφευχθεί ο κίνδυνος της χαμηλής συμμετοχής στην έρευνα, πραγματοποιήθηκε, σε ορισμένα νοσοκομεία στα οποία υπήρχε καλύτερη πρόσβαση, ιδιόχειρη παράδοση των ερωτηματολογίων με άμεση παραλαβή. Τελικά, συγκεντρώθηκαν συνολικά 73 ανώνυμα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια. Τα ερωτηματολόγια συμπεριλάμβαναν 25 σύντομες ερωτήσεις, οι

περισσότερες από τις οποίες ήταν κλειστού τύπου (closed questions). Ορισμένες από αυτές τις ερωτήσεις ήταν πολλαπλής επιλογής και ορισμένες έδιναν δύο εναλλακτικές (διχοτομικές ερωτήσεις). Στις ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής έγινε προσπάθεια να δοθούν αρκετές εναλλακτικές επιλογές, καθώς επίσης υπήρχε η εναλλακτική επιλογή “άλλο” αν καμία από τις επιλογές δεν ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα. Επιπλέον, υπήρχαν ερωτήσεις διαβαθμισμένης κλίμακας (κλίμακα Likert), όπου οι ερωτώμενοι κλήθηκαν να δηλώσουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους με συγκεκριμένες ερωτήσεις. Στόχος της έρευνας ήταν ο σχεδιασμός ενός ερωτηματολογίου που θα χαρακτηριζόταν από σαφήνεια και συντομία, ώστε να μην ταλαιπωρηθούν οι συμμετέχοντες. Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου αφορούσε προσωπικές ερωτήσεις προς τους συμμετέχοντες, όπως το φύλο, το επίπεδο εκπαίδευσής τους, τα χρόνια προϋπηρεσίας και τη θέση τους στον οργανισμό. Το επόμενο μέρος περιλάμβανε ερωτήσεις σχετικές με την εφαρμογή των κανόνων του διπλογραφικού συστήματος και της αναλυτικής λογιστικής, με την εφαρμογή ή μη λοιπών κοστολογικών συστημάτων, καθώς και με τα προβλήματα στην εφαρμογή της διπλογραφίας και της κοστολόγησης στις δημόσιες νοσηλευτικές μονάδες. Στο ερωτηματολόγιο αναφέρθηκε εξ αρχής ότι ο λόγος για τη συλλογή των στοιχείων ήταν η εκπόνηση της εν λόγω διπλωματικής εργασίας. Με την ολοκλήρωση της συλλογής των ερωτηματολογίων, ξεκίνησε η ανάλυσή τους. Το πρώτο στάδιο αφορούσε την κωδικοποίηση του ερωτηματολογίου και έτσι τα δεδομένα ταξινομήθηκαν σε κατηγορίες με τη χρήση αριθμητικών χαρακτήρων.

### **6.3 Ανάλυση των δεδομένων – Αποτελέσματα**

Ο βασικός στόχος του συγκεκριμένου κεφαλαίου είναι η στατιστική ανάλυση και παρουσίαση των αποτελεσμάτων της παρούσας ερευνητικής προσπάθειας. Για την ανάλυση των δεδομένων με σκοπό την διερεύνηση των ερευνητικών υποθέσεων, διενεργήθηκε στατιστική ανάλυση με το εργαλείο Microsoft Excel 2013. Για την αναλυτική περιγραφή του δείγματος εξήχθησαν οι μέσοι όροι, οι τυπικές αποκλίσεις και διακυμάνσεις για τις αντίστοιχες μεταβλητές και σχεδιάστηκαν τα αντίστοιχα γραφήματα. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την καταγραφή, την επεξεργασία και την ανάλυση των απαντήσεων που λάβαμε από τα ερωτηματολόγια. Αρχικά, περιγράφονται τα στατιστικά στοιχεία που αφορούν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά και την πρώτη ενότητα. Στην συνέχεια, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που αφορούν την εφαρμογή του

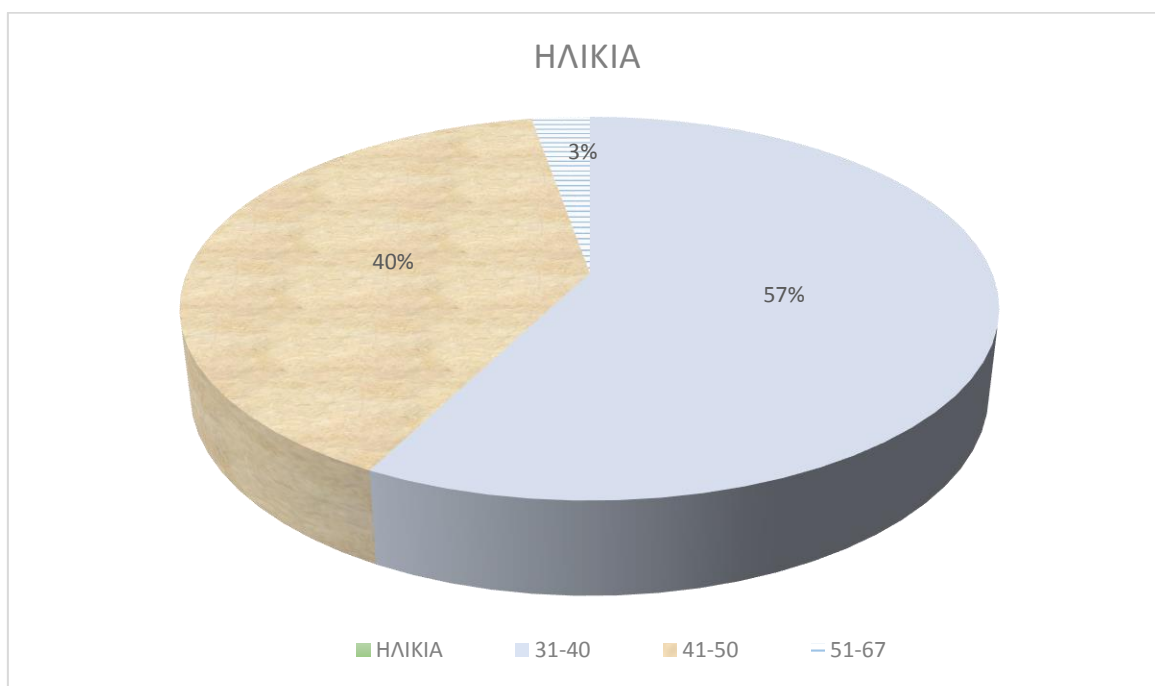
διπλογραφικού συστήματος και της κοστολόγησης των δημόσιων μονάδων υγείας, καθώς και τους λόγους για την ελλιπή εφαρμογή τους.

### 6.3.1 Χαρακτηριστικά του δείγματος – το προφίλ των ερωτώμενων

Το πρώτο τμήμα του ερωτηματολογίου, όπως προαναφέρθηκε, εξετάζει το προφίλ των ερωτώμενων. Πιο συγκεκριμένα, στην πρώτη ερώτηση οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να επιλέξουν την ηλικιακή κατηγορία στην οποία ανήκουν έχοντας ως επιλογές τις κάτωθι:

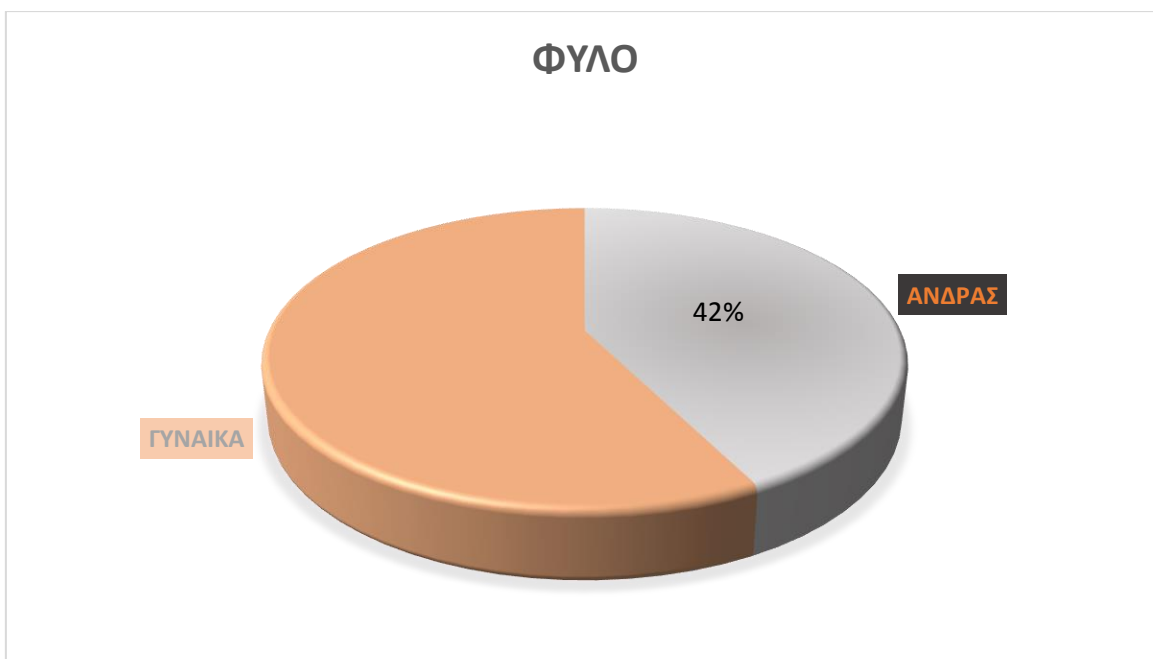
- 18-30
- 31-40
- 41-50
- 51-67

Στη συγκεκριμένη ερώτηση απάντησαν και τα 73 άτομα. Από την ανάλυση των δεδομένων προκύπτει ότι το 58% των ερωτώμενων ανήκει στην ηλικιακή κατηγορία 31-40, ακολουθεί η κατηγορία 41-50 με ποσοστό 40% και τέλος η ηλικιακή κατηγορία 51-67, ενώ κανένας από τους ερωτώμενους δεν επέλεξε την πρώτη κατηγορία. Ο μέσος όρος ήταν 2,452 και η τυπική απόκλιση 0,554. Τα παραπάνω αποτελέσματα απεικονίζονται στο ακόλουθο γράφημα:



Εικόνα 1 : Ηλικιακή κατηγορία συμμετέχοντων

Η δεύτερη ερώτηση αφορούσε το φύλο. Από τις 73 απαντήσεις προέκυψε ότι το 58% ανήκει στην κατηγορία των γυναικών και το υπόλοιπο 42% στην κατηγορία των ανδρών, όπως φαίνεται στην παρακάτω εικόνα.



Εικόνα 2 : Φύλο ερωτηθέντων

Η 3η ερώτηση αφορούσε τη θέση των συμμετέχοντων στον οργανισμό, έχοντας ως επιλογές : Υπάλληλος οικονομικού, Διευθυντής, Υποδιευθυντής, Άλλο. Από το σύνολο των 73 απαντήσεων, το 80,82% ανήκει στην κατηγορία των υπαλλήλων οικονομικού, ακολουθεί η επιλογή άλλο (δόθηκε η απάντηση προϊστάμενος/η) με ποσοστό 16,44% και τέλος η επιλογή υποδιευθυντής με ποσοστό 2,74%. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται ακολούθως.



Εικόνα 3: Θέση στον οργανισμό

Η επόμενη ερώτηση αφορούσε το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων. Τα αποτελέσματα φαίνονται στην παρακάτω εικόνα:

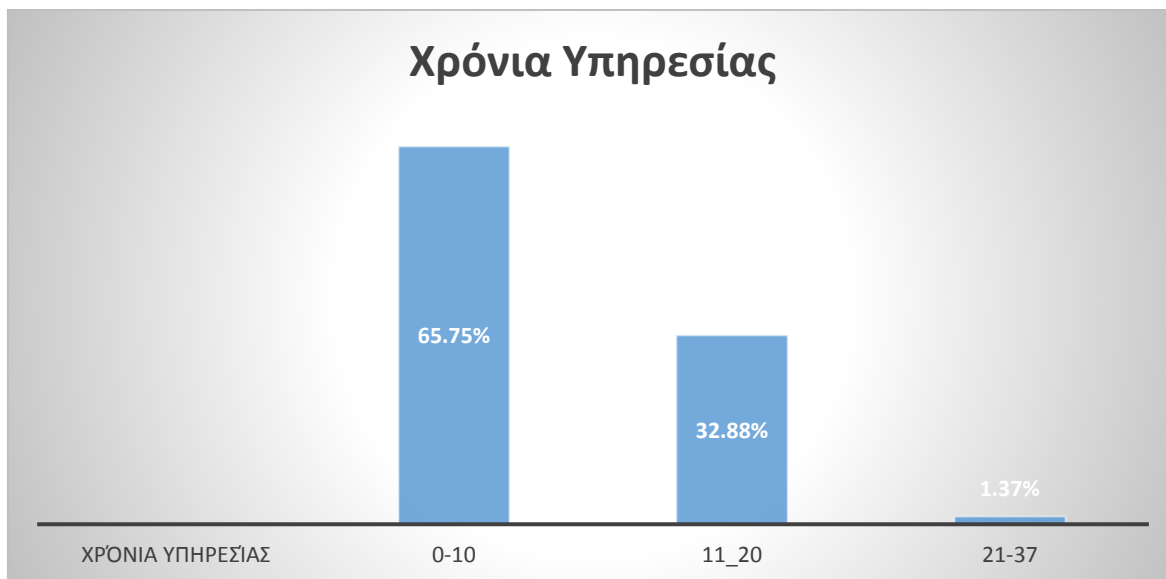


Εικόνα 4: Προσόντα στελέχους – Μορφωτικό επίπεδο

Από τις 73 απαντήσεις προέκυψε πως το 35,62% ανήκει στην κατηγορία πτυχιούχων ΑΕΙ με γνώσεις λογιστικής, ακολουθεί με ποσοστό 28,77% η κατηγορία πτυχιούχων ΤΕΙ, η κατηγορία πτυχιούχων ΑΕΙ χωρίς γνώσεις λογιστικής, η κατηγορία κατόχων μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών με ποσοστό 10,96% και τέλος η κατηγορία απόφοιτων δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης με ποσοστό μόλις 2,74%. Φαίνεται ότι το μορφωτικό επίπεδο του δείγματος είναι αρκετά υψηλό.



