



**Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην εφαρμοσμένη Λογιστική και
Ελεγκτική**

Διπλωματική εργασία με θέμα:

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

Εκπόνηση: Χριστοδούλου Δημήτριος

Επιβλέπων Καθηγητής: Παυλάτος Οδυσσέας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού
διπλώματος στην εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη Οκτώβριος 2021

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο κρίσιμο «σταυροδρόμι» που βρίσκεται σήμερα η Δημόσια Υγεία στη χώρα μας, καθώς και οι ραγδαίες κοινωνικοοικονομικές αλλαγές που συντελούνται έχουν άμεση επίπτωση στην υγεία των Ελλήνων. Για το λόγο αυτό οι αρμόδιοι φορείς της Δημόσιας Υγείας και της Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας καλούνται σήμερα να δώσουν πολυμέτωπη «μάχη», δεδομένο ότι η οικονομική διαχείριση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών αποτελεί ζήτημα που αφορά το σύνολο της κοινωνίας καθώς οι πόροι που διαχειρίζονται τέτοιοι οργανισμοί προέρχονται είτε από δημόσια ταμεία είτε από συνεισφορές πολιτών.

Ο στόχος της παρούσας εργασίας είναι να αξιολογηθεί η υφιστάμενη κατάσταση της εφαρμογής αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ως προς την αποδοτικότητα, τη λειτουργικότητά και την επεκτασιμότητα της, έτσι ώστε στη συνέχεια να γίνουν οι απαραίτητες παρεμβάσεις για τη βελτίωση των χαρακτηριστικών της.

Στις ενότητες που ακολουθούν, γίνεται η παρουσίαση των βασικών εννοιών της κοστολόγησης και αναπτύσσεται ο τρόπος λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής, η εφαρμογή της οποίας θα συμβάλλει στην πάταξη της υπερτιμολόγησης και στην αποδοτική λειτουργία των δημόσιων Μονάδων Παροχής Υγείας.

Λέξεις Κλειδιά: *Δημόσιες Μονάδες παροχής υγείας, Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, κοστολόγηση*

ABSTRACT

At the critical "crossroads" where Public Health in our country is today, as well as the rapid socio-economic changes that are taking place have a direct impact on the health of Greeks. For this reason, the competent bodies of Public Health and Primary Health Care are called today to give a multifaceted "battle", given that the financial management of non-profit organizations is an issue that concerns the whole society as the resources managed by such organizations come from either from public funds or from citizen contributions.

The aim of this task is to evaluate the current state of the analytical accounting application in terms of its efficiency, functionality and scalability, so that then the necessary interventions can be made to improve its characteristics.

In the following sections, the basic concepts of costing are presented and the way of detailed accounting is developed, the application of which will contribute to the fight against overpricing and the efficient operation of public Health Care Units.

Keywords: *public Health Care Units, analytical accounting, costing*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγή.....	1
1.2 Σκοπός Εργασίας.....	2
1.3 Το Διπλογραφικό Σύστημα.....	2
1.4 Πλαίσιο εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής από τη Δ.Μ.Υ.	3
1.5 Οι στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΥΠΟΒΑΘΡΟ	7
2.1 Βασικοί κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.....	7
2.2 Η αναλυτική λογιστική στις δημόσιες μονάδες υγείας	8
2.3 Ανάλυση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.....	9
2.4 Σκοπός της Αναλυτικής Λογιστικής	12
2.5 Προϋποθέσεις για την επίτευξη των στόχων της Αναλυτικής Λογιστικής	12
2.6 Εμπόδια / Αντίσταση στην εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	15
3.1 Εισαγωγή.....	15
3.2 Κέντρα κόστους	16
3.3 Κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους	19
3.4 Διαδικασίες εσόδων	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΑΜΕΣΑ –ΕΜΜΕΣΑ, ΣΤΑΘΕΡΑ- ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ	23
4.1 Άμεσο και έμμεσο κόστος.....	23
4.2 Μεταβλητά και σταθερά κόστη.....	30
4.3 Παράγοντες καθορισμού της συμπεριφοράς του κόστους	37
4.4 Επιμερισμός του έμμεσου κόστους.....	38
4.5 Βάσεις επιμερισμού.....	39
4.6 Στάδιο κατανομής κόστους ανά περιστατικό	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	50
5.1 Αποστολή & Ρόλος της Δ.Μ.Υ.	50

5.2 Ανάλυση – Παρουσίαση Οργανογράμματος της Δ.Μ.Υ.	50
5.3 Υφιστάμενη Κατάσταση	56
κεφαλαίο 6 ^ο επιλογος.....	77
6.1 Συμπεράσματα	77
6.2 Περιορισμοί μελέτης.....	77
6.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	78
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	80

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Διάφορα είδη κόστους.....	24
Πίνακας 2: Ταξινόμηση κόστους.....	33
Πίνακας 3: Κόστη επιρριπτό σε όλες τις πρωταρχικές λειτουργίες	40
Πίνακας 4: Βάσεις επιμερισμού έμμεσου κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους	42
Πίνακας 5: Βάσεις επιμερισμού έμμεσου κόστους των κύριων κέντρων κόστους.....	43
Πίνακας 6: Λογιστικό Σχέδιο	56
Πίνακας 7: Κέντρα Κόστους Ιατρικής Υπηρεσίας.....	64
Πίνακας 8: Κέντρα Κόστους Νοσηλευτικής Υπηρεσίας	66
Πίνακας 9: Κέντρα Κόστους Διοικητικής Υπηρεσίας	68
Πίνακας 10: Κέντρα Κόστους Τεχνικής Υπηρεσίας.....	69
Πίνακας 11: Σύνδεση κέντρων κόστους Ιατρικής Υπηρεσίας με λογιστικό σχέδιο.....	69
Πίνακας 12: Σύνδεση κέντρων κόστους Διοικητικής Υπηρεσίας με λογιστικό σχέδιο	71
Πίνακας 13: Σύνδεση κέντρων κόστους Τεχνικής Υπηρεσίας με λογιστικό σχέδιο	71
Πίνακας 14: Φύλλα Μερισμού βάση ημερών νοσηλείας.....	72
Πίνακας 15: Φύλλα Μερισμού βάση τ.μ.....	73
Πίνακας 16: Μητρώο Παγίων & Σύνδεση με Α.Λ.....	76

ΛΙΣΤΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Κατάταξη περιστατικού σε χώρο νοσηλείας και σε ομάδα συγγενών περιστατικών.....	45
Διάγραμμα 2 : Υπολογισμός συνολικού κόστους κύριου κέντρου κόστους και τελικού φορέα κόστους.....	48
Διάγραμμα 3 : Παρουσίαση Οργανογράμματος της Δ.Μ.Υ.....	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

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 σε συνδυασμό με την οικονομική κρίση του 2009 και την έξαρση της πανδημίας του κορωνοϊού τα τελευταία δυο χρόνια και την επιβολή αυστηρών μέτρων, κάνουν επιτακτική την εξορθολογισμένη χρήση των πόρων, που είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί μέσω της διπλογραφικής μεθόδου και της εφαρμογής ενός σύγχρονου κοστολογικού συστήματος.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναπτύσσονται οι ορισμοί της αναλυτικής λογιστικής, οι διακρίσεις της, οι στόχοι της καθώς και το πλαίσιο εφαρμογής της.

Στη συνέχεια η εργασία διερευνά τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα στελέχη οικονομικών υπηρεσιών των νοσοκομείων στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και οι προϋποθέσεις για την ορθή εφαρμογή της.

Στα επόμενα κεφάλαια αναλύονται οι λογαριασμοί, τα κέντρα κόστους, οι βάσεις επιμερισμού και οι βασικοί κανόνες λειτουργίας τους.

Από μεθοδολογική άποψη, η έρευνα χρησιμοποιεί ποσοτικές μεθόδους. Συγκεκριμένα, μελετάται η περίπτωση της πιλοτικής εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής στο Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης, γίνεται η ανάλυση – παρουσίαση του οργανογράμματος και η ανάπτυξη των διαδικασιών όπως η παραμετροποίηση και η εφαρμογή.

Τέλος παρατίθενται τα συμπεράσματα που απορρέουν από την είσοδο της αναλυτικής λογιστικής, ο καθορισμός στρατηγικών στόχων και οι τελικές κατευθύνσεις – προτάσεις.

1.2 Σκοπός Εργασίας

Ο στόχος της παρούσας εργασίας είναι να αξιολογηθεί η υφιστάμενη κατάσταση της εφαρμογής αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ως προς την αποδοτικότητα, τη λειτουργικότητά και την επεκτασιμότητά της, έτσι ώστε στη συνέχεια να γίνουν οι απαραίτητες παρεμβάσεις για τη βελτίωση των χαρακτηριστικών της.

Γίνεται ο προσδιορισμός των (κύριων και βοηθητικών) κέντρων κόστους, ο προσδιορισμός των φορέων κόστους (DRGs), η κατηγοριοποίηση των στοιχείων του κόστους σε άμεσα και έμμεσα, σταθερό και μεταβλητό, η ανάπτυξη των βάσεων μερισμού και επαναμερισμού των στοιχείων του κόστους στα κέντρα και στους φορείς κόστους, η ανάπτυξη των διαδικασιών που θα διευκολύνουν τη λειτουργία της και η προσαρμογή των λογαριασμών της ομάδας (9) του Π.Δ. 146/2003 ώστε να ικανοποιούνται οι πληροφοριακές απαιτήσεις της Δ.Μ.Υ.

1.3 Το Διπλογραφικό Σύστημα

Είναι ευρέως γνωστό πως το ελληνικό δημόσιο στην προσπάθειά του να βελτιώσει τη διαχείριση της περιουσίας του και να καταγράψει το χρέος και τις απαιτήσεις όλων των δημόσιων φορέων, ξεκίνησε από το 1997 να νομοθετεί σταδιακά την υποχρεωτική εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Συγκεκριμένα για τις δημόσιες μονάδες υγείας νομοθετήθηκε με το Π.Δ. 146/2003 το ειδικό κλαδικό λογιστικό σχέδιό τους και στην συνέχεια με διάφορες εγκυκλίους ορίστηκαν χρονοδιαγράμματα και στόχοι εκτέλεσης του διπλογραφικού και της αναλυτικής λογιστικής όπως η Εγκύκλιος 250134/ 12-3-2013 με πιο πρόσφατο το ΦΕΚ Β' 3815/15-10-2019 «Καθορισμός προϋποθέσεων ανάθεσης της εφαρμογής διπλογραφικού συστήματος Γενικής - Αναλυτικής Λογιστικής και κοστολόγησης στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας»

Υπάρχει μια αυξανόμενη αντίληψη από τους επαγγελματίες της υγείας ότι οι πόροι είναι περιορισμένοι και ως εκ τούτου αναπτύσσονται στρατηγικές παγκοσμίως για τον περιορισμό των δαπανών για την υγειονομική περίθαλψη (Kurunmaki, 2004). Η καθιέρωση του Διπλογραφικού Συστήματος κρίνεται διεθνώς ως η πλέον κατάλληλη μέθοδος για την

καθημερινή καταγραφή του συνόλου των οικονομικών συναλλαγών δίνοντας με αυτόν τον τρόπο μία ολοκληρωμένη και επίκαιρη εικόνα σχετικά με τα βασικά οικονομικά μεγέθη της λειτουργίας τους (απαιτήσεις, υποχρεώσεις, πάγιο εξοπλισμό, διαθέσιμα και ίδια κεφάλαια). Η θέσπιση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας έγινε με το Π.Δ. 146/2003 (ΦΕΚ 122 2003 Α). Δεδομένου του όγκου των καθημερινών συναλλαγών και της πολυπλοκότητας των διαδικασιών λειτουργίας ενός νοσοκομείου, απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματική εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος αποτελεί η ύπαρξη και η λειτουργία μηχανογραφικών συστημάτων υποστήριξης:

α Της Δημόσιας Λογιστικής η οποία παρακολουθεί, μέσω της χρήσης των λογαριασμών τάξεως και την εκτέλεση του προϋπολογισμού του νοσοκομείου.

β Της Γενικής Λογιστικής που παρέχει οικονομική πληροφόρηση προς τρίτους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους αναφορικά με τα οικονομικά μεγέθη του νοσοκομείου.

γ Της Αναλυτικής Λογιστικής, η οποία διαχειρίζεται τους λογαριασμούς των αποθεμάτων των πρώτων υλών, των υλικών και των αντίστοιχων αγορών τους, τις δαπάνες για την αγορά υπηρεσιών και τους λογαριασμούς των εσόδων, αναλύοντας με αυτό το τρόπο το λειτουργικό αποτέλεσμα του νοσοκομείου σε επίπεδο παραγωγικής και διοικητικής λειτουργίας.

1.4 Πλαίσιο εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής από τη Δ.Μ.Υ.

Η λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής στη Δ.Μ.Υ. προβλέπεται από το κεφάλαιο 5^ο του Π.Δ. 146/03.

Η εφαρμογή της ομάδας 9 του Π.Δ. 146/03 από τη Δ.Μ.Υ. απαιτεί την ανάπτυξη ενός πλήρους συστήματος λειτουργίας της προσαρμοσμένου στις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε Δ.Μ.Υ. (κοστολογικό μοντέλο).

Προς τον σκοπό αυτό θα πρέπει να αναπτυχθεί και να υποστηριχθεί από κάθε Δ.Μ.Υ. το δικό της κοστολογικό μοντέλο που θα ακολουθήσει για την παρακολούθηση των χρησιμοποιούμενων πόρων και την κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η λειτουργία του κοστολογικού μοντέλου θα βασίζεται:

α Στην οργανωτική δομή και τις δραστηριότητες της Δ.Μ.Υ., οι οποίες αποτελούν αντικείμενο λογιστικών επεξεργασιών.

β Στη χρήση κατάλληλου λογισμικού κοστολόγησης.

γ Στον σχεδιασμό ενός πλήρους σχεδίου λογαριασμών της ομάδας 9 που να αναφέρεται σε όλες τις υφιστάμενες σήμερα δραστηριότητες της Δ.Μ.Υ. και με δυνατότητες προσαρμογής σε μελλοντικές που πιθανόν να προκύψουν.

δ Στον προσδιορισμό των διαδικασιών συνδεσμολογίας λογαριασμών και στις διαδικασίες κατανομής κόστους και εσόδων σ' αυτούς.

ε Στον προσδιορισμό των κοστολογικών περιόδων και τη χρονική τακτοποίηση των αγορών, εξόδων, εσόδων, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων.

Από το Π.Δ. 146/03 προβλέπεται η λειτουργία πέντε βασικών λειτουργιών τα οποία αντιστοιχούν σε ισάριθμα πρωταρχικά κύρια κέντρα (θέσεις) κόστους τα οποία είναι:

- α Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- β Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- γ Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
- δ Έξοδα λειτουργίας δημόσιων σχέσεων
- ε Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

1.5 Οι στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Σκοπός της εισαγωγής της Αναλυτικής Λογιστικής στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας είναι για να έχουν έγκυρες πληροφορίες σε σύντομο χρόνο για τα αναλυτικά αποτελέσματά τους. Το κόστος των μονάδων παροχής υπηρεσιών είναι πολύ υψηλό όσον αφορά τις αμοιβές προσωπικού και παροχές τρίτων με πολύ μικρότερο ποσοστό σε κόστος υλικών (Βαρβάκης, 2003).

Η αναλυτική λογιστική συμπληρώνει τη γενική λογιστική. Η ομάδα 9 είναι ένας προδιαγραμμένος τρόπος παρακολούθησης και αποτύπωσης του κόστους μιας επιχείρησης μέσω μιας συγκεκριμένης μεθοδολογίας και ενός συνόλου λογαριασμών, ο οποίος επιτρέπει την παροχή πληροφοριών για τη κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί ούτε τεχνική αλλά ούτε και μέθοδο κοστολόγησης (Κουμάνταρος, 2009).

Η επιλογή της Αναλυτικής Λογιστικής όμως, είναι κυρίως θέμα ζωτικής σημασίας για την άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης, αφού η ύπαρξη βραχυχρόνιων αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά είδος υπηρεσίας, κέντρο κόστους κ.λπ., παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες για:

- α Την κατανομή του κόστους,
- β Τη γενικότερη πολιτική ανάπτυξης των δραστηριοτήτων
- γ Να μπορούν να δημιουργήσουν το υπόβαθρο για την καθιέρωση μηχανισμών κινήτρων και
- δ Τέλος να διαμορφώνουν μία βάση ιστορικών αναλυτικών πληροφοριών που είναι απαραίτητες για τους προγραμματισμούς και τις προβλέψεις.

Παράλληλα η αναλυτική λογιστική με τη λειτουργία των λογαριασμών της, επιτυγχάνει:

- α Τον αναλυτικό προσδιορισμό του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της Μονάδας Υγείας.
- β Τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών που αγοράζονται και των έτοιμων και ενδιάμεσων προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, στην τελευταία ποιοτική ή άλλης φύσεως υποδιαίρεση και για κάθε φάση ή στάδιο επεξεργασίας.
- γ Τον προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως, για κάθε φορέα ευθύνης κ.λπ.

- δ Τον έλεγχο της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, δια της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται, με το αντίστοιχο του προγράμματος δράσεως.
- ε Την αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.
- στ Την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΥΠΟΒΑΘΡΟ

2.1 Βασικοί κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής

Μέχρι την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (το έτος 1980) η πρακτική στη χώρα μας γνώριζε δύο, ανεξάρτητα μεταξύ τους, λογιστικά κύκλωματα: τους λογαριασμούς «ουσίας» και τους λογαριασμούς τάξεως. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εισάγει και ένα τρίτο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα: τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ή λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Δηλαδή, οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ κατανέμονται στα εξής τρία μέρη (Πομόνης, 2008):

- α Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1 - 8)
- β Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9)
- γ Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 0)

Καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα (Πομόνης, 2008). Κριτήριο για την διάκριση των λογιστικών γεγονότων, (ή λογιστικών πράξεων, κατά την παλαιά ορολογία), σε εκείνα που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική (ομάδες 1 - 8) και σε εκείνα που καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9), αποτελεί ο σκοπός και η αποστολή κάθε λογιστικής.

Η Γενική Λογιστική (ή χρηματοοικονομική λογιστική) καλύπτει τις ανάγκες της επιχείρησης προς τα έξω τις σχέσεις της με τους τρίτους), επομένως σε αυτή καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που προέρχονται από το συναλλακτικό κύκλωμα της επιχείρησης, από τις συναλλαγές της με τους τρίτους και το προσωπικό της (γιατί αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους που μισθώνουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση).

Ενώ, αντίθετα, η Αναλυτική Λογιστική (ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τις επιχειρηματικές αποφάσεις), συνεπώς σε αυτή καταχωρούνται (μεταφερόμενα από τη Γενική Λογιστική) τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί

81 - 85) της Γενικής Λογιστικής, καθώς και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων (Κουμάνταρος, 2009).

Η μεταφορά των δεδομένων των λογαριασμών των Ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81 - 85) της Γενικής Λογιστικής στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται, είτε άμεσα (ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής), είτε περιοδικά αλλά σε μηνιαία βάση, υπό τη βασική προϋπόθεση όμως ότι, κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώριση των εξόδων στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα γίνεται ταυτόχρονα και ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, την οποία επιβαρύνει κάθε έξοδο, έτσι ώστε το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος καθώς και το κόστος παραγωγής να έχουν αξιοπιστία, αφού θα προκύπτουν όχι από αυθαίρετους μερισμούς των εξόδων, αλλά από άμεσες επιβαρύνσεις των θέσεων (κέντρων) κόστους με βάση τα πραγματικά δεδομένα της αναλώσεως κάθε εξόδου (Κουμάνταρος, 2009).

2.2 Η αναλυτική λογιστική στις δημόσιες μονάδες υγείας

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. Ένα άλλο ιδιαίτερο γνώρισμα που διαφοροποιεί τον τομέα της υγείας από οποιονδήποτε άλλο τομέα και επηρεάζει το κόστος των υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης είναι η ιδιαίτερη θέση του ιατρικού προσωπικού στο πλαίσιο του συστήματος παροχής υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης (Cardinaels and Soderstrom, 2013). Οι γιατροί πολλές φορές δεν έχουν συνειδητή αντίληψη του κόστους που παράγεται από τις υπηρεσίες που παρέχουν (Kurunmaki, 2004). Παράλληλα, υπάρχει και η νοοτροπία αυξανόμενης ανάλωσης των πόρων για να αποκατασταθεί πάση θυσία η κατάσταση της υγείας των ασθενών (Broyles and Reilly, 1998). Μια επιπλέον ιδιαιτερότητα είναι η φύση της υπηρεσίας στην υγεία, καθώς οι παρεχόμενες υγειονομικές υπηρεσίες είναι άυλες σε σχέση με προϊόντα παραγωγικής διαδικασίας που είναι απτά και εύκολο να μετρηθούν (Τσιτσάκης, 2010).

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.

2.3 Ανάλυση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής

Για την ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών, έγινε η υπόθεση ότι δεν υπάρχουν περιορισμοί σε ό, τι αφορά τη χρήση των λογαριασμών της ομάδας 9 από το κλαδικό λογιστικό σχέδιο και ότι η αναλυτική λογιστική λειτουργεί αυτόνομα της Γενικής Λογιστικής (ομάδες λογαριασμών 1-8).

Πρέπει να σημειωθεί ότι σε αντίθεση με τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική Λογιστική υποχρεωτικοί είναι μόνο οι πολύ βασικοί λογαριασμοί. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η Αναλυτική Λογιστική εξυπηρετεί εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης και άρα θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα προσαρμογής ανάλογα με τα χαρακτηριστικά και της πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης. (Βενιέρης et al., 2005).

