



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΠΕΡΑΤΙΚΟΣ ΕΡΩΤΟΚΡΙΤΟΣ

Α.Μ.: 11602

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΑΡΓΥΡΙΑΔΗΣ

Πρόλογος

Ο τομέας της Υγείας αποτελεί παγκοσμίως τον δείκτη ανάπτυξης του κοινωνικού, οικονομικού και πολιτισμικού γίνεσθαι των λαών. Συγκεκριμένα ο τομέας της Δημόσιας Υγείας είναι αυτός που απασχόλησε και απασχολεί τις κυβερνήσεις όλων των κρατών ανάλογα με τα συστήματα που αυτές επιλέγουν να εφαρμόσουν. Η υγεία απαιτεί ένα σύστημα αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας στην παρακολούθηση των μονάδων της.

Το Υπουργείο Οικονομικών τα τελευταία χρόνια, κάνει μια προσπάθεια αλλαγής του υφιστάμενου συστήματος στα λογιστήρια των οργανισμών για την βελτίωση παρακολούθησης των δημόσιων μονάδων υγείας. Η παρακολούθηση με το προηγούμενο σύστημα, το Απλογραφικό, αποδείχτηκε ελλιπής διότι δεν έδινε την δυνατότητα πλήρους λογιστικής απεικόνισης των λογιστικών πράξεων, δεν εξασφάλιζε την ισότητα σε ισοζύγια και οικονομικές καταστάσεις και δεν συσχέτιζε τα έσοδα με τα έξοδα της χρήσης για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος – ζημιά) κάθε έτους. Με αποτέλεσμα να μην υπάρχει η δυνατότητα πληροφόρησης για την πραγματική οικονομική κατάσταση των δημόσιων νοσοκομείων. Η ανάγκη για ένα νέο και πιο αξιόπιστο σύστημα ήταν πλέον μονόδρομος.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	6
1.1 Τα νοσοκομεία	6
1.1.2 Μορφές νοσοκομείων	6
1.1.3 Η παγκόσμια ιστορία των νοσοκομείων	7
1.1.4 Η ιστορία των ελληνικών νοσοκομείων	10
1.1.5 Η χρηματοδότηση των νοσοκομείων.....	12
1.2 Η λογιστική.....	13
1.2.1 Κλάδοι και αρχές της λογιστικής.....	14
1.2.2 Η ιστορία της λογιστικής.....	15
1.2.3 Η λογιστική στην Ελλάδα	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	23
2.1 Το απλογραφικό σύστημα.....	23
2.2 Η μετάβαση.....	25
2.2. Το διπλογραφικό σύστημα	28
2.4 Σύγκριση των δύο λογιστικών συστημάτων	30
2.5 Τα λογιστικά συστήματα στον κλάδο υγείας.....	35
2.5.1 Οι ιδιωτικές μονάδες υγείας στην Ελλάδα	35
2.5.2 Οι δημόσιες μονάδες υγείας.....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ.....	39
3.1 Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο	39
3.2 Η γενική λογιστική	41
3.3 Η αναλυτική λογιστική	43
3.4 Το δημόσιο λογιστικό	46
3.5 Πληροφοριακά συστήματα	50
3.5.1 Ανάλυση των πληροφοριακών συστημάτων	51
3.6 Η μηχανογράφηση.....	53
3.7 Βιβλία και στοιχεία των δημοσίων μονάδων υγείας.....	54
3.8 Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοση στοιχείων .	57
3.9 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	59
3.9.1 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	62
3.9.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου τομέα	63
3.10 Οικονομικές καταστάσεις των μονάδων υγείας	64
3.11 Ο ισολογισμός των μονάδων υγείας	65
3.12 Ο προϋπολογισμός των μονάδων υγείας	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ.....	69
4.1 Ο σκοπός και το δείγμα της έρευνας.....	69
4.2 Ανάλυση του ερωτηματολογίου.....	69
4.3 Δημογραφικά στοιχεία ερωτηματολογίου	71
4.4 Τρόπος Ανάλυσης των δεδομένων της εργασίας.....	74
4.5 Στοιχεία εφαρμογής του λογιστικού συστήματος.....	75

4.6 Ανάλυση αποτελεσμάτων	78
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	79
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	84
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	86

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1 ΟΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	28
ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ	49
ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	60
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.1 ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΣΤΕΛΕΧΟΥΣ ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	72
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	75
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.3 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	76
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	76
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.5 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	76
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	76
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.7 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	77
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.8 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.	77
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.9 Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ...	77
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.10 ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	78
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.11 Η ΧΡΗΣΗ ΟΛΟΚΗΡΩΜΕΝΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	78
ΠΙΝΑΚΑΣ 4.12 ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.	78

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.1 ΦΥΛΟ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ	71
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.2 ΗΛΙΚΙΑΚΕΣ ΟΜΑΔΕΣ	72
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.3 ΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	73
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.4 ΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ ΣΤΟΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ	73
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.5 ΘΕΣΗ ΣΤΟΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ	74

Εισαγωγή

Με το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003, άρχισε η εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας. Με σκοπό την καλύτερη παρακολούθηση και διαχείριση του οργανισμού. Στην παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων πληροφοριών, ώστε να βοηθάει την διοίκηση να λάβει ορθολογικές αποφάσεις και να διαχειριστεί αποτελεσματικά τους πόρους των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Το εν λόγω σύστημα είναι σε θέση να παράγει, μια συνεχή ροή πολύτιμων πληροφοριών για τις μεταβολές των οικονομικών μεγεθών μιας μονάδας υγείας με την χρησιμοποίηση της μηχανογράφησης και των πληροφοριακών συστημάτων.

Η εργασία έχει ως σκοπό την ανάλυση του διπλογραφικού συστήματος και την κατανόηση της λειτουργίας του, αλλά και της εφαρμογής του στις δημόσιες μονάδες υγείας. Αναλύονται τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται για την επιτυχία του Διπλογραφικού συστήματος, καθώς και η συλλειτουργία μεταξύ τους. Με τελικό αποτέλεσμα την εξαγωγή συμπερασμάτων ως προς τους λόγους που οδήγησαν στην αντικατάσταση του απλογραφικού συστήματος, αλλά και τον βαθμό εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας.

Επέλεξα το αντικείμενο αυτής της εργασίας για να αναδείξω τους λογιστικούς τρόπους απεικόνισης της οικονομικής κατάστασης των δημόσιων νοσοκομείων, των εργαλείων που χρησιμοποιούνται, την πραγματική κατάσταση που επικρατεί στα λογιστήρια των δημόσιων νοσοκομείων, καθώς το ενδιαφέρον από την Πολιτεία και γενικότερα από την ίδια την κοινωνία είναι περιορισμένο. Πιστεύω ότι ο τομέας της δημόσιας υγείας είναι μία αναπόσπαστη και πρώτη ανάγκης υπηρεσία της κοινωνίας και μέσω των λογιστικών προτύπων των δημόσιων μονάδων υγείας επιτυγχάνεται η σωστή λειτουργία του οργανισμού αλλά και η επιβίωση του ειδικά σε δύσκολους δημοσιονομικά καιρούς.

Η επιτυχής του λειτουργία διασφαλίζει την καλύτερη διάθεση ιατροφαρμακευτικού υλικού και την καλύτερη εξυπηρέτηση των ασθενών, όχι μόνο για την διάγνωση και την θεραπεία τους αλλά και για την παραμονή τους σε ένα αξιοπρεπές περιβάλλον. Στόχος μου επομένως, με το παρόν πόνημα, είναι η δημιουργία προβληματισμού και σκέψης σχετικά με την εν γένει λογιστική λειτουργία των δημόσιων νοσοκομείων με απότερω σκοπό την εξεύρεση ρεαλιστικών λύσεων και την αλλαγή της γενικότερης νοοτροπίας που επικρατεί.

Η εργασία χωρίζεται σε 4 κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια ιστορική ανασκόπηση, της εξέλιξης της λογιστικής και των νοσοκομείων. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται το απλογραφικό σύστημα, το νομικό του πλαίσιο, η λειτουργία του και η μετάβαση από το Απλογραφικό στο Διπλογραφικό

σύστημα.Γίνεται μία αναφορά του Διπλογραφικού Συστήματος, του Νομικού Πλαισίου του και αναφέρονται τα πλεονεκτήματά εφαρμογής του σε σύγκριση με το Απλογραφικό σύστημα.Επίσης περιγράφονται τα λογιστικά συστήματα που εφαρμόζονται στον κλάδο της υγείας,Ιδιωτικό και Δημόσιο.Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται η ανάλυση του Διπλογραφικού Συστήματος και των κυκλωμάτων του καθώς και η συλλειτουργία τους.Επίσης αναφέρεται το πληροφοριακό σύστημα και η μηχανογράφηση, τα οποία είναι εργαλεία που χρησιμοποιεί για την επιτυχή εφαρμογή του.Κλείνοντας με αυτό το κεφάλαιο, αναλύονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Χρηματοοικονομικά Λογιστικά Πρότυπα ως μέσα για την βελτίωση της παρακολούθησης των μονάδων υγείας και περιγράφονται οι τρόποι σύνταξης του ισολογισμού, των οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού στις δημόσιες μονάδες. Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο διεξάχθηκε μία ενδεικτική έρευνα με την χρήση ερωτηματολογίου,ώστε να εξακριβωθεί ο βαθμός, της εφαρμογής ή μη του Διπλογραφικού συστήματος, των κυκλωμάτων του και των εργαλείων που χρησιμοποιεί καθώς και για την εξακρίβωση εφαρμογής ή μη, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις δημόσιες μονάδες. Στην έρευνα συμμετείχαν 30 υπάλληλοι του οικονομικού τμήματος των δημόσιων μονάδων υγείας από 10 νοσοκομεία της Πρωτεύουσας. Η επιλογή των νοσοκομείων ήταν τυχαία με μόνα κοινά στοιχεία, τον μεγάλο αριθμό κλινών και την περιφέρεια τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

1.1 Τα νοσοκομεία

Το άρθρο 21 παράγραφος 3 του Συντάγματος της Ελλάδας κατοχυρώνει το κοινωνικό δικαίωμα του πολίτη στην υγεία. Το κράτος μεριμνά για την υγεία των πολιτών και λαμβάνει όλα τα αναγκαία μέτρα για την προστασία τους, παρέχοντας στον πολίτη όλα τα αναγκαία αγαθά και τις υπηρεσίες, για την ικανοποίηση του κοινωνικού αυτού δικαιώματος^[1].

Η παροχή αυτών των υπηρεσιών υγείας πραγματοποιείται μέσα από οργανωμένες κρατικές υπηρεσίες υγείας, τα νοσοκομεία, τα οποία διαχρονικά εμφανίζονται με διάφορες μορφές.

Το νοσοκομείο είναι ένα ίδρυμα υγειονομικής περίθαλψης, το οποίο παρέχει θεραπεία από εξειδικευμένο προσωπικό, και συχνά αλλά όχι πάντα παρέχει και τη δυνατότητα μακροχρόνιας παραμονής των ασθενών.

Οι ασθενείς προσέρχονται σε ένα νοσοκομείο είτε μόνο για διάγνωση είτε για διάγνωση και θεραπεία. Στη συνέχεια (μετά την διάγνωση) αποχωρούν, είτε εισάγονται και παραμένουν για κάποιο χρονικό διάστημα, από μια μέρα έως και μήνες.

1.1.2 Μορφές νοσοκομείων

Τα νοσοκομεία συνήθως διακρίνονται από τις μορφές των ιατρικών τους εγκαταστάσεων και από την δυνατότητα, να εισάγουν και να περιθάλψουν εσωτερικούς ασθενείς. Κατα αυτόν τον τρόπο διακρίνονται στα εξής:

ΓΕΝΙΚΑ: Τα γενικά νοσοκομεία αποτελούν πλέον διαδεδομένο τύπο νοσοκομείων, καθώς είναι σχεδιασμένα να αντιμετωπίζουν διαφορετικών ειδών ασθένειες και τραύματα, ενώ διαθέτουν τουλάχιστον μια μονάδα επειγόντων περιστατικών για την αντιμετώπιση άμεσων απειλών της υγείας, αλλά και τη δυνατότητα αποστολής μέσων, άμεσης βοήθειας. Το γενικό νοσοκομείο αποτελεί συνήθως το κύριο νοσηλευτικό ίδρυμα μίας περιοχής, έχοντας μεγάλο αριθμό κλινών για εντατική ή μακροχρόνια θεραπεία και εξειδικευμένες εγκαταστάσεις χειρουργείων, ιατρείων, ακτινολογικών και μικροβιολογικών εργαστηρίων.

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ: Τα εξειδικευμένα νοσοκομεία περιλαμβάνουν, κέντρα αποκατάστασης τραυματιών, τα νοσοκομεία παιδιών, τις κλινικές αποτοξίνωσης, τα νοσοκομεία αντιμετώπισης συγκεκριμένων ασθενειών και προβλημάτων

1.Εισαγωγή στο Δίκαιο της Υγείας, Α.Δ. Αλεξιάδης, Θεσσαλονίκη 2000 Εκδόσεις Δημόπουλος, σελίδα 11

όπως τα ψυχιατρεία για την αντιμετώπιση ψυχιατρικών προβλημάτων, τα κέντρα λοιμωδών ασθενειών, τα αντικαρκινικά νοσοκομεία και παλαιότερα, τα σανατόρια.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΑ: Τα πανεπιστημιακά είναι εκείνα που συνδυάζουν την περίθαλψη των ασθενών με τη διδασκαλία των φοιτητών της ιατρικής.

ΚΛΙΝΙΚΕΣ: Κλινικές ονομάζονται οι ιατρικές εγκαταστάσεις που είναι μικρότερες σε μέγεθος από τα νοσοκομεία. Η διαχείριση των κλινικών μπορεί να γίνεται είτε από κάποιο κυβερνητικό οργανισμό παροχής υπηρεσιών υγείας είτε από ιδιώτες, όπου αυτό επιτρέπεται και συνήθως παρέχουν μόνο εξωτερικές υπηρεσίες.