Η επόμενη ερώτηση αφορούσε τα χρόνια υπηρεσίας στον οργανισμό. Τα αποτελέσματα αποτυπώνονται στην ακόλουθη εικόνα.

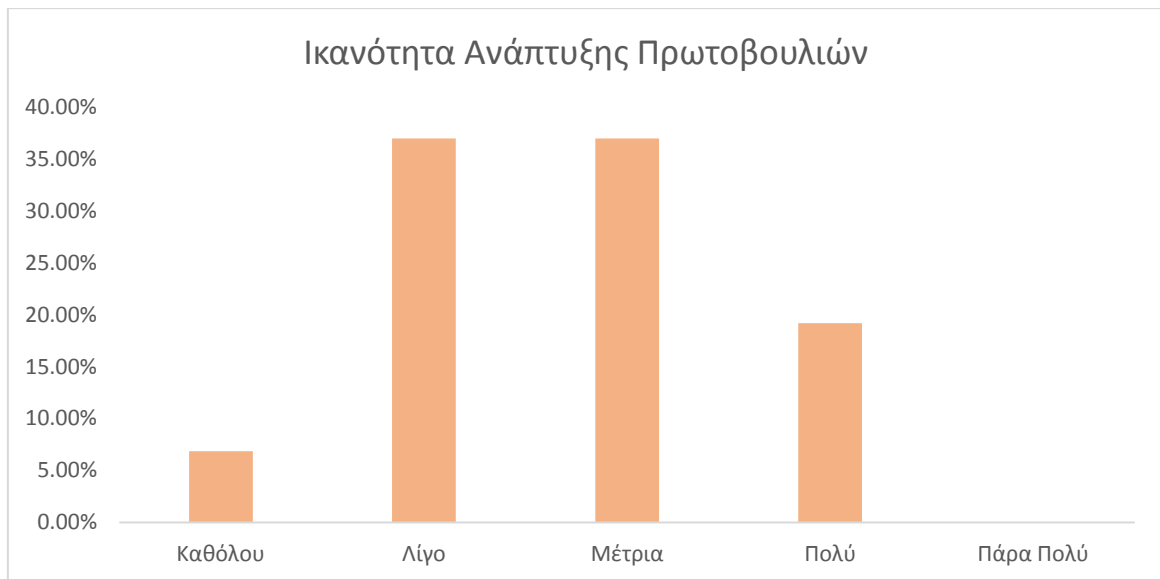


Εικόνα 5 : Έτη υπηρεσίας στον οργανισμό

Από τις 73 απαντήσεις που συλλέχθηκαν, το 65,75% των ατόμων απάντησε πως εργάζεται στον οργανισμό από 0-10 έτη, το 32,88% από 11-20 έτη και μόλις το 1,37% από 21-37 έτη. Ο μέσος όρος ήταν 1,35 που δηλώνει πως το μεγαλύτερο ποσοστό ανήκει στην κατηγορία 1 (0-10) και η τυπική απόκλιση 0,51.

### 6.3.2 Ανάλυση δεύτερου μέρους του ερωτηματολογίου

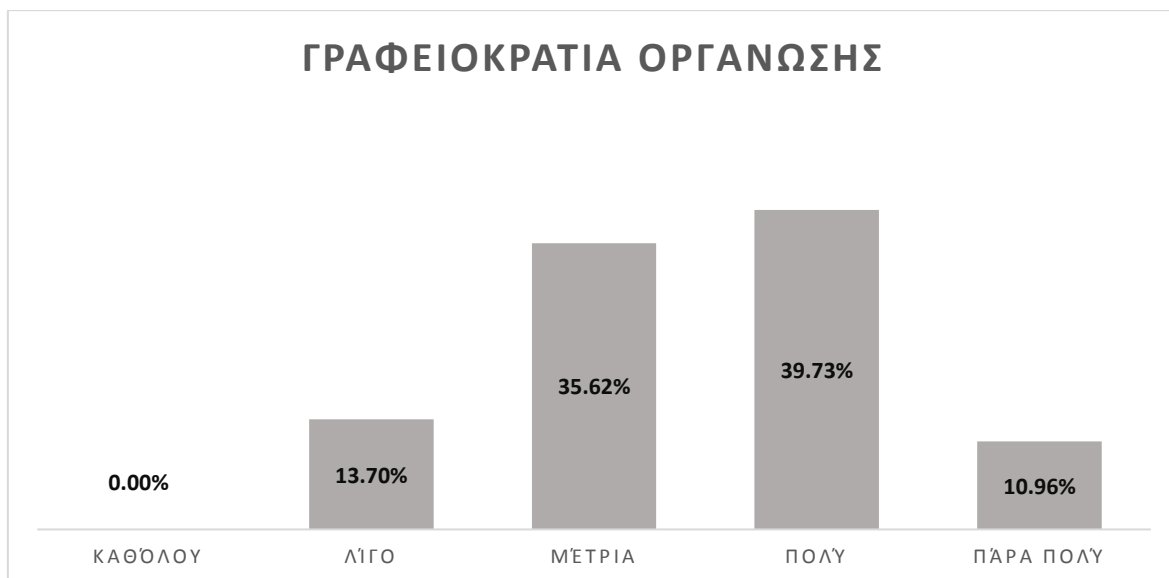
Η 6<sup>η</sup> ερώτηση αφορούσε τη δυνατότητα των στελεχών για ανάπτυξη πρωτοβουλιών. Χρησιμοποιήθηκε 5-βάθμια κλίμακα Likert ( επιλογή 1 καθόλου, επιλογή 2 λίγο, επιλογή 3 μέτρια, επιλογή 4 πολύ, επιλογή 5 πάρα πολύ). Τα αποτελέσματα φαίνονται στο ακόλουθο ραβδόγραμμα.



Εικόνα 6 : Ικανότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών

Το 36,99% των ερωτηθέντων απάντησε πως έχει την ικανότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών σε μέτριο βαθμό και μάλιστα το ίδιο ποσοστό απάντησε πως αναπτύσσει πρωτοβουλίες «Λίγο». Το 19,18% αναπτύσσει πρωτοβουλίες «πολύ» και το 6,85% «καθόλου». Ο μέσος όρος ήταν 2,68 (5-βάθμια κλίμακα Likert) και η τυπική απόκλιση 0,84.

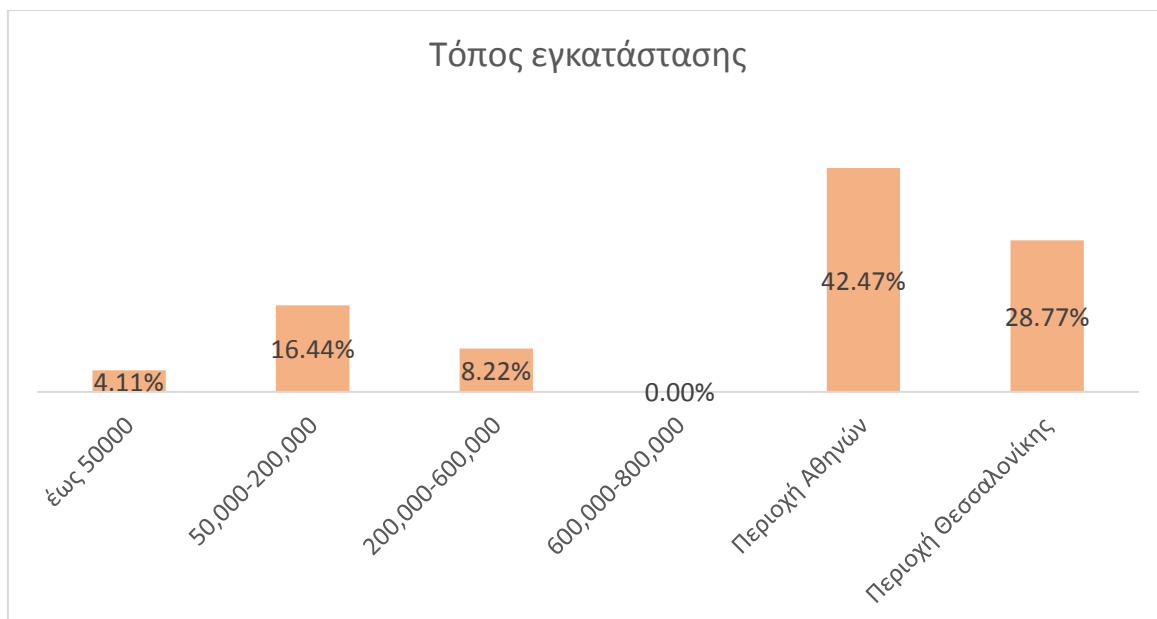
Στην 7<sup>η</sup> ερώτηση οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν κατά πόσο θεωρούν τον οργανισμό στον οποίο υπηρετούν γραφειοκρατικό. Στην ερώτηση χρησιμοποιήθηκε 5-βάθμια κλίμακα Likert (επιλογή 1 καθόλου, επιλογή 2 λίγο, επιλογή 3 μέτρια, επιλογή 4 πολύ, επιλογή 5 πάρα πολύ). Οι απαντήσεις αποτυπώνονται στο ακόλουθο ραβδόγραμμα.



Εικόνα 7: Γραφειοκρατία οργανισμού

Από τις 73 απαντήσεις προέκυψε πως το 39,73% θεωρεί τον οργανισμό στον οποίο υπηρετεί «πολύ» γραφειοκρατικό, το 35,62% «μέτρια» γραφειοκρατικό, το 13,70% «λίγο» γραφειοκρατικό και το 10,96% «πάρα πολύ». Ο μέσος όρος ήταν 3,47 και η τυπική απόκλιση 1,14. Ο υψηλός βαθμός γραφειοκρατίας σε συνδυασμό με τον σχετικά χαμηλό βαθμό ανάπτυξης πρωτοβουλιών από τα στελέχη( μέσος όρος 2,68) κάνει δυσκολότερη την εισαγωγή καινοτομιών στις δημόσιες μονάδες υγείας.

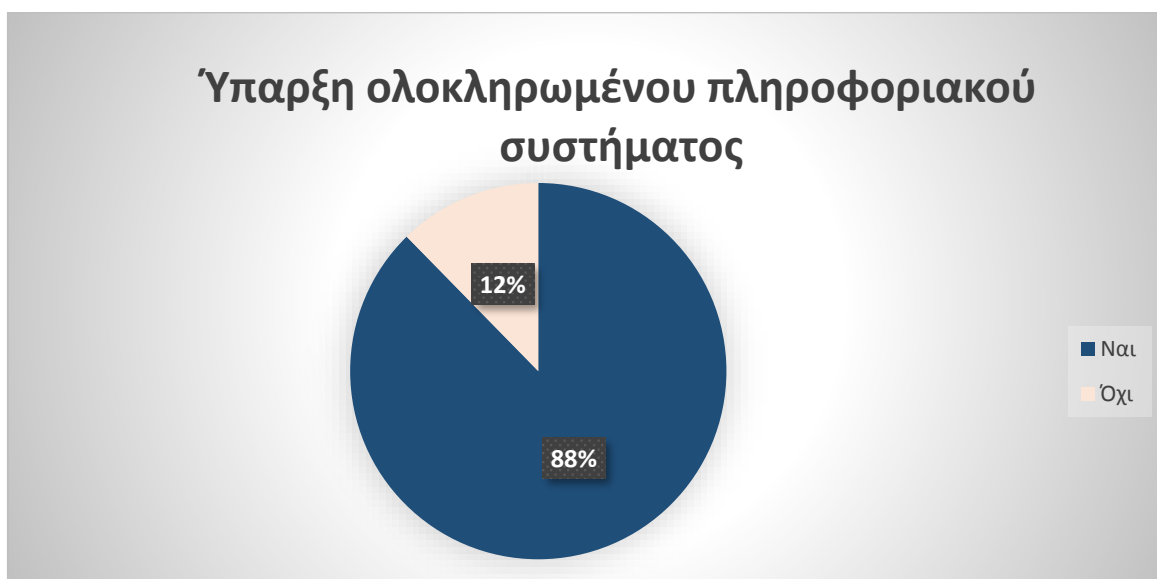
Η 8<sup>η</sup> ερώτηση αφορούσε τον τόπο εγκατάστασης του νοσοκομείου. Όπως προαναφέρθηκε, ορισμένα ερωτηματολόγια διανεμήθηκαν με τη μέθοδο της βολικής επιλογής, επιλέχθηκαν δηλαδή τα νοσοκομεία στα οποία η πρόσβαση ήταν η καλύτερη δυνατή, λόγω για παράδειγμα φίλων και γνωστών που εργάζονται στις δημόσιες μονάδες υγείας. Τα αποτελέσματα φαίνονται στο ακόλουθο γράφημα.