Η Ομάδα 9 αναλύεται στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς (Καραγιάννης et al., 2009):

- α 90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- β 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

- γ 92 Κόστος λειτουργίας Υπηρεσιών – Κόστος παροχής Υγειονομικών Υπηρεσιών – Λοιπά Κόστη
- δ 93 κόστος παραγωγής
- ε 94 Αποθέματα
- στ 96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- ζ 98 Αναλυτικά Αποτελέσματα

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90: Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Ο λογαριασμός 90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί χρησιμοποιείται λόγω της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής (της ομάδας 9). Οι λογαριασμοί του 90 εμφανίζονται όταν μεταφέρονται πληροφορίες από τη γενική λογιστική και αφορούν τους λογαριασμούς της ομάδας 2, 6, 7 και 8.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91: Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

Όταν χρησιμοποιείται η τεχνική της ορθολογικής κοστολόγησης είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός αυτός επιτυγχάνεται καθώς ο 91.00 λειτουργεί σαν ενδιάμεσος μεταξύ του 90.06 και του 92. Αυτό σημαίνει ότι ο 91.00 χρεώνεται σε πίστωση του 90.06 για να γίνει ο διαχωρισμός και το υπόλοιπο μεταφέρεται στα αντίστοιχα κέντρα κόστους.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92: Κόστος λειτουργίας Ιατρικής Υπηρεσίας - Κόστος παροχής Υγειονομικών Υπηρεσιών

Η παροχή των υπηρεσιών υγείας στη Δ.Μ.Υ. γίνεται από την ιατρική υπηρεσία, σε συνεργασία με τη νοσηλευτική υπηρεσία και το εργαστηριακό προσωπικό. Όπως είναι προφανές, το κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών καλύπτει πολύ μεγάλο μέρος των δαπανών. Για τον λόγο αυτό το κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών παρακολουθείται στο λογαριασμό 92 διακριτά από τις άλλες λειτουργίες της νοσηλευτικής μονάδας.

Η ανάπτυξη των ειδικών λογαριασμών του 92 που αφορά το κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, γίνεται με βάση τα κύρια και τα βοηθητικά τμήματα.

Αναλυτικότερα:

α Στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς παρουσιάζονται τα διάφορα κέντρα κόστους (π.χ. η Καρδιολογική κλινική κ.λπ.).

β Στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς παρουσιάζονται τα έξοδα ανά κλινική.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93: κόστος παραγωγής

Σύμφωνα με το Κ.Λ.Σ., στο λογαριασμό 93 «Κόστος παραγωγής» συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος των παραγόμενων προϊόντων (εφόσον παράγονται προϊόντα) και υπηρεσιών των Υγειονομικών Περιφερειών (Υ.ΠΕ.) και των δημόσιων Μονάδων Υγείας. Πιο αναλυτικά, το κόστος των παραγόμενων προϊόντων συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 93.21 ο οποίος αναπτύσσεται σε τόσους υπολογαριασμούς, όσα είναι και τα είδη των προϊόντων που παράγονται. Το κόστος παραγωγής αναλύεται τουλάχιστον σε τρία στοιχεία α) τα άμεσα υλικά, β) την άμεση εργασία, γ) τις έμμεσες δαπάνες (ή τα Γ.Β.Ε.).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94: Αποθέματα

Ο λογαριασμός 94 χρησιμοποιείται για να παρουσιάζει τις πληροφορίες που αφορούν τους λογαριασμούς από την ομάδα 2 της γενικής λογιστικής. Ο τρόπος ανάπτυξης του λογαριασμού 94 είναι ανάλογος με την ανάπτυξη που έχουν οι λογαριασμοί της ομάδας 2 στην γενική λογιστική. Η ανάλυση αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία, από πρακτική άποψη για τα είδη που παρακολουθούνται με τους αναλυτικούς λογαριασμούς του 94.01 και που αφορούν φαρμακευτικό και υγειονομικό υλικό, στοιχεία πολύ σημαντικά στον προσδιορισμό του κόστους παροχής υγειονομικών υπηρεσιών.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96: Έσοδα - Μικτά αποτελέσματα

Οι λογαριασμοί του 96 αναφέρονται σε ορισμένους λογαριασμούς των εσόδων (πληροφορία που προέρχεται από την ομάδα 7 της γενικής λογιστικής), στους λογαριασμούς του κόστους παροχής υγειονομικών υπηρεσιών (στοιχεία που προέρχονται από τον λογαριασμό 92) και στον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98: Αναλυτικά Αποτελέσματα

Οι λογαριασμοί του 98 χρησιμοποιούνται για να παρουσιάζουν τα αναλυτικά αποτελέσματα χρήσης λαμβάνοντας υπόψη τα μικτά αποτελέσματα (από το λογαριασμό 96),

τα λοιπά έξοδα (πληροφορίες που αντλούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 92) και τα λοιπά έσοδα (πληροφορίες που αντλούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 96).

2.4 Σκοπός της Αναλυτικής Λογιστικής

Τα λογιστικά γεγονότα που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική διαχωρίζονται από εκείνα που καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική ή τη Λογιστική των λογαριασμών Τάξεως με κριτήριο το σκοπό και την αποστολή που έχει ο κάθε κλάδος της Λογιστικής. Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμεταλλεύσεως έχει ως σκοπό την κάλυψη των εσωτερικών αναγκών της οικονομικής μονάδας, ο οποίος επιτυγχάνεται με τη παρακολούθηση των εσωτερικών διακινήσεων και ανακατατάξεων, που θεωρούνται απαραίτητες από το εγκατεστημένο στην οικονομική μονάδα πληροφοριακό σύστημα. Προσδιορίζει και αναλύει λογιστικά το λειτουργικό κόστος, το κόστος παραγόμενων υπηρεσιών, το κόστος παραγόμενων ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων σε μηνιαία ή ετήσια βάση, τον επιμερισμό του κόστους στα διάφορα κέντρα κόστους καθώς και τον έλεγχο της κάθε μορφής διοικητικής εξουσίας κι αποδοτικότητας σε έναν οργανισμό (Πολύζος, 2014).

2.5 Προϋποθέσεις για την επίτευξη των στόχων της Αναλυτικής Λογιστικής

Για την υλοποίηση των στόχων της Αναλυτικής Λογιστικής είναι απαραίτητες οι εξής διαδικασίες: η ορθή λειτουργία του κυκλώματος της Γενικής Λογιστικής, η μηνιαία οργάνωση των οικονομικών συναλλαγών και “κλείδωμα” των μηχανογραφικών προγραμμάτων, ο καταμερισμός του έμμεσου κόστους και η ορθή παραμετροποίησή του στην Αναλυτική Λογιστική, η αυτόματη και ταυτόχρονη ενημέρωση των δεδομένων της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής με τη βοήθεια ορισμένων μηχανογραφικών προγραμμάτων, η ακριβής προσέγγιση του κόστους των διαγνωστικών και απεικονιστικών εξετάσεων, η εφαρμογή ηλεκτρονικής συνταγογράφησης και παραγγελίας υλικών και εξετάσεων (διαγνωστικές-απεικονιστικές) και τέλος, η εφαρμογή του ηλεκτρονικού χρεωστικού φακέλου του ασθενούς (Υπουργείο Υγείας, 2011).

2.6 Εμπόδια / Αντίσταση στην εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής

Η εισαγωγή της Αναλυτικής Λογιστικής, εκτός από το σχεδιασμό και την προμήθεια των απαραίτητων εργαλείων από την αγορά (κυρίως Hardware και Software), προϋποθέτει και τη διαρκή υποστήριξή της από το προσωπικό της Δημόσιας Μονάδας Υγείας που θα αναλάβει αυτήν την ευθύνη, αλλά και ένα άλλο επίπεδο οργάνωσης των παραγωγικών, διοικητικών και οικονομικών υπηρεσιών της Δημόσιας Μονάδας Υγείας. Μια αλλαγή στον τρόπο εργασίας μπορεί να επιφορτίσει το άτομο και με νέες ευθύνες, στις οποίες δεν γνωρίζει αν θα μπορέσει να ανταποκριθεί. Σε μια τέτοια κατάσταση που είναι σχετικά φυσιολογική σήμερα, είναι αναμενόμενη μια αντίσταση και μια έκφραση δυσαρέσκειας. 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).

Παράλληλα ένας ιδιαίτερα ενδιαφέρον παράγοντας ο οποίος προκαλεί την αντίσταση στην οργανωσιακή αλλαγή, είναι η επιλεκτική επεξεργασία των πληροφοριών. Το κάθε άτομο δημιουργεί μέσα από τις προσωπικές του αντιλήψεις, τον δικό του κόσμο και προσπαθεί μετέπειτα να τον προφυλάξει από οτιδήποτε μπορεί να τον αλλάξει. Κατά αυτόν τον τρόπο οι οποιοσδήποτε πληροφορίες συλλέγονται και επεξεργάζονται φιλτραρισμένες και με τρόπο επιλεκτικό. 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).

Αυτές οι δυσκολίες γίνονται πολλές φορές επιχειρήματα κατά της εφαρμογής της, από στελέχη ή διοικούντες. Στην πράξη κάθε καινοτομία έχει να αντιμετωπίσει τις δυνάμεις της αδράνειας και απαιτεί συνήθως ένα χρονικό διάστημα μέχρι να γίνει συνείδηση και να αποδώσει αποτελέσματα. Η αντιμετώπιση των προβλημάτων στη προκειμένη περίπτωση θα πραγματοποιηθεί με εκπαίδευση ώστε να αισθάνονται περισσότερο ασφαλείς και βεβαίως να αναπτύσσουν τις νέες γνώσεις, ικανότητες, στάσεις και συμπεριφορές που απαιτεί η νέα κατάσταση που θα προκύψει από την αλλαγή. Παράλληλα η επικοινωνία, η διευκόλυνση και

υποστήριξη από την λογιστική εταιρία που θα είναι υπεύθυνη του έργου και τέλος με το σχεδιασμό εύκολα κατανοητών διαδικασιών και τη “φιλικότητα” του συστήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

3.1 Εισαγωγή

Κόστος εννοούμε το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται όπως - υπό δοθείσες εκάστοτε τεχνοοικονομικές συνθήκες - για να παραχθεί ένα προϊόν ή υπηρεσία και προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο (Τσιμάρας, 1994).

Η ανάπτυξη ενός κοστολογικού υποδείγματος έγκειται στο γεγονός ότι η Δ.Μ.Υ. λειτουργεί με τις εξής δραστηριότητες:

α Την παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια της πρωτοβάθμιας φροντίδας. Η πρωτοβάθμια περίθαλψη αναφέρεται στις υπηρεσίες εκείνες που δεν απαιτούν την παραμονή του ασθενή στο νοσοκομείο. Η περίθαλψη αυτή παρέχεται από τα εξωτερικά ιατρεία και τα απογευματινά ιατρεία.

β Την παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια της δευτεροβάθμιας φροντίδας. Η δευτεροβάθμια περίθαλψη αναφέρεται στις υπηρεσίες εκείνες που απαιτούν παραμονή του ασθενή στο νοσοκομείο.

Η σωστή οργάνωση και διατύπωση των κέντρων κόστους της Δ.Μ.Υ. θα συμβάλει στην επίτευξη ενός αποδοτικού συστήματος υγείας παρέχοντας ικανοποιητικό επίπεδο υγειονομικής φροντίδας συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στη βελτίωση της ποιότητας ζωής των κατοίκων των αστικών κέντρων και όλης της περιφέρειας. Ένα σύστημα ευέλικτο και αποτελεσματικό που θα έχει λάβει υπόψη του τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε περιοχής όπως γεωγραφική θέση, κλιματολογικές συνθήκες και χαρακτηριστικά πληθυσμού.

Για να γίνει η κοστολόγηση των υπηρεσιών που προσφέρονται από τη Δ.Μ.Υ. είναι απαραίτητο να καθορισθούν τα κύρια και τα βοηθητικά κέντρα κόστους. Η κοστολόγηση των υπηρεσιών αναφέρεται στον καθορισμό των ποσοτήτων που απορροφά ένας ασθενής σε ό, τι αφορά φάρμακα, υγειονομικό υλικό, ιατρική και νοσηλευτική φροντίδα και εκείνα τα γενικά έξοδα που είναι αναγκαία κατά τη νοσηλεία του ασθενή στη Δ.Μ.Υ. Για τη σωστή και επιτυχή

κοστολόγηση απαιτείται ο καθορισμός των γενικών εξόδων και ο καθορισμός των κύριων και βοηθητικών κέντρων κόστους και ο επιμερισμός αυτών των εξόδων στα κέντρα κόστους.

Τα διάφορα έξοδα που αφορούν τα κέντρα κόστους είναι ενδεικτικά τα εξής:

- α Υγειονομικό υλικό αναλωθέν
- β Φάρμακα αναλωθέντα
- γ Αμοιβές ιατρικού, νοσηλευτικού, διοικητικού προσωπικού
- δ Ηλεκτρική ενέργεια
- ε Έξοδα καθαριότητας
- στ Έξοδα θέρμανσης
- ζ Έξοδα ύδρευσης
- η Ασφάλιστρα κτηρίων, μηχανημάτων
- θ Αποσβέσεις παγίων
- ι Αναλώσεις διαφόρων υλικών
- ια Ενοίκια
- ιβ Έξοδα σίτισης κ.λπ.

3.2 Κέντρα κόστους

«Κέντρο Κόστους είναι η μικρότερη μονάδα στην οποία γίνεται λογιστική συγκέντρωση εξόδων για κοστολογικούς αλλά και αναλυτικούς σκοπούς», (Δημοπούλου και Δημάκη, 2006). Με τον καθορισμό των κέντρων κόστους γίνεται ουσιαστικά η πραγματική ή ιδεατή υποδιαίρεση των δραστηριοτήτων του Νοσοκομείου σε διάφορες λειτουργίες ή τμήματα με σκοπό να συγκεντρώνονται λογιστικές πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας αυτών την επεξεργασία και την κατανομή του κόστους στις διάφορες υπηρεσίες υγείας που

προσφέρονται. Η υποδιαίρεση των δραστηριοτήτων σε μικρότερες μονάδες δραστηριότητας γίνεται με σκοπό να πραγματοποιείται η συγκέντρωση κόστους και να δημιουργείται μία περιοχή ευθύνης σχετικά με τον έλεγχο του κόστους. Αυτή η περιοχή ευθύνης που δημιουργείται έχει ως σκοπό την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς της.

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο προβλέπει τη δημιουργία πέντε πρωταρχικών κέντρων κόστους τα οποία είναι:

- α Λειτουργία παραγωγής
- β Διοικητική λειτουργία
- γ Λειτουργία ερευνών & ανάπτυξης
- δ Λειτουργία δημοσίων σχέσεων
- ε Χρηματοοικονομική λειτουργία

Τα πρωταρχικά κέντρα κόστους αναλύονται σε κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους. Στα κέντρα αυτά γίνεται λογιστική συγκέντρωση του κόστους λειτουργίας των υπηρεσιών για τη μέτρηση και έλεγχο της αποτελεσματικότητάς τους και την επίρριψη του κόστους στους φορείς κόστους.

Οι πέντε βασικές λειτουργίες αναλύονται σε υπολειτουργίες στις οποίες δημιουργείται το σχετικό κέντρο κόστους. Στα κέντρα κόστους συγκεντρώνεται και προσδιορίζεται το κόστος λειτουργίας κάθε υπηρεσίας της Δ.Μ.Υ. Στα βοηθητικά κέντρα κόστους γίνεται η συγκέντρωση του κόστους το οποίο επιμερίζεται στα κύρια κέντρα κόστους μαζί με τις αναλώσεις υλικών συντήρησης και επισκευής του πάγιου εξοπλισμού.

Τα κέντρα κόστους αποτελούν μία μικρότερη μονάδα δραστηριοτήτων ή περιοχή ευθύνης στην οποία γίνεται η συγκέντρωση του κόστους με σκοπό τη μέτρηση και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας. Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Τα κύρια κέντρα κόστους είναι τα τμήματα παραγωγής στα οποία παρέχονται υπηρεσίες και το κόστος λειτουργίας τους επιβαρύνει τους ενδιαμέσους ή τους τελικούς φορείς κόστους. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται στα κύρια κέντρα κόστους ή σε άλλα βοηθητικά κέντρα κόστους εξασφαλίζοντας την εύρυθμη και απρόσκοπτη λειτουργία του νοσοκομείου.

Στη λειτουργία παραγωγής θα συγκεντρώνεται το κόστος λειτουργίας όλων των υπηρεσιών που ασχολούνται με την άμεση παροχή υγειονομικών υπηρεσιών (απεικονίζεται στην ομάδα 9 και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 92). Στη λειτουργία αυτή θα μεταφέρονται όλα τα έξοδα (εκτός από τα χρηματοοικονομικά) που αφορούν τη λειτουργία αυτή και που στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής απεικονίζονται στην ομάδα 6. Στη λειτουργία παραγωγής θα μεταφέρονται από την ομάδα των αποθεμάτων το κόστος των υλικών που αναλώθηκαν, χρησιμοποιήθηκαν και γενικότερα τις αναλώσεις υλικών που αφορούν την άμεση παροχή υγειονομικών υπηρεσιών (τα υλικά αυτά εμφανίζονται στην ομάδα 2 στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής και στην αναλυτική λογιστική απεικονίζονται στο λογαριασμό 94).

Η διοικητική λειτουργία απεικονίζει ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας δηλαδή το κόστος λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών του νοσοκομείου όπως το κόστος λειτουργίας των οργάνων της διοίκησης, της νομικής υπηρεσίας, του λογιστηρίου, της υπηρεσίας προσωπικού κ.λπ. Στη λειτουργία αυτή απεικονίζονται όλα τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τη λειτουργία αυτή και που στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής εμφανίζονται στην ομάδα 6 με εξαίρεση τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Στη διοικητική λειτουργία θα πρέπει να συγκεντρωθούν και οι αναλώσεις υλικών που πραγματοποιήθηκαν και απεικονίζονται στο λογαριασμό 94.

Η λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης αφορά τις ερευνητικές προσπάθειες που γίνονται για την κατάκτηση νέων επιστημονικών τεχνολογικών μεθόδων και γνώσεων και την αξιοποίηση των επιτευγμάτων της έρευνας και της γνώσης. Το κέντρο κόστους που αφορά την έρευνα και την ανάπτυξη σχηματίζεται όταν το νοσοκομείο διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά με επιστημονικές τεχνολογικές έρευνες.

Αν από τη λειτουργία αυτή προκύπτει πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνια αξιοποιήσιμη, το κόστος αυτής θα εμφανιστεί ως στοιχείο του ενεργητικού στα άυλα πάγια. Αν υπάρχει κάποιο ποσό των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης που δεν αφορά πραγματική παραγωγή μακροχρόνια αξιοποιήσιμη, τότε θα παραμένει στα κέντρα κόστους και θα επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης.

Στη λειτουργία υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων εμφανίζονται τα έξοδα προβολής και ενημέρωσης των πολιτών για το έργο του νοσοκομείου και τις παρεχόμενες από αυτό υπηρεσίες.

Και τέλος, η χρηματοοικονομική λειτουργία εμφανίζει τα χρηματοοικονομικά έξοδα, όπως τόκοι και συναφή έξοδα και έξοδα τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων.

3.3 Κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους

Τα στάδια στα οποία διεξάγεται αυτοτελές ομοιόμορφο έργο λέγονται “κέντρα κόστους” ή “θέσεις κόστους” ή απλώς “τμήματα παραγωγής”. Συγκεκριμένα, ως κέντρο ή θέση κόστους ορίζεται μια πραγματική ή ιδεατή υποδιαίρεση της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης, στην οποία παράγεται παρεμφερές έργο και η οποία χρησιμοποιείται για να συσσωρεύσει το κόστος που αφορά το έργο αυτό», (Νεγκάκης και Κουσενίδης, 2015).

Η συγκέντρωση κόστους στα διάφορα τμήματα έχει ως σκοπό να δημιουργήσει τμήματα ευθύνης. Οι υπεύθυνοι των κέντρων κόστους, οι επικεφαλής, ελέγχονται για το κόστος που πραγματοποιείται στο τμήμα τους. Είναι υποχρεωμένοι να παρακολουθούν βήμα προς βήμα τον τρόπο διαμόρφωσης του κόστους, να το συγκρίνουν με εκείνα που είχαν προϋπολογισθεί και αν διαπιστωθούν αποκλίσεις, να προβαίνουν στις απαραίτητες ενέργειες για να περιοριστούν οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν.

Κέντρο κόστους ονομάζεται το κάθε τμήμα της Δ.Μ.Υ., στο οποίο δημιουργείται κόστος. Στο κέντρο κόστους δεν ασκείται έλεγχος στην πραγματοποίηση των εσόδων.

Το μέγεθος του κέντρου κόστους μπορεί να είναι μικρό (δηλαδή να απασχολούνται λίγοι εργαζόμενοι) ή να είναι πολύ μεγάλο.

Τα κέντρα κόστους της Δ.Μ.Υ. είναι το ιατρικό τμήμα όπου είναι και το μεγαλύτερο από άποψη δραστηριοτήτων, λειτουργίας, προσωπικού κ.λπ. κέντρο κόστους, το νοσηλευτικό, το ερευνητικό, το διοικητικό και το τεχνικό τμήμα.

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται στα κύρια κέντρα κόστους και στα βοηθητικά κέντρα κόστους. Τα κύρια κέντρα κόστους είναι εκείνα τα τμήματα ή οι λειτουργίες στα οποία παράγονται προϊόντα ή υπηρεσίες. Η παροχή υπηρεσιών αφορά τις ενέργειες ή τις δραστηριότητες με σκοπό την πραγματοποίηση ενός αποτελέσματος (π.χ. θεραπεία, χειρουργική επέμβαση).