1.1.3 Η παγκόσμια ιστορία των νοσοκομείων

Στους αρχαίους πολιτισμούς, η ιατρική είχε άμεση σχέση με την θρησκεία. Τα αρχαιότερα γνωστά ιδρύματα που παρείχαν περίθαλψη ήταν ναοί, Αιγυπτιακοί και Ελληνικοί (αφιερωμένοι στον θεραπευτή θεό Ασκληπιό, δέχονταν ασθενείς, οι οποίοι αποζητούσαν την καθοδήγηση από το θεό, μέσω των ονείρων). Στη Σρι-Λάνκα, ο βασιλιάς Παντουκάμπχαγια (4^ο αιώνα π.Χ.) έχτισε νοσοκομεία σε διάφορα σημεία της χώρας. Αυτό αποτελεί την αρχαιότερη καταγεγραμμένη απόδειξη ύπαρξης ιδρυμάτων, αποκλειστικά αφιερωμένων στη θεραπεία των ασθενών σε όλο τον κόσμο.

Οι Ρωμαίοι έπειτα δημιούργησαν τα *valetudinaria* για τη φροντίδα των ασθενών σκλάβων, μονομάχων και στρατιωτών γύρω στο 100 π.Χ. και το 291 π.Χ. κατασκεύασαν ένα ναό, αφιερωμένο στο θεό υπό το Ρωμαϊκό του όνομα ήταν Esculapius, σε ένα νησί του ποταμού Τίβερη στη Ρώμη, όπου ακολουθούσαν ανάλογες τελετουργίες.

Την ίδια περίπου χρονική περίοδο με τους Ρωμαίους εμφανίστηκαν στην Ινδία, ιδρύματα προορισμένα ειδικά για την περίθαλψη των ασθενών. Γύρω στο 230 π.χ. Ο βασιλιάς Ασόκα ίδρυσε τουλάχιστον 18 νοσοκομεία με γιατρούς και νοσηλευτικό προσωπικό, η χρηματοδότηση των οποίων γινόταν από τα βασιλικά ταμεία.

Η υιοθέτηση του Χριστιανισμού ως επίσημης θρησκείας της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας, οδήγησε στην επέκταση της παροχής φροντίδας. Η Πρώτη Σύνοδος της Νίκαιας το 325 μ.Χ. ώθησε την Εκκλησία να παρέχει φροντίδα για τους φτωχούς, τους άρρωστους, της χήρες και τους ξένους. Διέταξε επίσης τη δημιουργία ενός νοσοκομείου σε κάθε πόλη έδρα επισκοπής. Τα πρώτα που κατασκευάστηκαν ήταν από τον Άγιο Σαμψών στην Κωνσταντινούπολη και τον Μέγα Βασίλειο, Αρχιεπίσκοπο Καισαρείας. Το τελευταίο κατασκευάστηκε δίπλα σε ένα μοναστήρι και παρείχε κατάλυμα στους φτωχούς και τους ταξιδιώτες αλλά και φροντίδα για τους ασθενείς, ενώ υπήρχε ξεχωριστή πτέρυγα για τους λεπρούς^[2].

2. *Encyclopedia of Medical History* - McGrew, Roderick E. (Macmillan 1985) σελίδα 134-135

Εκείνη την περίοδο, στην λεγόμενη μεσαιωνική Ευρώπη, τα νοσοκομεία ήταν θρησκευτικές κοινότητες και η φροντίδα παρέχονταν από μοναχούς και καλόγριες. Κάποια ήταν δίπλα σε μοναστήρια, άλλα ήταν ανεξάρτητα και είχαν δική τους χρηματοδότηση, συνήθως από ακίνητα, τα οποία παρείχαν έσοδα για την λειτουργία τους. Κάποια νοσοκομεία κάλυπταν διάφορες παθήσεις ενώ άλλα ιδρύονταν για συγκεκριμένες χρήσεις, όπως τα λεπροκομεία, ή ως καταφύγια για τους φτωχούς και τους προσκυνητές. Πέρασε αρκετό χρονικό διάστημα ώστε τα περισσότερα νοσοκομεία να καλύψουν περισσότερες από μία παθήσεις, παρόλο που το πρώτο νοσοκομείο στην Ισπανία ιδρύθηκε από τον Βησιγόθο επίσκοπο Μασόνα, το 580μ.χ. στη Μέριντα το οποίο ήταν ένα ξενοδοχείο σχεδιασμένο ως ξενώνας για τους ταξιδιώτες, καθώς και ως νοσοκομείο για του πολίτες και τους ντόπιους αγρότες. Η χρηματοδότηση του νοσοκομείου προερχόταν από φάρμες που παρείχαν τροφή για τους ασθενείς και τους επισκέπτες.

Οι Σιχναλέζοι (Σρι- Λάνκα) ίσως να είναι οι πρώτοι που εισήγαγαν την έννοια των νοσοκομείων στον κόσμο. Σύμφωνα με το Μαχαβάμσα, το αρχαίο χρονικό της Σιχναλέζικης βασιλείας που γράφτηκε τον 6^ο αιώνα μ.Χ..

Εκείνη την περίοδο τον 6^ο αιώνα στο μεσαιωνικό Ισλάμ το πρώτο καταγεγραμμένο νοσοκομείο ήταν του Αλ-Ουαλίντ Ιμπν Αμπντούλ Μαλίκ (του οποίου η βασιλεία είχε διάρκεια 10 χρόνων από το 705 έως το 715 μ.χ.), και κατασκευάστηκε το 706 με 707μ.χ.. Κατά κάποιο τρόπο έμοιαζε με Βυζαντινό νοσοκομείο, ήταν όμως γενικότερο καθώς η φροντίδα που παρείχε εκτεινόταν στους λεπρούς και τους απόκληρους. Η φροντίδα και η θεραπεία παρέχονταν δωρεάν ενώ απασχολούνταν περισσότεροι του ενός γιατροί. Οι Μουσουλμάνοι γιατροί ήταν οι πρώτοι που έκαναν το διαχωρισμό μεταξύ του νοσοκομείου και των θεραπευτικών ναών, των ναών του ονείρου, των ασύλων, των σανατόριων (λαζαρέττα) και των λεπροκομείων, τα οποία κατά την αρχαιότητα ήταν επιφορτισμένα περισσότερο με την απομόνωση των ασθενών και των τρελών από την κοινωνία παρά με την προσφορά κάποιας πραγματικής θεραπείας. Έτσι πολλοί θεωρούν τα μεσαιωνικά νοσοκομεία ως τα πρώτα νοσοκομεία με τη σύγχρονη έννοια της λέξης. Τα πρώτα δημόσια νοσοκομεία ψυχιατρικά νοσοκομεία και ιατρικά πανεπιστήμια δημιουργήθηκαν επίσης από γιατρούς Μουσουλμάνους του Μεσαίωνα. Μεταξύ του όγδοου και του δωδέκατου αιώνα μ.Χ. τα Μουσουλμανικά νοσοκομεία εξελίχθηκαν σε κέντρα φροντίδας υψηλού επιπέδου.

Από την άλλη στην διάρκεια της πρώτης μ.Χ. χιλιετίας εμφανίστηκαν στη Κίνα, νοσοκομεία που υποστηρίζονταν από το κράτος. Ιδρύθηκε επίσης το πρώτο πανεπιστημιακό νοσοκομείο, όπου οι φοιτητές μπορούσαν να κάνουν πρακτική σε ασθενείς υπό την εποπτεία γιατρών στη διάρκεια της εκπαίδευσής τους, η Ακαδημία του Γκουντισαπούρ στην Περσία.

Τον 13^ο μ.χ. αιώνα στην Ευρώπη, υφίστανται και λειτουργούν περίπου

19.000 νοσοκομειακές κλίνες^[3] από τις οποίες οι περισσότερες βρίσκονται στα μοναστήρια.

Στην Αμερική το πρώτο νοσοκομείο (Σαν Νικόλας ντε Μπαρί) ήταν Ισπανικό ιδρύθηκε μετά την άφιξη του Κολόμβου στο νησί που έγινε γνωστό ως Ισπανιόλα στο Σάντο Ντομίνικο της Δομινικανής Δημοκρατίας. Ο Φράι Νικόλας Ντε Οβάνδο ήταν ο Ισπανός κυβερνήτης (1502-1509) και διοικητής του νησιού, ενέκρινε την κατασκευή του το 1504. Στην πόλη του Μεξικού, το νοσοκομείο του Ιησού του Ναζωραίου είναι το παλαιότερο νοσοκομείο στη Βόρεια Αμερική. Ιδρύθηκε το 1524 για να παρέχει φροντίδα σε φτωχούς Ισπανούς στρατιώτες και ντόπιους κατοίκους με την οικονομική υποστήριξη του κατακτητή Χερνάν Κορτέζ (Hernán Cortés).

Στην Ευρώπη η μεσαιωνική έννοια της Χριστιανικής φροντίδας στον δέκατο έκτο και δέκατο έβδομο αιώνα, εξελίχθηκε σε κοσμική, όμως μόλις τον δέκατο όγδοο αιώνα άρχισαν να εμφανίζονται τα νοσοκομεία με τη σύγχρονη έννοια, που κάλυπταν μόνο ιατρικές ανάγκες και επανδρώνονταν από γιατρούς - χειρουργούς. Οι αλλαγές αυτές προήλθαν τόσο λόγω της εξέλιξης της ιατρικής επιστήμης όσο και της τεχνολογίας, με τα κριτήρια που τέθηκαν σχετικά με τον σχεδιασμό και την λειτουργία νοσοκομείων με τα οικονομικά δεδομένα της εποχής. Το Charité, που ιδρύθηκε στο Βερολίνο το 1710, είναι ένα πρώτο δείγμα. Το νοσοκομείο Γκάις (Guy's Hospital) ιδρύθηκε στο Λονδίνο το 1724 κατόπιν κληροδοτήματος του ευκατάστατου εμπόρου Τόμας Γκάι (Thomas Guy). Περισσότερα νοσοκομεία εμφανίστηκαν στο Λονδίνο και σε άλλες Βρετανικές πόλεις στη διάρκεια του αιώνα, αρκετά με χρήματα ιδιωτικών εισφορών. Στις Βρετανικές Αμερικανικές αποικίες το Γενικό Νοσοκομείο της Πενσυλβάνια (Pennsylvania General Hospital) ιδρύθηκε στην Φιλαδέλφεια το 1751, με χρήματα που προήλθαν από ιδιωτικές εισφορές και από τη Συνέλευση^[4]. Όταν άνοιξε το Βιεννέζικο Γενικό Νοσοκομείο το 1784, το οποίο κατέστη αμέσως το μεγαλύτερο νοσοκομείο του κόσμου, οι γιατροί απέκτησαν μία νέα εγκατάσταση που σταδιακά εξελίχθηκε στο σημαντικότερο ερευνητικό κέντρο. Στη διάρκεια του 19ου αιώνα δημιουργήθηκε η Δεύτερη Ιατρική Σχολή, με τη συμβολή γιατρών όπως οι Καρλ Φράιχερρ φον Ροκίτάνσκι, Ζόζεφ Σκόντα, Φέρντιναντ Ρίττερ φον Χέμπρα και Ιγκνάτζί Φίλιπ Ζέμμελβαις. Βασικές ιατρικές επιστήμες και ειδικότητες διευρύνθηκαν. Παράλληλα, οι πρώτες δερματολογικές, οφθαλμολογικές αλλά και ωτορινολαρυγγολογικές κλινικές ιδρύθηκαν στη Βιέννη, που θεωρείται η γενέτειρα της ειδικευμένης ιατρικής. Στα μέσα του 19ου αιώνα στο μεγαλύτερο μέρος της Ευρώπης και στη Βόρεια Αμερική ιδρύονταν μία ποικιλία ιδιωτικών και δημόσιων νοσοκομειακών συστημάτων. Στην Ηπειρωτική Ευρώπη τα νέα νοσοκομεία γενικότερα κτίζονταν και χρηματοδοτούνταν από δημόσιους πόρους.

³ Συστήματα Υγείας και Ελληνική Πραγματικότητα, Θ. Μάμας-Σ. Σούλης-Μ. Σαρρής, Εκδόσεις Ευρωπαϊκή Ένωση νέων μανάτζερ, Αθήνα 1996

4. *Encyclopedia of Medical History* - McGrew, Roderick E. (Macmillan 1985) σελίδα 139

Η Εθνική Υπηρεσία Υγείας(National Health Service)ο κύριος πάροχος ιατρικής περίθαλψης στο Ηνωμένο Βασίλειο, ιδρύθηκε το 1948.Στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής τα νοσοκομεία ήταν μη κερδοσκοπικά και συνήθως χρηματοδοτούνταν, από κάποιο θρησκευτικό δόγμα. Ένα από τα πρώτα νοσοκομεία, πριν ακόμα από τη δημιουργία των Ηνωμένων Πολιτειών με τη σημερινή μορφή τους, ιδρύθηκε από τον Ουίλιαμ Πενν (William Penn), στη Φιλαδέλφεια το 1713. Αυτά τα νοσοκομεία ήταν απαλλαγμένα από τη φορολογία λόγω του φιλανθρωπικού τους σκοπού, όμως παρείχαν περιορισμένη φιλανθρωπική ιατρική φροντίδα.Οι παροχές στους συμπληρώνονταν από τα μεγάλα δημόσια νοσοκομεία των μεγάλων πόλεων και τα πανεπιστημιακά νοσοκομεία που συνεργάζονταν με ιατρικές σχολές. Στα τέλη του 20^{ου} αιώνα, εμφανίστηκαν στις ΗΠΑ αλυσίδες κερδοσκοπικών νοσοκομείων.

1.1.4 Η ιστορία των ελληνικών νοσοκομείων

Από τον πατέρα της ιατρικής, τον Ιπποκράτη είχε καθιερωθεί η βασική αρχή ότι ο γιατρός οφείλει να θεραπεύσει τον ασθενή άνθρωπο και όχι την ασθένεια.Αυτή η αρχή, είχε διπλή σημασία.Αφενός ότι απέβλεπε στην ολοκληρωμένη θεραπεία του ασθενή, με σωστή αγωγή και αφετέρου την σημασία προς την ανθρωπιστική κατεύθυνση της θεραπευτικής.