Εικόνα 8: Τόπος εγκατάστασης

Το 42,47% βρίσκεται στην περιοχή των Αθηνών, το 28,77% στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, το 16,44% σε πόλη με πληθυσμό 50.000 έως 200.000, το 8,22% σε πόλη με πληθυσμό 200.000-600.000, το 4,11% σε πόλη με πληθυσμό έως 50.000.

Στην 9<sup>η</sup> ερώτηση οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν σχετικά με την ύπαρξη ή μη ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος. Τα αποτελέσματα φαίνονται στην ακόλουθη εικόνα.



Εικόνα 9: Ύπαρξη ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος

Το 88% των ερωτηθέντων απάντησε πως υπάρχει ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα στο νοσοκομείο και το 12% το αντίθετο.

Η 10<sup>η</sup> ερώτηση αφορούσε την εφαρμογή ή μη του διπλογραφικού συστήματος. Το 100% των ερωτηθέντων απάντησε θετικά, γεγονός αναμενόμενο αφού επιβάλλεται από την ισχύουσα νομοθεσία. Η ακόλουθη εικόνα αποτυπώνει το παραπάνω αποτέλεσμα.



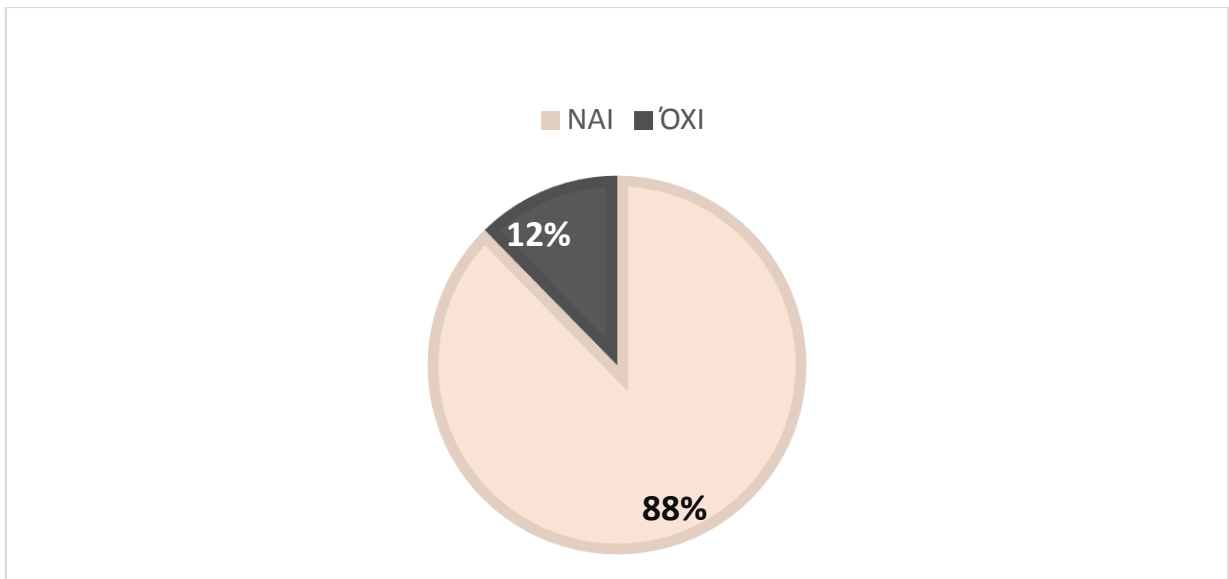
Εικόνα 10: Εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος

Στην επόμενη ερώτηση που αφορούσε την τήρηση ή μη της γενικής λογιστικής, πάλι το 100% των ερωτηθέντων απάντησε θετικά, όπως φαίνεται ακολούθως:



Εικόνα 11: Τήρηση γενικής λογιστικής

Στη 12<sup>η</sup> ερώτηση οι συμμετέχοντες κλήθηκαν αν απαντήσουν εάν εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική. Από τα αποτελέσματα φαίνεται πως η εφαρμογή της γενικής λογιστικής δε συνεπάγεται και την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής.



Εικόνα 12 : Τήρηση αναλυτικής λογιστικής

Το 88% φαίνεται να τηρεί την αναλυτική λογιστική, ενώ το 12% πως όχι. Αξίζει να επισημανθεί ότι η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής είναι υποχρεωτική από 01/01/2007.

Στην επόμενη ερώτηση οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να επιλέξουν το κοστολογικό σύστημα που εφαρμόζουν πέραν της αναλυτικής λογιστικής που προβλέπει η νομοθεσία. Τα αποτελέσματα φαίνονται ακολούθως.



Εικόνα 13 : Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος

Από τις 71 απαντήσεις που καταγράφηκαν, (2 ερωτώμενοι δεν απάντησαν) το 51% δεν εφαρμόζει κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα, το 35% εφαρμόζει την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και το 15% την πρότυπη κοστολόγηση. Το μεγάλο ποσοστό της μη εφαρμογής κάποιου κοστολογικού συστήματος πέραν της αναλυτικής λογιστικής που προβλέπει η νομοθεσία έχει προκύψει και σε προγενέστερες έρευνες και εξηγείται ως ένα βαθμό από παράγοντες όπως η έλλειψη ανταγωνισμού και της αβεβαιότητας, καθώς τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα θεωρούν εξασφαλισμένη τη συνέχεια λειτουργίας τους και δεν ενδιαφέρονται για στρατηγικές αύξησης του μεριδίου της αγοράς, θεωρώντας πως τέτοιου είδους κοστολογικές πληροφορίες δεν τους είναι απαραίτητες (Τσιτσάκης,2010).

Η επόμενη ερώτηση είχε ως σκοπό την άντληση πληροφοριών για τον τρόπο με τον οποίο τα στελέχη χρησιμοποιούν τις κοστολογικές πληροφορίες. Δόθηκαν 5 εναλλακτικές επιλογές με δυνατότητα πολλαπλούς επιλογής (η πρώτη επιλογή για τον έλεγχο του κόστους λειτουργίας, η 2<sup>η</sup> τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των τμημάτων, η 3<sup>η</sup> για την τιμολόγηση των υπηρεσιών που παρέχετε, η 4<sup>η</sup> για να προβείτε σε στρατηγικό σχεδιασμό και η 5<sup>η</sup> άλλο). Από τις απαντήσεις προέκυψαν τα ακόλουθα.

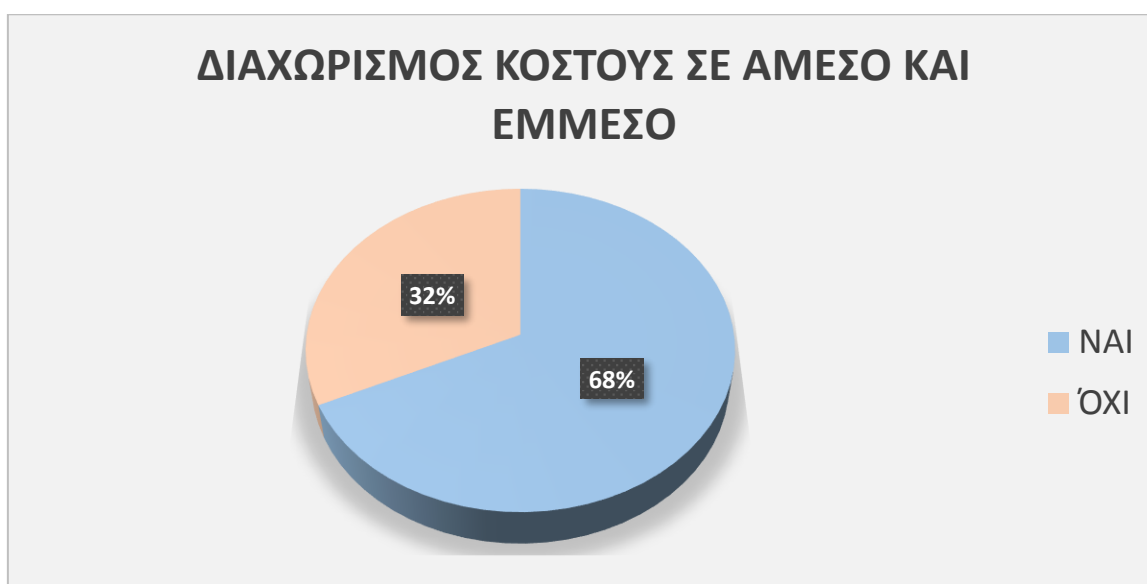


Εικόνα 14: Η χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών

Το 59.74% των ερωτηθέντων απάντησαν πως χρησιμοποιούν τις κοστολογικές πληροφορίες για τον έλεγχο του κόστους, το 12,99% για να προβεί σε στρατηγικό σχεδιασμό, το 11,69% για την τιμολόγηση των υπηρεσιών, το 6,49% για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των τμημάτων και το 9,09% για άλλο λόγο που δεν

διευκρινίστηκε. Φαίνεται πως οι κοστολογικές πληροφορίες χρησιμοποιούνται κυρίως για τον έλεγχο και το λογισμό του κόστους και χρησιμεύουν υποτυπωδώς για τη διοίκηση και το στρατηγικό της σχεδιασμό. Η μικρή για τη διοίκηση του νοσοκομείου χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών είναι φυσική απόρροια της οργανωτικής δομής και του τρόπου λειτουργίας των υπηρεσιών του δημόσιου νοσοκομείου, στα οποία η τιμολόγηση γίνεται με βάση το κλειστό ενοποιημένο νοσήλιο και άρα δεν υπάρχει η ανάγκη για ανάλυση της κερδοφορίας, ούτε οι διοικήσεις έχουν την ικανότητα για στρατηγικό σχεδιασμό, όπως συμβαίνει στον ιδιωτικό τομέα. Συνεπώς, είναι λογικό η κυριότερη περίπτωση χρησιμότητας των κοστολογικών πληροφοριών να είναι για τον έλεγχο και το λογισμό του κόστους.

Η επόμενη ερώτηση αφορούσε το διαχωρισμό του κόστους σε άμεσο και έμμεσο. Το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων φαίνεται πως απάντησε θετικά στη συγκεκριμένη ερώτηση, όμως ένα μεγάλο ποσοστό (32%) φαίνεται πως δεν προβαίνει στο διαχωρισμό του κόστους σε άμεσο και έμμεσο, όπως φαίνεται στην ακόλουθη εικόνα. Η ερώτηση είχε σκοπό να διερευνήσει εάν γίνεται ο διαχωρισμός του κόστους σε άμεσο και έμμεσο, διότι θεωρείται χρήσιμος για τη λήψη αποφάσεων.



Εικόνα 15: Διαχωρισμός του κόστους σε άμεσο και έμμεσο

Η επόμενη ερώτηση αφορούσε πάλι το διαχωρισμό του κόστους, αυτή τη φορά σε σταθερό και μεταβλητό. Προέκυψαν οι ίδιες απαντήσεις όπως προηγουμένως.

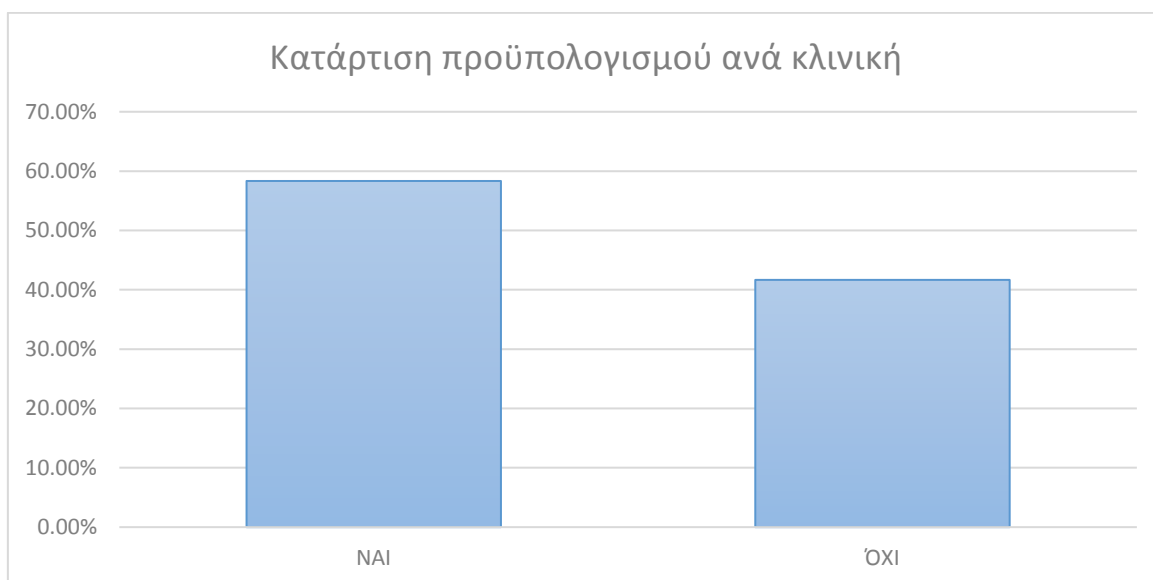




Εικόνα 16: Διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σε ένα μεγάλο ποσοστό (32%) δε γίνεται διαχωρισμός του κόστους σε άμεσο και έμμεσο ούτε σε σταθερό και μεταβλητό, δυσχεραίνοντας το έργο της διοίκησης στη λήψη των αποφάσεων.