Στο κύριο κέντρο κόστους γίνεται συγκέντρωση κόστους με σκοπό να γίνει η επιβάρυνση των τελικών φορέων δηλαδή οι προσφερόμενες υπηρεσίες (οι θεραπευτικές πράξεις). Τα κύρια κέντρα κόστους έχουν ως σκοπό την παροχή ιατρικών υπηρεσιών στους ασθενείς- πελάτες.

Τα βοηθητικά κέντρα κόστους είναι τα κέντρα κόστους στα οποία παράγονται υπηρεσίες για την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους ή άλλων βοηθητικών κέντρων κόστους. Στα βοηθητικά κέντρα κόστους γίνεται η συγκέντρωση του κόστους με σκοπό τη μεταφορά του στα κύρια κέντρα κόστους. Μεταξύ των βοηθητικών κέντρων κόστους και των κύριων κέντρων κόστους υπάρχει μια συνεχής ροή παροχής υπηρεσιών και μία συνεχής μεταφορά κόστους μέχρι να διαμορφωθεί το τελικό ποσό το οποίο θα επιβαρύνει τον φορέα κόστους. Το κόστος των βοηθητικών τμημάτων επιρρίπτεται χρησιμοποιώντας διάφορα κριτήρια (βάσεις μερισμού) διαμορφώνοντας το συνολικό κόστος των κύριων κέντρων κόστους.

Ο σχηματισμός των κέντρων κόστους μπορεί να γίνει με βάση διάφορα κριτήρια όπως:

- α την αυτοτέλεια του χώρου (π.χ. διαφορετικές κλινικές),
- β την τεχνολογική διάρθρωση και
- γ τον έλεγχο του κόστους.

Η διαίρεση του νοσοκομείου στα κέντρα κόστους είναι απαραίτητη για τους εξής λόγους:

- α Διασπώντας ένα μεγάλο νοσοκομείο σε μικρότερες ενότητες, λειτουργίες, τμήματα ή διαφορετικά στα διάφορα κέντρα κόστους εξασφαλίζεται η παρακολούθηση και ο έλεγχος των δραστηριοτήτων αυτών.
- β Με τη δημιουργία των κέντρων κόστους εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία και η αυτοτέλεια στις λειτουργίες, στις δραστηριότητες αυτών των τμημάτων διευκολύνοντας την ορθή λήψη των αποφάσεων.
- γ Γίνεται καλύτερη κατανομή των δραστηριοτήτων σε περισσότερους εργαζόμενους στα οποία τίθενται επικεφαλής των τμημάτων αυτών και αποκτούν τη νοοτροπία και την αντίληψη της διοίκησης.

Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τη Δ.Μ.Υ. συνοψίζονται στις εξής κατηγορίες:

- α Υπηρεσίες υποδοχής
- β Υπηρεσίες διαμονής
- γ Υπηρεσίες διαγνωστικές
- δ Υπηρεσίες θεραπευτικές.

Η κάθε υπηρεσία για την πραγματοποίησή της απορροφά κόστος που αναφέρεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό, στα φάρμακα, στις παρακλινικές εξετάσεις, κ.λπ.

3.4 Διαδικασίες εσόδων

Τα έσοδα των Δημόσιων Μονάδων Υγείας προέρχονται κατά κανόνα από τα ασφαλιστικά ταμεία για την περίθαλψη των ασφαλισμένων τους, αρχικά με την Υπουργική απόφαση Υ4α/οικ. 1320/1998 (ΦΕΚ Β' 99), «Ορισμός Νοσηλίου Νοσοκομείου», καθορίστηκε το Νοσήλιο των Νοσοκομείων το οποίο διακρίθηκε σε:

I. Ημερήσιο ενοποιημένο (κλειστό) νοσήλιο.

II. Συνολικό ενοποιημένο (κλειστό) νοσήλιο.

Με την Υπουργική Απόφαση Υ4α/οικ. 85649/2011 (ΦΕΚ Β' 1702) «Κλειστά ενοποιημένα Νοσήλια και Ημερήσιο Νοσήλιο του ΕΣΥ» εφαρμόστηκαν οι νέες τιμολογήσεις για τους ασθενείς στα Νοσοκομεία του ΕΣΥ, ως «Κλειστά Ενοποιημένα Νοσήλια (ΚΕΝ) και Ημερήσια Νοσήλια». 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 (Δημογέροντας, 2017).

Στο λογαριασμό 73 και τους υπολογαριασμούς του παρακολουθούνται τα έσοδα από προσφορά υγειονομικών υπηρεσιών (κύρια δραστηριότητα). Ο ασθενής με το που εισάγεται παίρνει κωδικό συνδέεται με ένα κέντρο κόστους, με ένα ασφαλιστικό ταμείο, με μια πάθηση. Όταν εξάγεται μετά την νοσηλεία του, μέσω του πληροφοριακού συστήματος της Δ.Μ.Υ. είναι εύκολο με αυτόματη διαδικασία να υπολογισθούν με βάση το ισχύον ημερήσιο νοσήλιο, τις ημέρες νοσηλείας και τις τυχόν επιπλέον παροχές που δέχθηκε πέραν του κλειστού νοσηλίου, το αναμενόμενο έσοδο και η αντίστοιχη απαίτηση από το ασφαλιστικό του ταμείο. Κατά συνέπεια μέσω της δυνατότητας που πρέπει να παρέχει το πληροφοριακό σύστημα αντλείται η πληροφορία για τα έσοδα από την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ανά κέντρο κόστους (ιατρικό τμήμα, ΤΕΙ, ΤΕΠ, εργαστήριο) (Υπουργείο Υγείας, 2011)

Οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις για την κάλυψη μέρους του δημιουργούμενου κόστους εξ αιτίας των συγκεκριμένων συνθηκών λειτουργίας (π.χ. έξοδα απόρων – αλλοδαπών κ.λ.π.) μεταφέρονται κατά την στιγμή της λογιστικοποίησης τους στην Γενική Λογιστική, με την έκδοση του Γραμματίου Είσπραξης της επιχορήγησης στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του πρωτοβαθμίου λογαριασμού 96 «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» της ομάδας 9 του ΠΔ 146/03.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΕ ΑΜΕΣΑ –ΕΜΜΕΣΑ, ΣΤΑΘΕΡΑ-ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ

4.1 Άμεσο και έμμεσο κόστος

Το συνολικό κόστος ενός φορέα κόστους αποτελείται από άμεσο και έμμεσο κόστος. Κόστος άμεσο είναι εκείνο που απαρτίζεται από στοιχεία τα οποία επιβαρύνουν ολοκληρωτικά και χωρίς μερισμό τον φορέα κόστους.

Άμεσο κόστος (Direct cost) ενός φορέα κόστους καλείται εκείνο το κόστος που σχετίζεται άμεσα με τον συγκεκριμένο φορέα και μπορεί να καθοριστεί σε αυτόν με οικονομικό τρόπο (Davenport and Snyder, 1997).

Στην περίπτωση των μονάδων υγείας, άμεσο κόστος θεωρείται η άμεση εργασία η οποία παρέχεται πχ από τους χειρουργούς ή το κόστος των φαρμάκων που χορηγούνται για την αντιμετώπιση ενός επεισοδίου ενώ το κόστος της καθαριότητας ή φύλαξης κλπ ανήκουν στο έμμεσο κόστος (Horngren, 2003). Χαρακτηριστικό γνώρισμα του άμεσου κόστους είναι η απόλυτη ακρίβεια του κατ' αξίαν ποσοτικού του μεγέθους και ως εκ τούτου η πλήρης αξιοπιστία και φερεγγυότητά του. Παρόλο που ο διαχωρισμός του κόστους με βάση τον καταμερισμό του (άμεσο/έμμεσο) διαφέρει σε σχέση με τον διαχωρισμό με βάση τη συμπεριφορά του κόστους (μεταβλητό/σταθερό), συνήθως τα άμεσα κόστη είναι μεταβλητά.

Κόστος έμμεσο είναι εκείνο που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από έναν φορείς κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, π.χ. κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Τα υψηλά έμμεσα κόστη καθιστούν απαιτητικό τον επιμερισμό τους στα διάφορα κέντρα κόστους (Βαρβάκης, 2003). Έμμεσο κόστος αποτελούν π.χ. τα κόστη καθαρισμού της Δ.Μ.Υ., τα κόστη σίτισης, το ηλεκτρικό ρεύμα (όταν δεν υπάρχουν ενδιάμεσοι μετρητές), δηλαδή στοιχεία τα οποία δεν συνδέονται με έναν φορέα κόστους αλλά με ένα ευρύτερο σύνολο φορέων κόστους. Για να βρεθεί το κατά προσέγγιση ποσό της δαπάνης ή του έμμεσου κόστους που θα επιβαρύνει κάθε φορέα κόστους γίνεται κατανομή του στους επιμέρους φορείς με τη χρήση κατάλληλων κριτηρίων μερισμού. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του έμμεσου κόστους των παραγόμενων υπηρεσιών είναι η μεγάλη ή μικρή ανακρίβειά του και συνεπώς η περιορισμένη αξιοπιστία του. Για τον λόγο αυτό πρέπει

να καταβάλλεται προσπάθεια περιορισμού όσο γίνεται περισσότερο της συμμετοχής του στη διαμόρφωση του κόστους της υπηρεσίας.

Ακολούθως, παρατίθεται μια ταξινόμηση για τα διάφορα είδη κόστους που επιβαρύνουν τα Νοσοκομεία (εγκύκλιος 53560/2013)

Πίνακας 1: Διάφορα είδη κόστους

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ		ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ		ΚΟΣΤΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ	
		ΑΜΕΣΟ	ΕΜΜΕΣΟ	ΑΜΕΣΟ	ΕΜΜΕΣΟ	ΑΜΕΣΟ	ΕΜΜΕΣΟ	ΑΜΕΣΟ	ΕΜΜΕΣΟ
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ								
61.00.00	Αμοιβές Και Έξοδα Νομικών			X					
61.00.04	Αμοιβές Ιδιωτ.Γραφ.Και Ιδιωτ.Για Λογιστικές Εργασίες			X					
61.00.05	Αμοιβές Και Έξοδα Υγειονομικών	X							
61.91.00	Απόδοση 1% Επί Του Προϋπολογισμού Προς Υπε			X					
61.98.06	Αμοιβές Ιδιωτών Για Μηχαν. Εργασίες	X	X	X					
	Λοιπές Αμοιβές			X					

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

61.98.09	Φυσικών Προσώπων για Ειδικές Υπηρεσίες								
61.98.13	Αμοιβή Νομικών Προσώπων Ή Οργανισμών Για Μηχανογραφικές Εργασίες	X	X	X					
61.98.14	Αμοιβή Νομικών Προσώπων Ή Οργανισμών Για Λογιστικές Εργασίες			X					
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ								
62.00.00	Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγικής διαδικασίας		X		X				
62.01.01	Φυσικό Αέριο		X		X				
62.02.00	Υδρευση Παραγωγής		X		X				
62.02.01	Υδρευση και άρδευση		X		X				
62.03.00	Ταχυδρομικά			X					
62.03.01	Τηλεφωνικά Εσωτερικού		X		X				
62.03.03	Τηλεφωνικά Κινητής			X					

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

	Τηλεφωνίας								
62.03.09	Λοιπά Έξοδα Τηλεπικοινωνιών			X					
62.04.01	Ενοίκια Κτιρίων / Κοινόχρηστα	X		X					
62.04.06	Ενοίκια Λοιπού Εξοπλισμού	X		X					
62.04.09	Λοιπά Ενοίκια	X		X					
62.05.00	Ασφάλιστρα - Φύλακτρα Ακινήτων (Security Νοσοκομείου)		X		X				
62.05.01	Ασφάλιστρα Μεταφορικών Μέσων	X		X					
62.07.01	Συντηρήσεις Επισκευές Κτιρίων	X	X	X	X				
62.07.19	Συντήρηση & Επισκευή Λοιπών Μονίμων Εγκαταστάσεων	X	X	X	X				
62.07.21	Συντήρηση Επισκευή Μεταφορικών Μέσων	X		X					
62.07.26	Συντ & Επισκ. Μηχανογρ.Μέσων Η/Υ & Λογισμικού	X		X					

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

62.07.27	Συντήρηση Επισκευή Λοιπών Μηχανημάτων	X							
62.07.28	Συντήρηση & Επισκευή Επίπλων και Σκευών	X		X					
62.07.29	Συντήρηση & Επισκευή Λοιπού Εξοπλισμού	X							
62.98.00	Φωτισμός (Πλην Παραγωγής)		X		X				
62.98.01	Φωταέριο - Φυσικό Αέριο (Πλην Παραγωγής)		X		X				
62.98.03	Πλυντικά		X						
62.98.09	Διάφορες Παροχές Τρίτων	X	X	X	X				
63	ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ								
63.03.00	Τέλη Κυκλοφορίας Αυτοκινήτων	X		X					
63.98.04	Τέλη Καθαριότητας και Φωτισμού		X		X				
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ								
64.00.00	Έξοδα Κινήσεως Ιδιοκ.Μετ. Μέσων			X					

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

64.00.05	Μεταφορές Αγαθών και Φορτοεκφορτωτικά			X					
64.00.09	Λοιπές Μεταφορές			X					
64.01	Έξοδα Ταξιδιών - Οδοιπορικά	X		X					
64.02.07	Οργάνωση Συνεδρίων - Συμμετοχή σε Συνέδρια	X		X					
64.02.09	Λοιπές Δαπάνες Δημοσίων Σχέσεων					X			
64.03	Έξοδα Εκθέσεων - Επιδείξεων					X			
64.05	Συνδρομές - Εισφορές			X					
64.09	Έξοδα Δημοσιεύσεων			X					
64.10	Έξοδα Τίτλων Πάγιας Επένδυσης και Χρεογράφων							X	
64.16	Δαπάνες Εκπαίδευσης και Επιστημονικών Ερευνών και Εργασιών	X		X					
64.98.00	Κοινόχρηστα	X		X					

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

64.98.03	Δαπάνες Καθαρισμού Γραφείων		X		X				
64.98.04	Εκτέλεση Δικαστικών Αποφάσεων	X		X					
64.98.05	Δικαστικά Έξοδα			X					
64.98.06	Επιδόσεις Δημοσιεύσεις - Προσκλήσεις			X					
64.98.19	Λοιπές Δαπάνες	X	X	X	X				
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ								
65.12.00	Αμοιβές και προμήθειες τραπεζών							X	
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜ ΣΤΟ ΛΕΙΤ ΚΟΣΤ								
66.01	Αποσβέσεις Κτιρίων		X		X				
66.02	Αποσβέσεις Μηχανημάτων - Τεχν. Έργων - Μηχαν. Εξοπλ	X		X					
66.03	Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων	X		X					
66.04	Αποσβέσεις Επίπλων	X		X					

	και Λοιπού Εξοπλισμού								
66.05	Αποσβέσεις Ασώματων Ακινήτοποιήσεων και Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης	X		X					
68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ								
68.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	X		X					
68.18	Προβλέψεις για υποτίμηση τίτλων πάγιας επένδυσης							X	

4.2 Μεταβλητά και σταθερά κόστη

Η σχέση μεταξύ κόστους και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της Δ.Μ.Υ. οδηγεί στη διάκριση του κόστους σε μεταβλητό, σταθερό και μικτό.

Ουσιαστικά, η κατανόηση της συμπεριφοράς του κόστους σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας θα βοηθήσει στον καθορισμό πρότυπου κόστους λειτουργίας ενός τμήματος σε σύνηθες επίπεδο δραστηριότητας και σε ενδεχόμενη μεταβολή του επιπέδου δραστηριότητας, στην ανάλογη κατανομή πόρων και τέλος στην αξιολόγηση του πραγματικού κόστους και στον έλεγχο αποκλίσεων.

Ανάλογα με τη συμπεριφορά του, το κόστος διακρίνεται σε μεταβλητό, σταθερό και μικτό. Ο έλεγχος και οι αποφάσεις που πραγματοποιούνται με βάση αυτήν την κατηγοριοποίηση αναφέρονται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα όπου η συμπεριφορά του κόστους δεν υπόκειται σε μεταβολές.

Σταθερό κόστος (fixed cost) είναι εκείνο το κόστος που δεν επηρεάζεται από το επίπεδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και είναι ανεξάρτητο από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας της, πχ οι αποσβέσεις, το ενοίκιο, οι αμοιβές του μόνιμου προσωπικού, τα τέλη κυκλοφορίας κτλ (Βενιέρης et al., 2005; Μπάλλας et al., 2017).

Μεταβλητό κόστος (variable cost) νοείται το κόστος που επηρεάζεται από το επίπεδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας και εξαρτάται άμεσα από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας (Meyer and Thibodaux, 1996).

Η σημασία του μεταβλητού κόστους στην αξιολόγηση της λειτουργίας ενός κέντρου κόστους συνάγεται από το γεγονός ότι ο υπεύθυνος του τμήματος στο οποίο δημιουργείται είναι αρμόδιος για τον έλεγχό του θα πρέπει να αιτιολογήσει σχετικές αποκλίσεις από το αναμενόμενο κόστος.

Συνήθως, το μεταβλητό κόστος συμπεριφέρεται γραμμικά σε σχέση με τον όγκο δραστηριότητας. Ωστόσο, στις πραγματικές συνθήκες των οργανισμών παροχής υπηρεσιών υγείας υπάρχουν περιπτώσεις μη γραμμικής συμπεριφοράς του μεταβλητού κόστους. Για παράδειγμα, το μεταβλητό κόστος μπορεί να μην είναι σταθερό ανά μονάδα προϊόντος αλλά να βαίνει μειούμενο εάν για παράδειγμα ο προμηθευτής φαρμάκων προβαίνει σε εκπτώσεις όσο μεγαλύτερη ποσότητα αγοράζεται από το νοσοκομείο. Μια ιδιαίτερη περίπτωση μη γραμμικής συμπεριφοράς του κόστους αναφέρεται στην εκμάθηση της εκτέλεσης μιας εργασίας. Το είδος αυτό του κόστους βρίσκει ιδιαίτερη εφαρμογή, όπου υπάρχει ένταση τεχνολογικού και ιατρικού εξοπλισμού όπου για την εκμάθησή του απαιτείται σημαντικός χρόνος και άρα κατανάλωση πόρων.

Σταθερό κόστος χαρακτηρίζεται το κόστος το οποίο δε μεταβάλλεται στο σύνολό του σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα φορέα κόστους αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας. Ουσιαστικά ενώ το συνολικό σταθερό κόστος παραμένει σταθερό επιμερίζεται στον όγκο παραγωγής. Με άλλα λόγια, οι πόροι που δαπανώνται δε μεταβάλλονται ανάλογα με το επίπεδο δραστηριότητας. Συνήθη σταθερά κόστη είναι τα ενοίκια, τα ασφάλιστρα, οι αποσβέσεις κτηρίων και τεχνικών εγκαταστάσεων, κ.λπ.

Συνήθως η Δ.Μ.Υ. έχει υψηλό σταθερό κόστος λόγω του σταθερού χαρακτήρα των αμοιβών του προσωπικού που απασχολείται σε αυτήν. Για τον λόγο αυτό πρέπει να επιδιώκεται η απασχόλησή τους σε υψηλά επίπεδα δυναμικότητας, προκειμένου το σταθερό κόστος να

μοιράζεται σε όσο το δυνατόν περισσότερες μονάδες, ώστε το συνολικό ανά μονάδα κόστος, με δεδομένη τη σταθερότητα του μεταβλητού κόστους ανά μονάδα, να βαίνει μειούμενο.

Συνήθως, τα έμμεσα κόστη, δηλαδή κόστη τα οποία δεν κατανέμονται άμεσα στα κέντρα κόστους, αποτελούνται από σταθερά κόστη (π.χ. ασφάλιστρα).

Μικτό ορίζεται το κόστος το οποίο προέρχεται από τον συνδυασμό των δύο προηγούμενων. Δηλαδή το μικτό κόστος αποτελείται από ένα σταθερό και από ένα μεταβλητό μέρος. Διακρίνονται δύο είδη μικτού κόστους: το ημι-μεταβλητό κόστος και το ημι-σταθερό κόστος.

Το σταθερό μέρος ενός ημι-μεταβλητού κόστους αντιστοιχεί συνήθως στο ελάχιστο τίμημα με το οποίο μπορεί να αποκτηθεί μια υπηρεσία ή ένα αγαθό, έστω και εάν δε χρησιμοποιηθεί καθόλου. Το μεταβλητό μέρος αντιστοιχεί στη χρήση που γίνεται και αντίστοιχα με την ανάλυση που προηγήθηκε μπορεί να συμπεριφέρεται γραμμικά ή μη γραμμικά σε σχέση με τον όγκο δραστηριότητας. Παράδειγμα ημι-μεταβλητού κόστους είναι το κόστος των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, όπου καταβάλλεται ένα σταθερό μηνιαίο τέλος ανεξαρτήτως κλήσεων και ένα μεταβλητό ποσό συναρτήσει της χρέωσης ανά λεπτό επί τη χρονική διάρκεια των τηλεφωνημάτων. Επίσης, ένα σημαντικό ημι-μεταβλητό κόστος είναι το συνολικό κόστος που σχετίζεται με τα μέσα μεταφοράς της Δ.Μ.Υ. Σε αυτήν την περίπτωση ένα μέρος του κόστους είναι σταθερό (ετήσια ασφάλιστρα, τέλη κυκλοφορίας) ενώ το υπόλοιπο είναι μεταβλητό (έξοδα καυσίμων).