Τα πρώτα νοσοκομεία της Ιπποκρατικής περιόδου είναι τα Ασκληπεία (6^{ος} αιώνας π.χ.),τα οποία ήταν ολοκληρωμένα συγκροτήματα κτιρίων και ως εκ τούτου χρησίμευαν για την στέγαση και νοσηλεία των ασθενών.Σ' αυτά προσέρχονταν οι ασθενείς και ζητούσαν από το θεό να θεραπεύσει τις ασθένειές τους και εκείνος εμφανιζόταν στα όνειρά τους και τους επεδείκνυε την θεραπεία που έπρεπε να εφαρμόσουν.

Κατά την Βυζαντινή περίοδο το πρώτο υποτυπώδες νοσοκομείο ιδρύθηκε από τον Ιωάννη Β΄ Κομνηνό στη Μονή του Παντοκράτορος Σωτήρος Χριστού στην Κωνσταντινούπολη, ο οποίος ήταν και ιδρυτής της μονής.Ο Κομνηνός καθόρισε τις υπηρεσίες που έπρεπε να παρέχει το νοσοκομείο και περιλάμβανε 50 κλίνες, μία για κάθε άρρωστο,διατεταγμένες σε 5 θαλάμους και διέθετε διάφορους τομείς για τα διάφορα νοσήματα που νοσηλεύονταν σε αυτό.Επιπλέον ο Κωνσταντίνος Θ΄ ανήγειρε ένα μεγάλο ξενώνα στην περιοχή των Μαγγάνων το οποίο αργότερα αποτέλεσε το νοσοκομείο των αυτοκρατόρων του Βυζαντίου.Η ιερά μονή του Ιωάννη του Προδρόμου στη Πέτρα μέχρι το 1440 μ.χ., συντηρούσε ένα δημόσιο νοσοκομείο ενώ ιδρύθηκαν και χριστιανικά νοσοκομεία, τα οποία λειτούργησαν μέχρι το 1453μ.χ..

Τον 11^ο αιώνα ιδρύεται από τον Αλέξιο Α΄ ένα νοσοκομείο που αριθμούσε 11.000 κλίνες.Πάντως ο Ιουστινιανός, κατέβαλε μεγάλη προσπάθεια για την αναδιοργάνωση της υγειονομικής νομοθεσίας και το χαρακτηριστικό εκείνης της εποχής ήταν ότι τα περισσότερα νοσοκομεία λειτουργούσαν υπό την σκεπή της εκκλησίας, ενώ λιγοστά ανήκαν στο Κράτος^[5].

5.Η γέννηση του νοσοκομείου στη Βυζαντινή Αυτοκρατορία,Τ.Σ.Miller, Εκδόσεις ΒΗΤΑ /THE JOHNS HOPKINS UNIVERSITY,Αθήνα 1998, σελίδα 15 (μετάφραση Ν.Καλέρμενος)

Πολύ αργότερα το 1821μ.χ., μετά την απελευθέρωση από τον τούρκικο ζυγό, η σύσταση του Κράτους έφερε στην επιφάνεια πολλά προβλήματα της ελληνικής κοινωνίας. Στερούνταν παντελώς, ενός υποτυπώδους υγειονομικού συστήματος, χωρίς νοσοκομεία ή άλλα θεραπευτήρια και γενικά την απουσία του κράτους στην υγεία, λόγω της κακής οικονομικής κατάστασης της χώρας. Τον τομέα της υγείας εκείνη την περίοδο, τον κάλυπταν αρχικά η εκκλησία με την μετατροπή μοναστηριών σε θεραπευτήρια και ορισμένοι ευκατάστατοι Έλληνες, με την δημιουργία ορισμένων ιδιωτικών νοσοκομείων. Η πρώτη εμφάνιση των κρατικών νοσοκομείων γίνεται το 1827 στη Σύρο από δωρεές πλούσιων Ελλήνων, ονομαζόμενο ως "Βαρδάκειο και Πρώιον" Νοσοκομείο Σύρου. Λόγω μιας σειράς γεγονότων τα οποία σημάδεψαν τον τομέα της υγείας ιδρύεται το 1834, το Ιατροσυνέδριο με αρμοδιότητα επί των ιατρικών θεμάτων, το οποίο όμως λειτούργησε έναν αιώνα μετά. Το 1836 ιδρύεται το δημοτικό νοσοκομείο "Ελπίς" και το 1837 το Πανεπιστήμιο Αθηνών μαζί με την Ιατρική Σχολή. Επιπλέον αποτέλεσμα ιδιωτικής πρωτοβουλίας αποτέλεσαν το Γαλλικό νοσοκομείο Σύρου, το 1853 και η Πανεπιστημιακή Αστυκλινική, το 1857. Μέχρι το 1870, η Ελλάδα αριθμούσε 43 νοσοκομεία. Το χαρακτηριστικό εκείνης της περιόδου ήταν ότι παρ' όλο που ο αριθμός των νοσοκομείων είναι σημαντικός, λόγω της κακής οικονομικής κατάστασης, το κράτος είχε περικόψει σημαντικά τα διαθέσιμα κονδύλια με αποτέλεσμα η λειτουργία των νοσοκομείων να είναι υποτυπώδης.

Η είσοδος της Ελλάδας στον 20^ο αιώνα βρίσκει την εξυπηρέτηση των υγειονομικών αναγκών στα χέρια των ιδιωτών ιατρών και των υφιστάμενων νοσοκομείων, ενώ το κράτος επιβλέπει την δημόσια υγεία και δεν ασχολείται συστηματικά με αυτήν. Δεν υπήρχε Υπουργείο Υγείας, με βάση αυτή την αντίληψη και το έργο της περίθαλψης ήταν κυρίως των Δήμων, της εκκλησίας και των φιλανθρωπικών οργανώσεων. Εκείνη την περίοδο διέθετε 4.500 κλίνες κατανομημένες σε 55 νοσοκομεία. Μεγάλη αλλαγή ιδιαίτερα στην νοσοτροπία εκείνης της περιόδου επέφερε η Μικρασιατική καταστροφή, η οποία με τους 1.500.000 πρόσφυγες, βρήκε την χώρα ανέτοιμη να ανταπεξέλθει στον χώρο της υγείας, εκτός του ότι η Κυβέρνηση περικόπτε τις δαπάνες της στην υγεία και ορισμένα νοσοκομεία ανέστειλαν την λειτουργία τους ώστε να ισοσκελίσουν τον προϋπολογισμό τους. Έτσι το Κράτος αναθεώρησε τις απόψεις του για τη συμμετοχή του στην νοσοκομειακή περίθαλψη. Οι τότε Κυβερνήσεις αναγκάστηκαν να αυξήσουν τις νοσοκομειακές κλίνες με την δημιουργία 35 νέων προσωρινών νοσοκομείων τα οποία διέθεταν 2630 κλίνες και 13 από αυτά καταργήθηκαν μέχρι και το 1927. Έτσι το 1928 η Ελλάδα διέθετε 112 νοσοκομεία με 9782 κλίνες και 10 χρόνια μετά λόγω των διάφορων επιδημιών (τύφου, φυματίωσης, λέπρας), οι κλίνες διπλασιάστηκαν στις 16022 σε 117 νοσοκομεία. Το 1937 με τον Α.Ν. 965/73 προβλέπεται η ίδρυση, η οργάνωση, η λειτουργία και η διοίκηση των νέων κρατικών νοσοκομείων και σύμφωνα με τον οποίο, το κράτος αναλαμβάνει εξολοκλήρου τις δαπάνες όλων των νοσοκομείων κρατικών και μη, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η σωστή λειτουργία των ιδρυμάτων αυτών. Η προσπάθεια αυτή αναστέλεται λόγω του Β' Παγκοσμίου πολέμου και το 1953 πραγματοποιείται μια δεύτερη νομοθετική προσπάθεια με το Ν.Δ. 2592/1953. Με αυτό το νομοθετικό διάταγμα αλλάζει όλος ο υγειονομικός χάρτης της χώρας, η οποία διαιρείται σε 13 υγειονομικές περιφέρειες και παράλληλα προσπαθούν να βελτιώσουν τις νοσοκομειακές υποδομές, όμως χωρίς ιδιαίτερο αποτέλεσμα λόγω των μη απαραίτητων κονδυλίων.

Το 1983 με την ψήφιση του νόμου 1397/1983, η χώρα για πρώτη φορά αποκτά σύστημα υγείας με βασικό στοιχείο το δημόσιο χαρακτήρα. Ο πολίτης έχει ελεύθερη πρόσβαση στις υπηρεσίες υγείας. Εφαρμόζεται για πρώτη φορά στα νοσοκομεία ο θεσμός των Διοικητικών Συμβουλίων για τη διοίκηση των νοσοκομείων, τα οποία διακρίνονται σε 2 μεγάλες κατηγορίες τα Νομαρχιακά και τα Περιφερειακά. Όμως περίπου 10 έτη μετά με μια σειρά νομοθετημάτων γίνονται βασικές τομές στο Εθνικό Σύστημα Υγείας, όπως η ελεύθερη σύσταση θεραπευτηρίων. με αποτέλεσμα οι βασικές αρχές του Εθνικού Συστήματος Υγείας να παραμένουν ανενεργείς.

Το 2001 με το νόμο 2889/2001, εφαρμόζεται το **Αποκεντρωτικό Σύστημα** διοίκησης στην υγεία. Δημιουργούνται τα Περιφερειακά Συστήματα Υγείας τα οποία μετονομάστηκαν με το νόμο 3106/2003 σε Π.Ε.ΣΥ.Π δηλαδή υπάγεται σε αυτά και ο τομέας της πρόνοιας. Τα νοσοκομεία μετατρέπονται σε μονάδες αποκεντρωποιημένες αυτών, χάνοντας έτσι την νομική τους προσωπικότητα ενώ τα Π.Ε.ΣΥ.Π καθίστανται Ν.Π.Δ.Δ.. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην λειτουργία των νοσοκομείων με την αναδιοργάνωσή τους και ο αριθμός τους αυξάνεται στα 151, των οποίων τα 20 είναι ειδικά και τα 131 Γενικά.

Έτσι σήμερα ο τομέας της υγείας στην Ελλάδα είναι σαφώς βελτιωμένος σε σύγκριση με τις προηγούμενες περιόδους. Όμως η εικόνα αυτή δεν ανταποκρίνεται ούτε σε αυτά που αναμένει ο πολίτης, αλλά και ούτε δε σε σύγκριση με άλλες ανεπτυγμένες Ευρωπαϊκές χώρες. Λόγω του ότι υφίσταται έλλειψη σε ανθρώπινο δυναμικό, σε ιατροτεχνολογικό εξοπλισμό και λόγω κρίσης, της έλλειψης κονδυλίων.

1.1.5 Η χρηματοδότηση των νοσοκομείων

Όπως είδαμε, ιστορικά πριν τον 20^ο αιώνα, τα νοσοκομεία δεν είχαν κάποιους συγκεκριμένους πόρους χρηματοδότησης. Είτε από την εκκλησία, είτε από ναούς, είτε από τα βασιλικά ταμεία, είτε από έσοδα από ακίνητα που είχαν ως θρησκευτικές κοινότητες, είτε από αυτοκράτορες, είτε από φάρμες είτε από ιδιωτικές εισφορές, είτε από το ίδιο το κράτος, είτε από θρησκευτικά δόγματα, είτε από δημόσιους πόρους και είτε από φιλανθρωπικές οργανώσεις και δωρεές πλουσίων. Σήμερα τα νοσοκομεία χρηματοδοτούνται είτε από την κυβέρνηση της χώρας στην οποία βρίσκονται ή μέσω ιδιωτικών πόρων, χωρίς να εκλείπουν τα νοσοκομεία που υποστηρίζονται από φιλανθρωπικές ή θρησκευτικές ενώσεις. Στο Ηνωμένο Βασίλειο για παράδειγμα υφίσταται ένα σύστημα υγείας το οποίο χρηματοδοτείται από το κράτος. Η νοσοκομειακή περίθαλψη είναι διαθέσιμη για όλους τους νόμιμους κατοίκους της χώρας, αν και τα νοσοκομεία θέτουν προτεραιότητες για τους περιορισμένους πόρους τους, με την τάση της δημιουργίας «λίστας αναμονής» για τα μη επείγοντα περιστατικά και για αυτούς που μπορούν να καταφύγουν στην ιδιωτική περίθαλψη. Από την άλλη, πολλές χώρες, συμπεριλαμβανομένων και των ΗΠΑ, διαθέτουν ένα νοσοκομειακό σύστημα που βασίζεται σε μεγάλο βαθμό σε ιδιωτικά, κερδοσκοπικού χαρακτήρα, νοσοκομεία, με λιγοστά κρατικά χρηματοδοτούμενα φιλανθρωπικά νοσοκομεία.

1.2 Η λογιστική

Η Λογιστική έχει εφαρμογή στους κάθε φύσεως και μορφής Οικονομικούς Οργανισμούς (οικονομικές μονάδες). Ασχολείται με τη συστηματική συλλογή και επεξεργασία αρμονικών αριθμητικών στοιχείων, που χρησιμεύουν για διαπιστώσεις, διερευνήσεις και λήψη αποφάσεων, οι οποίες αφορούν την οικονομική και κοινωνική ζωή. Με τη βοήθειά της κατορθώνουμε να ταξινομήσουμε και να καταγράψουμε όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης ή οργανισμού έτσι ώστε να μπορέσουμε να παρακολουθήσουμε όλες τις μεταβολές των στοιχείων αυτών κατά τη διάρκεια ενός λογιστικού έτους. Με την τεχνική αυτή εξακριβώνουμε τα αποτελέσματα (κέρδη – ζημίες) που δημιουργήθηκαν εξαιτίας της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης ή του οργανισμού^[6].