Η 17<sup>η</sup> ερώτηση αφορούσε την κατάρτιση των τμηματικών προϋπολογισμών (για κάθε κλινική). Συνολικά καταγράφηκαν 72 απαντήσεις και προέκυψαν τα ακόλουθα αποτελέσματα.



Εικόνα 17: Κατάρτιση προϋπολογισμού ανά κλινική

Το μεγαλύτερο ποσοστό (58,33%) προβαίνει στην κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών, διαδικασία που περιεγράφηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, όμως ένα μεγάλο ποσοστό (41,67%) δεν καταρτίζει

προϋπολογισμό για κάθε κλινική. Όμως, η μη κατάρτιση τμηματικού προϋπολογισμού στερεί από τους διευθυντές της εκάστοτε κλινικής τη δυνατότητα συμμετοχής στο γενικό προϋπολογισμό, ο οποίος καταρτίζεται από το τμήμα προϋπολογισμού του λογιστηρίου.

Ακόμη και στις περιπτώσεις που καταρτίζεται τμηματικός προϋπολογισμός, η συμμετοχή των διευθυντών, σύμφωνα με τις απαντήσεις που δόθηκαν, κρίνεται μέτρια. Τα αποτελέσματα της 18<sup>ης</sup> που αφορούσε τη συμμετοχή των διευθυντών στην κατάρτιση των προϋπολογισμών των κλινικών τους, παρουσιάζονται ακολούθως.



Εικόνα 18: Συμμετοχή των διευθυντών στην κατάρτιση των τμηματικών προϋπολογισμών

Το μεγαλύτερο ποσοστό (41,03%) απάντησε πως οι διευθυντές των κλινικών συμμετέχουν στην κατάρτιση των τμηματικών προϋπολογισμών «μέτρια», το 28,21% «λίγο», το 20,51% «πολύ» και το 10,26% «καθόλου». Ο μέσος όρος για την ερώτηση (5-βάθμια κλίμακα Likert) ήταν 2,71 και η τυπική απόκλιση 0,91. Η συμμετοχή των διευθυντών των επιμέρους τμημάτων αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία που εξασφαλίζουν την επιτυχή κατάρτιση ενός προϋπολογισμού, καθώς με αυτόν τον τρόπο καταρτίζεται όχι ένας απρόσωπος προϋπολογισμός, αλλά ένας προϋπολογισμός που βοηθά τα στελέχη να κάνουν καλύτερα τη δουλειά τους.

Στην επόμενη ερώτηση, οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό

σχέδιο, χωρίς να εξειδικεύεται η μετατροπή τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα. Από τις 72 απαντήσεις που συλλέχθηκαν (δεν απάντησε ένας συμμετέχων) προέκυψαν τα ακόλουθα.

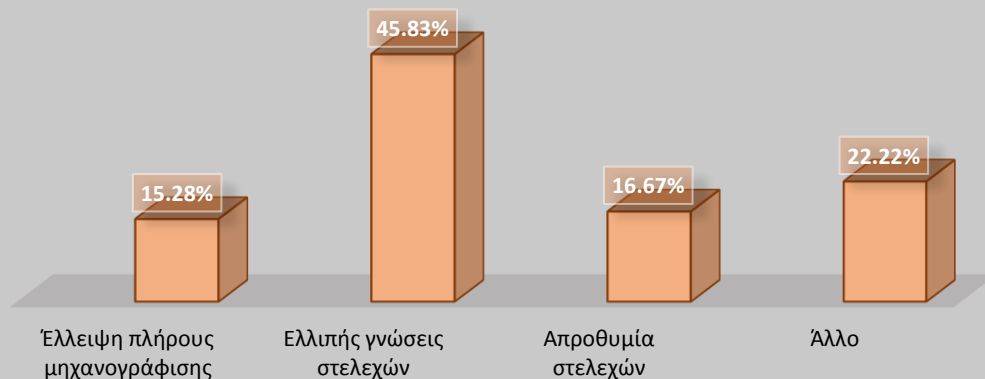


Εικόνα 19: Κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση το κλαδικό λογιστικό σχέδιο

Το μεγαλύτερο ποσοστό (94,44%) απάντησε θετικά στη συγκεκριμένη ερώτηση, γεγονός αναμενόμενο καθώς επιβάλλεται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Η επόμενη ερώτηση αποσκοπούσε στον εντοπισμό των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν τα στελέχη στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να επιλέξουν τους λόγους στους οποίους οφείλεται η ελλιπής εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Δόθηκαν 4 επιλογές με δυνατότητα πολλαπλής επιλογής ( η πρώτη αφορούσε την έλλειψη ολοκληρωμένου μηχανογραφικού συστήματος, η δεύτερη τις ελλειπείς γνώσεις των στελεχών, η τρίτη την απροθυμία των στελεχών και η τέταρτη άλλο λόγο). Σχεδόν όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν στην ερώτηση, γεγονός που δείχνει πως αντιμετωπίζουν προβλήματα στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Από τις 72 απαντήσεις που συλλέχθηκαν προέκυψαν τα ακόλουθα.

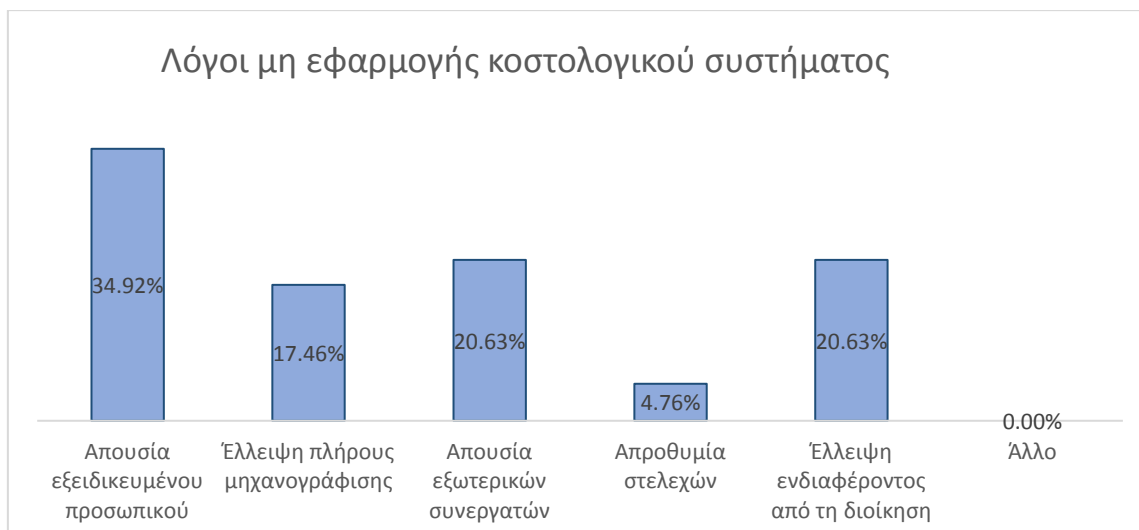
## ΠΗΓΕΣ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ



Εικόνα 20: Λόγοι δημιουργίας προβλημάτων στην εφαρμογή της διπλογραφίας.

Το μεγαλύτερο ποσοστό (45,83%) θεωρεί ως σημαντικότερο λόγο για την ελλιπή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας, τις ελλείψεις γνώσεις των στελεχών όσον αφορά την εφαρμογή της διπλογραφίας. Το 16,67% θεωρεί την αποθυμία των στελεχών ως λόγο για την ανεπαρκή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, το 15,28% την έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης και το 22,22% θεωρεί άλλο λόγο σημαντικό, ο οποίος όμως δε διευκρινίστηκε. Φαίνεται ότι ο κύριος λόγος που δημιουργεί προβλήματα στην επιτυχή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος είναι οι ελλείψεις γνώσεις των στελεχών σε ότι αφορά τη διπλογραφική λογιστική.

Η αμέσως επόμενη ερώτηση αφορούσε την επισήμανση των παραγόντων που συμβάλλουν στη μη εφαρμογή κάποιου άλλου κοστολογικού συστήματος πέραν της αναλυτικής λογιστικής. Δόθηκαν 6 επιλογές (1η Απουσία εξειδικευμένου προσωπικού, 2η Έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης, 3η Απουσία εξωτερικών συνεργατών, 4η Απροθυμία στελεχών, 5η Έλλειψη ενδιαφέροντος από τη διοίκηση, 6<sup>η</sup> Άλλο) με δυνατότητα πολλαπλούς επιλογής. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται ακολούθως.



Εικόνα 21 : Λόγοι μη εφαρμογής κοστολογικού συστήματος

Το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετέχοντων (34,92%) θεωρεί ως σημαντικότερο λόγο για τη μη εφαρμογή κάποιου άλλου κοστολογικού συστήματος πέραν της αναλυτικής λογιστικής την απουσία εξειδικευμένου προσωπικού, ακολουθεί με ποσοστό 20,63% η απουσία των εξωτερικών συνεργατών και η έλλειψη ενδιαφέροντος από τη διοίκηση, έπειτα με ποσοστό 17,46% η έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης και τέλος με μικρό ποσοστό η απροθυμία των στελεχών. Παρά το γεγονός ότι ένα μεγάλο μέρος των συμμετέχοντων κατέχει τίτλο σπουδών από ΑΕΙ σχετικού με την οικονομική επιστήμη και τη λογιστική (όπως προέκυψε από προηγούμενη ερώτηση), το μεγαλύτερο ποσοστό θεωρεί την έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού ως το σημαντικότερο λόγο για τη μη εφαρμογή κάποιου άλλου κοστολογικού συστήματος. Η απουσία εξωτερικών συνεργατών είναι ο αμέσως επόμενος λόγος μαζί με την έλλειψη ενδιαφέροντος από τη διοίκηση, γεγονός που ίσως οφείλεται στη συχνή εναλλαγή των διοικήσεων, αλλά και στην περιορισμένη δυνατότητά τους για στρατηγικό σχεδιασμό λόγω και του τρόπου λειτουργίας μιας δημόσιας υπηρεσίας.

Στην επόμενη ερώτηση οι συμμετέχοντες ρωτήθηκαν για τον εάν έχουν συμβληθεί με κάποιον εξωτερικό συνεργάτη. Στη συγκεκριμένη ερώτηση απάντησαν και οι 73 ερωτηθέντες και τα αποτελέσματα που προέκυψαν παρουσιάζονται στο ακόλουθο ραβδόγραμμα.



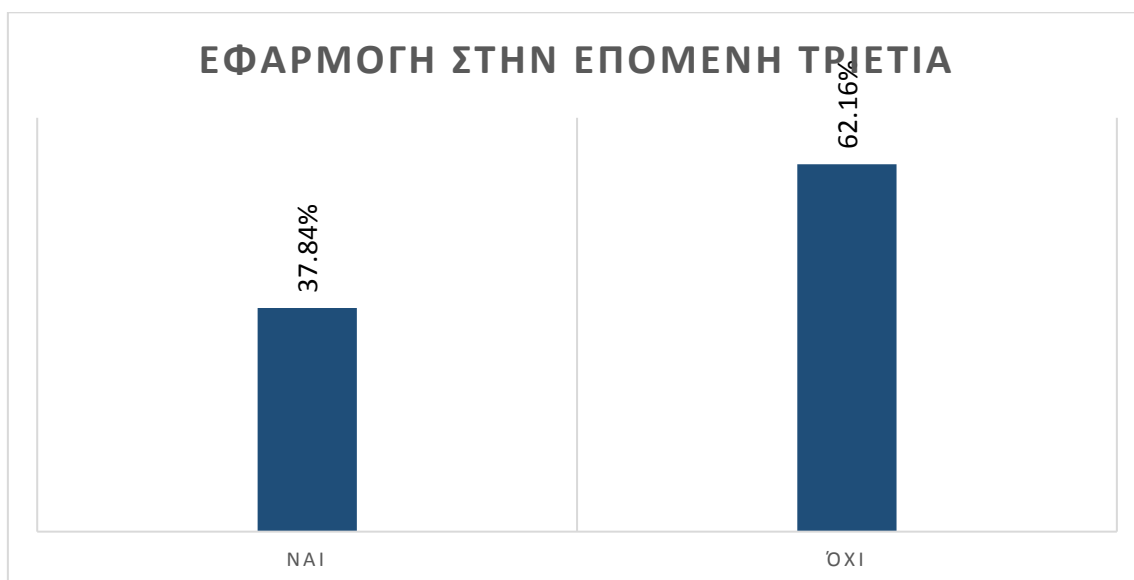
Εικόνα 22 : Σύμβαση με εξωτερικό συνεργάτη

Το 52% των ερωτηθέντων απάντησε θετικά και το υπόλοιπο 48% αρνητικά. Το ποσοστό του 52% που αφορά τη σύμβαση με εξωτερικό συνεργάτη είναι ενθαρρυντικό, μιας και μια τέτοια σύμβαση δρα θετικά στην επιτυχή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, λόγω και της εμπειρίας ενός τέτοιου συνεργάτη, από την άλλη όμως αυξάνει το κόστος λειτουργίας. Από τους συμμετέχοντες που απάντησαν θετικά το μεγαλύτερο ποσοστό απάντησε πως η σύμβαση αφορά την τήρηση της Γενικής Λογιστικής, ακολουθεί με ποσοστό 37,93% η τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής και τέλος η εποπτεία της τήρησης που κάνει το προσωπικό με ένα μικρό ποσοστό της τάξης του 12%. Τα παραπάνω απεικονίζονται στην παρακάτω εικόνα.