Το ημι-σταθερό κόστος μεταβάλλεται απότομα σε διάφορα επίπεδα παραγωγικής δραστηριότητας, επειδή συνίσταται από σταθερό κόστος που δημιουργείται σε ακέραιες μονάδες. Με άλλα λόγια το ημι-σταθερό κόστος αποτελείται από σταθερά κόστη το επίπεδο των οποίων μεταβάλλεται μέσα στο σύνθετο εύρος δραστηριοτήτων. Παράδειγμα ενός τέτοιου κόστους αποτελεί συνήθως το νοσηλευτικό και τεχνικό προσωπικό. Για παράδειγμα, έστω ότι σε ένα διαγνωστικό τμήμα απασχολείται αριθμός εργαζομένων ικανός να διεξάγει μέχρι «χ» διαγνωστικούς ελέγχους. Στην περίπτωση που λόγω αυξημένων περιστατικών χρειαστεί πρόσληψη επιπλέον ατόμου το συνολικό κόστος θα αυξηθεί αλλά θα παραμείνει σταθερό για ένα επιπλέον εύρος περιστατικών. Αντίστοιχο παράδειγμα μπορεί να δοθεί και με το νοσηλευτικό προσωπικό και με το προσωπικό υποδοχής.

Πίνακας 2: Ταξινόμηση κόστους

<u>Ταξινόμηση κόστους υπηρεσιών υγείας</u>	
Αμοιβές και έξοδα διοικητικού προσωπικού	Σταθερό
Αμοιβές και έξοδα τεχνικού προσωπικού	Σταθερό
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού ασφαλείας	Ημι-σταθερό
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού υποστηρικτικών τμημάτων	Σταθερό
Αμοιβές και έξοδα ιατρικού προσωπικού	Ημι-σταθερό
Αμοιβές και έξοδα νοσηλευτικού προσωπικού	Ημι-σταθερό
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού εργαστηρίων	Ημι-σταθερό
Αμοιβές και έξοδα νομικών	Σταθερό
Αμοιβές και έξοδα τεχνικών	Σταθερό
Αμοιβές λογιστικού γραφείου	Σταθερό
Αμοιβές και έξοδα υγειονομικών	Σταθερό
Αμοιβές πραγματογνωμόνων	Σταθερό
Αμοιβές μελών Δ.Σ.	Σταθερό
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων και τεχνικών εγκαταστάσεων	Ημι-Σταθερό
Φόροι	Σταθερό
Συντήρηση και επισκευή μόνιμων εγκαταστάσεων	Σταθερό

Συντήρηση και επισκευή μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού	Ημι-σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής μόνιμων εγκαταστάσεων	Σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού	Ημι-σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής αγαθών διαρκούς χρήσης	Σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής μεταφορικών μέσων	Ημι-σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής τηλεπικοινωνιακών μέσων	Σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής επίπλων και σκευών	Σταθερό
Είδη υγιεινής- καθαριότητας	Ημι-Σταθερό
Εξοπλισμός γραφείων-εργαστηρίων	Ημι-σταθερό
Καύσιμα και λιπαντικά μεταφορικών μέσων	Μεταβλητό
Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων	Ημι-σταθερό
Μεταφορές αγαθών και φορτοεκφορτωτικά	Σταθερό
Μεταφορά πάσης φύσεως ασθενών και έξοδα συνοδών	Μεταβλητό
Υγειονομικό και φαρμακευτικό υλικό	Μεταβλητό
Είδη διατροφής	Μεταβλητό

Είδη μιαιτισμού	Μεταβλητό
Είδη υπόδησης	Μεταβλητό
Ορθοπεδικά, προσθετικά και λοιπά υλικά αναπήρων	Μεταβλητό
Απολυμαντικό υλικό	Μεταβλητό
Φωτογραφικό υλικό	Μεταβλητό
Κινηματογραφικό υλικό	Μεταβλητό
Χημικό υλικό	Μεταβλητό
Υλικό αιμοδοσίας	Μεταβλητό
Φυτοπαθολογικό υλικό	Σταθερό
Υλικό εκτυπωτικών - βιβλιοδετικών - τυπογραφικών και λοιπών εργασιών	Σταθερό
Επικοινωνίες	Ημι-μεταβλητό
Ύδρευση - άρδευση	Σταθερό
Φωτισμός	Σταθερό
Δημόσιες σχέσεις	Σταθερό
Τηλεπικοινωνιακό υλικό	Σταθερό
Εργαλεία μικρής διάρκειας και αξίας	Σταθερό
Ταχυδρομικά τέλη	Σταθερό
Τηλεφωνικά, τηλεγραφικά και τηλετυπικά τέλη εσωτερικού	Ημι-σταθερό

Έντυπα και δελτία μηχανογράφησης	Μεταβλητό
Είδη ραδιοφωνίας και τηλεόρασης	Σταθερό
Χημικό υλικό για πυροσβεστήρες	Σταθερό
Είδη συντήρησης και επισκευής υδραυλικών	Σταθερό
Στολές φυλάκων	Ημι-σταθερό
Στολές νοσοκόμων	Ημι-σταθερό
Στολές λοιπού προσωπικού	Μεταβλητό
Υγρά καύσιμα και λιπαντικά	Σταθερό
Υγραέριο και φωταέριο	Σταθερό
Βιβλία και έντυπα	Σταθερό
Ενοίκια	Σταθερό
Ασφάλιστρα	Σταθερό
Μεταφορές λοιπών προσώπων	Σταθερό
Οδοιπορικά-έξοδα ταξιδίων	Σταθερό
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	Ημι-σταθερό
Επιστημονικά συγγράμματα	Ημι-σταθερό
Υλικά καθαριότητας	Ημι-σταθερό
Συνδρομές σε περιοδικά	Σταθερό
Τόκοι και συναφή έξοδα	Σταθερό

4.3 Παράγοντες καθορισμού της συμπεριφοράς του κόστους

Με βάση λοιπόν τη διεθνή εμπειρία αλλά και τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού συστήματος υγείας προκύπτει η ταξινόμηση για τα κόστη της Δ.Μ.Υ. Παρακάτω παρουσιάζονται οι σημαντικότεροι παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν τη συμπεριφορά του κόστους σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας :

α Η ακρίβεια των κοστολογικών στοιχείων που έχει στη διάθεσή της μια οικονομική μονάδα και η ακρίβεια των αποτελεσμάτων που απαιτεί. Καλύτερης ποιότητας κοστολογικά δεδομένα και απαίτηση για υψηλό βαθμό ακρίβειας πιθανόν να οδηγήσουν σε καλύτερο προσδιορισμό της συμπεριφοράς του κόστους.

β Η μέθοδος προσδιορισμού της συμπεριφοράς του κόστους που ακολουθείται. Για παράδειγμα, σε έναν οργανισμό η συμπεριφορά του κόστους μπορεί να προσδιορίζεται βάσει προσωπικών συνεντεύξεων ενώ σε έναν άλλον βάσει ποσοτικών μεθόδων (π.χ. ανάλυση παλινδρόμησης).

γ Η χρονική περίοδος που εξετάζεται. Η επιλογή του εύρους της χρονικής περιόδου καθορίζεται ουσιαστικά από το είδος της απόφασης που εξετάζεται. Παρόλα αυτά, στις περισσότερες μελέτες ταξινόμησης του κόστους ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο μεταβάλλεται σε σχέση με το επίπεδο παραγωγής η συνηθέστερη περίοδος είναι το ένα έτος.

δ Το σχετικό εύρος δραστηριότητας. Σχετικό εύρος δραστηριότητας είναι ένα συνήθως ευρύ επίπεδο δραστηριότητας, που αναφέρεται σε δεδομένη χρονική περίοδο (για παράδειγμα έτος), μέσα στην οποία το συνολικό σταθερό κόστος και το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραμένουν αμετάβλητα. Πρέπει να τονιστεί ότι το είδος της δραστηριότητας που καθορίζει το σχετικό εύρος μεταβάλλεται ανά περίπτωση. Για παράδειγμα, σε ένα διαγνωστικό τμήμα το εύρος δραστηριότητας καθορίζεται από τον αριθμό των διαγνωστικών εξετάσεων ενώ του τμήματος χειρουργικής από τις ώρες χειρουργείου.

ε Το επίπεδο δυναμικότητας. Για παράδειγμα στη Δ.Μ.Υ., που λειτουργεί στο μέγιστο της δυναμικότητάς της, μια μικρή αύξηση στον αριθμό των περιστατικών είναι πιθανόν να επιφέρει μια σημαντική αύξηση του σταθερού κόστους λειτουργίας της (π.χ. επέκταση των κτηριακών εγκαταστάσεων). Σε αυτήν την περίπτωση, κόστη τα οποία είχαν αρχικά θεωρηθεί ως σταθερά θα πρέπει να αντιμετωπισθούν ως ημι-σταθερά.

στ Ο τρόπος με τον οποίο τα κόστη πληρώνονται. Για παράδειγμα, το κόστος μισθοδοσίας του μόνιμου προσωπικού ενός τμήματος συνήθως χαρακτηρίζεται ως σταθερό ή ημι-σταθερό. Το κόστος όμως μισθοδοσίας περιστασιακού (μη μόνιμου) προσωπικού (π.χ. αποκλειστικές νοσηλεύτριες) αντιμετωπίζεται ως μεταβλητό.

ζ Με βάση εάν συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται από ιδιοπαραγωγή ή από εξωτερικό πάροχο. Για παράδειγμα, εάν η Δ.Μ.Υ. έχει τμήμα συντήρησης των ασθενοφόρων, ένα μεγάλο τμήμα του κόστους θα αντιμετωπιστεί ως σταθερό. Εάν η συντήρηση παρέχεται από ιδιωτική εταιρεία, είναι πιθανότερο να θεωρηθεί ως μεταβλητό καθώς θα προσαρμόζεται περισσότερο στη χρήση των ασθενοφόρων ανάλογα με τον αριθμό των περιστατικών.

4.4 Επιμερισμός του έμμεσου κόστους

Ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους συνιστά τη διαδικασία που ακολουθείται για την κατανομή τους στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους και από αυτά στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους. Η διαδικασία κατανομής είναι απαραίτητη καθώς δε θα υπήρχε ανάγκη ύπαρξης υποστηρικτικών λειτουργιών χωρίς την ύπαρξη των κύριων τμημάτων, ενώ οι υπηρεσίες που παρέχονται για την αντιμετώπιση ενός περιστατικού είναι αποτέλεσμα των συνδυασμένων δραστηριοτήτων των βοηθητικών και των κύριων τμημάτων. Με άλλα λόγια, για τον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους των τελικών φορέων στη Δ.Μ.Υ., θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το πλήρες κόστος που σχετίζεται με τον φορέα κόστους το οποίο θα περιλαμβάνει τόσο το άμεσο όσο και το έμμεσο κόστος. Καθίσταται έτσι προφανές ότι η ορθή κατανομή του έμμεσου είναι ουσιαστικής σημασίας. Στόχος της διαδικασίας επιμερισμού είναι να κατανείμει όλα τα κόστη ενός οργανισμού στις δραστηριότητες που τα δημιουργούν.

Βασικές έννοιες στη διαδικασία επιμερισμού του έμμεσου κόστους είναι οι δεξαμενές κόστους και οι βάσεις επιμερισμού. Μια δεξαμενή κόστους είναι μια ομαδοποίηση κόστους το οποίο πρέπει να κατανεμηθεί, ενώ μια βάση επιμερισμού είναι το κριτήριο με το οποίο γίνεται η κατανομή στα κέντρα και στους φορείς κόστους. Αιτία δημιουργίας μιας δεξαμενής κόστους μπορεί να αποτελεί το είδος του κόστους (π.χ. ηλεκτρικό ρεύμα) ή και ένα κέντρο κόστους (π.χ. έμμεσα κόστη του τμήματος διατροφής). Όταν το συνολικό κόστος το οποίο έχει συγκεντρωθεί σε μια δεξαμενή διαιρείται με τις συνολικές μονάδες της βάσης επιμερισμού, προκύπτει ο συντελεστής επιμερισμού έμμεσου κόστους (εγκύκλιος 53560/5-6-2013).

4.5 Βάσεις επιμερισμού

Το πιο σημαντικό στάδιο στη διαδικασία επιμερισμού του έμμεσου κόστους είναι η επιλογή των κατάλληλων βάσεων επιμερισμού. Παραδοσιακά, τα γενικά έξοδα επιμερίζονταν με μια γενική βάση επιμερισμού όπως τις μέρες διαμονής των ασθενών στη Δ.Μ.Υ. Ο συντελεστής που προέκυπτε αναλογούσε στα γενικά έξοδα ανά ημέρα διαμονής. Καθώς όμως πλέον ο τελικός φορέας κόστους στη Δ.Μ.Υ. προσδιορίζεται διαφορετικά προκύπτει ότι αυτή η βάση επιμερισμού δεν ανταποκρίνεται σε όλες τις περιπτώσεις έμμεσου κόστους. Επίσης, στις μονάδες προσωρινής νοσηλείας οι ασθενείς δε διαμένουν στο νοσοκομειακό χώρο οπότε η συγκεκριμένη βάση δεν είναι εφαρμόσιμη. Συνεπώς, γενικότερα ενδείκνυται η συγκέντρωση του έμμεσου κόστους σε περισσότερες από μια δεξαμενές όπου σε κάθε μία από αυτές θα χρησιμοποιείται η καταλληλότερη βάση επιμερισμού (εγκύκλιος 53560/5-6-2013).

Κριτήριο για την επιλογή της καταλληλότερης βάσης επιμερισμού στην κάθε δεξαμενή είναι η έκταση της μεταβολής του κόστους καθώς μεταβάλλονται οι μονάδες της βάσης. Με άλλα λόγια, οι βάσεις επιμερισμού θα πρέπει όσο το δυνατόν να αντικατοπτρίζουν αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ του κόστους και των μονάδων της εκάστοτε βάσης. Όσο καλύτερη είναι η συσχέτιση μεταξύ τους τόσο καταλληλότερη είναι και η βάση και ο επιμερισμός είναι αποτελεσματικότερος. Οι αποτελεσματικές βάσεις επιμερισμού θα πρέπει να κατανέμουν δίκαια το κόστος μεταξύ των τμημάτων και κυρίως να δημιουργούν κίνητρα για καλύτερο έλεγχο και μείωση του κόστους.

Οι βάσεις επιμερισμού χρησιμεύουν σε τρία στάδια της κοστολογικής διαδικασίας:

α στον επιμερισμό των γενικών εξόδων που αφορούν όλες τις λειτουργίες της Δ.Μ.Υ. και όλα τα τμήματα,

β στον επιμερισμό του έμμεσου κόστους των κυρίων κέντρων κόστους στους τελικούς φορείς κόστους και

γ στον επιμερισμό του έμμεσου κόστους από τα βοηθητικά στους ενδιάμεσους φορείς κόστους.

Παρόλο που τα έμμεσα κόστη παρουσιάζουν μεγάλη ποικιλία και εξειδίκευση ως προς το είδος τους, θα πρέπει να χρησιμοποιείται ένας σχετικά μικρός αριθμός δεξαμενών και βάσεων επιμερισμού για την παροχή κατανοητής και κυρίως συγκρίσιμης πληροφόρησης. Αρχικά, τα έμμεσα κόστη που πρέπει να αντιμετωπιστούν είναι τα γενικά έξοδα τα οποία αφορούν όλες τις λειτουργίες και τα περισσότερα τμήματα. Στη συνέχεια παρουσιάζονται συνήθη γενικά έξοδα τα οποία επιβαρύνουν όλες τις λειτουργίες της Δ.Μ.Υ. και προκύπτει ανάγκη επιμερισμού τους.

Πίνακας 3: Κόστη επιρριπτέα σε όλες τις πρωταρχικές λειτουργίες

<u>Κόστη επιρριπτέα σε όλες τις πρωταρχικές λειτουργίες</u>
Κόστη τεχνικής υπηρεσίας
Κόστη υπηρεσίας συντήρησης
Κόστη υπηρεσίας καθαριότητας
Κόστη ηλεκτρισμού
Κόστη ύδρευσης/άρδευσης
Κόστη τηλεπικοινωνιών
Ασφάλιστρα
Ενοίκια
Αποσβέσεις κτηρίων και τεχνικών έργων
Κόστη προσωπικού ασφαλείας

Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν δεν υπάρχει εναλλακτική βάση επιμερισμού, μια συνηθισμένη βάση επιμερισμού είναι η έκταση σε τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει κάθε τμήμα. Περεταίρω, όσον αφορά τον πάγιο εξοπλισμό, στον συγκεκριμένο πίνακα αναφέρονται μόνο οι αποσβέσεις κτηρίων και τεχνικών έργων καθώς αυτές οι κατηγορίες συνδέονται με περισσότερα από ένα κέντρα κόστους. Με βάση την έκταση σε τετραγωνικά μέτρα που αναλογεί σε κάθε κέντρο κόστους προκύπτει και ένα ποσοστό επιβάρυνσης για το κάθε κέντρο. Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι το ποσοστό αυτό δύναται να μεταβληθεί στο μακροπρόθεσμο διάστημα από την ύπαρξη τυχόν αλλαγών (νέα τμήματα, χωροταξικές αλλαγές, κ.λπ.). Λοιπά πάγια και τεχνικός εξοπλισμός κατά κανόνα, συνδέονται με ένα μόνο κέντρο κόστους και

συνεπώς δεν προκύπτει ανάγκη επιμερισμού του κόστους του σε αυτό το στάδιο. Στην περίπτωση της ηλεκτρικής ενέργειας ο επιμερισμός μπορεί εναλλακτικά να επιτευχθεί με συγκεκριμένους μετρητές ανά κέντρο κόστους. Αυτή η διαδικασία όμως προϋποθέτει αφενός την ύπαρξη των μετρητών αλλά και την καταμέτρηση των ενδείξεων σε τακτά χρονικά διαστήματα από αρμόδιο υπάλληλο. Η διαδικασία αυτή συνεπάγεται αφενός ορθολογικότερη κατανομή του κόστους της ηλεκτρικής ενέργειας σε απολογιστικό επίπεδο, αλλά και την ύπαρξη ακριβέστερων στατιστικών στοιχείων για τον υπολογισμό των προϋπολογιστικών συντελεστών καταλογισμού γενικών εξόδων. Τέλος, στις τρεις πρώτες κατηγορίες γενικών εξόδων (τεχνικών, συντήρησης και καθαριότητας) μια εναλλακτική βάση επιμερισμού είναι οι ώρες εργασίας που αναλώνονται σε κάθε τμήμα εφόσον βέβαια αυτή η πληροφόρηση είναι ακριβής και διαθέσιμη. Ουσιαστικά, αυτό το στάδιο επιμερισμού στοχεύει στο να προσδιοριστούν τα γενικά έξοδα τα οποία αφορούν τη λειτουργία της παραγωγής και να διαχωριστούν από τα έξοδα που αφορούν τις υπόλοιπες πρωταρχικές λειτουργίες της Δ.Μ.Υ.

Τα υπόλοιπα κόστη συνήθως συγκεντρώνονται ανά τμήματα τα οποία αποτελούν είτε βοηθητικό είτε κύριο κέντρο κόστους. Στη συνέχεια, από τα βοηθητικά κέντρα κόστους τα άμεσα και τα έμμεσα κόστη επιρρίπτονται στους ενδιάμεσους φορείς κόστους. Σε επίπεδο βοηθητικού τμήματος, έμμεσα κόστη αποτελούν οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, τα γενικά έξοδα (ηλεκτρισμού, ύδρευσης/άρδευσης, ενοίκια, ασφάλιστρα κ.λπ.) που έχουν επιβαρύνει το συγκεκριμένο κέντρο καθώς βέβαια και οι αποσβέσεις του σχετικού εξοπλισμού. Ως άμεσο κόστος, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να θεωρηθεί το κόστος του σχετικού υλικού που αναλώνεται για το συγκεκριμένο περιστατικό (π.χ. εργαστηριακό υλικό στα διαγνωστικά τμήματα). Οι χρεώσεις τέτοιων υλικών προκύπτουν άμεσα από τα προτυποποιημένα έντυπα του Υπουργείου Υγείας. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, για την επίρριψη του έμμεσου κόστους, πρέπει να επιλέγεται εκείνη η βάση η οποία σχετίζεται άμεσα με την αιτία που δημιουργεί το κόστος στο συγκεκριμένο τμήμα. Για παράδειγμα, στο γραφείο κίνησης οχημάτων βάση επιμερισμού είναι η διάρκεια μεταφοράς του περιστατικού, καθώς μια αύξηση της συνολικής διάρκειας, συνεπάγεται και πρόσληψη επιπλέον προσωπικού, αγορά οχημάτων αλλά και αύξηση των γενικών εξόδων (καύσιμα, τέλη κυκλοφορίας κ.λπ.) για την αποτελεσματική εξυπηρέτηση των συμβάντων (Υπουργείο Υγείας, 2011).

Πίνακας 4: Βάσεις επιμερισμού έμμεσου κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους

<i>Βάσεις επιμερισμού έμμεσου κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους</i>	
Δεξαμενή Κόστους	Βάση Επιμερισμού
Τμήμα διατροφής	Αριθμός γευμάτων
Τμήμα ιματισμού	Ημέρες διαμονής του ασθενή
Γραφείο κίνησης οχημάτων	Διάρκεια μεταφοράς
Μονάδα Χειρουργείου	Διάρκεια χειρουργικής επέμβασης
Νοσηλευτική υπηρεσία	Ημέρες διαμονής του ασθενή
Φαρμακευτικό	Αριθμός αιτήσεων χορηγούμενου φαρμακευτικού και υγειονομικού υλικού
Αιμοδοσίας	Αριθμός απαιτούμενων φιαλών αίματος για την αντιμετώπιση του συγκεκριμένου περιστατικού
Τμήμα ανάνηψης	Απαιτούμενος χρόνος ανάνηψης
Τμήμα επειγόντων περιστατικών	Διάρκεια παραμονής του περιστατικού
Εργαστηριακά τμήματα	Αριθμός διαγνωστικών εξετάσεων

Τέλος, στα κύρια κέντρα κόστους άμεσα κόστη θεωρούνται οποιαδήποτε κόστη σχετίζονται με τις αμοιβές και τα έξοδα του ιατρικού προσωπικού και με την παροχή υγειονομικού και φαρμακευτικού υλικού. Τα συγκεκριμένα κόστη προκύπτουν άμεσα από τα προτυποποιημένα έντυπα ιατρικής υπηρεσίας και του φαρμακείου. Τα υπόλοιπα κόστη αντιμετωπίζονται ως έμμεσα και κατανέμονται στους φορείς κόστους με κατάλληλες βάσεις επιμερισμού.