Είναι η επιστήμη, η οποία ασχολείται με την συστηματική συλλογή, τη καταχώρηση, την αναγνώριση, τη μέτρηση, τη συσχέτιση, την παρουσίαση και παροχή των χρηματοοικονομικών και κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών. Οι οποίες προέρχονται από τους οικονομικούς οργανισμούς και είναι απαραίτητες για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Η σύγχρονη Λογιστική, εκφράζει ένα δυναμικό σύστημα μέτρησης και μεταφοράς πληροφοριών που αποβλέπει στην άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης και συνεπώς στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής μονάδας. Σκοπός της επιστήμης αυτής είναι η παρουσίαση πληροφοριών που είναι χρήσιμες για την κατανόηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας με τη συστηματική ταξινόμηση και καταγραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και το είδος τους, και με τη στενή παρακολούθηση των μεταβολών και την εξακρίβωση του αποτελέσματος της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κύριο χαρακτηριστικό της είναι ότι αναφέρεται σε συναλλαγές που έγιναν στο παρελθόν και είναι δυνατό να αναφέρεται, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις σε μελλοντικά γεγονότα.

Αποτελεί σύστημα γνώσεων, μέσα στα πλαίσια των οικονομικών, νομικών και κοινωνικών κανόνων, με γενικά παραδεχτές αρχές και μεθόδους επισημάνσεως, αναλύσεως, καταγραφής ή υπολογισμού, παρακολουθήσεως και παρουσιάσεως λογιστικών πληροφοριών.

Οι λογιστικές πληροφορίες αποτελούν το θεμέλιο του οικονομικού λογισμού και επιτρέπουν σε αυτούς που τις χρησιμοποιούν, να προβαίνουν σε διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις, τόσο για την ιδιωτική, όσο και για την κοινωνική οικονομική πολιτική.

6. Γενική Λογιστική, Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Εκδόσεις ΕΛΗΝ, Αθήνα 2006, σελίδα 11

1.2.1 Κλάδοι και αρχές της λογιστικής

Η Λογιστική διαιρείται σε δύο μεγάλους κλάδους,τη θεωρητική και την εφαρμοσμένη λογιστική.Η θεωρητική ασχολείται με τον προσδιορισμό και τη διευκρίνιση των γενικών εννοιών (π.χ. χρέωση,πίστωση,λογαριασμός) καθώς και την ανάλυση της λειτουργίας, τον μηχανισμό των λογαριασμών και των λογιστικών εγγραφών.Η εφαρμοσμένη λογιστική αναφέρεται στον τρόπο εφαρμογής των γενικών αρχών στους επιμέρους κλάδους της και διαιρείται σε πολλούς άλλους κλάδους.Λόγω της ευρείας της έννοιας και πολυποικιλομορφίας της και ανάλογα με το είδος της παραγωγικής της δραστηριότητας, της επιχείρησης, και τη νομική της μορφή, η Λογιστική μπορεί να διακριθεί με βάση τα εξής κριτήρια:

- Με βάση του συστατικού στοιχείου του τομέα της οικονομίας της,η λογιστική διακρίνεται σε Δημόσια(η οποία ασχολείται με την ταξινόμηση και την καταγραφή του δημόσιου πλούτου),σε Ιδιωτική Λογιστική (η οποία ασχολείται με την ιδιωτική οικονομία) και σε Κοινωνική (ή εθνική) Λογιστική (η οποία επιδιώκει τη μελέτη ορισμένων οικονομικών εκδηλώσεων που γίνονται αισθητές σε μια χώρα όπως είναι η παραγωγή και η κατανάλωση).
- Με βάση του αντικειμένου δραστηριότητάς της, διακρίνεται σε Γενική Λογιστική (ή χρηματοοικονομική), Διοικητική Λογιστική, Κοστολόγηση, Ελεγκτική, Φορολογική Λογιστική, Τραπεζική και Δημόσια Λογιστική.
- Με βάση τη νομική μορφή της επιχείρησης διακρίνεται σε Λογιστική των οικονομικών συνασπίσεων, σωματίων και ιδρυμάτων, ατομικών και εταιρικών επιχειρήσεων.
- Με βάση της διαίρεσης της οικονομικής επιστήμης διακρίνεται σε Λογιστική Μικροοικονομική ή Μακροοικονομική.

Η λογιστική βασίζεται σε ένα σύνολο κανόνων ή θεμελιωδών αρχών που διέπουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και συνιστούν τις βασικές λογιστικές αρχές της λογιστικής ή αλλιώς τα λογιστικά πρότυπα.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASCF) τα λογιστικά πρότυπα καθορίζουν πλαίσια αρχών, τα οποία μπορούν να εφαρμοστούν με συνέπεια, σε διαφορετικές χώρες ώστε τα οικονομικά γεγονότα να λογιστικοποιούνται κατά τον ίδιο τρόπο.

Στην Ελλάδα οι λογιστικές αρχές που υποχρεούνται να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο,τα οποία προσαρμόζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.Οι βασικές λογιστικές αρχές είναι οι εξής:

- Αρχή της λογιστικής οντότητας ή της λογιστικής μονάδας
- Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της λογιστικής μονάδας
- Αρχή της περιοδικότητας

- Αρχή της νομισματικής μονάδας
- Αρχή του ιστορικού κόστους
- Αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων
- Αρχή της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα
- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
- Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
- Αρχή της αντικειμενικότητας
- Αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών
- Αρχή της συντηρητικότητας
- Αρχή της επαρκούς αποκάλυψης

1.2.2 Η ιστορία της λογιστικής

Οι ρίζες της λογιστικής πηγάζουν πριν από την εμφάνιση των πρώτων μορφών συγκρότησης του οικονομικού και κοινωνικού βίου. Η λογιστική σκέψη προηγήθηκε της ανακάλυψης των αριθμών και της γραφής, όπου ο άνθρωπος για να γνωρίζει τους λογαριασμούς του, έδενε κόμπους και χάραζε πάνω σε ξύλο, γραμμές. Η ύπαρξη της λογιστικής διαφαίνεται στους αρχαίους πολιτισμούς της Αιγύπτου, της Βαβυλώνας, της Περσίας, των Φοινίκων, των Ινδών, των Αράβων, των Ελλήνων, των Ρωμαίων, των Ίνκας, καθώς και στις γραφές της Παλαιάς Διαθήκης.

Τα πρώτα στοιχεία, σχετικά με τη λογιστική εμφανίζονται το 3000 π..Χ. περίπου, στο χάρτη του Χαμουραπί, βασιλιά της Βαβυλώνας, σε πλάκες με σφηνοειδή γραφή όπου έχει καταγραφεί ολόκληρος ο οικονομικός και κοινωνικός βίος. Βρεθήκανε επίσης και λογιστικοί πίνακες, 200 χρόνια πριν από τον κώδικα του Χαμουραπί, την εποχή του βασιλιά Μπιλαμάλα. Οι λογαριασμοί της εποχής εκείνης περιείχαν τα βασικά στοιχεία της ονομασίας τους. Ο κώδικας του Χαμουραπί βρέθηκε στην Σούσα χαραγμένος πάνω σε πέτρινες στήλες, με 285 άρθρα, σε σφηνοειδή γραφή, τα οποία περιέχουν κανόνες αστικού, δημόσιου και ποινικού δικαίου (τον 18^ο αιώνα π.Χ.). Στον κώδικα των νόμων του Χαμουραπί υπάρχει κείμενο το οποίο αφορά την προμήθεια αγαθών, το οποίο αποτυπώνεται με απλογραφικό λογιστικό τρόπο. Βρεθήκανε επίσης, και στοιχεία τα οποία αναφέρονται στην καταμέτρηση των αγαθών που παράγονται και καταναλώνονται.

Στην Αίγυπτο, με τους Φαραώ, το Βασίλειο άκμασε το 3100-2300 π.Χ.. Την εποχή εκείνη σε όλο τον κόσμο, δεν γινόταν η χρήση του νομίσματος και οι εμπορευματικές συναλλαγές ήταν πραγματικές. Τα αγαθά καταγράφονταν πρώτα σε προσωρινούς λογαριασμούς και έπειτα, καταχωρούνταν σε οριστικούς λογαριασμούς, κατά είδος με χρονολογική σειρά. Απόδειξη ότι υπήρχε δημόσια λογιστική τότε, ήταν οι λογαριασμοί που ανακαλύφθηκαν. Οι φόροι που επιβάλλονταν, καταγράφονταν επίσης με λογιστικό τρόπο. Η καταβολή των φόρων γινόταν σε είδος και πρωτοεμφανίζεται το **δεκαδικό σύστημα φο-**

ρολογίας, όπου το 1/10 της σοδειάς παραχωρείτο στο κράτος. Ο λογιστής εκείνης της εποχής ήταν ο γραφέας, ο οποίος εκτός από ανάγνωση, γραφή και αριθμητική, έπρεπε να γνωρίζει στοιχειώδη λογιστική και διοικητικούς κανόνες. Από τα ευρήματα των «σαρκοφάγων» (γνωστά ως σαρκοφάγοι των κροκοδείλων) διαπιστώνεται ότι η τήρηση των λογαριασμών των εσόδων και των εξόδων γινόταν σε ημερήσια βάση. Το υπόλοιπο της ημέρας κάθε λογαριασμού, μεταφερόταν στο επάνω μέρος του ίδιου λογαριασμού της επόμενης ημέρας.

Στην αρχαία Ελλάδα και πιο πριν, την Μυκηναϊκή εποχή, χρησιμοποιούσαν λογιστικούς ελέγχους για την τήρηση της κίνησης των αποθηκών και των δημοσίων λογαριασμών. Οι λογαριασμοί των οφειλόμενων χρηματικών ποσών προς το κράτος εξετάζονταν από ειδικούς ελεγκτές και οι οφειλές καταγράφονταν σε πέτρες ή μάρμαρα για να γίνονται γνωστά στους πολίτες. Ως μέσο συναλλαγής είχαν το νόμισμα και οι τραπεζικοί λογαριασμοί ήταν χρηματικοί. Στην αρχαία Αθήνα, υπήρχαν 2 λογιστικά βιβλία, η Εφημερίδα (ή ημερολόγιο) και το Τραπεζικό Γραμμάτιο (ή Βιβλίο Λογαριασμών – Καθολικό). Οι λογαριασμοί χωρίζονταν σε λογαριασμούς είδους και σε λογαριασμούς χρηματικούς. Οι συναλλαγές αθροιστικά μεταφέρονταν στους λογαριασμούς στους οποίους προσδιορίζονταν τα έσοδα και τα έξοδα της ημέρας, του μήνα ή του έτους. Υπάρχουν ενδείξεις ότι είχαν θεσπιστεί λογαριασμοί για να παρακολουθούνται οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος. Η τήρηση των λογαριασμών γινόταν με τέτοια ακρίβεια που τους προσέδιδε τέτοια αποδεικτική δύναμη, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν σαν αποδεικτικά στοιχεία στα δικαστήρια.

Αργότερα οι Ρωμαίοι συνέχισαν το έργο των αρχαίων Ελλήνων και ανέπτυξαν ακόμη περισσότερο την τέχνη της λογιστικής. Χαρακτηρίζονταν για το χάρισμα της διοίκησης και του δικαίου. Ξεχώριζαν τους υπαλλήλους τους σε αυτούς που ήταν επιφορτισμένοι με τον φόρο και σε αυτούς που είχαν την ευθύνη της είσπραξης και απόδοσης του φόρου. Τηρούσαν ένα μηνιαίο ευρετήριο (ή Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων), στο οποίο με τακτικό τρόπο σημείωναν τα έσοδα και τα έξοδα με χρονολογική σειρά, καταγράφοντας το είδος της συναλλαγής, καθώς και τα ονόματα αυτών που πλήρωναν ή πληρώνονταν. Οι καταχωρήσεις αυτές επαληθεύονταν με το ισοζύγιο κάθε λογαριασμού στο τέλος του μήνα. Ακόμη υπήρχε βιβλίο οφειλών καθώς και ειδικά βιβλία όπου καταχωρούντο οι τρεχούμενοι λογαριασμοί μεταξύ του δημόσιου θησαυρού και των στρατιωτικών λεγεώνων. Τα ίδια βιβλία χρησιμοποιούσαν και στον ιδιωτικό τομέα (οι έμποροι), εξαίρεση αποτελούσαν οι τραπεζίτες, οι οποίοι εκτός αυτών, τηρούσαν και ένα ειδικό ημερολόγιο, στο οποίο καταχωρούσαν τους πελάτες τους με τους λογαριασμούς τους και τα υπόλοιπα τους.

Τον 6^ο αιώνα μ.Χ. στο Βυζάντιο υπό την βασιλεία του Ιουστινιανού έχουμε την δημιουργία της Ιουστινιανείας Νομοθεσίας, που συγκέντρωσε και συνέχισε

το Ρωμαϊκό Δίκαιο, και χωρίζεται σε 4 μέρη (Κώδικας, Πανδέκτης, Νεαρές, Εισηγήσεις). Τα έργα αυτά συγκεντρώνουν όλη την νομοθεσία εκείνης της εποχής.

Πριν από τον 12^ο αιώνα, από την πτώση της Ρώμης μέχρι την περίοδο της Αναγέννησης της Δύσης, η εξελικτική πορεία της λογιστικής είχε διακοπεί. Ένας από τους ανασταλτικούς παράγοντες ήταν οι βαρβαρικοί πόλεμοι και η διαμάχη των κληρικών με τους λαϊκούς για την επικράτηση στην εξουσία. Στις αρχές του 12^{ου} αιώνα η επίδραση της καθολικής εκκλησίας, οι σταυροφορίες, η άνοδος του εμπορίου και της οικονομίας σε Αγγλία και Ιταλία, καθώς και η εισαγωγή των ινδοαραβικών αριθμητικών συμβόλων (από τον Λεονάρδο Μπονάτσι το 1170) έδωσε το έναυσμα για νέα προώθηση της λογιστικής. Βρέθηκαν λογιστικές εγγραφές με την διγραφική μέθοδο στα βιβλία του συμβολαιογράφου της Γενεύης (Ανσάλντους Μποϊλάρντους) χρονολογημένες από το 1157. Την εποχή αυτή εμφανίζεται το μνημόνιο (πρόχειρο ημερολόγιο) στο οποίο καταχωρούνται μόνο προσωπικοί αριθμοί, οι οποίοι περιέχουν πιστωτικές πράξεις (απαιτήσεις και οφειλές). Οι λογαριασμοί των ταμειακών συναλλαγών, οι οποίοι περιείχαν και πραγματική απογραφή, οι προσωπικοί λογαριασμοί, καθώς και οι λογαριασμοί αξιών, αποσπάζτηκαν από το μνημόνιο ή προστέθηκαν σε άλλο χώρο του μνημονίου αποτελώντας ξεχωριστό μνημόνιο. Κατά αυτόν τον τρόπο δημιουργήθηκε η μέθοδος της **Απλογραφικής Λογιστικής**.