Εικόνα 23: Τι αφορά η σύμβαση με τον εξωτερικό συνεργάτη

Στην επόμενη ερώτηση τα στελέχη ερωτήθηκαν για το εάν το νοσοκομείο στο οποίο υπηρετούν σκοπεύει να προβεί στην εφαρμογή ενός άλλου κοστολογικού συστήματος πέραν της αναλυτικής λογιστικής στην επόμενη τριετία. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται ακολούθως.



Εικόνα 24: Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος στην επόμενη τριετία

Το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετέχοντων απάντησαν αρνητικά, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό (37,84%) απάντησε θετικά, γεγονός ενθαρρυντικό μιας και το ποσοστό δεν είναι αμελητέο.

Η τελευταία ερώτηση αποσκοπούσε στην άντληση πληροφοριών για το εάν τα στελέχη θεωρούν ότι η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας, συμβάλλει στην παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών υγείας. Η συντριπτική πλειοψηφία απάντησε θετικά, ενώ μόλις ένα μικρό ποσοστό της τάξης του 2,74% απάντησε αρνητικά. Τα αποτελέσματα φαίνονται στην παρακάτω εικόνα.



Εικόνα 25 : Συμβολή της διπλογραφίας στην παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών υγείας

#### 6.4 Συμπεράσματα της έρευνας

Από τη δειγματοληπτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε, προέκυψε ότι ένα σημαντικό ποσοστό (περίπου 35%) των οικονομικών στελεχών που συμμετείχαν κατέχει τίτλο σπουδών σχετικό με τη λογιστική, γεγονός ιδιαίτερα ενθαρρυντικό. Μεγάλο όμως ποσοστό των στελεχών εξακολουθεί, όπως προέκυψε και από προγενέστερες έρευνες στην Ελλάδα, να έχει ελλείψεις γνώσεις λογιστικής. Σημαντικό πρόβλημα των δημόσιων μονάδων υγείας φαίνεται να είναι και η υψηλή γραφειοκρατία, χαρακτηριστικό των περισσότερων δημόσιων οργανισμών, που σε συνδυασμό με την σχετικά μικρή ικανότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών από τα στελέχη επιδεινώνουν το πρόβλημα. Από την ανάλυση που προηγήθηκε προκύπτει πως το 100% των συμμετεχόντων απάντησαν πως εφαρμόζουν την διπλογραφική λογιστική, όχι όμως απαραίτητα και την αναλυτική λογιστική. Αξίζει να σημειωθεί όμως ότι η διασπορά του δείγματος ήταν περιορισμένη και η πλειονότητα των στελεχών που συμμετείχαν υπηρετούν σε νοσοκομεία της περιοχής Αθηνών και Θεσσαλονίκης. Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι τα στελέχη αντιμετωπίζουν προβλήματα στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, θεωρώντας ότι οφείλονται κυρίως στην ανεπάρκεια των γνώσεων των στελεχών και σε ορισμένες περιπτώσεις στην έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης. Παρατηρήσαμε ότι το εμπλεκόμενο προσωπικό προσπαθεί φιλότιμα για το καλύτερο, όμως η μη ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού



και οι αδυναμίες των πληροφοριακών συστημάτων αποτελούν τροχοπέδη για την πλήρη εφαρμογή της Διπλογραφικής, καθώς και της Αναλυτικής Λογιστικής, όπως επιβάλλεται από τα διεθνή πρότυπα και την ισχύουσα νομοθεσία. Από τη δειγματοληψία επίσης προέκυψε πως η χρήση των κοστολογικών πληροφοριών περιορίζεται κυρίως στον έλεγχο και το λογισμό του κόστους, γεγονός που οφείλεται και στη διάρθρωση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας και στη μη ύπαρξη ανταγωνισμού. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτώμενων απάντησαν πως η μονάδα υγείας στην οποία εργάζονται δεν εφαρμόζουν κανένα κοστολογικό σύστημα πέραν της αναλυτικής λογιστικής που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία. Είναι ενθαρρυντικό πάντως πως ένα ποσοστό χρησιμοποιεί την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων. Από τους συμμετέχοντες που απάντησαν πως δεν χρησιμοποιούν κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα, το μεγαλύτερο ποσοστό δεν πρόκειται να προβεί σε εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος ούτε στην επόμενη τριετία. Όσον αφορά την κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών, το 58% των ερωτώμενων απάντησαν θετικά, αλλά ένα σημαντικό ποσοστό δεν καταρτίζει προϋπολογισμούς για κάθε κλινική, γεγονός που στερεί από τους διευθυντές τη δυνατότητα συμμετοχής. Ακόμη και αν καταρτίζονται τμηματικοί προϋπολογισμοί, η συμμετοχή των διευθυντών είναι μέτρια. Σημαντικό βήμα είναι η σύναψη συμβάσεων με εξωτερικό συνεργάτη, καθώς το 52% των ερωτηθέντων απάντησαν πως έχουν προβεί σε μια τέτοια σύμβαση. Η σύμβαση στην πλειονότητα των περιπτώσεων αφορά την τήρηση της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής. Αξίζει όμως να αναφερθεί ότι η σύναψη τέτοιων συμβάσεων είναι θετική μόνο στην περίπτωση που οι εξωτερικοί συνεργάτες έχουν εμπειρία στην τήρηση της διπλογραφικής λογιστικής δημόσιων οργανισμών.

## Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup>

### Μελέτη περίπτωσης: Η χρήση των προτύπων GS1 από το 401 ΓΣΝΑ για τη διαχείριση του κόστους

#### 7.1 Γενικά στοιχεία για το Νοσοκομείο

Το 401 Γενικό Στρατιωτικό Νοσοκομείο της Αθήνας είναι το μεγαλύτερο νοσοκομείο του Στρατού Ξηράς στην Ελλάδα. Ιδρύθηκε το 1904 και μεταστεγάσθηκε στη σημερινή του τοποθεσία το 1970. Κατατάσσεται στην κατηγορία των μεγάλων νοσοκομείων, καθώς διαθέτει 540 κλίνες. Διαθέτει 21 κλινικές στελεχωμένες με Ιατρικό Νοσηλευτικό και Παραϊατρικό προσωπικό, καθώς και ειδικές μονάδες για την αντιμετώπιση εξειδικευμένων αναγκών των ασθενών, όπως η μονάδα μαστού, τεχνητού νεφρού, εγκαυμάτων και η διακλαδική καρδιοχειρουργική κλινική. Παράλληλα, το 401 ΓΣΝΑ έχει εκπαιδευτική αποστολή και η εκπαίδευση του ιατρικού προσωπικού αφορά: στρατιωτικούς και ιδιώτες ιατρούς που διορίζονται για λήψη ειδικότητας, ανθυπιάτρους που φοιτούν στη Σχολή Εφαρμογής Υγειονομικού (ΣΕΥ) μετά την αποφοίτηση τους από την Σ.Σ.Α.Σ. και οπλίτες ιατρούς κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Οι Ιατρικές Ειδικότητες που χορηγούνται στο 401 ΓΣΝΑ είναι: Ακτινοδιαγνωστική, Αναισθησιολογία, Δερματολογία, Ακτινοθεραπευτική, Καρδιολογία, Μικροβιολογία, Νευρολογία, Ορθοπαιδική, Ουρολογία, Οφθαλμολογία, Γενική Ιατρική, Παθολογία, Παθολογική Ανατομική, Πλαστική Χειρουργική, Πυρηνική Ιατρική, Πνευμονολογία, Χειρουργική, Ω.Ρ.Λ.<sup>17</sup>

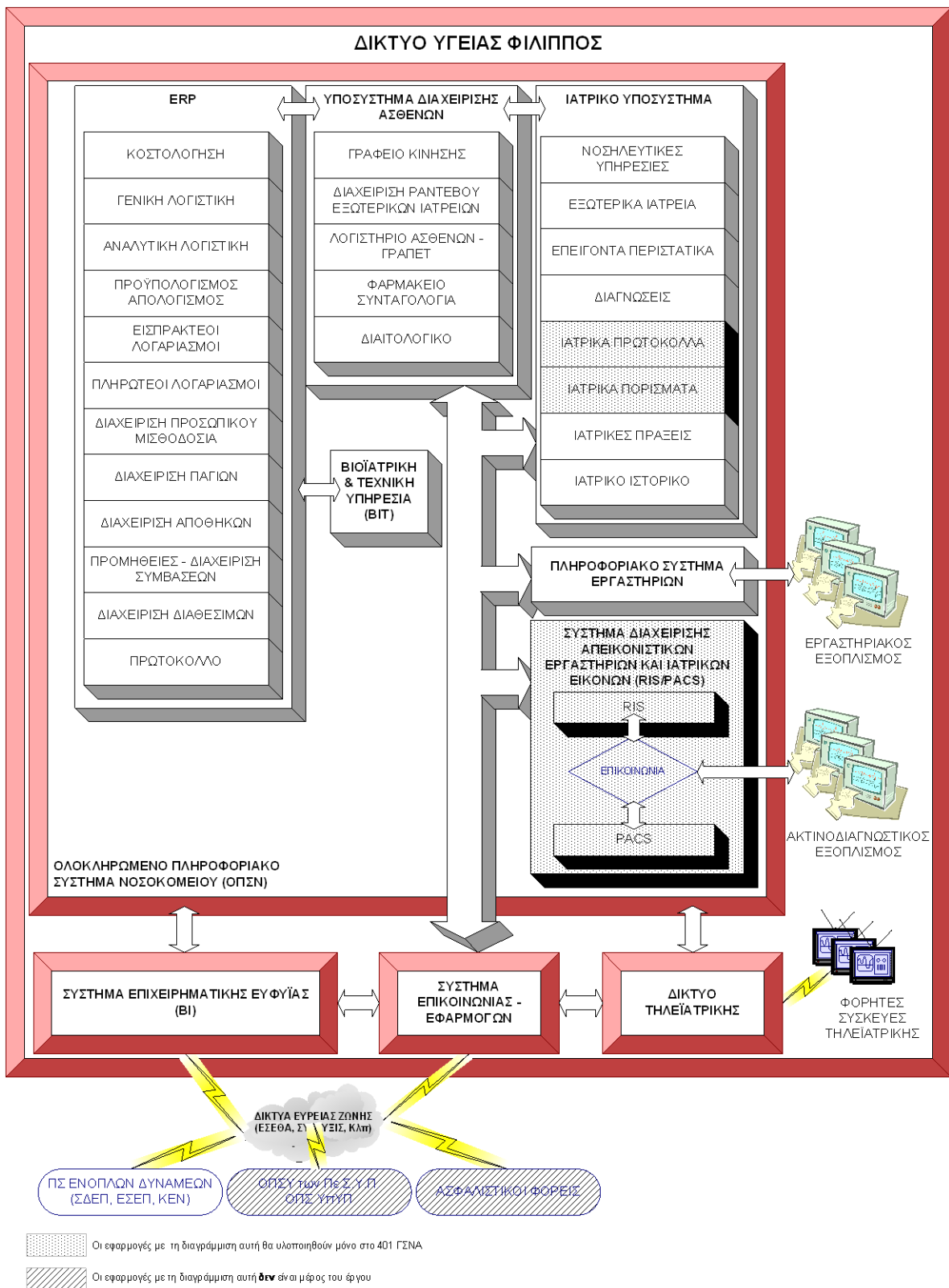
Το νοσοκομείο λειτουργεί σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο που διέπει όλα τα δημόσια νοσοκομεία της χώρας. Η χρηματοδότηση του νοσοκομείου πραγματοποιείται είτε μέσω του κρατικού προϋπολογισμού (διάθεση πιστώσεων από το Γενικό Επιτελείο Στρατού) είτε μέσω των πόρων που καταβάλλει ο ΕΟΠΥΥ για την περίθαλψη των ασθενών (Ιδιοί Πόροι). Μέρος του ιατροφαρμακευτικού υλικού εξασφαλίζεται από το 441 ΑΒΥΥ και τα υπόλοιπα μέσω του γραφείου προμηθειών με τη σύναψη συμβάσεων όπως προβλέπονται στο Ν.4412/16 περί προμηθειών.