Πίνακας 5: Βάσεις επιμερισμού έμμεσου κόστους των κύριων κέντρων κόστους

<i>Βάσεις επιμερισμού έμμεσου κόστους των κύριων κέντρων κόστους</i>	
Δεξαμενή Κόστους	Βάση Επιμερισμού
Παθολογικός τομέας	Ημέρες διαμονής
Παιδιατρικός τομέας	Ημέρες διαμονής
Μαιευτική & γυναικολογική κλινική	Ημέρες διαμονής
Χειρουργικός τομέας	Διάρκεια χειρουργικών επεμβάσεων
Ψυχιατρικός τομέας	Αριθμός συναντήσεων
Εργαστηριακός τομέας	Αριθμός διαγνωστικών εξετάσεων
Εξωτερικά ιατρεία	Αριθμός επισκέψεων
Απογευματινά Ιατρεία	Αριθμός επισκέψεων

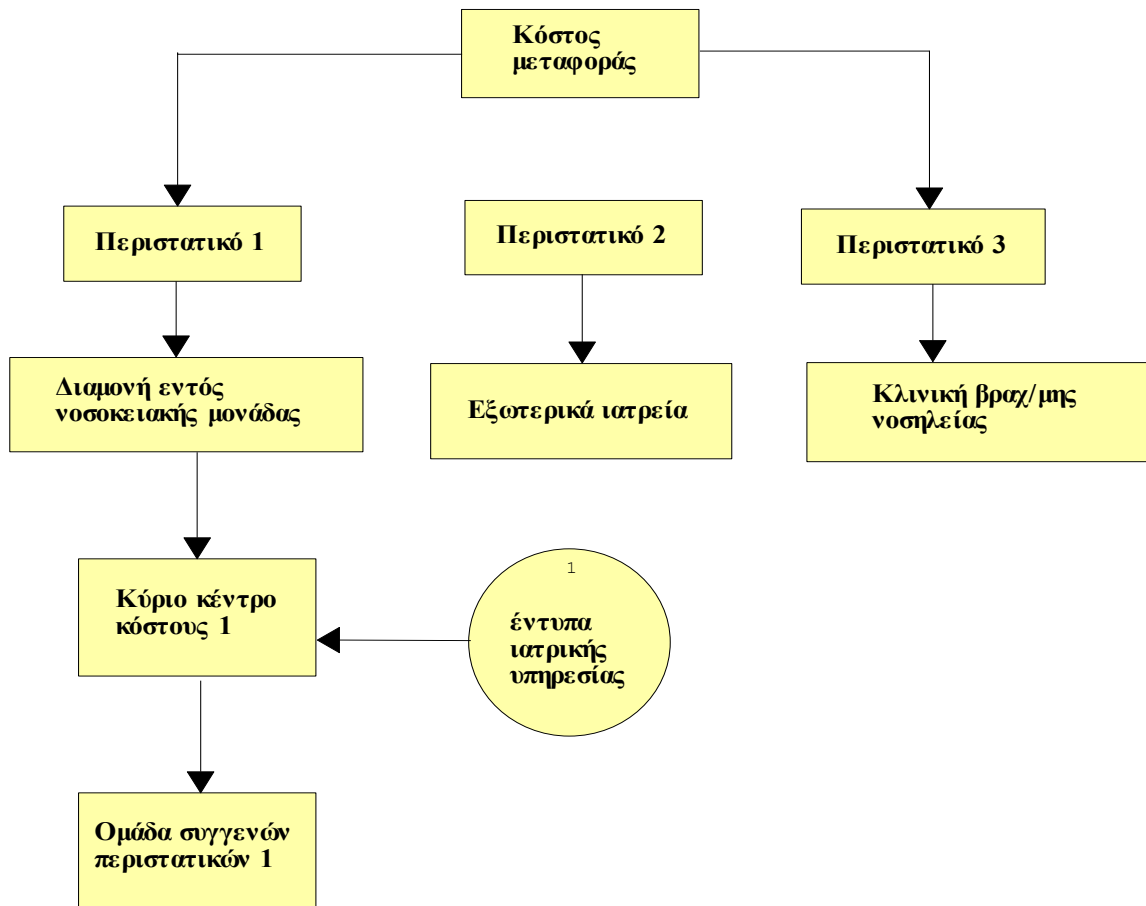
4.6 Στάδιο κατανομής κόστους ανά περιστατικό

Στο στάδιο αυτό πραγματοποιείται η επιβάρυνση κάθε περιστατικού με το κόστος που του αναλογεί από την αρχή μέχρι την ολοκλήρωση της αντιμετώπισής του. Το άμεσο κόστος που του αναλογεί επιρρίπτεται αυτόματα κατά την αντιμετώπισή του ενώ το έμμεσο κόστος επιρρίπτεται μέσω προϋπολογιστικών συντελεστών επιβάρυνσης.

Το πρωταρχικό κόστος που επιρρίπτεται σε ένα περιστατικό είναι το κόστος διακομιδής του σε περίπτωση που έχουν χρησιμοποιηθεί μεταφορικά μέσα της Δ.Μ.Υ. Η επίρριψη του μεταφορικού κόστους πραγματοποιείται από το κέντρο κίνησης οχημάτων με βάση τον προϋπολογισμένο συντελεστή επιβάρυνσης. Τυχόν υλικά που χορηγούνται κατά τη μεταφορά για την έκτακτη αντιμετώπιση του περιστατικού θεωρούνται άμεσο κόστος. Στην περίπτωση όπου δεν χρησιμοποιήθηκαν μεταφορικά μέσα, δεν υπάρχει επίρριψη του συγκεκριμένου κόστους στο περιστατικό.

Στη συνέχεια πρέπει να προσδιορισθεί εάν το συγκεκριμένο επεισόδιο θα νοσηλευτεί εντός της Δ.Μ.Υ. με διαμονή, εάν θα παραμείνει προσωρινά στην κλινική βραχυπρόθεσμης νοσηλείας ή αποτελεί επίσκεψη στα εξωτερικά ιατρεία. Στις δύο τελευταίες περιπτώσεις δεν έχουμε επίρριψη κόστους από συγκεκριμένα βοηθητικά τμήματα όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια οπότε ο διαχωρισμός είναι απαραίτητος. Θεωρώντας ότι το περιστατικό θα αντιμετωπιστεί με διαμονή στο χώρο του νοσοκομείου, με την εισαγωγή του σε ένα από τα κύρια κέντρα κόστους (κλινικές) εντάσσεται σε μία από τις ομάδες συγγενών περιστατικών ανάλογα με τη διάγνωση της υφιστάμενης κατάστασης. Η πληροφόρηση για το κέντρο κόστους στο οποίο νοσηλεύεται και για τη διάγνωσή του προκύπτει από τα έντυπα ιατρικής υπηρεσίας. Η διαδικασία αυτή παρουσιάζεται παρακάτω :

Κατάταξη περιστατικού σε χώρο νοσηλείας και σε ομάδα συγγενών περιστατικών



Διάγραμμα 1: Κατάταξη περιστατικού σε χώρο νοσηλείας και σε ομάδα συγγενών περιστατικών

Κατά τη διάρκεια παραμονής του το περιστατικό χρησιμοποιεί υπηρεσίες τόσο του κύριου κέντρου κόστους μέσα στο οποίο νοσηλεύεται όσο και βοηθητικών τμημάτων που συμβάλουν στην αντιμετώπισή του οπότε θα πρέπει να του επιρριφθούν τα αναλογούντα άμεσα και έμμεσα κόστη αυτών των τμημάτων. Τα άμεσα κόστη τα οποία πρέπει να επιρριφθούν κατά τη διάρκεια της νοσηλείας είναι το παρεχόμενο φαρμακευτικό και υγειονομικό υλικό και οι παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες. Οι αναλώσεις καθώς και η αξία των φαρμάκων και του υγειονομικού υλικού για το συγκεκριμένο επεισόδιο προκύπτουν άμεσα από τα έντυπα του φαρμακείου. Το είδος των παρεχόμενων ιατρικών υπηρεσιών προσδιορίζεται από τα έντυπα ιατρικής υπηρεσίας αλλά όχι και η αξία τους καθώς δεν έχει πραγματοποιηθεί κοστολόγηση ανά παρεχόμενη υπηρεσία. Η επιβάρυνση του περιστατικού από τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχοντα προκύπτει σε βάση την ομάδα στην οποία έχει ταξινομηθεί με τη διαδικασία που περιγράφηκε παραπάνω. Τα υπόλοιπα κόστη αποτελούν έμμεσο κόστος και προσδιορίζονται

με βάση τον αριθμό των μονάδων βάσεων που αναλογούν στο περιστατικό επί τον προϋπολογισμένο συντελεστή επιβάρυνσης του έμμεσου κόστους.

Συνεπώς, με τα παραπάνω προκύπτει ότι για κάθε περιστατικό θα χρησιμοποιείται μια μήτρα καταχώρισης του κόστους που του αναλογεί η οποία θα περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α Κωδικός αριθμός περιστατικού.
- β Χώρος νοσηλείας του περιστατικού (εντός νοσοκομείου, κλινική βραχυπρόθεσμης νοσηλείας, επίσκεψη εξωτερικών ιατρείων).
- γ Κύριο κέντρο κόστους στο οποίο εντάσσεται.
- δ Ομάδα συγγενών περιστατικών στην οποία εντάσσεται.
- ε Άμεσο κόστος φαρμακευτικού και υγειονομικού υλικού.
- στ Άμεσο κόστος ιατρικών υπηρεσιών.
- ζ Προϋπολογισμένος συντελεστής έμμεσου κόστους επί αριθμό μονάδων βάσεων για κάθε δεξαμενή κόστους η οποία συνδέεται με το περιστατικό.

Η επίρριψη του κόστους των βοηθητικών τμημάτων γίνεται με τη χρήση των υπηρεσιών τους από το περιστατικό. Άμεσο κόστος βοηθητικών τμημάτων αποτελεί συνήθως το χημικό και φωτογραφικό υλικό που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια των διαγνωστικών ελέγχων. Οι αναλώσεις αυτού του υλικού προκύπτουν από τα έντυπα του φαρμακείου και των εργαστηρίων οπότε δεν παρουσιάζεται ιδιαίτερη δυσκολία. Στην επίρριψη όμως του έμμεσου κόστους είναι απαραίτητη η πληροφόρηση σε κάθε βοηθητικό τμήμα των μονάδων βάσεων που αναλογούν στο συγκεκριμένο περιστατικό σε κάθε δεξαμενή. Για παράδειγμα ένα διαγνωστικό τμήμα πρέπει να γνωρίζει τον αριθμό των διαγνωστικών ελέγχων που έγιναν για το συγκεκριμένο περιστατικό. Καθώς αυτή η πληροφόρηση δεν είναι άμεση σε κάθε βοηθητικό τμήμα προκύπτει η ανάγκη διαχωρισμού των βοηθητικών τμημάτων σε δύο κατηγορίες:

- α Σε τμήματα τα οποία έρχονται σε άμεση επαφή με το περιστατικό και μπορούν να πραγματοποιήσουν άμεση επίρριψη του κόστους στον ενδιάμεσο φορέα κόστους. Αυτή η κατηγορία αποτελείται κυρίως από διαγνωστικά τμήματα και σε κάποιες περιπτώσεις από εργαστηριακά τμήματα. Σε αυτή την κατηγορία η πληροφόρηση για τις μονάδες της βάσης επιμερισμού που αναλογούν σε κάθε συγκεκριμένο περιστατικό είναι άμεση (πχ αριθμός

διαγνωστικών εξετάσεων για το συγκεκριμένο περιστατικό) και συνεπώς η επίρριψη του έμμεσου κόστους γίνεται αυτόματα.

β Σε τμήματα τα οποία δεν έρχονται σε άμεση επαφή με το περιστατικό και επομένως δεν μπορούν να πραγματοποιήσουν άμεση επίρριψη του κόστους καθώς δεν έχουν την απαραίτητη πληροφόρηση. Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν τμήματα όπως ειδικές περιπτώσεις εργαστηρίων, το τμήμα διατροφής, το τμήμα ιματισμού κ.τ.λ. Για τον επιμερισμό του κόστους αυτών των τμημάτων είναι απαραίτητη η παροχή πληροφόρησης από τα κύρια κέντρα κόστους κατά την ολοκλήρωση του περιστατικού.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κατά την ολοκλήρωσή του το περιστατικό έχει επιβαρυνθεί με:

α Το άμεσο κόστος των φαρμακευτικών και υγειονομικών υλικών και των αμοιβών ιατρικών υπηρεσιών όπως προκύπτει από το κύριο κέντρο κόστους.

β Το έμμεσο κόστος που του αναλογεί όπως προκύπτει από το κύριο κέντρο κόστους.

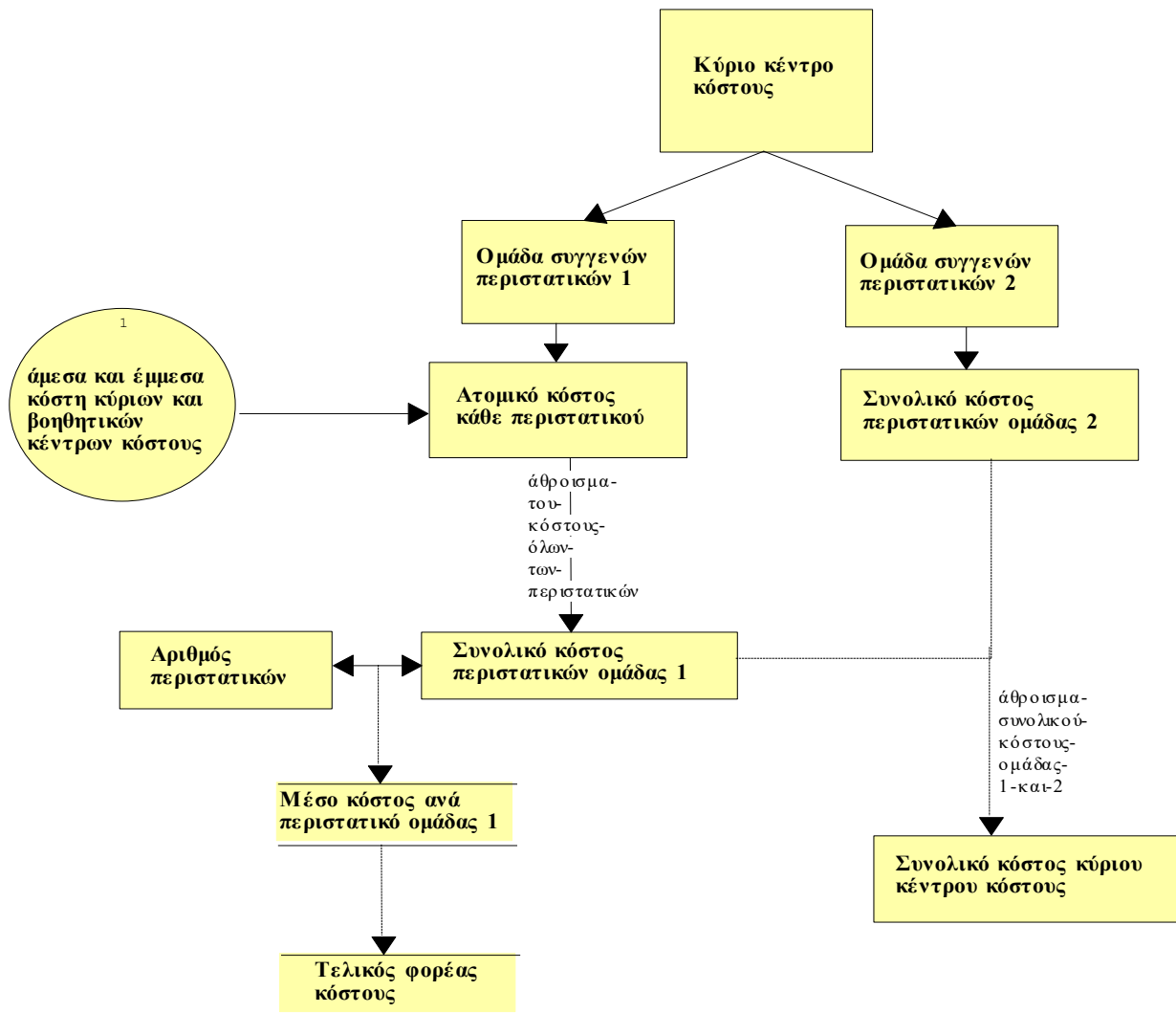
γ Το άμεσο κόστος των φαρμακευτικών και υγειονομικών υλικών όπως προκύπτει από τα βοηθητικά κέντρα κόστους τα οποία έρχονται σε άμεση επαφή με το περιστατικό.

δ Το έμμεσο κόστος που του αναλογεί όπως προκύπτει από τα βοηθητικά κέντρα κόστους τα οποία έρχονται σε άμεση επαφή με το περιστατικό.

ε Το έμμεσο κόστος που του αναλογεί όπως προκύπτει από τα βοηθητικά κέντρα κόστους τα οποία δεν έρχονται σε άμεση επαφή με το περιστατικό και λαμβάνουν πληροφόρηση από το κύριο κέντρο κόστους.

Το συνολικό κόστος μιας ομάδας συγγενών περιστατικών προκύπτει από άθροισμα του κόστους των περιστατικών που εμπíπτουν σε αυτή ενώ το συνολικό κόστος του κύριου κέντρου κόστους προκύπτει από το συνολικό κόστος των ομάδων συγγενών περιστατικών που αντιμετωπίζει. Έτσι προκύπτει ταυτόχρονα το συνολικό κόστος το οποίο βαρύνει κάθε περιστατικό αλλά και το συνολικό κόστος κάθε κύριου κέντρου κόστους. Το μέσο κόστος περιστατικού ανά ομάδα συγγενών περιστατικών το οποίο προκύπτει ως το συνολικό κόστος ανά ομάδα δια τον αριθμό των περιστατικών που έχουν προβλεφθεί για αυτήν αποτελεί και τον τελικό φορέα κόστους.

Υπολογισμός συνολικού κόστους κύριου κέντρου κόστους και τελικού φορέα κόστους



Διάγραμμα 2 : Υπολογισμός συνολικού κόστους κύριου κέντρου κόστους και τελικού φορέα κόστους

Τέλος, όσον αφορά την περίπτωση που ένα περιστατικό αντιμετωπίζεται χωρίς διαμονή η διαδικασία κοστολόγησής του παραμένει ουσιαστικά η ίδια. Το σημείο στο οποίο διαφοροποιείται είναι ότι τα συγκεκριμένα κέντρα κόστους δεν συνδέονται με βοηθητικά κέντρα τα οποία παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες διαμονής. Συνήθως αυτά τα βοηθητικά κέντρα είναι τμήματα τα οποία δεν έρχονται σε άμεση επαφή με τον ασθενή. Κατά συνέπεια, τα περιστατικά που αντιμετωπίζονται στα εξωτερικά ή απογευματινά ιατρεία και στην κλινική βραχυπρόθεσμης νοσηλείας είναι σημαντικά λιγότερο επιβαρυνόμενα με κόστος σε σχέση με τα

περιστατικά τα οποία διαμένουν μέσα στο νοσοκομείο και κατά συνέπεια δεν είναι συγκρίσιμα. Αν και συγκεκριμένα περιστατικά μπορούν να κατατάσσονται στην ίδια ομάδα συγγενών περιστατικών με βάση τη διάγνωση ή περαιτέρω διάκρισή τους σε περιστατικά που νοσηλεύτηκαν εντός του νοσοκομείου και σε περιστατικά που νοσηλεύτηκαν εκτός είναι απαραίτητη. Ο λόγος είναι ότι η ένταξη στην ίδια ομάδα συγγενών περιστατικών όπου κάποια έχουν διαμείνει στο χώρο του νοσοκομείου και άλλα όχι επιφέρει μια σημαντική αλλοίωση του μέσου κόστους ανά περιστατικό δηλαδή στον τελικό φορέα κόστους καθώς τα πρώτα έχουν χρησιμοποιήσει περισσότερες υπηρεσίες και είναι σημαντικά πιο επιβαρυνμένα από κόστος βοηθητικών τμημάτων σε σχέση με τα δεύτερα. Συνεπώς, ενδείκνυται η διακριτή παρακολούθηση του κόστους των ομάδων συγγενών περιστατικών της κλινικής βραχυπρόθεσμης νοσηλείας και των εξωτερικών ιατρείων από τις ομάδες που δημιουργούνται από τις κυρίως κλινικές για την ακριβέστερη παρακολούθηση του μέσου κόστους ανά περιστατικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Αποστολή & Ρόλος της Δ.Μ.Υ.

Το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης ιδρύθηκε με το Π.Δ/γμα XXX/19XX, υπάγεται στις διατάξεις του ΝΔ 2592/53 «Περί οργανώσεως της Ιατρικής Αντίληψης» (ΦΕΚ 254/Α) και σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 3329/2005 (ΦΕΚ 81 Α'), είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου το οποίο υπόκειται στον έλεγχο και την εποπτεία του Διοικητή της Υγειονομικής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης.

Σήμερα, το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης έχει καταφέρει να βρίσκεται μεταξύ των μεγαλύτερων δημόσιων νοσοκομείων του Εθνικού Συστήματος Υγείας στην Ελλάδα παρέχοντας πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια και τριτοβάθμια περίθαλψη.