Η Λογιστική άρχισε να ακμάζει στις Φλαμανδικές και Ιταλικές πόλεις το 13^ο και 14^ο αιώνα με την αύξηση του εμπορίου, ως μέσο παρακολούθησης των εμπορικών συναλλαγών. Την ίδια περίοδο εμφανίζονται ο όροι δούναι (dare) ως χρέωση και λαβείν (avere) ως πίστωση. Επίσης δημιουργείται ο λογαριασμός, **Κεφάλαιο** και η μέθοδος της **Διπλογραφικής Λογιστικής** με την ταυτόχρονη καταχώρηση της συναλλαγής τόσο στο λογαριασμό *Αφετηρία*, όσο και στο λογαριασμό *Αφιξης*. Το πρώτο διπλογραφικό βιβλίο λογιστικής τηρήθηκε το 1340 από τον Γενοβέζο Massari.

Το 1494 (15^{ος} αιώνας) στην Βενετία ο Ιταλός μαθηματικός μοναχός Luca Paciolo (1445-1510), με το έργο του καθιερώθηκε ως ο πατέρας της λογιστικής στο XI κεφάλαιο του βιβλίου του (Σύνοψη περί Αριθμητικής, Γεωμετρίας, Αναλογιών και Αναλογικότητας, το οποίο δημοσιεύτηκε στη Βενετία το 1525), παραθέτει τους πρώτους λογιστικούς κανόνες. Το έργο του προβλέπει 3 βιβλία, το ημερολόγιο, το Πρόχειρο (μνημόνιο) και το Καθολικό, του οποίου οι λογαριασμοί χωρίζονται στους λογαριασμούς αξιών, προσώπων, πληρωμών και αποτελεσμάτων. Με το έργο αυτό γνωστό και ως **Ιταλική Λογιστική** καθιερώνεται η **Διπλογραφική Λογιστική** μέθοδος και αρχίζει η εποχή ανάπτυξης της λογιστικής, θεωρητικά και πρακτικά. Μετά την δημοσίευση του βιβλίου, του Paciolo τον 16^ο αιώνα, παρατηρείται σε όλες τις ανεπτυγμένες οικονομικά χώρες της δυτικής Ευρώπης, άνθηση της λογιστικής φιλολογίας, αλλά χωρίς κάποιο ιδιαίτερο βάθος. Όμως, εκείνη την περίοδο άρχισε να δημιουργείται το **Συγκεντρωτικό Σύστημα**, με την τελειοποίηση της λογιστικής τεχνικής από Ολλανδούς συγγραφείς, αφαιρώντας από το Πρόχειρο συναλ-

λακτικές πράξεις, τις οποίες ενέταξαν ομαδικά σε διάφορα άλλα ειδικά βιβλία (π.χ. απογραφών, γενικών εξόδων).Ακόμα, άνοιξαν διάφορους περιληπτικούς λογαριασμούς και περισσότερους λογαριασμούς, αντίστοιχους των συναλλαγών.

Κατά τον 17^ο αιώνα στη Γαλλία ξεχωρίζει ο μαθηματικός Simon Stevin, ο οποίος ταξινομεί τις εγγραφές στο Ημερολόγιο και μεταφέρει μόνο τα σύνολα στο Καθολικό.Η καταχώρηση των συναλλαγών απλοποιείται και το κλείσιμο της περιόδου συνοδεύεται απο μία έκθεση, η οποία ονομάζεται κατάσταση ενεργητικού και παθητικού (ο σημερινός ισολογισμός).Αποφεύγεται η υπέρμετρη προσωποποίηση των λογαριασμών και κάθε αύξηση ή ελάττωση του Κεφαλαίου, πρέπει να φένεται στην χρέωση ή την πίστωση αντίστοιχα.Για πρώτη φορά εμφανίζεται η **Δημόσια Λογιστική** (η λογιστική του ηγεμόνος). Το 1673 με το Διάταγμα του Κολμπέρ στην Γαλλία, οι εμπορευόμενοι τηρούν υποχρεωτικά λογιστικά βιβλία και το Ημερολόγιο αποκτά αποδεικτική ισχύ στα δικαστήρια.Ο Γάλλος συγγραφέας Mathieu de la Porte, διδάσκει την άμεση μεταφορά στο Καθολικό των εγγραφών που καταχωρούνται σε περισσότερα βοηθητικά βιβλία(αναλυτικά).Ταξινομεί τους λογαριασμούς σε 3 ομάδες,στους λογαριασμούς ιδιοκτήτη, προσώπων, πραγμάτων και αξιογράφων.

Τον 18^ο αιώνα, την αποκλειστική πορεία της Λογιστικής κατείχε η Γαλλία στην δυτική ευρώπη.Ο Samuel Ricard, δημιουργεί νέα βοηθητικά λογιστικά βιβλία και καθιερώνει τα ανακεφαλαιωτικά (περιληπτικά) άρθρα. Δημιουργεί το λογαριασμό Διάφορα και τηρεί τους λογαριασμούς με το εξωτερικό σε δύο νομίσματα.Ο Berreme υπέρμαχος της διπλογραφικής λογιστικής στο δημόσιο, καθιερώνει τη διάκριση των λογαριασμών σε Γενικούς και Ειδικούς.Ο Edmont Degranges, καθιερώνει και αυτός με τη σειρά του, το σύστημα του Ημερολογίου – Καθολικού με 8 στήλες, το ονομαζόμενο αργότερα **Αμερικάνικο Σύστημα**, και τους Γενικούς λογαριασμούς με 5 στήλες(ταμείο, γενικά εμπορεύματα, γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα, κέρδη και ζημίες).Την ίδια εποχή ο Άγγλος συγγραφέας,Edward Thomas Jones, υποστηρικτής της απλογραφικής μεθόδου, αντιτάσσει τα πλεονεκτήματα της απλογραφίας έναντι της διπλογραφίας.Εκείνη την περίοδο οι οικονομικές καταστάσεις συμπληρώνονταν με βάση το άθροισμα των αποδείξεων.

Ο 19^{ος} αιώνας χαρακτηρίζεται ως η εποχή των περιουσιακών ή υλιστικών θεωριών. Λόγω της Βιομηχανικής Επανάστασης, είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της παραγωγής,τη χρησιμοποίηση μηχανημάτων με μεγάλη ισχύ από τα εργοστάσια και συγχωνεύσεις μεγάλων εταιριών.Η Λογιστική του βιομηχανικού κλάδου ήταν αναγκαία και άρχισε να διδάσκεται συστηματικά.Ο Brief (1966) υποστήριξε ότι εκείνη την περίοδο ήταν η πρώτη προσπάθεια δημιουργίας κοινών μεθόδων και αρχών της λογιστικής.Η αλματώδης ανάπτυξη των Οικονομικών Οργανισμών, συνέτεινε στην έρευνα Λογιστικών θεμάτων και στην παρακολούθηση, όχι μόνο των μετρητών και δοσοληψιών, αλλά και της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων.Η αλματώδης ανάπτυξη της ιδιωτικής οικονομίας και η νεότερη μορφή κεφαλαιοκρατισμού, εξανάγκασαν την λογιστική έρευνα να μετατοπιστεί από τις προσωπικές δοσοληψίες στα

προβλήματα της περιουσίας. Προστέθηκαν νέες θεωρίες και τεχνικές, καθιέρωναν γενικές αρχές και διατύπωναν θεμελιώδεις κανόνες που βελτιώναν και απλοποιούσαν τις λογιστικές μεθόδους. Εμφανίστηκαν οι **Περιοδικές Εγγραφές**, που είχε ως συνέπεια τον διαχωρισμό των λογαριασμών σε Βραχυπρόθεσμους και σε Μακροπρόθεσμους, σε δεδουλευμένους και μη. Κάθε εταιρία ήταν ελεύθερη να αναπτύξει τις δικές της λογιστικές μεθόδους και αρχές σύμφωνα με τις δικές της ανάγκες και αυτό είχε ως αποτέλεσμα να οδηγεί σε αντιφατικά αποτελέσματα. Η λογιστική πληροφόρηση προσαρμοζόταν κάθε φορά που άλλαζαν τα επιχειρηματικά σχέδια της κάθε εταιρίας. Εμφανίστηκαν επίσης, έργα με νέες αντιλήψεις και γενικά εκείνη την περίοδο υπάρχει μία προσπάθεια καθιέρωσης της λογιστικής ως επιστήμη. Ο Coffy το 1833 εισήγαγε τη θεωρία του Περιεχομένου και αναπτύχθηκε επιστημονικά το 1865 από τους A. Guilbaut και E. Leautey, στους οποίους οφείλεται η διάκριση των λογαριασμών που συμμετέχουν στον δείκτη της επιχειρηματικής κυκλοφορίας. Ο Queulin λύνει τα προβλήματα της απογραφής το 1840 και ο Lusignan το 1852, καθιερώνει τις βάσεις για το συγκεντρωτικό σύστημα, το οποίο ο ίδιος είχε περιγράψει το 1825. Εκείνη την περίοδο το διάταγμα του Κολμπέρ του 1673, συμπεριλαμβάνεται στον εμπορικό κώδικα του Ναπολέοντα Α΄. Η Ιταλία έχει εκείνη την εποχή σημαντική συμμετοχή. Οι διασημότεροι συγγραφείς της Ιταλίας ήταν ο H. Fayol (χρησιμοποιούσε τη λογιστική για να στηρίξει τις θεωρίες του «περί διοικήσεως») και ο G. Cerboni (Θεωρία της Λογισμογραφίας). Γενικά εκείνη την περίοδο παρουσιάζονται διάφορες θεωρίες γύρω από τον επιστημονικό χαρακτήρα της λογιστικής και της λειτουργίας των λογαριασμών, με επικρατέστερες θεωρίες, την θεωρία της Σειράς των Λογαριασμών και την θεωρία της Μαθηματικής Σχολής.

Ο 20^{ος} αιώνας έχει ως κύριο χαρακτηριστικό του, την υπολογιστική μηχανή. Εκείνη την εποχή το κράτος για καθαρά ταμειευτικούς σκοπούς, χρησιμοποιούσε τη λογιστική για να επιβάλλει και να εισπράξει τους φόρους. Η οικονομική μονάδα χρειαζόταν την λογιστική ώστε η διοίκηση της να λάβει ορθολογικές αποφάσεις για την πορεία και το μέλλον της. Έτσι άρχισαν να τηρούνται διπλά βιβλία, εκείνα που προσδιόριζαν το φορολογικό αποτέλεσμα και το οικονομικό αποτέλεσμα. Την περίοδο ανάμεσα των δύο Παγκόσμιων Πολέμων, κάνουν την εμφάνιση τους δύο νέες επιστημονικές κατευθύνσεις, η Οργάνωση της Διοίκησης και η Οικονομική των Επιχειρήσεων. Έτσι παύει για κάποιο διάστημα να λειτουργεί η λογιστική ως αυτόνομη και εντάσσεται μέσα σε αυτές τις κατευθύνσεις μέχρι το τέλος του Β΄ Παγκόσμιου Πολέμου. Με την ανάπτυξη των κλάδων της λογιστικής και την εξέλιξη της στην Αμερική, γίνεται η μοναδική μέθοδος οικονομικής παρατήρησης που οδηγεί στην επιστημονική οργάνωση. Η αλματώδης βιομηχανική εξέλιξη των κρατών στρέφει στη θεωρητική έρευνα της λογιστικής σε 2 κατευθύνσεις. Την κατάρτιση Προγραμμάτων Οικονομικής Δραστηριότητας των Οικονομικών Μονάδων και τον Προϋπολογιστικό Έλεγχο τους και τη Μελέτη και τον Προσδιορισμό Τεχνικών Προκαθορισμένων Τιμών Κοστολόγησης.

Στα μέσα του 20^{ου} αιώνα ,η Αμερική ξεκινά μία έντονη προσπάθεια για Λογιστική Τυποποίηση,η οποία ως ιδέα είχε ξεκινήσει από τα τέλη του 19^{ου} αιώνα στη Γαλλία.Είναι η αρχή της τεχνολογικής εφαρμογής της λογιστικής, με την εμφάνισή και την εφαρμογή σε εθνικό επίπεδο, των **Ενιαίων Λογιστικών Σχεδίων**. Εφαρμόστηκαν στην Γερμανία (1937) , στην Αυστρία (1937), στην Ελβετία (1945) ,στη Γαλλία (1947), στην Ουγγαρία (1948), στην Αυστραλία (1950), στο Βέλγιο (1965), στην Ισπανία (1973), στην Ελλάδα (1980) και στη Σοβιετική Ένωση, μετά το ξεκίνημα εφαρμογής του σοσιαλισμού, το 1928.Σε αντίθεση με τις άλλες χώρες η Αμερική δεν εφάρμοσε Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο, αλλά από το 1933, εφάρμοζε πολλά Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια σε όλους τους κλάδους της οικονομίας.Από όλα αυτά, το **Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελεί αφετηρία για την τεχνολογική εξέλιξη και σταθμό για την ιστορική ανασκόπηση της Λογιστικής.Η Ευρωπαϊκή Ένωση σήμερα, στηρίζεται στις αρχές και τους κανόνες του σχεδίου αυτού.