---

<sup>17</sup> Πηγή <https://401gsn.army.gr/node/134>

## **7.2 Το «Δίκτυο Υγείας Στρατιωτικών Νοσοκομείων Φίλιππος»**

Η μηχανογραφική υποστήριξη των διαδικασιών γίνεται μέσω του «Δικτύου Υγείας Στρατιωτικών Νοσοκομείων ΦΙΛΙΠΠΟΣ», το οποίο περιλαμβάνει το υποσύστημα διαχείρισης των ασθενών, προγραμματισμού των επιχειρησιακών πόρων (ERP), επιχειρηματικής ευφυΐας (BI), διαχείρισης εργαστηρίων (LIS), βιοϊατρικής τεχνολογίας, το δίκτυο τηλεϊατρικής και τηλεκπαίδευσης, καθώς και σύστημα διαχείρισης απεικονιστικών εργαστηρίων και διασύνδεσης των εφαρμογών. Το Δίκτυο Υγείας Φίλιππος έχει ως επίκεντρο τον ασθενή. Το σύστημα αξιοποιεί την έννοια του περιστατικού στο πλαίσιο του Ηλεκτρονικού Φακέλου Υγείας (ΗΦΥ), ώστε για κάθε επίσκεψη ή επαφή του ασθενή με το Δίκτυο Υγείας ΦΙΛΙΠΠΟΣ να υπάρχει ένας μοναδικός αριθμός περιστατικού ο οποίος θα αναφέρεται στο μητρώο του ασθενή. Το ΔΥ Φίλιππος απεικονίζεται ακολούθως:



Εικόνα 26: Το δίκτυο Υγείας Φίλιππος Πηγή:

[http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com\\_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13](http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13)

Όσον αφορά τη Γενική Λογιστική, αυτή αποτελεί τη βάση όλου του ERP και λειτουργεί με τις διαδικασίες που καθορίζει το ΠΔ 146/2003. Όλες οι εφαρμογές

επικοινωνούν και ενημερώνουν τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, με στόχο την έγκαιρη άντληση οικονομικών πληροφοριών και αποτελεσμάτων από όλες τις μονάδες υγείας.

Η Αναλυτική Λογιστική λειτουργεί σε αυτόνομο κύκλωμα λογιστικής της ομάδας 9, όπως καθορίζεται από το ΠΔ 146/2003, ενώ παράλληλα εξασφαλίζει τη συνδεσιμότητα με τη Γενική Λογιστική. Πέρα από την τήρηση των συμβατικών υποχρεώσεων, παρέχει διοικητική πληροφόρηση σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Τέλος, η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής είναι συμβατή με την εξωλογιστική κοστολόγηση και συλλειτουργεί με αυτή.

Η εφαρμογή των προϋπολογισμών έχει ως κύριο στόχο την τήρηση και παρακολούθηση της προβλεπόμενης δραστηριότητας του κάθε νοσοκομείου και τη σύγκριση με πραγματικά στοιχεία. Επίσης, υπάρχει πλήρης συλλειτουργία με το κύκλωμα της οικονομικής παρακολούθησης για την εξαγωγή συγκριτικών καταστάσεων προϋπολογισθέντων – απολογιστικών στοιχείων και την εξαγωγή οικονομικών δεικτών.

Το σύστημα ERP παρακολουθεί επίσης τις απαιτήσεις των πελατών-ασθενών του νοσοκομείου και των λοιπών συναλλασσομένων όπως ασφαλιστικοί οργανισμοί, άλλα νοσοκομεία με συλλειτουργία με το κύκλωμα της διαχείρισης ασθενών (κίνηση ασθενών, γραφείο νοσηλίων - ΓΡΑΠΕΤ). Το κύκλωμα των εισπρακτέων λογαριασμών αντλεί τον κύριο όγκο των δεδομένων του από το υποσύστημα της διαχείρισης ασθενών online και με τρόπο που να διασφαλίζεται η εγκυρότητα της μετάπτωσης.

Σε ξεχωριστό κύκλωμα παρακολουθούνται οι Πληρωτέοι Λογαριασμοί (Προμηθευτές όπως προμήθεια υγειονομικών υλικών, ιατρικού εξοπλισμού κλπ). Το κύκλωμα συλλειτουργεί με την εφαρμογή των προμηθειών.

Παράλληλα, παρακολουθούνται τα κινητά και ακίνητα περιουσιακά στοιχεία του νοσοκομείου μέσω της εφαρμογής των παγίων.

Η Διαχείριση Αποθηκών αφορά τον έγκαιρο προγραμματισμό του εφοδιασμού των μονάδων υγείας με υλικά. Οι αποθήκες ενημερώνονται άμεσα από τη στιγμή της παραλαβής της εκάστοτε προμήθειας και από τις διακινήσεις που γίνονται μεταξύ αποθηκών και τέλος τηρείται ανά πάσα στιγμή ενημερωμένο υπόλοιπο.

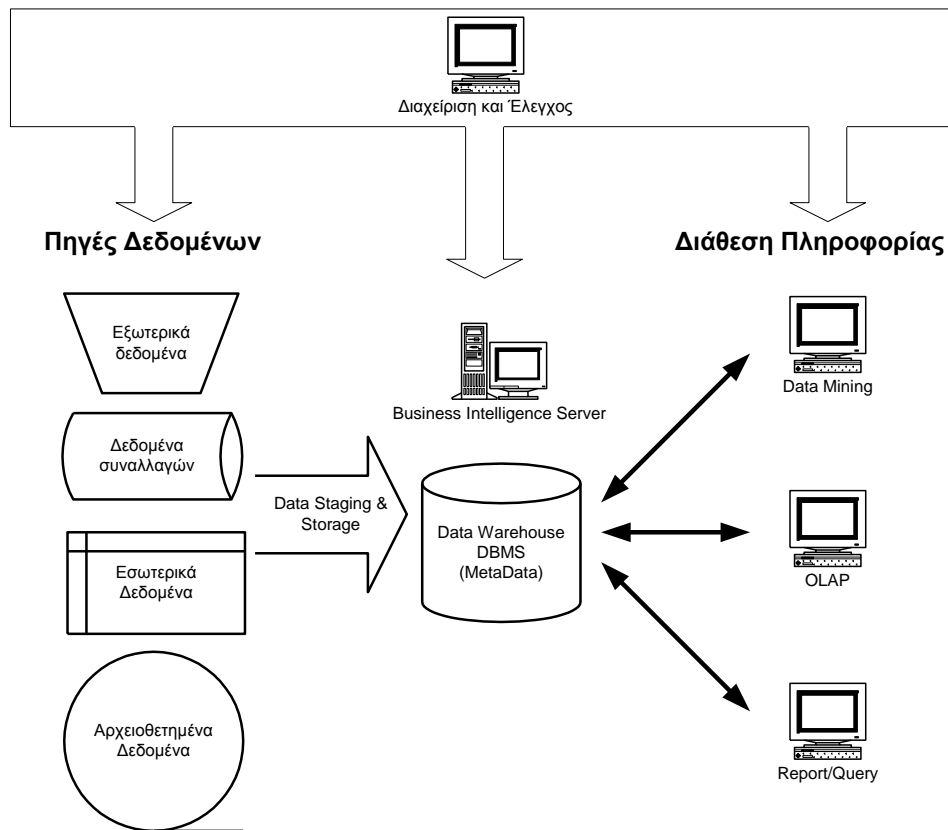
Το Υποσύστημα διαχείρισης ασθενών περιλαμβάνει μεταξύ άλλων το Λογιστήριο Ασθενών –Τιμολόγηση Ιατρικών Υπηρεσιών – ΓΡΑΠΕΤ, που διαχειρίζεται όλες τις

λογιστικές πληροφορίες σχετικά με τη νοσηλεία του κάθε ασθενή. Σκοπός του είναι η τιμολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών για κάθε ασθενή από τα διάφορα τμήματα κατά την διάρκεια της νοσηλείας με αντίστοιχη χρέωση του ασφαλιστικού φορέα (σε περίπτωση ασφαλισμένου ασθενή).

Η εφαρμογή συστημάτων επιχειρηματικής ευφυΐας BI παράγει πληροφορίες για στοιχεία κίνησης των ασθενών, για τις δαπάνες νοσηλείας, κα. Με τον όρο Επιχειρηματική Ευφυΐα (Business Intelligence - BI) «εννοείται ένα σύστημα με το οποίο τα δεδομένα που αντλούνται από ένα ή περισσότερα πληροφοριακά συστήματα μετατρέπονται σε πληροφορίες που βοηθούν την διαδικασία λήψης αποφάσεων». <sup>18</sup> Το σύστημα παρέχει επίσης τη δυνατότητα σε εξουσιοδοτημένους χρήστες να δημιουργήσουν δείκτες όπως βαθμός πληρότητας των κλινών, η μέση διάρκεια νοσηλείας, ο αριθμός των χειρουργικών επεμβάσεων, ο αριθμός των διαγνωστικών εξετάσεων, το μέσο κόστος νοσηλείας του ασθενή. Ακολούθως απεικονίζεται η διάταξη ενός υποσυστήματος BI.

---

<sup>18</sup> Πηγή [http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com\\_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13](http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13)



Εικόνα 27 : Το Υποσύστημα Business Intelligence

Πηγή:[http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com\\_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13](http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13)

Το Υποσύστημα Διαχείρισης Ιατρικών εργαστηρίων (LIS) αφορά τη διαχείριση της καθημερινής εργασίας, όπως η παραγγελία των εξετάσεων και την πληροφόρηση του ιατρικού προσωπικού για διάφορα θέματα όπως είναι για παράδειγμα ο έλεγχος της ποιότητας των ιατρικών μηχανημάτων, η επεξεργασία των μηνυμάτων των ιατρικών μηχανημάτων.

Ο κύριος στόχος του συστήματος διαχείρισης απεικονιστικών εργαστηρίων RIS/PACS είναι η βελτιστοποίηση των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα απεικονιστικά εργαστήρια, δηλαδή η βελτίωση του χρόνου γνωμάτευσης των εξετάσεων και η μείωση του κόστους λειτουργίας των εργαστηρίων.

Το δίκτυο Τηλεϊατρικής, που αποτελείται από τα φορητά τερατικά τηλεϊατρικής, τα κέντρα συντονισμού, τα οποία καλύπτουν τις ανάγκες συντονισμού και οργάνωσης των υπηρεσιών Τηλεϊατρικής και Τηλεκπαίδευσης, από τις Περιφερειακές Αίθουσες

Τηλεδιασκέψεων (ΠΑΤ), οι οποίες επιτρέπουν στο προσωπικό να επικοινωνεί με το εκάστοτε Κέντρο Συντονισμού, παρέχει υποστήριξη σε απομονωμένες περιοχές ή σε επείγοντα περιστατικά, όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις φυσικών καταστροφών.

### **7.3 Η πιλοτική εφαρμογή των προτύπων GS1 για την καλύτερη διαχείριση του κόστους**

Τα Διεθνή Πρότυπα GS1 εξασφαλίζουν «την ακριβή καταγραφή των κινήσεων των προϊόντων και των ασθενών ως μέρος κάθε διαδικασίας που αφορά τη φροντίδα ασθενών».<sup>19</sup> Επίσης, εξοικονομούν χρόνο, αλλά και κόστος όσον αφορά τις παραγγελίες που πραγματοποιούνται από εξωτερικούς προμηθευτές. Επιπλέον, συντελούν στην καταγραφή της ημερομηνίας λήξης των αποθεμάτων, διασφαλίζοντας έτσι την ασφάλεια των ασθενών. Με τη χρήση του αριθμού GTIN δίνεται η δυνατότητα για απόλυτη αναγνώριση κάθε είδους διεθνώς, εξασφαλίζοντας ένα ενιαίο πλαίσιο σήμανσης.