Αποστολή και Σκοπός του Π.Γ.Ν. Θεσσαλονίκης είναι:

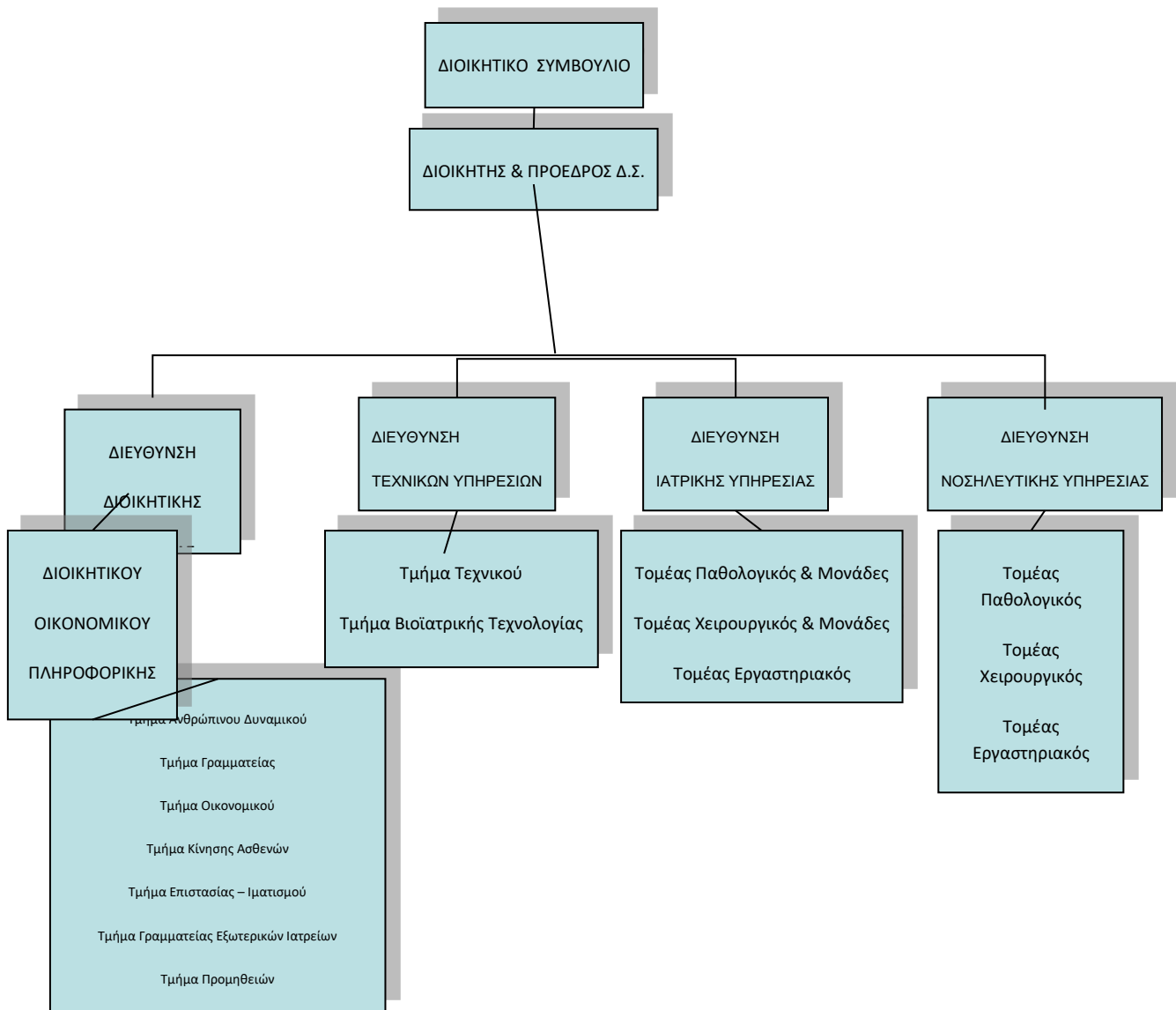
Σκοπός και αποστολή του Νοσοκομείου βάση του οργανισμού του και του οργανισμού Υπουργείου Υγείας (ΠΔ 121/2017, ΦΕΚ Α 148)

- α Η παροχή δευτεροβάθμιας και κυρίως τριτοβάθμιας περίθαλψης στους πολίτες.
- β Η εγκατάσταση σ' αυτό των πανεπιστημιακών κλινικών, εργαστηρίων και ειδικών μονάδων του ιατρικού τμήματος της Σχολής Επιστημών Υγείας του Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης, καθώς και η ανάπτυξη αντίστοιχων ή άλλων μονάδων του Εθνικού Συστήματος Υγείας.
- γ Η εκπαίδευση γιατρών και λοιπών επιστημόνων υγείας και η ανάπτυξη της έρευνας στο χώρο της υγείας.

5.2 Ανάλυση – Παρουσίαση Οργανογράμματος της Δ.Μ.Υ.

Με βάση τον ν.2889/2001 (ΦΕΚ Α' 37) τα νοσοκομεία οργανώνονται και λειτουργούν σύμφωνα με τον «Οργανισμό» τους, ο οποίος εγκρίνεται με Υπουργική Απόφαση (άρθρο 6, παρ.1). Τομείς, τμήματα ιατρικών, νοσηλευτικών και διοικητικών υπηρεσιών, αρμοδιότητες κλπ, είναι μερικά από τα αντικείμενα που καθορίζονται από τον οργανισμό ενός νοσοκομείου.

Η οργανωτική δομή της Δ.Μ.Υ. αποτυπώνεται στο παρακάτω οργανόγραμμα.



Διάγραμμα 3 : Παρουσίαση Οργανογράμματος της Δ.Μ.Υ.

Η τυπική δομή οργάνωσης της Δ.Μ.Υ. περιλαμβάνει τέσσερις βασικές υπηρεσίες:

- α Ιατρική υπηρεσία
- β Νοσηλευτική υπηρεσία
- γ Διοικητική υπηρεσία
- δ Τεχνική υπηρεσία

Κάθε υπηρεσία έχει τη δική της ξεχωριστή συγκρότηση και ιεραρχική διάρθρωση, είναι όμως ισότιμες μεταξύ τους και υπάγονται ιεραρχικά στον Πρόεδρο του Δ.Σ. της Δ.Μ.Υ.

Διάρθρωση οργανωτικής δομής

Στη συνέχεια παρουσιάζεται η διάρθρωση των τεσσάρων υπηρεσιών.

1. Η Ιατρική υπηρεσία

Η Ιατρική Υπηρεσία του Πανεπιστημιακού Γ.Ν. Θεσσαλονίκης αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε Τομείς, στους οποίους λειτουργούν Τμήματα κατά ειδικότητα, Διατομεακά Τμήματα, λοιπά Τμήματα, καθώς και Πανεπιστημιακές Κλινικές, Εργαστήρια και Μονάδες που έχουν εγκατασταθεί με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1397/93, ως εξής:

A. ΤΟΜΕΙΣ

- α) Α΄ Παθολογικός Τομέας με δυναμικότητα 200 κλινών
- β) Β΄ Παθολογικός Τομέας με δυναμικότητα 200 κλινών
- γ) Χειρουργικός Τομέας με δυναμικότητα 200 κλινών
- δ) Εργαστηριακός τομέας
- ε) Τομέας Ψυχικής Υγείας με δυναμικότητα 25 κλινών
- στ) Διατομεακά Τμήματα με δυναμικότητα 25 κλινών

B. ΔΙΑΤΟΜΕΑΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ – ΜΟΝΑΔΕΣ

1. Εργαστήριο υγιεινής και επιδημιολογίας με τις ειδικές μονάδες κοινωνικής ιατρικής και ιατρική της εργασίας
2. Τμήμα Βραχείας Νοσηλείας
3. Αυτοτελές Τμήμα Επειγόντων Περιστατικών (ΤΕΠ)

Γ. ΛΟΙΠΑ ΤΜΗΜΑΤΑ

1. Παραϊατρικού Προσωπικού
2. Κοινωνικής Εργασίας
3. Διαιτολογίας – Διατροφής

Οι κενές κλίνες των Τμημάτων και Μονάδων του αυτού Τομέα χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση ασθενών και άλλων Τμημάτων και Μονάδων του αυτού Τομέα και σε εξαιρετικές περιπτώσεις Τμημάτων και Μονάδων άλλου Τομέα, μετά από εισηγήσεις του Διευθυντή της Ιατρικής Υπηρεσίας και την τελική απόφαση του κοινού Διοικητή.

Στους Τομείς λειτουργούν τακτικά Εξωτερικά Ιατρεία αντίστοιχων ειδικοτήτων με τις ειδικότητες των γιατρών που υπηρετούν. Ο αριθμός των εξωτερικών ιατριών για κάθε ειδικότητα καθορίζεται με αποφάσεις του κοινού Διοικητή, ύστερα από εισήγηση του Διευθυντή Ιατρικής Υπηρεσίας.

2. Η νοσηλευτική υπηρεσία

Βασική αποστολή της νοσηλευτικής υπηρεσίας είναι η παροχή νοσηλείας στους ασθενείς η οποία γίνεται με βάση τις οδηγίες των υπευθύνων κατά περίπτωση ιατρών. Εντάσσονται στις νοσηλευτικές υπηρεσίες και οι αρμοδιότητες της προώθησης και προαγωγής της εκπαίδευσης καθώς και ο προγραμματισμός και ο έλεγχος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η νοσηλευτική υπηρεσία αποτελεί διεύθυνση και διαρθρώνεται σε τομείς που ο καθένας διαρθρώνεται σε Νοσηλευτικά τμήματα. Επικεφαλής της νοσηλευτικής υπηρεσίας είναι ο εκάστοτε διευθυντής της.

Αντίστοιχα η οργανωτική διάρθρωση της νοσηλευτικής υπηρεσίας έχει ως εξής:

Η Νοσηλευτική Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε πέντε (5) τομείς, οι οποίοι λειτουργούν σε επίπεδο Υποδιευθύνσεων. Κάθε Νοσηλευτικός Τομέας διαρθρώνεται σε Νοσηλευτικά Τμήματα, ως ακολούθως:

1ος ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ διαρθρώνεται σε 8 τμήματα που καλύπτουν τον Α' Παθολογικό Τομέα της Ιατρικής Υπηρεσίας.

2ος ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ διαρθρώνεται σε 8 τμήματα που καλύπτουν τον Β' Παθολογικό Τομέα της Ιατρικής Υπηρεσίας.

3ος ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ διαρθρώνεται σε 8 Τμήματα που καλύπτουν τον Χειρουργικό Τομέα της Ιατρικής Υπηρεσίας εκτός της Αναισθησιολογικής Κλινικής και των Χειρουργείων.

4ος ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ διαρθρώνεται σε 8 τμήματα που καλύπτουν τον Εργαστηριακό Τομέα και τον Τομέα Ψυχικής Υγείας της Ιατρικής Υπηρεσίας.

5ος ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ διαρθρώνεται σε 6 τμήματα που καλύπτουν την Αναισθησιολογική Κλινική, τα Χειρουργεία και τα Εξωτερικά Ιατρεία και τα Διατομεακά τμήματα.

Στο Νοσοκομείο συνιστάται Νοσηλευτική Επιτροπή κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν. 2071/92 όπως ισχύει η οποία αποτελείται από:

Α. Τον Προϊστάμενο/η της Νοσηλευτικής Υπηρεσίας, ως Πρόεδρο

Β. Έναν (1) Προϊστάμενο Τμήματος από κάθε νοσηλευτικό τομέα.

Γ. Έναν (1) νοσηλευτή τμήματος από κάθε νοσηλευτικό τομέα

Αναλυτικά η νοσηλευτική υπηρεσία περιλαμβάνει τα εξής τμήματα:

3. Η διοικητική υπηρεσία

Η διοικητική υπηρεσία όπως και η νοσηλευτική αποτελεί Διεύθυνση και απαρτίζεται από την υποδιεύθυνση διοικητικού.

Η Διοικητική-Οικονομική Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις ως ακολούθως:

α) Υποδιεύθυνση Διοικητικού

β) Υποδιεύθυνση Οικονομικού

γ) Υποδιεύθυνση Πληροφορικής

Κάθε Υποδιεύθυνση διαρθρώνεται σε Τμήματα ως ακολούθως:

α) Υποδιεύθυνση Διοικητικού Τμήματα

1. Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού
2. Γραμματείας
3. Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων και Επειγόντων Περιστατικών
4. Κίνησης Ασθενών

β) Υποδιεύθυνση Οικονομικού Τμήματα

1. Οικονομικού
2. Προμηθειών
3. Επιστασίας – Ιματισμού

γ) Υποδιεύθυνση Πληροφορικής Τμήματα

1. Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Λογισμικών Εφαρμογών (Software)
2. Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Δικτύων και Υπολογιστών (Hardware).

Αναλυτικά η διοικητική υπηρεσία περιλαμβάνει τα εξής τμήματα:

4. Η τεχνική υπηρεσία

Η τέταρτη υπηρεσία που συμπληρώνει την οργανωτική δομή της Δ.Μ.Υ. είναι η τεχνική υπηρεσία.

Η Τεχνική - Ξενοδοχειακή Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε τρία (3) Τμήματα, ως ακολούθως:

Τμήματα

1. Τεχνικού
2. Βιοιατρικής Τεχνολογίας
3. Ηλεκτρομηχανολογικών Εγκαταστάσεων

5.3 Υφιστάμενη Κατάσταση

Στα πλαίσια παραμετροποίησης του μηχανογραφικού προγράμματος και εφαρμογής της Αναλυτικής εφαρμογής από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Θεσσαλονίκης έχουν ολοκληρωθεί τα εξής:

α Έχουν ανοιχθεί σχεδόν στο 100% το σύνολο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Στο παρακάτω πίνακα επισυνάπτουμε το Λογιστικό σχέδιο της Δ.Μ.Υ. σε πρωτοβάθμιο & Τριτοβάθμιο βαθμό

Πίνακας 6: Λογιστικό Σχέδιο

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
90.01.20	Εμπορεύματα λογισμένα
90.01.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα
90.01.22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα
90.01.23	Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη
90.01.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών λογισμένες
90.01.25	Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
90.01.26	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
90.01.28	Είδη συσκευασίας λογισμένα
90.02.20	Εμπορεύματα λογισμένα
90.02.24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών λογισμένες
90.02.25	Αναλώσιμα υλικά λογισμένα
90.02.26	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων λογισμένα
90.06.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

90.06.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα
90.06.62	Παροχές τρίτων λογισμένες
90.06.63	Φόροι - Τέλη λογισμένα
90.06.64	Διάφορα έξοδα λογισμένα
90.06.65	Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα
90.06.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
90.06.68	Προβλέψεις
90.06.98	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως λογισμένες
90.07.70	Πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων λογισμένες
90.07.71	Πωλήσεις προϊόντων λογισμένες
90.07.72	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ
90.07.73	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών λογισμένα
90.07.74	Έσοδα από επιχορηγήσεις λογισμένα
90.07.75	Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες και από δωρεές λογισμένα
90.07.76	Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα
90.07.78	Ιδιοπαραγωγή παγίων - τεκμαρτά έσοδα λογισμένα
90.08.80	Αποτελέσματα λογισμένα
90.08.81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
90.08.82	Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
90.08.83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες
90.08.84	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα
90.08.85	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες
91	ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΕΝΔΙΑΜΕΣΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

91.05.24	Υλικά παροχής υγειονομικών υπηρεσιών
91.05.25	Αναλώσιμα υλικά
91.05.26	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
91.05.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
91.05.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
91.05.62	Παροχές τρίτων
91.05.63	Φόροι - Τέλη
91.05.64	Διάφορα έξοδα
91.05.65	Τόκοι και προμήθειες τραπεζών
91.05.66	Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
91.05.68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
91.20.01	Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ.
91.30.01	Έξοδα ασθενοφόρων αυτοκινήτων
91.40.01	ΠΕΣΥ Θεσσαλίας
91.40.02	Λοιπά τμήματα
91.40.03	Γρφειο στατιστικής
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ
92.00.01	Κόστος λειτουργίας Α' Παθολογικού τομέα
92.00.02	Κόστος λειτουργίας Β' Παθολογικού τομέα
92.00.03	Κόστος λειτουργίας Χειρουργικού τομέα
92.00.04	Κόστος λειτουργίας Τομέα Ψυχικής Υγείας
92.00.05	Κόστος λειτουργίας Εργαστηριακού Τομέα
92.00.06	Κόστος λειτουργίας Διατομεακών Τμημάτων
92.00.07	Κόστος λειτουργίας Λοιπών Τμημάτων

92.00.08	Κόστος λειτουργίας Τεχνικής Υπηρεσίας
92.00.09	Κόστος λειτουργίας Διεύθυνσης Ιατρικής Υπηρεσίας
92.00.10	Κόστος λειτουργίας Διεύθυνσης Νοσηλευτικής Υπηρεσίας
92.00.11	Κόστος λειτουργίας Διεύθυνσης Τεχνικής Υπηρεσίας
92.00.99	Κόστος λειτουργίας προς μερισμό
92.01.00	Διεύθυνση Διοικητικής Υπηρεσίας
92.01.01	Υποδιεύθυνση Διοικητικού
92.01.02	Υποδιεύθυνση Οικονομικού
92.01.03	Υποδιεύθυνση Πληροφορικής
92.01.04	Διοίκηση
92.01.05	Αυτοτελή Τμήματα
92.01.06	Ν.Π.Δ.Δ.
92.01.07	Ν.Π.Ι.Δ. & Ιδιωτικά φαρμακεία
92.01.99	Κόστος λειτουργίας διοικητικών υπηρεσιών
92.02.01	Τμήμα έρευνας και συνεχιζόμενης εκπαίδευσης
92.03.01	Γραφείο Δημοσίων σχέσεων
92.04.01	Υπηρεσία χρηματοοικονομικής υπηρεσίας
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
94.24.01	Υγειονομικό υλικό
94.24.05	Επιστημονικά προσθετικά όργανα (βηματοδότες κλπ)
94.24.10	Φαρμακευτικό υλικό
94.24.20	Υλικό αιμοδοσίας
94.24.30	Ακτινολογικό υλικό
94.24.40	Τρόφιμα και ποτά

94.24.96	Υλικά άχρηστα προς εκποίηση
94.24.97	Υλικά σε τρίτους
94.24.98	Υλικά παροχής υγειονομικών υπηρεσιών προς μερισμό
94.24.99	Ορθοπεδικό και λοιπό υλικό
94.25.00	Μικρά εργαλεία
94.25.05	Κλινοστρωμένες
94.25.06	Είδη μαγειρείου και εστίασεως
94.25.10	Πετρέλαιο θέρμανσης
94.25.11	Πετρέλαιο κίνησης
94.25.12	Λιπαντικά
94.25.16	Λοιπά καύσιμα
94.25.18	Αέρια ψύξης
94.25.20	Απολυμαντικό υλικό
94.25.21	Λοιπό χημικό υλικό (αντ/ρια)
94.25.22	Προμήθεια χημικού υλικού (για πυροσβεστήρες)
94.25.25	Είδη καθαριότητας και ευπρεπισμού
94.25.26	Ηλεκτρικοί λαμπτήρες
94.25.30	Βιβλία, περιοδικά και λοιπές εκδόσεις
94.25.31	Γραφική ύλη και μικροαντικείμενα γραφείου
94.25.32	Έντυπα μηχανογράφησης
94.25.33	Φωτογραφικό και φωτοτυπικό υλικό
94.25.34	Φίλμς
94.25.40	Είδη συντηρήσεως και επισκευής κτιρίων
94.25.41	Είδη συντηρήσεως και επισκευής λοιπών μόνιμων εγκαταστάσεων

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

94.25.42	Είδη συντηρήσεως και επισκευής μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού
94.25.43	Είδη συντηρήσεως και επισκευής μεταφορικών μέσων
94.25.44	Είδη συντηρήσεως και επισκευής τηλεπικοινωνιακών μέσων
94.25.45	Είδη συντηρήσεως και επισκευής επίπλων και σκευών
94.25.49	Λοιπά είδη συντηρήσεως και επισκευής μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού
94.25.50	Στολές φυλάκων
94.25.51	Στολές νοσοκόμων
94.25.52	Στολές κλητήρων
94.25.55	Στολές λοιπού προσωπικού
94.25.56	Ιματισμός λοιπών περιπτώσεων
94.25.60	Υποδήματα προσωπικού
94.25.70	Λοιπά διάφορα είδη
94.25.96	Αναλώσιμα υλικά άχρηστα προς εκποίηση
94.25.97	Αναλώσιμα υλικά σε τρίτους
94.25.98	Αναλώσιμα υλικά προς μερισμό
94.26.01	Ανταλλακτικά μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού
94.26.02	Ανταλλακτικά μεταφορικών μέσων
94.26.09	Υλικά συντηρήσεως και επισκευής λοιπού εξοπλισμού
94.26.96	Ανταλλακτικά παγίων άχρηστα προς εκποίηση
94.26.97	Ανταλλακτικά παγίων σε τρίτους
94.99.00	Ενδιάμεσος
96	ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
96.72.13	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΕ ΕΡΓΟΛΑΒΟΥΣ, ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΕΣ Ή ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
96.73.01	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Α΄ Παθολογικού Τομέα