1.2.3 Η λογιστική στην Ελλάδα

Στη χώρα μας πριν από τον Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο δεν υπήρχε λογιστικό υπόβαθρο, τόσο στη δημόσια διοίκηση όσο και στην ιδιωτική οικονομία. Από το 1830, με το ψήφισμα της 4^{ης} Φεβρουαρίου, το νεοσύστατο τότε κράτος, είχε άμεση ανάγκη από έσοδα για αυτό και επέβαλε φόρους,όπως το φόρο επιτηδεύματος.Ο φόρος αυτός στηριζόταν σε ενδείξεις (τεκμήρια) και επιβαλλόταν στο κέρδος (εισοδήμα) κάθε επιτηδεύματος.Έπειτα, επιβαλλόταν και στους μισθωτούς,το 1867 και στα κέρδη των ανώνυμων εταιριών, το 1877.

Η Λογιστική διδάσκεται για πρώτη φορά το 1894, στην Εμπορική Ακαδημία του Ρουσόπουλου και στην Εμπορική σχολή του Γεράκη στην Αθήνα. Αργότερα ιδρύθηκαν κρατικές σχολές, όπως στην Σύρο το 1905,στην Κέρκυρα και το Βόλο το 1908. Από το 1912(τις αρχές των Βαλκανικών πολέμων) έως το 1922 (το τέλος της Μικρασιατικής καταστροφής) υπάρχει μια νομοθετική στασιμότητα στη χώρα.Η Ελληνική Νομοθεσία καθυστέρησε αρκετά στην αναγνώριση της Λογιστικής.Τα θεματά της κάλυπτε τότε στοιχειωδώς, ο Εμπορικός Νόμος.Πρόοδος σημειώθηκε με το Νόμο 602/1915 περί Συνεταιρισμών.Το 1919 η φορολογία εισοδήματος αποκτά δικό της νομοθετικό πλαίσιο και εφαρμόζεται με τις διατάξεις του Νόμου 1640/1919 περί φορολογίας καθαρών προσοδών, όπου οι πηγές εισοδήματος διακρίνονται σε 7 κατηγορίες και η επιβολή του φόρου γινόταν πάνω στο καθαρό εισόδημα της εκάστοτε κατηγορίας.

Από το 1920, η λογιστική διδασκαλία άρχισε να αναπτύσσεται συστηματικά και εμφανίζονται κάποιες διατάξεις οι οποίες εφάπτονται με την πρακτική της Λογιστικής, με το Νόμο 2190/1920 περί φορολογίας των κερδών των Ανώνυμων Εταιριών και το πλαίσιο τους.Το 1948 για πρώτη φορά

καθιερώθηκε με το Ν.Δ. 578/1948 περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών, το σύστημα τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων, πέρα από τους Συνεταιρισμούς και τις Α.Ε.. Την ίδια χρονιά ίσχυσε και ο Α.Ν. 810/1948 περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων.

Στης 7/7/1952 θεσπίζεται ο πρώτος Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων». Είχε ως στόχο την φορολογία, αλλά στην ουσία διακρίνονται υποτυπώδεις λογιστικοί κανόνες. Ένα έτος μετά, ο καθηγητής Ιδιωτικής Οικονομικής και Λογιστικής Μ.Τσιμαράς, συγγράφει και διδάσκει τη Λογιστική Τυποποίησης.

Το 1954 δημοσιεύεται και κυκλοφορεί στην Ελλάδα το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο και συστήνεται η Πρώτη Επιτροπή Σύνταξης του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου από τους καθηγητές της Ανωτέρας Βιομηχανικής Σχολής Πειραιά, Σ.Παπαϊωάννου και Μ.Τσιμάρα. Η ιδέα της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να κερδίζει έδαφος τόσο σε πανεπιστημιακό επίπεδο όσο και σε επαγγελματικό και επιχειρηματικό. Το 1955 δημοσιεύεται το βασικό Ν.Δ. 3323/1955, που αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθιερώνοντας την αρχή του «Ενιαίου ή Προσωπικού Φόρου» σε αντικατάσταση του Ν.1640/1919 περί καθαρών προσοδών. Αργότερα, στις 27/4/1956 τροποποιήθηκε και ίσχυσε μέχρι το τέλος του 1968 (στο τελευταίο έτος του, ίσχυσε παράλληλα με τον Α.Ν.238/1967). Μέσα σε αυτή την χρονική περίοδο και συγκεκριμένα το 1958, το Ν.Δ. 3323/1955 αποσπάται για λόγους διοικητικής αποκέντρωσης και δημοσιεύεται ο Ν.3843/1958.

Το 1959, δημοσιεύεται ο Ν.3329/1955 ο οποίος θεσμοθετεί το επάγγελμα του Ορκωτού Λογιστή και τον επόμενο χρόνο γίνεται για πρώτη φορά, νομοθετική ρύθμιση του επαγγέλματος του Λογιστή.

Το 1962 με την τροποποίηση του Ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών, καθιερώνεται τυποποιημένη μορφή Οικονομικών Καταστάσεων (Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων χρήσης) και το 1963 με Πρωτοβουλία του τότε Πρωθυπουργού Κ.Καραμανλή, συστήθηκε μία επιτροπή καταρτίσεως του **Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)**. Με πρόεδρο τον καθηγητή Μ.Τσιμάρα και με την συμμετοχή πολλών άλλων καθηγητών, επιστημόνων και επαγγελματιών της χώρας, αποτυγχάνουν στο έργο που είχαν αναλάβει, λόγω των πολιτικών μεταβολών της χώρας. Το ίδιο ακριβώς αποτέλεσμα είχε και η επόμενη επιτροπή, η οποία συστήθηκε το 1967 από τον Σ.Λιζάρδου, με τη συμμετοχή των καθηγητών Μ.Τσιμάρα και Δ. Παπαδημητρίου.

Από την 1/1/1969 ίσχυσε το Ν.Δ. 4/1968 περί Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.). Το 1972 με πρωτοβουλία του καθηγητή Μ.Τσιμάρα και την συμμετοχή των επιστημόνων, Σ.Λιζάρδου και Σ.Βασιλείου συστήνεται και πάλι επιτροπή καταρτίσεως του Ε.Γ.Λ.Σ., η οποία και αυτή με τη σειρά της αποτυγχάνει λόγω πολιτικής ανωμαλίας. Το 1974 έγινε τροποποίηση του Ν.Δ.4/1968 (Κ.Φ.Σ.) με το Ν.Δ.406/1974 και τελικά ίσχυσε μέχρι το 1977.

Το 1976, υπό τον τότε Πρωθυπουργό Κ.Καραμανλή και ενόψει της ένταξης της χώρας στο Ευρωπαϊκή Ένωση ανατέθηκε στο τότε Υπουργείο Συντο-

νισμού (Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας), το ίδιο έργο με αυτό των επιτροπών που είχαν συστηθεί προγενέστερα. Συγκροτήθηκε ομάδα η οποία επεξεργάστηκε τα στοιχεία των προηγούμενων επιτροπών και το 1977 τελικά, τυπώνεται το προσχέδιο του σημερινού Ε.Γ.Λ.Σ.

Το 1980 με το Νόμο 1041/1980 καθιερώνεται ο θεσμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (με τα άρθρα 47,48 και 49) και με το Π.Δ.1123/1980 ΦΕΚ 283 τόμος Α΄, δημοσιεύεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. στις 15/12/1980 (Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γ.Λ.Σ.). Η ημερομηνία ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του διατάγματος προβλέπεται ότι θα είναι στις 1/1/1982. Στις 16/4/1984 παράλληλα με το Γ.Λ.Σ. εγκρίθηκε το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των Ασφαλιστικών Εταιριών με το Π.Δ. 148/1984 ΦΕΚ 47 τόμος Α΄ (με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/1985). Οι Νόμοι 2190/1920 (περί Α.Ε.) και 3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.) συγχρονίστηκαν με το Γ.Λ.Σ., με τα Π.Δ. 409/1986 και 498/1987 αντίστοιχα.

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) συστήθηκε στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας με το Νόμο 1819/1988, το 1988. Έργο του Ε.ΣΥ.Λ. είναι η παρακολούθηση των εξελίξεων της λογιστικής επιστήμης, η έκδοση γνωμοδοτήσεων, λογιστικών οδηγιών, ερμηνευτικών οδηγιών και η κατάρτιση κλαδικών λογιστικών σχεδίων για την εφαρμογή και την εξέλιξη του Ε.Γ.Λ.Σ. και της λογιστικής επιστήμης και τεχνικής. Το 1991 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) με το Νόμο 1969/1991 για τον έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων και οργανισμών. Σήμερα με το Π.Δ. 186/1992 ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων είναι εναρμονισμένος με το Ε.Γ.Λ.Σ.. Από το 1992 έχουν εγκριθεί κι άλλα κλαδικά λογιστικά σχέδια εναρμονισμένα με το Γ.Λ.Σ. και είναι τα εξής:

- Το 1992 εγκρίθηκε με το Π.Δ.384/1992 ΦΕΚ 210 τόμος Α΄, των Τραπεζών (με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/1994).
- Το 1997 εγκρίθηκε με το Π.Δ. 80/1997 ΦΕΚ 68 τόμος Α΄, των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/1999).
- Το 1998 εγκρίθηκε με το Π.Δ. 205/1998 ΦΕΚ 163 τόμος Α΄, των Λοιπών Οργανισμών του Ν.Π.Δ.Δ. (με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2000).
- Το 1999 εγκρίθηκε με το Π.Δ. 315/1999 ΦΕΚ 302 τόμος Α΄ των Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού, με υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2000).
- Το Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο με το Νόμο 2362/1995 τροποποιήθηκε με το Ν.3871/2010 ΦΕΚ 141 τόμος Α΄^[8].

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Σήμερα ο νόμος που διέπει το δημόσιο λογιστικό του ελληνικού δημόσιου τομέα είναι ο Ν.2362/1995.Ο νόμος αυτός προβλέπει την εισαγωγή του Δημόσιου Λογιστικού Σχεδίου για την καθολική και συστηματική οργάνωση και αποτύπωση των λογιστικών λειτουργιών του δημοσίου, με βάση τις παραδεγμένες αρχές και μεθόδους.Δίνει έναν ορισμό του λογιστικού σχεδίου και ορίζει ότι με την εφαρμογή του, επιδιώκεται ο ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών του Δημοσίου και η ορθή και αληθής απεικόνιση, της οικονομικής του κατάστασης (άρθρο 110,παράγραφος 1-4 του Ν. 2362/1995). Ορίζει ότι αποβλέπει στην καθιέρωση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του στενού και ευρύτερου δημόσιου τομέα και στη σύνταξη των σχετικών οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός και Απολογισμός του Κράτους).

Με τα Προεδρικά Διατάγματα,το Π.Δ. 80/1997 για τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης,το Π.Δ. 205/1998 για τα Ν.Π.Δ.Δ. γενικά,το Π.Δ. 315/1999 για τους Ο.Τ.Α. και το Π.Δ. 146/2003 για τις δημόσιες Μονάδες Υγείας, επιχειρείται ο καθορισμός του περιεχομένου του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και η καθιέρωση του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στους δημόσιους οργανισμούς.

Το λογιστικό σύστημα της Ελλάδας, όμως όσον αφορά την κεντρική Κυβέρνηση, στηρίζεται ακόμη σε ταμειακή προσέγγιση και ρυθμίζεται από το Ν.2362/1995

2.1.Το απλογραφικό σύστημα

Η οικονομική διαχείριση των Κρατικών Νοσοκομείων της χώρας μας ως Ν.Π.Δ.Δ. , στηριζόταν στον προϋπολογισμό, με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων για κάθε οικονομικό έτος. Η παρακολούθηση της κατάρτισης και εκτέλεση του προϋπολογισμού στηρίζόταν στον «Κώδικα Κατάταξης Εσόδων - Εξόδων» του 1982 που έχει εκδώσει το Γ.Λ.Κ. (Αριθμός πρωτοκόλλου 25614/26-2-1982, Εγκύκλιος 2 και ανανεώθηκε με την εγκύκλιο 1 αριθμό πρωτοκόλλου 2/47285/0094/2-8-2001).Ο κώδικας αυτός αποτελεί την τελευταία ανατύπωση της παλαιάς κωδικής κατάταξης, που προβλέπει το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν.Δ. 496/74, και ο οποίος συμπληρώνεται με νέους κωδικούς από την 39^η Δ/ση του Γ.Λ.Κ. όταν παρουσιάζεται ιδιαίτερη ανάγκη.

Σύμφωνα λοιπόν με τον παραπάνω κώδικα, χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί εσόδων και εξόδων (Κ.Α.Ε.), οι οποίοι ταξινομούνται κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες, ανάλογα με την αιτία και την φύση τους, κατά το δεκαδικό σύστημα^{9]}.

Ο Κώδικας Κατάταξης Εσόδων – Εξόδων ορίζει, για την απεικόνιση τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων, κωδικούς οι οποίοι ομαδοποιούνται σε μεγάλες ομοειδής κατηγορίες. Κάθε μια από τις κατηγορίες αναπτύσσεται σε επιμέρους ομάδες με μεγαλύτερη ανάλυση. Έτσι δημιουργούνται τα ακόλουθα επίπεδα λογαριασμών: α) το πρώτο επίπεδο (πρωτοβάθμιος λογαριασμός – κατηγορία χιλιάδας), β) το δεύτερο επίπεδο (δευτεροβάθμιος λογαριασμός – κατηγορία εκατοντάδας), γ) το τρίτο επίπεδο (τριτοβάθμιος λογαριασμός – κατηγορία δεκάδας) και δ) το τέταρτο επίπεδο (τεταρτοβάθμιος λογαριασμός – κατηγορία μονάδας).

Σκοπός του κώδικα αυτού είναι η περιγραφή όλων των πιθανών εσόδων και εξόδων που πραγματοποιούνται από τα Ν.Π.Δ.Δ.. Συγχρόνως, ο κώδικας συμβάλλει στην ομοιόμορφη καταγραφή αυτών, μέσω της οποίας δίνεται η δυνατότητα συγκέντρωσης, ταξινόμησης και επεξεργασίας των λογιστικών εντύπων από τα όργανα της δημόσιας διοίκησης.

Οι έννοιες «έσοδα» και «έξοδα» σύμφωνα με το Δημόσιο Λογιστικό, είναι τελείως διαφορετικές απ' τις αντίστοιχες έννοιες, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης. Καθώς αναγνωρίζει συναλλαγές και γεγονότα τη χρονική στιγμή που εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά.