Το 401 Γενικού Στρατιωτικού Νοσοκομείου Αθηνών (401 ΓΣΝΑ) πρόσφατα προχώρησε στην πιλοτική εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων GS1 για την κωδικοποίηση και τη σήμανση των υγειονομικών υλικών μέσω GS1 barcode scanning, με σκοπό την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών, μέσω της καλύτερης διαχείρισης του κόστους και της ταχύτερης διεκπεραίωσης των διαδικασιών. Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων GS1 στο πλαίσιο του Ελληνικού Στρατού ξεκίνησε στην 441 Αποθήκη Βάσης Υγειονομικού Υλικού (ABYY), η οποία εφάρμοσε GS1 Datamatrix Barcode και GS1 128 Barcode στα φαρμακευτικά σκευάσματα που παράγει, καθώς και σε εκείνα που προμηθεύεται, μειώνοντας το κόστος της εφοδιαστικής αλυσίδας (Tsiafos- Tsiaras, 2016-2017), δίνοντας το έναυσμα για επέκταση της εφαρμογής και στα στρατιωτικά νοσοκομεία. Η μορφή των GS1 Datamatrix Barcode και GS1 128 Barcode που εφαρμόζονται στην 441 Αποθήκη Βάσης Υγειονομικού Υλικού (ABYY) απεικονίζεται ακολούθως:

---

<sup>19</sup> Πηγή <https://www.gs1greece.org/tomeis-efarmogis/tomeas-ygeia>





Εικόνα 28 : GS1 128 Barcode, Πηγή:

<https://www.gs1.org/industries/healthcare/standards>



Εικόνα 29: GS1 Datamatrix Barcode, Πηγή:

<https://www.gs1.org/industries/healthcare/standards>

Ο Αντισυνταγματάρχης κ. Σωτήρης Τσιάφος -Τσιάρα, στρατιωτικός Φαρμακοποιός και Traceability Project Manager στο 401 ΓΣΝΑ, επισημαίνει το πρόβλημα της απουσίας «ενός ενιαίου τυποποιημένου πλαισίου όσον αφορά την κωδικοποίηση των ιατροφαρμακευτικών προϊόντων και φαρμάκων στην Ελλάδα». Η πιλοτική εφαρμογή του προτύπου GS1 με την εφαρμογή barcode που περιέχουν κρίσιμες πληροφορίες, όπως η ημερομηνία λήξης, ο σειριακός αριθμός, αριθμός παρτίδας πραγματοποιήθηκε στα χειρουργεία, το τμήμα ανάνηψης και το αιμοδυναμικό τμήμα και αφορούσε τα υλικά υψηλού κόστους, «με σκοπό την επίτευξη καλύτερων αποτελεσμάτων με τους ίδιους πόρους» (Τσιάρας Σ, 2018). Πιο συγκεκριμένα, το 401 ΓΣΝΑ αποφάσισε να χρησιμοποιήσει παρόμοια ονομασία με αυτή που χρησιμοποιούν οι κατασκευαστές των επεμβατικών υλικών (GTIN > 90% των ειδών είναι συμβατά με τα GS1 πρότυπα σύμφωνα με τον κ. Τσιάρα). Σύμφωνα με τον κ. Τσιάρα, κάθε υλικό σε κάθε διακίνησή του «σκανάρεται» και παράλληλα καταγράφεται στο πληροφοριακό σύστημα η παρτίδα και ο σειριακός του αριθμός, με τη βοήθεια της τεχνολογίας AIDC, δηλαδή με barcode scanners. Έτσι, επιτυγχάνεται η γρήγορη και αλάνθαστη καταχώριση σημαντικών δεδομένων, όπως η ημερομηνία λήξης, ο σειριακός αριθμός.

Χωρίς να παρουσιάζονται ποσοτικά δεδομένα, επισημαίνεται πως το 401 ΓΣΝΑ κατάφερε, μέσω της πιλοτικής αυτής εφαρμογής, να μειώσει το κόστος μέσα από την καλύτερη πρόβλεψη των αναγκών και τη βελτίωση της ταχύτητας των διαχειριστικών διαδικασιών. Επιπλέον, το πρότυπο εξασφαλίζει την ασφάλεια των ασθενών, αν αναλογιστούμε ότι επισημαίνονται σε κάθε στάδιο στοιχεία όπως η ημερομηνία λήξης ή πιθανές ανακλήσεις από τον ΕΟΦ. Τέλος, το πιο σημαντικό είναι πως για κάθε επέμβαση, σύμφωνα με την πιλοτική αυτή εφαρμογή, μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια τι χρησιμοποιήθηκε με τη βοήθεια της παρτίδας και του σειριακού αριθμού. Με την εξαγωγή των παραπάνω θετικών αποτελεσμάτων, το 401 ΓΣΝΑ στοχεύει να εφαρμόζει το πρότυπο και στο τμήμα επεμβατικής τεχνολογίας του νοσοκομείου, καθώς και στο εργαστήριο διάλυσης των κυτταροστατικών φαρμάκων (Τσιάρας, 2018).

Συμπερασματικά, προτείνεται η σταδιακή υιοθέτηση των προτύπων GS1, που πιλοτικά εφαρμόζει το 401 ΓΣΝΑ, σε όλα τα δημόσια νοσοκομεία της χώρας με απώτερο σκοπό την εφαρμογή ενός κοινού πλαισίου, που συντελεί αποτελεσματικά στην καλύτερη διαχείριση του κόστους.

## **Κεφάλαιο 8ο**

### **Επίλογος**

#### **8.1 Περιορισμοί της έρευνας**

Η παρούσα ερευνητική προσπάθεια διακρίνεται από ορισμένους περιορισμούς. Ο πιο σημαντικός είναι το μικρό μέγεθος του δείγματος (απαντήθηκαν 73 ερωτηματολόγια), γεγονός που περιορίσε σημαντικά τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης. Έτσι, τα αποτελέσματα της έρευνας θα πρέπει να θεωρηθούν ως ενδείξεις που μάλιστα χρήζουν περαιτέρω διερεύνηση. Επιπλέον, η ανάλυση που πραγματοποιήθηκε ήταν στατική, δηλαδή οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν σε ερωτήματα σχετικά με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

#### **8.2 Τελικά Συμπεράσματα**

Η παρούσα ερευνητική προσπάθεια είχε ως σκοπό τη διερεύνηση του βαθμού εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας. Με το ΠΔ 146/03 θεσπίστηκε η εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής και του Δημόσιου Λογιστικού στις δημόσιες νοσηλευτικές μονάδες, με σκοπό τη βελτίωση της ικανότητας λήψης των αποφάσεων από τη διοίκηση μέσω της παροχής ακριβούς πληροφόρησης. Μέσω του προεδρικού αυτού διατάγματος καθιερώθηκε η διενέργεια απογραφής των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των Δημόσιων Νοσοκομείων, καθώς επίσης και η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής για τον λογισμό και τον έλεγχο του κόστους παροχής υγειονομικών υπηρεσιών. Η κύρια ανάγκη των διοικήσεων των νοσοκομείων είναι η κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Όμως, τα στοιχεία κόστους ενός νοσοκομείου είναι δύσκολο να προσδιοριστούν με ακρίβεια, για αυτό είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του κόστους για κάθε τμήμα του νοσοκομείου και όχι συγκεντρωτικά, με σκοπό τον ευκολότερο προσδιορισμό του κόστους για κάθε ασθενή ξεχωριστά. Ο καθορισμός όμως κέντρων κόστους δεν είναι καθόλου εύκολη διαδικασία.

#### **8.3 Προτάσεις**

Από την ανάλυση που προηγήθηκε κρίνεται ότι η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στα κρατικά νοσοκομεία της χώρας μας μέχρι σήμερα είναι μέτρια. Με

την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, έπειτα από τη μελέτη της διεθνούς και της ελληνικής βιβλιογραφίας και τη διεξαγωγή της ποσοτικής έρευνας, διατυπώνονται συγκεκριμένες προτάσεις για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που εντοπίστηκαν στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και της κοστολόγησης των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων. Αρχικά, επιβάλλεται το λογιστήριο των ασθενών να αποτελεί σε όλα τα νοσοκομεία τμήμα της οικονομικής υποδιεύθυνσης και όχι της διοικητικής, ώστε να αποφεύγεται η ετεροχρονισμένη ενημέρωση του τμήματος λογιστηρίου για τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του νοσοκομείου. Ένα χαρακτηριστικό των δημόσιων μονάδων υγείας είναι ότι, η εκπαίδευση του ιατρικού ως επί το πλείστο προσωπικού, δεν προσανατολίζεται συνήθως στη διοίκηση των δημόσιων οργανισμών, αλλά στην απόκτηση όλο και περισσότερων γνώσεων του επιστημονικού τους πεδίου με αποτέλεσμα να μη δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην ελαχιστοποίηση του κόστους. Άρα, η συνεργασία της Ιατρικής Επιστήμης με την επιστήμη της Διοίκησης των επιχειρήσεων θα συνδράμει ουσιαστικά στο δύσκολο έργο της διοίκησης του κόστους των δημόσιων μονάδων υγείας. Από την ανάλυση που προηγήθηκε προέκυψε πως σημαντικό ρόλο στην ελλιπή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες νοσηλευτικές μονάδες, είναι η απουσία εξειδικευμένου προσωπικού. Η πλήρης εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος μπορεί να επιτευχθεί με την υποστήριξη από έμπειρους και εξειδικευμένους στην νοσοκομειακή λογιστική λογιστές, οι οποίοι θα έχουν την ευθύνη τήρησης ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, μέσω του οποίου θα αντλούνται τα στοιχεία που θα τροφοδοτούν το ηλεκτρονικό αρχείο υπηρεσιών υγείας του Υπουργείου Υγείας. Επιπλέον, σημαντικός κρίνεται και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου. Κρίνεται χρήσιμο το Υπουργείο Υγείας να τροποποιήσει το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στα νοσοκομεία με σκοπό την ευθυγράμμιση με τα Διεθνή Πρότυπα. Προτείνεται η διεξαγωγή ελέγχων των εσόδων και των εξόδων, των υποχρεώσεων και των προβλέψεων, του μητρώου δεσμεύσεων, του γενικού λογιστηρίου, του μητρώου παγίων, των προμηθειών, της μισθοδοσίας, των φορολογικών υποχρεώσεων για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις νομικές υποχρεώσεις και τις οδηγίες της διοίκησης και την έγκαιρη λήψη διορθωτικών μέτρων. Επιπλέον, προτείνεται η εφαρμογή συστήματος κοστολόγησης σε επίπεδο κέντρου κόστους (τμήμα) και σε φορέα κόστους. Θα ήταν ακόμη χρήσιμο να παρακολουθούνται οι υποβεβλημένες και εκκαθαρισμένες απαιτήσεις από νοσήλια σε υποσύστημα, ώστε να παρέχεται καλύτερη πληροφόρηση. Τέλος, προτείνεται η

εγκατάσταση L.I.S (τα Εργαστηριακά Συστήματα Πληροφοριών - Laboratory Information Systems, LIS αποτελούν μια ειδική κατηγορία λογισμικού στα διαγνωστικά εργαστήρια που συντελούν στη διαχείριση των εργαστηριακών αναγκών ενός νοσοκομείου) για την παρακολούθηση των διαγνωστικών εξετάσεων, καθώς και η υιοθέτηση των προτύπων GS1 για τη μείωση του κόστους και την αύξηση της ταχύτητας διεκπεραίωσης των διαδικασιών, ώστε ο ασθενής να είναι το επίκεντρο.

## Βιβλιογραφία

### Νομολογία

- Νόμος 3918/2011, Διαρθρωτικές αλλαγές στο σύστημα υγείας και άλλες διατάξεις. Το θεσμικό πλαίσιο παροχών ασθένειας στην Ελλάδα: Ο ρόλος και η λειτουργία του Εθνικού Συστήματος Υγείας, Αθήνα, 2012
- ΝΟΜΟΣ 4270/14, Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις
- ΠΔ 146/03, Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας
- ΠΔ 15/2011, Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης
- Νόμος 4308/14, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
- Ν. 2889/2001, Βελτίωση και εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ 37/Α')
- Ν.3599/07, Σύσταση Πανελληνίου Συλλόγου Φυσικοθεραπευτών και άλλες διατάξεις

### Ξένη Βιβλιογραφία

- Namazi M., (2009), Performance focused activity based costing
- Jacomit A & Granja, (2011), An Investigation into the Adoption of Target Costing on Brazilian Public Social Housing Projects
- Kaplan R.s & Porter M, (2011), The big idea: How to solve the cost crisis in health care
- OECD/EU 2017, State of Health in the EU, Greece, Country Health Profile 2017, available at : [https://read.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/greece-country-health-profile-2017\\_9789264283404-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/greece-country-health-profile-2017_9789264283404-en#page1)
- IFAC, The International Public Sector Accounting Standards Board, Available at : <https://www.ipsasb.org/>

- Fisher, J. G. (2012). Product costing systems: Finding the right approach. Journal of Corporate Accounting & Finance.
- Horgren, F.,(2006), Cost Accounting, A managerial emphasis.
- Carlos Monroy et al , Activity Based Costing, Time Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences Among Three Accounting Systems, Available at: <https://www.springer.com/gp>
- Weygandt, J. J.,(2015), Financial & Managerial Accounting, John Wiley & Sons.
- Accountingverse, Accounting Basics, Available at: <https://www.accountingverse.com/>
- Moschuris S., Kondylis M., Outsourcing in public hospitals: A Greek perspective, Journal of Health Organisation and Management
- Raftery J., (2000), Costing in economic evaluation.
- Tsiafos- Tsiaras S., Greek army Medical Supplies Centre standardizes warehouse operations for device results, GS1 Healthcare Reference Book 2016-2017, Online available at: [https://www.gs1greece.org/DNLfiles/news/05\\_GS1\\_RB2016-GR.pdf](https://www.gs1greece.org/DNLfiles/news/05_GS1_RB2016-GR.pdf)
- GS1 The Global Language of Business, GS1 Standards in Healthcare, Online available at: <https://www.gs1.org/industries/healthcare/standards>