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

96.73.02	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Β΄ Παθολογικού Τομέα
96.73.03	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Χειρουργικού Τομέα
96.73.04	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Τομέα Ψυχικής Υγείας
96.73.05	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Εργαστηριακού Τομέα
96.73.06	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Διατομεακών Τμημάτων
96.73.07	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών λοιπών τμημάτων
96.73.80	Απο παροχή υγειονομικών υπηρεσιών Παρακλινικά
96.73.99	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών
96.74.00	Από επιχορηγήσεις από Κρατικό Τακτικό Προϋπολογισμό
96.74.01	Από επιχορηγήσεις άλλων φορέων
96.74.03	Από επιχορηγήσεις για εκπαιδευτικούς σκοπούς μέσω ΤΚΠ
96.74.20	ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΝΠΔΔ, ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ή ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ
96.74.50	Επιχορηγήσεις
96.74.60	ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ ΑΠΟ ΣΥΓΧΡΗΜ/ΝΑ ΠΡΟΓ/ΤΑ ΕΥΡΩΠ. ΕΝΩΣΗΣ
96.74.91	Επιχορηγήσεις
96.74.98	Επιστραφείσες επιχορηγήσεις που δεν απορροφήθηκαν (λογ. αντίθετος)
96.75.00	Από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας
96.75.01	Από εκμίσθωση κινητής περιουσίας
96.75.05	Από Ναούς που ανήκουν στο Νοσοκομείο και έσοδα από έρευνες
96.75.10	Από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες
96.75.20	Λοιπά έσοδα
96.75.91	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ Χ/Ε ΠΡΟΠΛΗΡΩΜΗΣ
96.76.00	Από τόκους κεφαλαίων
96.76.01	Από προσόδους κινητών αξιών και κέρδη από πώληση τίτλων (λογ. 76.01 + 76.04)

96.78.00	Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
96.99.73	Από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών
96.99.74	Από επιχορηγήσεις
96.99.75	Από παρεπόμενες ασχολίες και δωρεές
96.99.76	Από έσοδα κεφαλαίων
96.99.78	Από Ιδιοπαραγωγή παγίων και τεκμαρτά έσοδα
97	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
97.10.24	Διαφορές απογραφών πρώτων και βοηθητικών υλών παροχής υγειονομικών υπηρεσιών
97.10.25	Διαφορές απογραφών αναλώσιμων υλικών
97.10.26	Διαφορές απογραφών ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
97.11.24	Διαφορές απογραφών πρώτων και βοηθητικών υλών παροχής υγειονομικών υπηρεσιών
97.11.25	Διαφορές απογραφών αναλώσιμων υλικών
97.11.26	Διαφορές απογραφών ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
97.12.24	Διαφορές απογραφών πρώτων και βοηθητικών υλών παροχής υγειονομικών υπηρεσιών
97.12.25	Διαφορές απογραφών αναλώσιμων υλικών
97.12.26	Διαφορές απογραφών ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
97.20.00	Διαφορές καταλογισμού
97.99.00	Αντίθετος λογαριασμός μεταφοράς του υπολοίπου του λογ/σμού 97 στο λογ/σμό 98.99
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
98.99.00	Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (λ/96)
98.99.01	Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (λ/92).
98.99.03	Διαφορές απογραφών και καταλογισμού (λ/97)
98.99.04	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
98.99.05	Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

98.99.06	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
98.99.07	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
98.99.08	Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων στοιχείων (λ/85)
98.99.99	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσεως

β Έχουν ανοιχθεί στο πρόγραμμα τα κέντρα κόστους (Κύρια και βοηθητικά) σύμφωνα με τον διαχωρισμό του κάθε φορέα

Ιατρική Υπηρεσία (Κέντρο Κόστους)

Πίνακας 7: Κέντρα Κόστους Ιατρικής Υπηρεσίας

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	1. Α' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αιματολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Ογκολογικής Κλινικής & Μονάδας Χημειοθεραπείας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Παθολογικής Κλινικής & Μονάδας Λοιμώξεων
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Πνευμονολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Γαστρεντερολογικής Κλινικής & Μονάδας Ενδοσκοπικής Πεπτικού Συστήματος
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νεφρολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωνεφρικής Κάθαρσης
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ρευματολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ενδοκρινολογικής Κλινικής & Μεταβολικών Νόσων
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
	2. Β' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Κλινικής Εντατικής Θεραπείας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Καρδιολογικής Κλινικής & Μονάδας Στεφανιαίας Νόσου
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Δερματολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νεογνολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Παιδιατρικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νευρολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
	3. ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αγγειοχειρουργικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Κλινικής Χειρουργικής Παίδων
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Κλινικής Πλαστικής Χειρουργικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αναισθησιολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ουρολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Οφθαλμολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ορθοπαιδικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νευροχειρουργική Κλινική
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ωτορινολαρυγγολογικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Αγγειοχειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Κλινικής Χειρουργικής Παίδων
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Κλινικής Πλαστικής Χειρουργικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Αναισθησιολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Χειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ουρολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Οφθαλμολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδα Εξωσωματικής Γονιμοποίησης
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ορθοπαιδικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Νευροχειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ωτορινολαρυγγολογικής - Γναθοχειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αποστείρωσης
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Στοματικής & Γναθοπροσωπικής Χειρουργικής
	4. ΤΟΜΕΑΣ ΨΥΧΙΚΗΣ ΥΓΕΙΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ψυχιατρικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος ΨΥΧΑΡΓΩΣ - ΚΕΚ
	5. ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΑΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ανοσολογίας-Ιστοσυμβατότητας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Εργαστηρίου Ιατρικής Φυσικής

Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κυτταρογενετικής και Μοριακής Γενετικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κλινικής Φαρμακολογίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Αιμοδοσίας - Αιματολογίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Πυρηνικής Ιατρικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ακτινοθεραπείας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ακτινοδιαγνωστικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Μικροβιολογίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Εργαστηρίου Παθολογικής Ανατομικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κλινικής Χημείας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Κυτταρολογικού Τμήματος
	6. ΔΙΑΤΟΜΕΑΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Επειγόντων Περιστατικών (Τ.Ε.Π.)
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Βραχείας Νοσηλείας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Εργαστηρίου Υγιεινής και Επιδημιολογίας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Νεκροτομείου
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Ενδονοσοκομειακών Λοιμώξεων

Νοσηλευτική Υπηρεσία (Κέντρο Κόστους)

Πίνακας 8: Κέντρα Κόστους Νοσηλευτικής Υπηρεσίας

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	1. Α' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αιματολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Ογκολογικής Κλινικής & Μονάδας Χημειοθεραπείας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Παθολογικής Κλινικής & Μονάδας Λοιμώξεων
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Πνευμονολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Γαστρεντερολογικής Κλινικής & Μονάδας Ενδοσκοπικής Πεπτικού Συστήματος
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νεφρολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωνεφρικής Κάθαρσης
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ρευματολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ενδοκρινολογικής Κλινικής & Μεταβολικών Νόσων
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
	2. Β' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Κλινικής Εντατικής Θεραπείας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Καρδιολογικής Κλινικής & Μονάδας Στεφανιαίας Νόσου

Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Δερματολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νεογνολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Παιδιατρικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νευρολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
	3. ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αγγειοχειρουργικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Κλινικής Χειρουργικής Παίδων
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Κλινικής Πλαστικής Χειρουργικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αναισθησιολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ουρολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Οφθαλμολογικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ορθοπαιδικής Κλινικής
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νευροχειρουργική Κλινική
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ωτορινολαρυγγολογικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Αγγειοχειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Κλινικής Χειρουργικής Παίδων
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Κλινικής Πλαστικής Χειρουργικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Αναισθησιολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Χειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ουρολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Οφθαλμολογικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδα Εξωσωματικής Γονιμοποίησης
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ορθοπαιδικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Νευροχειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ωτορινολαρυγγολογικής - Γναθοχειρουργικής Κλινικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Αποστείρωσης
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Στοματικής & Γναθοπροσωπικής Χειρουργικής
	4. ΤΟΜΕΑΣ ΨΥΧΙΚΗΣ ΥΓΕΙΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ψυχιατρικής Κλινικής

Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
	5. ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΑΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Αιμοδοσίας - Αιματολογίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Πυρηνικής Ιατρικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ακτινοθεραπείας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ακτινοδιαγνωστικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Μικροβιολογίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Παθολογικής Ανατομικής
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κλινικής Χημείας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Κυτταρολογικού Τμήματος
	6. ΔΙΑΤΟΜΕΑΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Επειγόντων Περιστατικών (Τ.Ε.Π.)
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Βραχείας Νοσηλείας
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Νεκροτομείου
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Ενδονοσοκομειακών Λοιμώξεων

Διοικητική Υπηρεσία (Κέντρο Κόστους)

Πίνακας 9: Κέντρα Κόστους Διοικητικής Υπηρεσίας

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	1. ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Γραμματείας
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων και Επειγόντων Περιστατικών
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Κίνησης Ασθενών
Κύριο Κ.Κ.	Γραμματεία Ολοήμερης λειτουργίας
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Οικονομικού
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Προμηθειών
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Επιστάσιας - Ιματισμού
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Λογισμικών Εφαρμογών (software)
Κύριο Κ.Κ.	Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Δικτύων και Υπολογιστών (hardware)
ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	2. ΤΜΗΜΑΤΑ – ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΓΡΑΦΕΙΑ
Κύριο & Βοηθητικό Κ.Κ.	Τμήμα Ελέγχου Ποιότητας & Έρευνας & Συνεχιζόμενης Εκπαίδευσης
Κύριο & Βοηθητικό Κ.Κ.	Ειδικό Γραφείο Υποστήριξης Πολίτη

Τεχνική Υπηρεσία (Κέντρο Κόστους)

Πίνακας 10: Κέντρα Κόστους Τεχνικής Υπηρεσίας

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	1. ΤΜΗΜΑΤΑ
Κύριο Κ.Κ.	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Τεχνικού
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Βιοιατρικής Τεχνολογίας
Βοηθητικό Κ.Κ.	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ηλεκτρομηχανολογικών Εγκαταστάσεων

γ Έχει ολοκληρωθεί η σύνδεση των κέντρων κόστους με τους Λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής που θα ενημερώνουν (Λογαριασμοί 92)

Πίνακας 11: Σύνδεση κέντρων κόστους Ιατρικής Υπηρεσίας με λογιστικό σχέδιο

1. Α' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ	
ΤΜΗΜΑΤΑ	
92.00.01.01	Κόστος λειτουργίας Αιματολογικής Κλινικής
92.00.01.02	Κόστος Λειτουργίας Ογκολογικής Κλινικής & Μονάδας Χημειοθεραπείας
92.00.01.03	Κόστος λειτουργίας Παθολογικής Κλινικής & Μονάδας Λοιμώξεων
92.00.01.04	Κόστος λειτουργίας Πνευμονολογικής Κλινικής
92.00.01.05	Κόστος λειτουργίας Γαστρεντερολογικής Κλινικής & Μονάδας Ενδοσκοπικής Πεπτικού Συστήματος
92.00.01.06	Κόστος λειτουργίας Νεφρολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωνεφρικής Κάθαρσης
92.00.01.07	Κόστος λειτουργίας Ρευματολογικής Κλινικής
92.00.01.08	Κόστος λειτουργίας Ενδοκρινολογικής Κλινικής & Μεταβολικών Νόσων
92.00.01.09	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
92.00.01.10	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
92.00.01.11	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
2. Β' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ	
ΤΜΗΜΑΤΑ	
92.00.02.01	Κόστος λειτουργίας Κλινικής Εντατικής Θεραπείας
92.00.02.02	Κόστος Λειτουργίας Καρδιολογικής Κλινικής & Μονάδας Στεφανιαίας Νόσου
92.00.02.03	Κόστος λειτουργίας Δερματολογικής Κλινικής
92.00.02.04	Κόστος λειτουργίας Νεογνολογικής Κλινικής
92.00.02.05	Κόστος λειτουργίας Παιδιατρικής Κλινικής
92.00.02.06	Κόστος λειτουργίας Νευρολογικής Κλινικής
92.00.02.07	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
92.00.02.08	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
92.00.02.09	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
3. ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ	
ΤΜΗΜΑΤΑ	
92.00.03.01	Κόστος λειτουργίας Αγγειοχειρουργικής Κλινικής
92.00.03.02	Κόστος Λειτουργίας Κλινικής Χειρουργικής Παίδων
92.00.03.03	Κόστος λειτουργίας Κλινικής Πλαστικής Χειρουργικής
92.00.03.04	Κόστος λειτουργίας Αναισθησιολογικής Κλινικής

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

92.00.03.05	Κόστος λειτουργίας Χειρουργικής Κλινικής
92.00.03.06	Κόστος λειτουργίας Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)
92.00.03.07	Κόστος λειτουργίας Ουρολογικής Κλινικής
92.00.03.08	Κόστος λειτουργίας Οφθαλμολογικής Κλινικής
92.00.03.09	Κόστος λειτουργίας Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης
92.00.03.10	Κόστος λειτουργίας Ορθοπαιδικής Κλινικής
92.00.03.11	Κόστος λειτουργίας Νευροχειρουργική Κλινική
92.00.03.12	Κόστος λειτουργίας Ωτορινολαρυγγολογικής
92.00.03.13	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
92.00.03.14	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
92.00.03.15	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείων
92.00.03.16	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Αγγειοχειρουργικής Κλινικής
92.00.03.17	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Κλινικής Χειρουργικής Παιδών
92.00.03.18	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Κλινικής Πλαστικής Χειρουργικής
92.00.03.19	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Αναισθησιολογικής Κλινικής
92.00.03.20	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Χειρουργικής Κλινικής
92.00.03.21	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)
92.00.03.22	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ουρολογικής Κλινικής
92.00.03.23	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Οφθαλμολογικής Κλινικής
92.00.03.24	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδα Εξωσωματικής Γονιμοποίησης
92.00.03.25	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ορθοπαιδικής Κλινικής
92.00.03.26	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Νευροχειρουργικής Κλινικής
92.00.03.27	Κόστος λειτουργίας Χειρουργείου Ωτορινολαρυγγολογικής - Γναθοχειρουργικής Κλινικής
92.00.03.28	Κόστος λειτουργίας Αποστείρωσης
92.00.03.29	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Στοματικής & Γναθοπροσωπικής Χειρουργικής
	4. ΤΟΜΕΑΣ ΨΥΧΙΚΗΣ ΥΓΕΙΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
92.00.04.01	Κόστος λειτουργίας Ψυχιατρικής Κλινικής
92.00.04.02	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)
92.00.04.03	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
92.00.04.04	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος ΨΥΧΑΡΓΩΣ - ΚΕΚ
	5. ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΑΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
92.00.05.01	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ανοσολογίας-Ιστοσυμβατότητας
92.00.05.02	Κόστος Λειτουργίας Εργαστηρίου Ιατρικής Φυσικής
92.00.05.03	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κυτταρογενετικής και Μοριακής Γενετικής
92.00.05.04	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κλινικής Φαρμακολογίας
92.00.05.05	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Αιμοδοσίας - Αιματολογίας
92.00.05.06	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Πυρηνικής Ιατρικής
92.00.05.07	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ακτινοθεραπείας
92.00.05.08	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Ακτινοδιαγνωστικής
92.00.05.09	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Μικροβιολογίας
92.00.05.10	Κόστος Λειτουργίας Εργαστηρίου Παθολογικής Ανατομικής
92.00.05.11	Κόστος λειτουργίας Εργαστηρίου Κλινικής Χημείας

92.00.05.12	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας
92.00.05.13	Κόστος λειτουργίας Κυτταρολογικού Τμήματος
	6. ΔΙΑΤΟΜΕΑΚΑ ΤΜΗΜΑΤΑ
	ΤΜΗΜΑΤΑ
92.00.06.01	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Επειγόντων Περιστατικών (Τ.Ε.Π.)
92.00.06.02	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Βραχείας Νοσηλείας
92.00.06.03	Κόστος Λειτουργίας Εργαστηρίου Υγιεινής και Επιδημιολογίας
92.00.06.04	Κόστος Λειτουργίας Νεκροτομείου
92.00.06.05	Κόστος Λειτουργίας Ενδονοσοκομειακών Λοιμώξεων

Πίνακας 12: Σύνδεση κέντρων κόστους Διοικητικής Υπηρεσίας με λογιστικό σχέδιο

Κ.Α.Λ	1. ΤΜΗΜΑΤΑ
92.01.01.01	Τμήμα Γραμματείας
92.01.01.02	Τμήμα Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού
92.01.01.03	Τμήμα Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων και Επειγόντων Περιστατικών
92.01.01.04	Τμήμα Κίνησης Ασθενών
92.01.01.05	Γραμματεία Ολοήμερης λειτουργίας
92.01.02.01	Τμήμα Οικονομικού
92.01.02.02	Τμήμα Προμηθειών
92.01.02.03	Τμήμα Επιστασίας - Ιματισμού
92.01.03.01	Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Λογισμικών Εφαρμογών (software)
92.01.03.02	Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Δικτύων και Υπολογιστών (hardware)
Κ.Α.Λ	2. ΤΜΗΜΑΤΑ – ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΓΡΑΦΕΙΑ
92.01.05.01	Τμήμα Ελέγχου Ποιότητας & Έρευνας & Συνεχιζόμενης Εκπαίδευσης
92.01.05.02	Ειδικό Γραφείο Υποστήριξης Πολίτη

Πίνακας 13: Σύνδεση κέντρων κόστους Τεχνικής Υπηρεσίας με λογιστικό σχέδιο

Κ.Α.Λ	1. ΤΜΗΜΑΤΑ
92.00.08.01	Κόστος λειτουργίας Τμήματος Τεχνικού
92.00.08.02	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Βιοιατρικής Τεχνολογίας
92.00.08.03	Κόστος Λειτουργίας Τμήματος Ηλεκτρομηχανολογικών Εγκαταστάσεων

δ Έχει γίνει η σύνδεση των οργανικών εξόδων και η καταχώρηση των φύλλων μερισμού για τον επιμερισμό των εξόδων αυτών

Παρουσιάζουμε ενδεικτικά 2 φύλλα μερισμού :

Πίνακας 14: Φύλλα Μερισμού βάση ημερών νοσηλείας

ΚΑΛ	ΚΛΙΝΙΚΗ	ΗΜΕΡΕΣ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
92.00.01.01	ΑΙΜΑΤΟΛΟΓΙΚΗ	6.332,00	3,78%
92.00.06.02	ΒΡΑΧΕΙΑ ΝΟΣΗΛΕΙΑ	6.909,00	4,12%
92.00.01.05	ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡ. ΠΑΝ	6.640,00	3,96%
92.00.02.03	ΔΕΡΜΑΤΟΛΟΓ. ΠΑΝ	657,00	0,39%
92.00.01.08	ΕΝΔΟΚΡΙΝΟΛ. ΠΑΝ	2.053,00	1,22%
92.00.02.02	ΚΑΡΔΙΟΛΟΓ. ΠΑΝ	5.335,00	3,18%
92.00.02.01	ΜΟΝ.ΕΝΤΑΤ.ΘΕΡΑΠ	3.723,00	2,22%
92.00.02.02	ΜΟΝ.ΣΤΕΦ.ΝΟΣΟΥ	1.551,00	0,93%
92.00.02.04	ΝΕΟΓΝΟΛΟΓ. ΠΑΝ	6.405,00	3,82%
92.00.02.06	ΝΕΥΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΝ	5.421,00	3,23%
92.00.01.06	ΝΕΦΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΝ	4.996,00	2,98%
92.00.01.03	Π.ΠΑΘ Β' ΠΤΕΡΥΓ	14.864,00	8,87%
92.00.01.03	Π.ΠΑΘ Γ' ΠΤΕΡΥΓ	9.718,00	5,80%
92.00.01.03	ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΝ	14.964,00	8,93%
92.00.02.05	ΠΑΙΔΙΑΤΡΙΚΗ ΠΑΝ	5.278,00	3,15%
92.00.01.04	ΠΝΕΥΜΟΝΟΛ. ΠΑΝ	7.208,00	4,30%
92.00.01.07	ΡΕΥΜΑΤΟΛΟΓ. & ΚΛΙΝ.ΑΝΟΣΟΛΟΓΙΑΣ	3.645,00	2,17%
92.00.03.01	ΑΓΓΕΙΟΧΕΙΡ. ΠΑΝ	2.151,00	1,28%
92.00.03.09	ΜΑΙΕΥΤ-ΓΥΝ. ΠΑΝ	8.721,00	5,20%
92.00.03.06	ΜΟΝΑΔΑ ΚΑΡΔΙΑΣ-ΑΓΓΕΙΩΝ-ΘΩΡΑΚΑ	568,00	0,34%
92.00.03.11	ΝΕΥΡΟΧΕΙΡ. ΠΑΝ	4.661,00	2,78%
92.00.03.10	ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΗ ΠΑΝ	7.393,00	4,41%
92.00.03.07	ΟΥΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΝ	5.818,00	3,47%
92.00.03.08	ΟΦΘΑΛΜΟΛΟΓ. ΠΑΝ	2.299,00	1,37%
92.00.03.21	ΠΑΝ ΧΕΙΡ ΚΑΡΔΙΑΣ-ΑΓΓΕΙΩΝ-ΘΩΡΑΚ	3.446,00	2,06%
92.00.03.29	ΣΤΟΜΑΤΙΚΗΣ & ΓΝΑΘΟΠΡ/ΚΗΣ ΧΕΙΡ	862,00	0,51%
92.00.03.05	ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ	366,00	0,22%
92.00.03.05	ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΠΑΝ	9.750,00	5,82%
92.00.03.12	ΩΤΟΡΙΝΟΛΑΡ. ΠΑΝ	2.464,00	1,47%
92.00.04.01	ΨΥΧΙΑΤΡΙΚΗ ΠΑΝ	8.689,00	5,18%
92.00.06.08	ΚΟΡΩΝΟΙΟΣ COVID19	3986	2,38%
92.00.06.09	ΚΟΡΩΝΟΙΟΣ COVID19 ΜΕΘ	699	0,42%
92.00.03.02	ΠΑΙΔΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ	51	0,03%