Έτσι, σαν «έσοδα» του προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. εννοούμε κάθε χρηματικό ποσό που περιέρχεται νόμιμα στο Ν.Π.Δ.Δ. και αυξάνει το ταμειακό ενεργητικό του. Ενώ σαν «έξοδα» εννοούμε την κάθε δαπάνη που γίνεται νόμιμα από το Ν.Π.Δ.Δ. κατά την διάρκεια του οικονομικού έτους και όλες οι δαπάνες που έχουν ενταλματοποιηθεί και έχουν ελεγχθεί από τις αρμόδιες Υ.Δ.Ε. (Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου). Απαραίτητη προϋπόθεση για την πληρωμή του εξόδου είναι η έγκριση της δαπάνης από την Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Με άλλα λόγια, σαν έσοδα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που εισπράττει το Νοσοκομείο με την αντίστοιχη έκδοση του Γραμμάτιου Είσπραξης και σαν έξοδα θεωρείται το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται με την αντίστοιχη εξόφληση του χρηματικού εντάλματος.

Τελικά κατά το Δημόσιο Λογιστικό ότι χρηματικό ποσό εισπράττεται είναι έσοδο και ότι πληρώνεται είναι έξοδο. Το απλογραφικό σύστημα παρουσιάζει σε μία απλή κάθετη παράθεση τα έσοδα και τα έξοδα (σε ημερήσια, μηνιαία και ετήσια βάση) που προκύπτουν από τις συναλλαγές ενός οργανισμού. Με την λογική του Δημόσιου Λογιστικού, οι κρατήσεις (π.χ. για τα ασφαλιστικά ταμεία, ο Φ.Μ.Υ.) θεωρούνται σαν έσοδα όταν παρακρατούνται και σαν έξοδα όταν αποδίδονται.

Κάθε φορά λοιπόν, που το Δημόσιο Νοσοκομείο εισπράττει έσοδα (π.χ.

9. Γ. Σωτηρόπουλος, Κατάρτιση & Έγκριση προϋπολογισμών – απολογισμών – ισολογισμών Ν.Π.Δ.Δ. (κατά το Δημόσιο) Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 101.

από νοσήλια) εκδίδει Γραμμάτιο Είσπραξης με το οποίο ενημερώνεται ένας κωδικός αριθμός εσόδων του προϋπολογισμού. Αντίθετα όταν καταβάλλει χρηματικό ποσό για εξόφληση αντίστοιχου χρηματικού εντάλματος (π.χ. εξόφληση προμηθευτή) ενημερώνεται ένας κωδικός αριθμός εξόδων του προϋπολογισμού του. Από την διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων (έσοδα μείον έξοδα) προκύπτει το έλλειμα (ζημία), εάν το πρόσημο είναι αρνητικό ή το πλεόνασμα (κέρδος) εάν το πρόσημο είναι θετικό, της περιόδου αναφοράς. Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στο τέλος του έτους, τα έσοδα ή τα έξοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί, αλλά και δεν έχουν πληρωθεί ή εισπραχθεί αντίστοιχα στο τρέχον έτος, κλείνουν λογιστικά και ανοίγουν εκ νέου στη νέα χρήση έως ότου εξοφληθούν και κλείσουν οριστικά.

Διαπιστώνουμε ότι το σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού είναι μονογραφικό, δηλαδή κάθε πράξη καταγράφεται μονοδιάστατα είτε σαν έξοδο είτε σαν έσοδο. Οι κωδικοί συνεπώς, του Δημοσίου Λογιστικού με αυτή τους τη λειτουργία, μόνο αυξάνονται.

2.2 Η μετάβαση

Στο υπάρχον οικονομικό περιβάλλον οι δημόσιες μονάδες υγείας κατέχουν σημαντική θέση. Τα νοσοκομεία διαχειρίζονται κονδύλια δεκάδων εκατομμυρίων ευρώ με σκοπό την όσο το δυνατό καλύτερη παροχή υπηρεσιών υγείας στους πολίτες. Αυτό επιτυγχάνεται, με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των φορέων της δημόσιας υγείας στην διαχείριση των νοσοκομείων, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά, ιδιαίτερα σε δύσκολους δημοσιονομικά καιρούς. Πέραν του κοινωνικού του έργου, αποτελούν ταυτόχρονα διακριτές οικονομικές και παραγωγικές οντότητες και μάλιστα από τις μεγαλύτερες της χώρας μας. Για την επίτευξη του σκοπού τους χρησιμοποιούν υλικά (π.χ. πρώτες ύλες, αποθέματα, πάγια) και άυλα μέσα (π.χ. δικαιώματα ή απαιτήσεις από ασφαλιστικά ταμεία). Τα μέσα αυτά, κυρίως τα αποκτούν από τα έσοδα τους, τα οποία προέρχονται από επιχορηγήσεις του Κρατικού Προϋπολογισμού και τα Ασφαλιστικά Ταμεία. Καθίσταται λοιπόν, αναγκαία η παρακολούθηση των παραπάνω μέσων που χρησιμοποιούν τα Δημόσια Νοσοκομεία όταν αυτά αναλώνονται, διακινούνται ή καταστρέφονται.

Μέχρι πρότινος η οικονομική διαχείριση των Δημοσίων Μονάδων Υγείας, την διενεργούσαν, την παρακολουθούσαν και την ελέγχανε με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, για το Δημόσιο Λογιστικό. Δομημένη πάνω στις αρχές του Νομοθετικού Διατάγματος 496 του 1974, με κύρια παρακολούθηση, στις χρηματικές ροές των Δημοσίων Μονάδων Υγείας. Τα οικονομικά μεγέθη αποτυπώνονταν με την απλογραφική μέθοδο στον προϋπολογισμό των εσόδων και των εξόδων. Ο καθορισμός του απλογραφικού συστήματος για την τήρηση

των λογιστικών βιβλίων των Δημόσιων Νοσοκομείων στους οικονομικούς και διαχειριστικούς κανόνες του 1952, όπου στο άρθρο 155 καθορίζεται το απλογραφικό σύστημα για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων.

Τα δημόσια νοσοκομεία για την επίτευξη του σκοπού τους, συναλλάσσονται με τρίτους(π.χ.προμηθευτές,προσωπικό,Δημόσιο,Ασφαλιστικά Ταμεία). Απαιτείται συνεπώς, η παρακολούθηση των συναλλαγών αυτών με τους τρίτους.Ο σκοπός της λογιστικής παρακολούθησης των συναλλαγών αυτών με τους τρίτους,γίνεται για να γνωρίζει η Διοίκηση σε κάθε στιγμή τι ποσά οφείλει,σε ποιούς τα οφείλει, από πότε τα οφείλει ή τι ποσά της οφείλουν, ποιοί της τα οφείλουν και από πότε της τα οφείλουν.

Έτσι όπως προείπαμε έξοδο είναι ότι πληρώνεται και έσοδο ότι εισπράττεται.Οι συναλλαγές των εξόδων εμφανίζονται κατά την πληρωμή τους και οι συναλλαγές των εσόδων κατα την είσπραξη τους.Σημασία είχε η απλή μέτρηση της συνολικής διαφοράς των δύο ποσών εσόδων – εξόδων.Έτσι το Κράτος είχε το ρόλο του εξισορροποιητή μεταξύ των δύο χρηματικών ροών, προσπαθώντας να τα ισοσκελίσει, όπου αυτά καταγράφονταν.

Αναλυτικότερα, η οικονομική λειτουργία των ιατρικών τμημάτων δεν απεικονιζόταν,διότι δεν προβλεπόταν η παρακολούθηση της. Ως εκ τούτου δεν παρακολουθούσαν το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών και των επιμέρους τμημάτων.Αυτό που επιμετρούσαν ήταν μόνο το τελικό έξοδο.

Δεν υπήρχε υποχρέωση παρακολούθησης της πάγιας περιουσίας, της διάρθρωσης της και της αξίας της.Δεν υπήρχε τελικό αποτέλεσμα για την ετήσια δραστηριότητα των Δημοσίων Μονάδων Υγείας και ούτε κάποια υποχρέωση σύνταξης Οικονομικών Καταστάσεων Τέλους Χρήσης.

Έτσι, με το **Απλογραφικό Σύστημα** μια σημαντική πηγή πλούτου, όχι μόνο παρέμενε ανεκμετάλλευτη αλλά και απαξιωνόταν.Σημαντικές δαπάνες (π.χ. αποσβέσεις) δεν εμφανίζονταν διότι δεν προβλεπεται η παρακολούθησή τους από το Δημόσιο Λογιστικό, λόγω της μή υποχρέωσης στην παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων.Τα Δημόσια Νοσοκομεία αδυνατούσαν να προσδιορίσουν την προέλευση και την διάρθρωση των ελλειμμάτων που μπορεί να προέκυπταν. Αγνοώντας ,επίσης, το ύψος και την σύνθεση των Κεφαλαίων τους. Με λίγα λόγια το Δημόσιο Λογιστικό αδυνατούσε να παρακολουθήσει την πραγματική οικονομική κατάσταση των Δημοσίων Μονάδων Υγείας και δημιουργήθηκε η ανάγκη εφαρμογής ενός ποιο αξιόπιστου και φερέγγυου συστήματος.

Στην προσπάθεια επίλυσης των προβλημάτων του Απλογραφικού Συστήματος και εκσυγχρονισμού της οικονομικής λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών, προέκυψε η ανάγκη διαμόρφωσης και εφαρμογής των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων,καθώς και η εφαρμογή του **Διπλογραφικού Λογιστικού** Συστήματος.Το σύστημα αυτό περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες για την βελτίωση της απόδοσης των Δημόσιων Νοσοκομείων,την περιστολή των δαπανών, την εξοικονόμηση πόρων και την αύξηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Ήδη από το 1997, με τη συμμετοχή αρκετών Νοσοκομείων, ξεκινάει ένα πιλοτικό πρόγραμμα εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης με βάση την εκπόνηση ενός λογιστικού οδηγού από το Γ.Λ.Κ.. Έτσι με τα Προεδρικά Διατάγματα, Π.Δ. 80/1997 για τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, το Π.Δ. 205/1998 ΦΕΚ 163/Α΄ 15/7/1998 για τα Ν.Π.Δ.Δ. «περί του ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των Ν.Π.Δ.Δ.» και το Π.Δ. 315/1999 «περί του ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των Ο.Τ.Α.» έγινε το πρώτο βήμα στην προσπάθεια για πλήρη και επιτυχή κωδικοποίηση των λογιστικών γεγονότων σε μια δημόσια μονάδα υγείας. Όμως η αλλαγή του 1997, δεν έφερε τα αναμενόμενα αποτελέσματα αφού δεν λάβανε υπόψη τις ιδιαιτερότητες των δημοσίων οργανισμών όπως ήταν η έλλειψη καταρτισμένου προσωπικού και η ελλιπής υλοτεχνική υποδομή των νοσοκομειακών μονάδων. Σημαντικό μερίδιο ευθύνης κατέχει και η κεντρική διοίκηση για την μη ορθή λογιστική παρακολούθηση των γεγονότων, η οποία με το Π.Δ. 205/1998 δεν έδωσε σαφείς οδηγίες για τον τρόπο αναδιοργάνωσης του λογιστικού συστήματος στον δημόσιο τομέα.

Η αλλαγή των Υπουργών Υγείας κατά την διάρκεια αυτής της αναδιοργάνωσης δημιούργησαν καθυστέρηση στην υλοποίηση της αλλαγής του Λογιστικού Συστήματος. Συγκεκριμένα, μετά τις εκλογές του 2000, ο τότε Υπουργός Υγείας είχε ως πρώτη του προτεραιότητα την αναδιοργάνωση του τομέα της υγείας. Απόδειξη αυτού ήταν ο Ν. 2889/2001 ο οποίος αναφερόταν σε ένα μεγάλο αριθμό αλλαγών στην λογιστική παρακολούθηση των μονάδων υγείας. Μάλιστα επιστρατεύτηκε ειδική ομάδα με έργο την ανάλυση της τότε κατάστασης ώστε να προτείνει τρόπους βελτίωσης όχι μόνο των λογιστικών αλλά και των πληροφοριακών συστημάτων των νοσοκομείων. Ακόμα έγιναν προτάσεις για τους τρόπους μείωσης του κόστους. Όμως το 2002 ο συγκεκριμένος υπουργός παραιτήθηκε και εκείνος που τον διαδέχθηκε δεν είχε την αναδιοργάνωση ψιλά στην ατζέντα του.

Τελικά με το Π.Δ. 146/2003 για τις δημόσιες Μονάδες Υγείας «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» περιγράφονται επακριβώς οι όροι βάσει των οποίων πρέπει να εφαρμοστεί η κλαδική λογιστική τυποποίηση και καθιερώνει το **Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα** στους δημόσιους οργανισμούς, θέτοντας σαφείς χρονικούς ορίζοντες υλοποίησης της. Ειδικά για τις δημόσιες Μονάδες Υγείας επιβάλλεται η υποχρεωτική τήρηση της γενικής λογιστικής από της 1/1/2004 και της αναλυτικής λογιστικής από της 1/1/2005. Παράλληλα ότι ίσχυε μέχρι τότε για τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα με το Π.Δ. 205 /1998 παύει να εφαρμόζεται.

Η Εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος (Π.Δ. 146/2003) στα Δημόσια Νοσοκομεία της χώρας, παράλληλα με την τήρηση του Δημόσιου Λογιστικού, το οποίο υποστηρίζεται μηχανογραφικά, είναι σε θέση να παράγει συνεχή ροή πολύτιμων πληροφοριών για τις μεταβολές των οικονομικών μεγεθών μιας μονάδας υγείας (άρθρο 29 παρ. 3 του Ν. 2819/97). Η ημερομηνία

υποχρεωτικής εφαρμογής του από τα Κρατικά Νοσοκομεία είναι σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ. 205/98 (ΦΕΚ 163Α/ 98) η 01/01/2000 . Με το άρθρο 36 του Ν 2778/99 (ΦΕΚ. 295/Α) η υποχρεωτική εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος μετατέθηκε για την 01/01/2001.