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

- Χλέτσος Μ, Η δομή του συστήματος Υγείας στην Ελλάδα. Διαφαινόμενες Τάσεις και Πολιτικές
- Θανάσας Γ., Η δομή του κόστους των νοσοκομείων στην Ελλάδα: η επίδραση του παράγοντα της εκπαίδευσης (teaching impact cost) στο κόστος των πανεπιστημιακών νοσοκομείων της Ελλάδας
- Τσεκούρα Κ., 2012, Συγκριτική Ανάλυση των Συστημάτων Υγείας και μελέτη των Δημόσιων και Ιδιωτικών Δαπανών
- Τούντας Γ., Αρχεία Ελληνικής Ιατρικής, Κέντρο Μελετών Υπηρεσιών Υγείας και Εργαστήριο Υγιεινής και Επιδημιολογίας της Ιατρικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών, Πρόσβαση <https://www.healthview.gr/1260/systemata-ygeias/>
- Τάκης Ε., (2017) Κοστολόγηση με βάση το στόχο (Target costing)
- Νεγκάκης Χ., Κουσενίδης Δ., (2015), Διοικητική Λογιστική

- Σουλιώτης, Κ. (2006). (επ). Πολιτική και Οικονομία της Υγείας
- Βαρβατσουλάκης Ι., (2014), Σημειώσεις από το Σεμινάριο Εσωτερικών Ελεγκτών με θέμα: Ανάπτυξη Εσωτερικού Ελέγχου στις μονάδες υγείας
- Τσιτσάκης Χ., (2010), Παραδοσιακά και σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης για το λογισμό του κόστους και τη διοίκηση των υπηρεσιών υγείας
- Δρογαλάς, Γ., Μέθοδοι Κοστολόγησης, Ανάκτηση από [http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/mba\\_dimokr/\\_6.pdf](http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/mba_dimokr/_6.pdf)
- Δρογαλάς, Γ., Λογιστική Κόστους, Ανάκτηση από [http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/TEI\\_Serron/Logistiki\\_Koustous1/3E.pdf](http://www.drogalas.gr/uploads/lessons/TEI_Serron/Logistiki_Koustous1/3E.pdf)
- Φωτεινόπουλος, Γ., (2013), Σύγχρονες Μέθοδοι Προσδιορισμού των Σταθερών Δαπανών στη Λογιστική Κόστους. Εφαρμογή σε Βιομηχανικούς Κλάδους., Ανάκτηση από:[http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/8461/Foteinopoulos\\_Georgios.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/8461/Foteinopoulos_Georgios.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Νιφορόπουλος Κ., (2016), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» - 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας, Ανάκτηση από <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23583>
- Νιφορόπουλος Κ., (2018), Τα πρώτα βιβλία Λογιστικής (Καταστιχογραφίας): Ανάκτηση από: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/41214>
- Δούσης, Δ. (2010), Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα, Ανάκτηση από [http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/15407/SDO\\_DMTA\\_00990\\_Medium.pdf?sequence=1](http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/15407/SDO_DMTA_00990_Medium.pdf?sequence=1)
- Υπουργείο Υγείας, Στόχοι ΕΣΥ, Ανάκτηση από Υπουργείο Υγείας: <http://www.moh.gov.gr/articles/newspaper/egkyklio/stoxoi-e-s-y>
- ΑΡΝΗΣ, Ν., Εισαγωγή στην κοστολόγηση και την αναλυτική λογιστική, Ανάκτηση από <http://accfin.teiep.gr/eclass/modules/document/file.php/TMA151/%CE%A0%CE%91%CE%A1%CE%9F%CE%A5%CE%A3%CE%99%CE%91%CE%A3%CE%97%20%CE%9B%CE%9F%CE%93%20%CE%9A%CE%9F%CE%A3%CE%A4%20%CE%99%CE%99.pdf>
- Γεώργιος Δημογέροντας et al, (2017), Η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΚΑΙ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΚΛΕΙΣΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΝΟΣΗΛΙΩΝ (ΚΕΝ) ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΗ



ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥΣ, Ανάκτηση από  
[https://www.spnj.gr/articlefiles/volume6\\_issue2/pn\\_jan\\_62\\_84-95.pdf](https://www.spnj.gr/articlefiles/volume6_issue2/pn_jan_62_84-95.pdf)

- Χλέτσος, Μ. Η πολιτική της υγείας στην Ελλάδα, Ανάκτηση από  
[http://www.econ.uoi.gr/eeokp/gr/dialekseis\\_seminaria/seminaria\\_mathimata/eisagogikes\\_enies\\_politiki\\_igias/ili\\_mathimatos/kefalaio1.pdf](http://www.econ.uoi.gr/eeokp/gr/dialekseis_seminaria/seminaria_mathimata/eisagogikes_enies_politiki_igias/ili_mathimatos/kefalaio1.pdf)
- Ηλιάδης, Κ., (2017), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
- Ιωσηφάκης, Γ. (2018). Ανάκτηση από  
[https://armyfin2018.eventsadmin.com/Content/UPLOADS/403/5.%20Presentation\\_Iosifakis.pdf](https://armyfin2018.eventsadmin.com/Content/UPLOADS/403/5.%20Presentation_Iosifakis.pdf)
- Κεραμιδόγλου Κ., (2014), Η μετάβαση από το δημόσιο λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα στους δήμους
- Καλογήρου Ν, Ορνιθόπουλος Χ., (2012), ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ-ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΡΓΟΥ (COSTING SYSTEMS-PROJECT COSTING), Ανάκτηση από  
<http://digilib.teiimt.gr/jspui/bitstream/123456789/1086/1/022012146.pdf>
- Σγουρινάκης, Ν. (2016), Το διπλογραφικό και το απλογραφικό λογιστικό σύστημα Ανάκτηση από  
<http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21141/%CE%A4%CE%BF-%CE%B4%CE%B9%CF%80%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%B1%CF%86%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CF%84>
- Ξένος, Π. (2013), Σύγχρονες μέθοδοι χρηματοδότησης νοσοκομείων, ανταγωνισμός και οικονομικά κίνητρα, Ανάκτηση από  
<http://www.mednet.gr/archives/2014-2/pdf/172.pdf>
- Ρούσσοις, Κ., (2017), ABC METHOD LOGISTICS ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΛΛΙΣ
- Πληροφοριακά Συστήματα (HIS, LIS, PACS-RIS, AIMS), Ανάκτηση από:  
[https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/3048/1/02\\_chapter\\_13.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/3048/1/02_chapter_13.pdf)
- Τσιάφος – Τσιάρας Σ., Σύγχρονα πρότυπα οργάνωσης των εφοδιαστικών αλυσίδων στα νοσοκομεία, η πρωτοβουλία του 401 Γενικού Στρατιωτικού

Νοσοκομείου Αθηνών, 2nd Health Innovation Conference (2018), Ανάκτηση από:  
<https://www.gs1greece.org/ta-nea-mas-all/health/961-2nd-hic-401>

- 401 Γενικό Στρατιωτικό Νοσοκομείο Αθηνών, Ιστορία, Ανάκτηση από  
<https://401gsn.army.gr/?q=node/183>
- 401 Γενικό Στρατιωτικό Νοσοκομείο Αθηνών, Εκπαίδευση, Ανάκτηση από  
<https://401gsn.army.gr/node/134>
- Κοινωνία της Πληροφορίας, Διαγωνισμοί – Δίκτυο Υγείας Στρατιωτικών  
Νοσοκομείων – Φίλιππος, (2004), Ανάκτηση από  
[http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com\\_ktpcontests&task=Details&id=62  
&Itemid=13](http://archive.ktpae.gr/index.php?option=com_ktpcontests&task=Details&id=62&Itemid=13)

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη  
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων



### Ερωτηματολόγιο για στελέχη Οικονομικών Υπηρεσιών στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας

*Η συλλογή των στοιχείων γίνεται στο πλαίσιο της εκπόνησης της διπλωματικής μου  
εργασίας για την απόκτηση μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών στη Φορολογική και  
Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων του Πα.Μακ.*

**Παρακαλώ πολύ να επιλέξετε την απάντηση που σας εκπροσωπεί, κυκλώνοντας το αντίστοιχο κουτάκι. Σε ορισμένες ερωτήσεις μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες της μιας απαντήσεις.**

1. Σε ποια από τις ακόλουθες ηλικιακές κατηγορίες ανήκετε;

- 18 – 30
- 31 – 40
- 41 – 50
- 51 – 67

2. Επιλέξτε το φύλο σας.

- Άνδρας
- Γυναίκα

3. Ποια είναι η θέση σας στον οργανισμό;

- Υπάλληλος Οικονομικού
- Διευθυντής
- Υποδιευθυντής
- Άλλο

4. Προσόντα Στελέχους

- Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης χωρίς γνώσεις λογιστικής
- Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης με γνώσεις λογιστικής

- Πτυχιούχος Α.Ε.Ι με γνώσεις λογιστικής
- Πτυχιούχος Α.Ε.Ι χωρίς γνώσεις λογιστικής
- Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών σχετικού με τη λογιστική
- Κάτοχος διδακτορικού τίτλου σπουδών
- Άλλο

5. Πόσα χρόνια υπηρετείτε στον οργανισμό;

- 0 – 10
- 10 – 20
- 21 – 37

6. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι έχετε τη δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών στην υπηρεσία σας;

• **Βαθμολογική Κλίμακα**

Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ
1	2	3	4	5
Ελάχιστα				Πάρα πολύ

7. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι η οργάνωση του ιδρύματός σας είναι γραφειοκρατική;

• **Βαθμολογική Κλίμακα**

Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ
1	2	3	4	5

--	--	--	--	--

8. Το Νοσοκομείο λειτουργεί σε πόλη με πληθυσμό

- έως 50.000
- 50.000-200.000
- 200.000-600.000
- 600.000-800.000
- περιοχή Αθηνών
- Θεσσαλονίκη

9. Υπάρχει Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα στον Οργανισμό;

- Ναι
- Όχι

10. Εφαρμόζετε το Διπλογραφικό Σύστημα στον Οργανισμό;

- Ναι
- Όχι

11. Τηρούνται οι λογαριασμοί της Γενικής λογιστικής;

- Ναι
- Όχι

12. Εφαρμόζεται η Αναλυτική Λογιστική;

- Ναι
- Όχι

13. Ποιό από τα παρακάτω κοστολογικά συστήματα εφαρμόζετε;

- Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων
- Πρότυπη Κοστολόγηση
- Κοστολόγηση κατά φάση
- Άλλο

14. Χρησιμοποιείτε τις κοστολογικές πληροφορίες για:

- τον έλεγχο του κόστους λειτουργίας
- τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των τμημάτων
- την τιμολόγηση των υπηρεσιών που παρέχετε
- να προβείτε σε στρατηγικό σχεδιασμό
- Άλλο

15. Διαχωρίζετε το κόστος σε άμεσο και έμμεσο;

- Ναι
- Όχι

16. Διαχωρίζετε το κόστος σε σταθερό και μεταβλητό;

- Ναι
- Όχι

17. Καταρτίζονται προϋπολογισμοί για κάθε κλινική;

- Ναι
- Όχι

18. Αν καταρτίζονται τέτοιοι προϋπολογισμοί ποια η συμμετοχή των διευθυντών των κλινικών;

### **Βαθμολογική Κλίμακα**

Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Πολύ	Πάρα πολύ
1	2	3	4	5
Ελάχιστη				Καθοριστική

19. Καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο;

- Ναι
- Όχι

20. Ποιά θεωρείτε ότι είναι τα προβλήματα στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στον οργανισμό σας;

- Έλλειψη ολοκληρωμένου μηχανογραφικού συστήματος
- Ελλιπής γνώσεις στελεχών
- Απροθυμία στελεχών
- Άλλο

21. Εάν δε χρησιμοποιείτε κάποιο κοστολογικό σύστημα πέραν της αναλυτικής λογιστικής, ποιοι θεωρείτε ότι είναι οι λόγοι για αυτή την έλλειψη;

- Απουσία εξειδικευμένου προσωπικού
- Έλλειψη πλήρους μηχανογράφησης
- Απουσία εξωτερικών συνεργατών
- Απροθυμία στελεχών
- Έλλειψη ενδιαφέροντος από τη Διοίκηση
- Άλλο

22. Έχετε συμβληθεί με εξωτερικό συνεργάτη για την τήρηση του λογιστικού συστήματος;

- Ναι
- Όχι

23. Εάν ναι σε τί συνίσταται η συνεργασία σας;

- Τήρηση Γενικής Λογιστικής
- Τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής
- Μόνο για τη διενέργεια απογραφής
- Εποπτεία της τήρησης που κάνει το προσωπικό
- Άλλο

24. Εάν δε χρησιμοποιείται κάποιο κοστολογικό σύστημα σκοπεύετε να εφαρμόσετε κάποιο στην επόμενη τριετία;



Ναι

Όχι

25. Πιστεύετε ότι η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος βοηθά στην καλύτερη οργάνωση και την παροχή ποιοτικότερων υπηρεσιών υγείας;

Ναι

Όχι

**Παρατηρήσεις και σχόλια:**

**Ευχαριστώ πολύ για τη συνεργασία. Αν έχετε κάποια ερώτηση ή θέλετε περισσότερες πληροφορίες παρακαλώ πολύ επικοινωνήστε μαζί μου στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου: [mtf18026@uom.edu.gr](mailto:mtf18026@uom.edu.gr)**