Πίνακας 15: Φύλλα Μερισμού βάση τ.μ

Κ.Α.Λ.	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ	ΕΜΒΑΔΟ (Μ2)	% Άμεσης επίρριψης
92.00.01.01	Αιματολογικής Κλινικής	485	0,86%
92.00.01.02	Ογκολογικής Κλινικής & Μονάδας Χημειοθεραπείας	1481	2,64%
92.00.01.03	Παθολογικής Κλινικής & Μονάδας Λοιμώξεων	1460	2,60%
92.00.01.03	Παθολογικής Κλινικής & Μονάδας Λοιμώξεων	820	1,46%
92.00.01.04	Πνευμονολογικής Κλινικής	700	1,25%
92.00.01.05	Γαστρεντερολογικής Κλινικής & Μονάδας Ενδοσκοπικής Πεπτικού Συστήματος	700	1,25%
92.00.01.06	Νεφρολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωνεφρικής Κάθαρσης	807	1,44%
92.00.01.07	Ρευματολογικής Κλινικής	760	1,35%
92.00.01.08	Ενδοκρινολογικής Κλινικής & Μεταβολικών Νόσων	385	0,69%
92.00.01.09	Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)	627,5	1,12%
92.00.01.10	Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας	816,1	1,45%
92.00.01.11	Χειρουργείων (α' παθολ.τομέα)	849,75	1,51%
92.00.02.01	Κλινικής Εντατικής Θεραπείας	1356	2,42%
92.00.02.02	Καρδιολογικής Κλινικής & Μονάδας Στεφανιαίας Νόσου	760	1,35%
92.00.02.02	Καρδιολογικής Κλινικής & Μονάδας Στεφανιαίας Νόσου	467	0,83%
92.00.02.03	Δερματολογικής Κλινικής	385	0,69%
92.00.02.04	Νεογνολογικής Κλινικής	928	1,65%
92.00.02.05	Παιδιατρικής Κλινικής	1621	2,89%
92.00.02.05	Παιδιατρικής Κλινικής	564	1,00%
92.00.02.06	Νευρολογικής Κλινικής	690	1,23%
92.00.02.07	Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)	627,5	1,12%
92.00.02.08	Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας	816,1	1,45%
92.00.02.09	Χειρουργείων (β' παθολ.τομέα)	849,75	1,51%
92.00.03.01	Αγγειοχειρουργικής Κλινικής	475	0,85%
92.00.03.04	Αναισθησιολογικής Κλινικής	725	1,29%
92.00.03.05	Χειρουργικής Κλινικής	1460	2,60%
92.00.03.05	Χειρουργικής Κλινικής	190,5	0,34%
92.00.03.05	Χειρουργικής Κλινικής	62	0,11%
92.00.03.06	Θωρακωχειρουργικής Κλινικής & Μονάδες Καρδιάς - Αγγείων Θώρακα (ΑΚΑ)	910	1,62%
92.00.03.07	Ουρολογικής Κλινικής	690	1,23%
92.00.03.07	Ουρολογικής Κλινικής	275	0,49%
92.00.03.08	Οφθαλμολογικής Κλινικής	630	1,12%
92.00.03.09	Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης	2190	3,90%

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

92.00.03.09	Μαιευτικής Γυναικολογικής Κλινικής & Μονάδας Εξωσωματικής Γονιμοποίησης	862	1,54%
92.00.03.10	Ορθοπαιδικής Κλινικής	1460	2,60%
92.00.03.10	Ορθοπαιδικής Κλινικής	190,5	0,34%
92.00.03.10	Ορθοπαιδικής Κλινικής	62	0,11%
92.00.03.11	Νευροχειρουργική Κλινική	690	1,23%
92.00.03.12	Ωτορινολαρυγγολογικής - Γναθοχειρουργικής Κλινικής	840	1,50%
92.00.03.13	Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)	627,5	1,12%
92.00.03.14	Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας	816,1	1,45%
92.00.03.15	Χειρουργείων (χειρουργικού τομέα)	875,5	1,56%
92.00.03.28	Αποστείρωσης	630	1,12%
92.00.04.01	Ψυχιατρικής Κλινικής	1905	3,39%
92.00.04.02	Τμήματος Εξωτερικών Ιατρείων (Τ.Ε.Ι.)	627,5	1,12%
92.00.04.03	Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας	816,1	1,45%
92.00.05.01	Εργαστηρίου Ανοσολογίας-Ιστοσυμβατότητας	300	0,53%
92.00.05.02	Εργαστηρίου Ιατρικής Φυσικής	387	0,69%
92.00.05.03	Εργαστηρίου Κυτταρογενετικής και Μοριακής Γενετικής	300	0,53%
92.00.05.04	Εργαστηρίου Κλινικής Φαρμακολογίας	22	0,04%
92.00.05.05	Εργαστηρίου Αιμοδοσίας - Αιματολογίας	560	1,00%
92.00.05.05	Εργαστηρίου Αιμοδοσίας - Αιματολογίας	30	0,05%
92.00.05.05	Εργαστηρίου Αιμοδοσίας - Αιματολογίας	105	0,19%
92.00.05.06	Εργαστηρίου Πυρηνικής Ιατρικής	724	1,29%
92.00.05.07	Εργαστηρίου Ακτινοθεραπείας	1335	2,38%
92.00.05.08	Εργαστηρίου Ακτινοδιαγνωστικής	2460	4,38%
92.00.05.09	Εργαστηρίου Μικροβιολογίας	798	1,42%
92.00.05.10	Εργαστηρίου Παθολογικής Ανατομικής	450	0,80%
92.00.05.11	Εργαστηρίου Κλινικής Χημείας	250	0,45%
92.00.05.12	Τμήματος Ολοήμερης Λειτουργίας	816,1	1,45%
92.00.06.01	Τμήματος Επειγόντων Περιστατικών (Τ.Ε.Π.)	961	1,71%
92.00.06.02	Τμήματος Βραχείας Νοσηλείας	261	0,47%
92.00.06.03	Εργαστηρίου Υγιεινής και Επιδημιολογίας	266	0,47%
92.00.06.04	Νεκροτομείου	100	0,18%
92.00.06.05	Ενδονοσοκομειακών Λοιμώξεων	28	0,05%
92.00.07.01	Φαρμακευτικού Τμήματος	361	0,64%
92.00.07.02	Τμήματος Παραϊατρικού Προσωπικού	46	0,08%
92.00.07.02	Τμήματος Παραϊατρικού Προσωπικού	650	1,16%
92.00.07.03	Τμήματος Κοινωνικής Υπηρεσίας	70	0,12%
92.00.07.04	Τμήματος διαιτολογίας - διατροφής	1714	3,05%
92.00.08.01	Τμήματος Τεχνικού	284,92	0,51%
92.00.08.02	Τμήματος Βιοιατρικής Τεχνολογίας	276,54	0,49%
92.00.08.03	Τμήματος Ηλεκτρομηχανολογικών Εγκαταστάσεων	276,54	0,49%
92.00.09.01	Διεύθυνσης Ιατρικής Υπηρεσίας	65,375	0,12%
92.00.09.01	Διεύθυνσης Ιατρικής Υπηρεσίας	1241	2,21%

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

92.00.10.01	Διεύθυνσης Νοσηλευτικής Υπηρεσίας	65,375	0,12%
92.00.11.01	Διεύθυνσης Τεχνικής Υπηρεσίας	65,375	0,12%
92.01.00.01	Διεύθυνση Διοικητικής Υπηρεσίας	65,375	0,12%
92.01.01.01	Τμήμα Γραμματείας	65,375	0,12%
92.01.01.01	Τμήμα Γραμματείας	35	0,06%
92.01.01.02	Τμήμα Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού	158	0,28%
92.01.01.03	Τμήμα Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων και Επειγόντων Περιστατικών	73	0,13%
92.01.01.03	Τμήμα Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων και Επειγόντων Περιστατικών	105	0,19%
92.01.01.04	Τμήμα Κίνησης Ασθενών	111	0,20%
92.01.01.04	Τμήμα Κίνησης Ασθενών	770	1,37%
92.01.02.01	Τμήμα Οικονομικού	151	0,27%
92.01.02.01	Τμήμα Οικονομικού	500	0,89%
92.01.02.02	Τμήμα Προμηθειών	94	0,17%
92.01.02.03	Τμήμα Επιστασίας - Ιματισμού	1200	2,14%
92.01.03.01	Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Λογισμικών Εφαρμογών (software)	90,5	0,16%
92.01.03.02	Τμήμα Λειτουργίας και Διαχείρισης Δικτύων και Υπολογιστών (hardware)	90,5	0,16%
92.01.04.01	Ενιαίο Συλλογικό Όργανο Διοίκησης	65,375	0,12%
92.01.04.01	Ενιαίο Συλλογικό Όργανο Διοίκησης	35	0,06%
92.01.04.01	Ενιαίο Συλλογικό Όργανο Διοίκησης	150	0,27%
92.01.04.02	Γραφείο Διοικητή	65,375	0,12%
92.01.04.03	Γραφείο Αναπληρωτή Διοικητή	65,375	0,12%

ε Η παραμετροποίηση των λογαριασμών αποθεμάτων (94.XX) και η σύνδεσή τους με αντίστοιχους λογαριασμούς της Γ.Λ. (24,25,26)

στ Έχει παραμετροποιηθεί το κύκλωμα των εσόδων και επιμερίζονται βάση των κέντρων κόστους που παράγουν αυτά τα έσοδα.

ζ Το μητρώο παγίων έχει συνταχθεί, λειτουργεί κανονικά και επιμερίζει τις αποσβέσεις στην εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής ανάλογα με το κέντρο κόστους στο οποίο ανήκει.

Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Κοστολόγηση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

Παρουσιάζουμε ενδεικτικά ένα μέρος του μητρώου παγίων

Πίνακας 16: Μητρώο Παγίων & Σύνδεση με Α.Α.

ΚΑΑ	ΤΟΠΟΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	Κωδικός Γενικής	Περιγραφή Είδους	ΤΕ Μ	Η/νια Τιμολογίου	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	% ΑΠΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2020	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 2020	ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ 2020
92.00.05.08	ΑΚΤΙΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ	1405009914	ΥΠΕΡΗΧΟΣ QBIT7 ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	1	19/3/2020	14.384,00	10,00 %	1.078,80	1.078,80	13.305,20
92.00.03.28	ΑΠΟΣΤΕΙΡΩΣΗ	1405009914	ΚΛΙΒΑΝΟΣΑ ΠΟΣΤΕΙΡΩΣΗΣ ΑΤΜΟΥ VS 8/2 SET	2	16/7/2020	159.340,00	10,00 %	6.639,17	6.639,17	152.700,83
92.00.02.01	Μ.Ε.Θ.	1405009914	ΣΥΣΚΕΥΗ ΨΥΞΗΣ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ Σ *ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΥΒΕΡΤΑΣ ΥΠΟ/ΥΠΕΡ ΘΕΡΜΙΑΣ ΑΣ ΘΕΝΩ	1	22/1/2020	11.780,00	10,00 %	1.079,83	1.079,83	10.700,17
92.00.02.02	ΜΟΝ.ΣΤΕΦ.ΝΟΣΟΥ	1400049914	ΚΛΙΝΕΣ ΕΝΤΑΤΙΚΗΣ (ΜΕΘ)	6	16/11/2020	22.245,60	10,00 %	185,38	185,38	22.060,22
92.00.06.01	Τ.Ε.Π.	1405009914	ΥΠΕΡΗΧΟΣ ΜΥΛΑΒΧ6	1	2/9/2020	24.304,00	10,00 %	607,60	607,60	23.696,40
92.00.03.15	ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΑ	1405009914	*ΔΙΠΛΟΣ ΠΡΟΒΟΛΕΑΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟΥ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ	6	19/2/2020	89.131,20	10,00 %	7.427,60	7.427,60	81.703,60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΕΠΙΛΟΓΟΣ

6.1 Συμπεράσματα

Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας ήταν να μελετήσει το ζήτημα της εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής σε Δημόσιες Μονάδες Υγείας τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο.

Η προσαρμογή των Δημόσιων Μονάδων Υγείας στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον και η ανάγκη για εκσυγχρονισμό της λειτουργίας τους κάνουν απαραίτητη κατ' αρχήν για «εσωτερικούς» λόγους την πλήρη εφαρμογή Αναλυτικής Λογιστικής, που οδηγεί σε μία τεκμηριωμένη ανάλυση των αποτελεσμάτων της.

6.2 Περιορισμοί μελέτης

Η εργασία στηρίχθηκε κυρίως στην ελληνική βιβλιογραφία και νομολογία και στον τρόπο με το οποίο θα έπρεπε να εφαρμοστεί η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως στις ελληνικές δημόσιες μονάδες υγείας.

Ένα βασικό περιορισμό της έρευνας αποτέλεσε η ύπαρξη άλλων αντίστοιχων ερευνών με ίδιο ή παρόμοιο θέμα διαπραγμάτευσης της εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής σε Δημόσιο Νοσοκομείο, με συνέπεια να προκύπτουν συμπεράσματα χωρίς μεγάλη πρωτοτυπία και περιορίζοντας το εύρος της προσέγγισης του θέματος και κυρίως να υπάρξει σύγκριση αποτελεσμάτων.

Επιπρόσθετα τα αποτελέσματα της εργασίας δεν μπορούν να γενικευθούν στο ελληνικό δημόσιο σύστημα υγείας, καθώς διεξήχθη σε ένα μόνο δημόσιο γενικό νοσοκομείο της Θεσσαλονίκης.

6.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας 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

Πρέπει να τονισθεί ότι αναγκαία συνθήκη οποιουδήποτε επιχειρησιακού σχεδιασμού είναι η συμμετοχή και αποδοχή του, εκ μέρους του ανθρώπινου δυναμικού, που θα κληθεί να τον υλοποιήσει.

Χωρίς αμφιβολία η εισαγωγή και η εξέλιξη της πληροφορικής θα αποτελέσει σημαντικό παράγοντα εκσυγχρονισμού και αναβάθμισης όλων των λειτουργιών της Δ.Μ.Υ. Η αποτελεσματική εφαρμογή της εξαρτάται από πολλούς παράγοντες με σημαντικότερους **το ανθρώπινο δυναμικό και την καταλληλότητα του μηχανογραφικού συστήματος σε όλους τους τομείς δραστηριοτήτων**. Το γεγονός αυτό επηρεάζει άμεσα το προς υλοποίηση έργο, δεδομένου ότι η πληροφορική είναι το εργαλείο για την άμεση εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής. Για να επιταχυνθούν οι διαδικασίες και να διευκολυνθεί η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού του ΕΣΥ, θα πρέπει να καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια, ώστε τα πληροφοριακά συστήματα να είναι στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό ενοποιημένα και να λειτουργούν με online σύνδεση (εγκύκλιος 9849/2012). Όλα αυτά τα συστήματα και υποσυστήματα δεν μπορούν να είναι άναρχα δομημένα. Για να λειτουργούν σωστά πρέπει να υπάρχει κάποια διάρθρωση μεταξύ τους και αυτό γίνεται εφικτό με την αρχιτεκτονική των συστημάτων αυτών (Λαζακίδου, 2005).

Αυτές οι δυσκολίες γίνονται πολλές φορές επιχειρήματα κατά της εφαρμογής της, από στελέχη ή διοικούντες. Η ελλιπής εκπαίδευση του προσωπικού είναι φυσικά ένα πρόβλημα που στην αρχική φάση μπορεί να δημιουργήσει δυσκολίες, οι οποίες θα πρέπει να αντιμετωπιστούν με εκπαίδευση, με το σχεδιασμό εύκολα κατανοητών διαδικασιών και τη “φιλικότητα” του συστήματος.

Επιπλέον, σημαντικός κρίνεται και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου (Εγκύκλιος, 94064/01-10-2012). 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.

Τελικώς, οι στρατηγικοί στόχοι, που πρέπει να επιτευχθούν είναι:

- α Η μελέτη, ανάλυση και ομογενοποίηση διαδικασιών και λειτουργιών που σχετίζονται με τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες των Δ.Μ.Υ.
- β Ο καθορισμός του τρόπου της λογιστικής παρακολούθησης του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- γ Ο σχεδιασμός ενός ολοκληρωμένου συστήματος διοικητικής πληροφόρησης υπερκείμενων αρχών (MIS) το οποίο θα παρέχει δυναμική και ακριβέστατη πληροφόρηση και θα υποβοηθά στη λήψη αποφάσεων.

Η επίτευξη των ανωτέρω στρατηγικών στόχων σε συνδυασμό με άλλες αποφάσεις οργανωτικού και διοικητικού χαρακτήρα αναμένεται να επιφέρει σημαντικά αποτελέσματα στη βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της Δ.Μ.Υ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Νομολογία

Ν. 2592/53 (ΦΕΚ 254/Α), «Περί οργανώσεως της Ιατρικής Αντίληψης»

Ν. 1397/83, Εθνικό σύστημα Υγείας

Υπουργική Απόφαση Υ4α/οικ. 1320/1998 (ΦΕΚ Β΄ 99), Ορισμός Νοσηλίου Νοσοκομείου.

Ν. 2889/2001 (ΦΕΚ Α΄ 37), Βελτίωση και εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις.

ΠΔ 146/03 (ΦΕΚ 122/Α/2003), Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας.

Ν. 3329/05 (ΦΕΚ 81 Α΄/4-4-05), Εθνικό Σύστημα Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και λοιπές διατάξεις.

Υπουργείο Υγείας 2011, Διαδικασίες Λειτουργίας Νοσοκομείων (Online), Διαθέσιμο στο: <https://www.moh.gov.gr/articles/health/domes-kai-draseis-gia-thn-ygeia/kwdikopoihseis/504-diadikasies-leitoyrgias-nosokomeiwn>

Εγκύκλιος 9849/25-01-2012, Οικονομική διαχείριση ενοποιημένων μονάδων υγείας

Εγκύκλιος 94064/01-10-2012, Αποτελεσματική διαχείριση των οικονομικών πόρων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας.

Υπουργική Απόφαση Υ4α/οικ. 85649/2011 (ΦΕΚ Β΄ 1702), «Κλειστά Ενοποιημένα Νοσήλια και Ημερήσιο Νοσήλιο στο ΕΣΥ».

Εγκύκλιος 25034/12-3-2013, Ανάπτυξη και εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Εγκύκλιος 53560/5-6-2013, Υλοποίηση εργασιών για πλήρη ανάπτυξη και εφαρμογή Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος

ΠΔ 121/2017 (ΦΕΚ 148/Α/2017), Οργανισμός Υπουργείου Υγείας

Αριθμ. Β2α/οικ. 70504/07.10.2019, ΦΕΚ Β΄ 3815/15.10.2019, Καθορισμός προϋποθέσεων ανάθεσης της εφαρμογής διπλογραφικού συστήματος Γενικής - Αναλυτικής Λογιστικής και κοστολόγησης στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν και Μαρία Κωλέτση (2005). Λογιστική Κόστους – Αρχές και εφαρμογές. Αθήνα: Εκδόσεις P.I. Publications.
- Πολύζος Μ. Νικόλας (2014). Διοίκηση και οργάνωση υπηρεσιών υγείας. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.
- Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., & Καραγιάννη Α. (2009). Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ., μηνιαία κοστολόγηση, ετήσια κοστολόγηση, διακίνηση αποθήκης στην πράξη, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.
- Κουμάνταρος Γ. (2009). Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις: Έλλην, Αθήνα.
- Πομόνης Ν. (2008). Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.
- Νεγκάκης Ι. Χ. και Κουσενίδης Δ. (2015). Διοικητική Λογιστική. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- Α. Λαζακίδου (2005). Πληροφοριακά Συστήματα Νοσοκομείων και Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Υγείας, Εκδόσεις Κλειδάριθμος.
- Δημοπούλου – Δημάκη, Ι. (2006). Διοικητική Λογιστική, Κοστολόγηση, Προϋπολογισμοί, Λήψη Αποφάσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Interbooks.
- Τσιμάρης Μ. (1994). Θεωρία του κόστους. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Τσιτσάκης Χ. (2010). Παραδοσιακά και σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης για το λογισμό του κόστους και τη διοίκηση των υπηρεσιών υγείας. Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιά
- Κωνσταντίνος Α. Βαρβάκης (2003). Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ.
- Μπάλλας Α., Χέβας Δ., Βλησμας, Ο. (2017). Λογιστική του Κόστους. Εκδόσεις: Μπένου
- Ξένος, Π. (2013), Σύγχρονες μέθοδοι χρηματοδότησης νοσοκομείων, ανταγωνισμός και οικονομικά κίνητρα, σελ. 173-183. Διαθέσιμο στο: <http://www.mednet.gr/archives/2014-2/pdf/172.pdf>
- Δημογέροντας, Γ. (2017). Η χρηματοδότηση των ελληνικών δημοσίων και ιδιωτικών νοσοκομείων βάση των κλειστών ενοποιημένων νοσηλίων (KEN) και η επίδρασή στη βιωσιμότητα, σελ 86-94. Διαθέσιμο στο: https://www.spnj.gr/articlefiles/volume6_issue2/pn_jan_62_84-95.pdf

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

- Davenport, E. and Snyder, H. (1997). 'What does it really cost? Allocating indirect costs' The Bottom Line, vol 10, pp.158-164
- Meyer, D. and Thibodaux, G. M. (1996). 'The treatment of labour in cost / managerial texts', Journal of Accounting Education, vol 14(4), pp.535-543
- Broyles, R. and Reilly, B. (1998). 'Physicians, patients and administrators: a realignment of relationships', Journal of Healthcare Management.
- Horngren, C.T., (2003). "Cost Accounting- A Managerial Emphasis", 5th Edition. Prentice/Hall International, p.21
- Kurunmaki, L. (2004). 'A hybrid profession - the acquisition of management accounting expertise by medical professionals', Accounting, Organizations and Society, vol 29(3-4), pp.327-347
- Cardinaels, E. and Soderstrom, N. (2013). 'Managing in a Complex World: Accounting and Governance Choices in Hospitals', European Accounting Review, pp. 647-684.