2.2. Το διπλογραφικό σύστημα

Στις ιδιωτικές επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.000.000 ευρώ, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Γ΄ κατηγορίας βιβλία) γίνεται με την υποχρεωτική εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου και σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων. Η λογιστική βάση υπολογισμού των εσόδων και των εξόδων είναι η δεδουλευμένη βάση, ενώ στο τέλος της χρήσης συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, Διάθεση Κερδών) που απεικονίζουν την περιουσιακή και κεφαλαιακή διάρθρωση, τις υποχρεώσεις και τα αποτελέσματα της εταιρίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ευρεία εφαρμογή στον ιδιωτικό τομέα ενώ από το 2006 οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά διατυπώνονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων^[10].

Το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (ή Διγραφική μέθοδος) είναι η μέθοδος η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού , θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμούς: Ένα λογαριασμό, ο οποίος μεταβάλλεται θετικά ή αρνητικά και ένα άλλο λογαριασμό που μεταβάλλεται αντιστρόφως ανάλογα από τον πρώτο, με το ίδιο ακριβώς ποσό, αρνητικά ή θετικά. Κάθε λογιστικό γεγονός δηλαδή, καταγράφεται δισδιάστατα με ταυτόχρονη κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται. Από την διπλή αυτή εγγραφή προκύπτει ένα είδος ισοζυγίου, μία λογιστική ισότητα η οποία επιτρέπει τον αποτελεσματικότερο έλεγχο των εγγραφών. Είναι ένα λογιστικό σύστημα που ισχύει σε όλον τον κόσμο, λειτουργεί πάρα πολλά χρόνια και σαν ενιαίο σύνολο έχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών για τους ασκούντες της Διοίκησης του οργανισμού.

Η λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου, με βάση τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ., φαίνεται στο παρακάτω πίνακα :

Λογαριασμοί			Χρέωση	Πίστωση
Ενεργητικό	1 ^η Ομάδα	Πάγια	+	-
	2 ^η Ομάδα	Αποθέματα	+	-
	3 ^η Ομάδα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	+	-

10. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Grand Thornton , τόμος Γ΄, Αθήνα σελίδα 9-15

Παθητικό	4 ^η Ομάδα	Ίδια κεφάλαια Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	-	+
	5 ^η Ομάδα	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	-	+
Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσε- ως	6 ^η Ομάδα	Οργανικά Έξοδα	+	-
	7 ^η Ομάδα	Οργανικά Έξοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 ^η Ομάδα	Ανόργανα Έξοδα	+	-
		Ανόργανα Έσοδα	-	+
Σύνολα			α	= α

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1 ΟΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Επεξηγήσεις : (+) = Αυξήσεις των Λογαριασμών
(-) = Μειώσεις των Λογαριασμών

Από το παραπάνω διάγραμμα προκύπτει ότι κάθε αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού, προκαλεί μία αντίστοιχη μείωση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μία αντίστοιχη αύξηση στοιχείων των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Επίσης κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μία αντίστοιχη αύξηση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μία αντίστοιχη μείωση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων^[11].

Οι αυξομειώσεις των λογαριασμών οφείλονται στην μαθηματική ισότητα που ισχύει στην Λογιστική ότι το Ενεργητικό ισούται με το άθροισμα του Παθητικού και της Καθαρής Θέσης ($E = Π + ΚΘ$)^[12].

Οι αυξομειώσεις αυτές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού καταγράφονται σε ειδικό βιβλίο, που καλείται ημερολόγιο και το οποίο έχει ειδικές στήλες. Η αριστερή στήλη ονομάζεται «Χρέωση» και η δεξιά «Πίστωση».

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στο Διπλογραφικό Σύστημα, έχουν ταξινομηθεί και κωδικοποιηθεί σε ένα σχέδιο λογαριασμών που ονομάζεται Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο ορίζεται από το Π.Δ. 1123/1980. Το σχέδιο λογαριασμών αποτελείται από το σύνολο των λογαριασμών προαιρετικής και υποχρεωτικής εφαρμογής και τους κανόνες τήρησης και συνδεσμολογίας τους. Με την χρήση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου δίνεται η δυνατότητα διάρθρωσης των λογαριασμών σε 10 ομάδες (από 1 έως 10). Όλοι οι λογαριασμοί διακρίνονται σε λογαριασμούς ουσίας και σε λογαριασμούς τάξεως. Οι λογαριασμοί ουσίας συνθέτουν το λογιστικό κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής (Χρηματοοικονομικής Λογιστικής) το οποίο περιλαμβάνει τους λογαριασμούς 8 ομάδων (από 1 έως 8) και της Αναλυτικής Λογιστικής (Λογιστική Κόστους) το οποίο περιλαμβάνει

11. Αληφαντής Γεώργιος, Εισαγωγή στη Λογιστική, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2002

12. Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, τεύχος Β', Βασιλάτου-Θανοπούλου Έλλη Εκδόσεις Ε.Μπένου, Αθήνα 1996. σελίδα 18-27

την ομάδα 9.Ενώ η ομάδα 10 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως.

Παράλληλα γίνεται η κωδικοποίηση και η ταξιθέτηση των λογαριασμών σύμφωνα με το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα.Έτσι σε κάθε ομάδα σχηματίζονται μέχρι δέκα πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι στην συνέχεια αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους.Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Μονάδων Υγείας ακολουθεί για όλες τις ομάδες καθώς και για τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που αντιστοιχούν σε κάθε μία από αυτές,την ονοματολογία του Ε.Γ.Λ.Σ..Ενώ ο προσδιορισμός των τριτοβάθμιων και των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών γίνεται ανάλογα με τις ανάγκες του εκάστοτε νοσηλευτικού ιδρύματος.

Παρόλο όμως που το διπλογραφικό σύστημα είναι ένα σύστημα με απεριόριστες δυνατότητες,δεν απαλλάσσει τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας από την υποχρέωση εφαρμογής του δημόσιου λογιστικού(απλογραφικό σύστημα). Με αποτέλεσμα τα Προεδρικά Διατάγματα να καθορίζουν την διάρθρωση των λογαριασμών με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.(Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο)καί αντιστοίχηση τους με το δημόσιο λογιστικό.

2.4 Σύγκριση των δύο λογιστικών συστημάτων

Για να γίνει κατανοητός ο διαχωρισμός του απλογραφικού συστήματος με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, θα πρέπει να αποσαφηνιστούν οι διαφορές ανάμεσα σε αυτά τα λογιστικά συστήματα.Ενδεικτικά να αναφερθεί ότι το απλογραφικό σύστημα δεν δίνει την δυνατότητα πλήρους λογιστικής απεικόνισης των λογιστικών πράξεων, δεν εξασφαλίζει την ισότητα σε ισοζύγιο και οικονομικές καταστάσεις και δεν συσχετίζει τα έσοδα με τα έξοδα της χρήσης για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος – ζημιά) κάθε έτους^[13].

Το διπλογραφικό σύστημα αναγνωρίζει τα λογιστικά γεγονότα κατά τη χρονική στιγμή που δημιουργείται η οικονομική αξία και όταν καταγράφεται η οικονομική ροή (όχι μόνο του ρευστού χρήματος)^[14].Για παράδειγμα όταν μία οικονομική μονάδα αγοράσει προμήθειες με πίστωση από έναν προμηθευτή,ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται στο μήνα εκείνο,ακόμα και εάν η πληρωμή πρόκειται να πραγματοποιηθεί το επόμενο έτος.Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα στηρίζεται στις γενικά παραδεχτές αρχές της λογιστικής επιστήμης: την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, της συντηρητικότητας,του ιστορικού κόστους ή της τιμής κτήσης, της αντικειμενικότητας, της συσχέτισης, της αποκάλυψης και της πραγματοποίησης εσόδων.Αντίθετα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα καταγράφονται, μόνο όταν λαμβάνονται ή καταβάλλονται

13.Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας,Πολύζος Μ. Νικόλαος,Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007,σελίδα 176

14.Η λογιστική,χρηματοοικονομική διοίκηση και ελεγκτική του δημόσιου τομέα , Βασιλή Φ. Φίλιου, Αθήνα 1985
σελίδα 51, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

μετρητά. Δεν γίνεται διάκριση όπως με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Ένα από τα προβλήματα του απλογραφικού συστήματος είναι η έλλειψη επαρκούς πληροφόρησης για το συνολικό κόστος της παροχής υπηρεσιών. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων συχνά αγνοούνται. Ιδιαίτερα όταν η αξία των παγίων στηρίζεται σε τρέχουσες αξίες τότε το ποσό απόσβεσης μπορεί να δώσει μία ένδειξη για τις μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται προκειμένου να αντικατασταθούν τα υφιστάμενα πάγια στο τέλος του ωφέλιμου βίου τους, ώστε να διατηρηθούν στα τρέχοντα επίπεδα η δραστηριότητα τους. Έτσι είναι δύσκολη η αποτίμηση των προτάσεων αγοράς κεφαλαίου με το απλογραφικό σύστημα λόγω της κακής πληροφόρησης σχετικά με τα στοιχεία του ενεργητικού των υπηρεσιών και επομένως, δεν μπορεί να αξιολογηθεί αν είναι σκόπιμο, η χρηματοδότηση ενός νέου στοιχείου του ενεργητικού, ρευστοποιώντας κάποιο άλλο. Αντίθετα, στο διπλογραφικό σύστημα, με παράδειγμα, τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων οι οποίες αποτελούν έξοδο, καταγράφονται (στο Παθητικό του Ισολογισμού). Γίνεται δηλαδή, καλύτερη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων, διότι η πληροφορία του παραδείγματος έχει μεγάλη σημασία όταν τα ετήσια ταμειακά αποτελέσματα είναι κατά πολύ διαφορετικά από το παθητικό.

Ένα επιπλέον όφελος του διπλογραφικού συστήματος είναι ότι υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια στον προσδιορισμό της απόδοσης, καθώς σύμφωνα με αυτή, οι φορείς θα πρέπει να καθορίζουν με ακρίβεια το κόστος παροχής των υπηρεσιών σύμφωνα με το κόστος των πόρων που κατανέμονται και έτσι, θα υπάρχει ολοκληρωμένη πληροφόρηση για τις δαπάνες των φορέων.

Μια ακόμη σημαντική διαφορά είναι ότι στο διπλογραφικό σύστημα, ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε πραγματικό ή πρότυπο κόστος, ανάλογα τον τρόπο που επιλέγει το εκάστοτε νοσοκομείο. Με την κατάρτιση του προϋπολογισμού, επιτρέπει την ορθολογική διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων της νοσηλευτικής μονάδας συμβάλλοντας στην επίτευξη των στόχων της. Σε αντίθεση με το απλογραφικό σύστημα, δεν υπάρχει ανάλογη δυνατότητα διότι ο προϋπολογισμός έχει ως βάση τον προϋπολογιστικό κόστος παρελθόντων ετών και περιορίζει την διάθεση των χρημάτων στο ύψος των εγκεκριμένων πιστώσεων. Στην διπλογραφία επίσης, η αυτονομία και η αυτοτέλεια θεωρούνται από τις βασικές αρχές λογιστικής παρακολούθησης των λογαριασμών. Στην απλογραφική μέθοδο, ο τρόπος με τον οποίο καταρτίζεται ο προϋπολογισμός δεν επιτρέπει την εφαρμογή αυτών των βασικών αρχών.

Αλλά και ως προς την παρουσίαση του ισολογισμού και απολογισμού, η απλογραφική μέθοδος, προβάλλει τον βαθμό υλοποίησης του προϋπολογισμού και ο ισολογισμός απεικονίζει την ταμειακή κίνηση του ιδρύματος. Ενώ η διπλογραφική μέθοδος εμφανίζει τον βαθμό υλοποίησης των αρχικών στόχων της διοίκησης. Στον απολογισμό και στον ισολογισμό παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση του νοσοκομείου σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Αξιοσημείωτο επίσης είναι η διαφορά των δύο συστημάτων ως προς την καταχώρηση και την ταξινόμηση των εσόδων και των εξόδων. Με το διπλογραφικό σύστημα, το οποίο εφαρμόζει την Γενική Λογιστική, τα έσοδα και τα

έξοδα ταξινομούνται με βάση τους κωδικούς που ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο και καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίησή τους. Στο απλογραφικό σύστημα, η ταξινόμηση γίνεται με τη χρήση του δεκαδικού κωδικού συστήματος και επιτρέπεται η καταχώρηση μόνο των βεβαιωμένων εσόδων και εξόδων, στον προϋπολογισμό.

Ακόμα μια μεγάλη διαφορά είναι ο ορισμός των εσόδων και των εξόδων μεταξύ των 2 μεθόδων. Έτσι, για το διπλογραφικό σύστημα έσοδο αποτελεί κάθε αύξηση, ενώ έξοδο κάθε μείωση της καθαρής θέσης του νοσοκομείου, η οποία προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητάς του. Ενώ για το απλογραφικό σύστημα, έσοδο θεωρείται το βεβαιωμένο και εισπρακτέο ποσό μέσα στη χρήση και έξοδο, κάθε πληρωμή χρηματικού εντάλματος.

Το βασικό μειονέκτημα του απλογραφικού συστήματος είναι ότι δεν μπορεί να αξιολογήσει με τον καλύτερο τρόπο το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, όταν η ροή της δεν αφορά την τρέχουσα περίοδο. Επίσης δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις πληροφόρησης πάνω στο ενεργητικό και το παθητικό, αλλά ούτε και στην επίδραση των τρεχουσών προβλέψεων των αποθεματικών και των υπερβολικών ληξιπρόθεσμων.

Μια βασική και χαρακτηριστική αδυναμία του Δημόσιου Λογιστικού είναι η μη παρακολούθηση του κόστους. Η έννοια του κόστους δεν υπάρχει στο Δημόσιο Λογιστικό. Είναι σαφής επίσης η αδυναμία παρακολούθησης της κατανάλωσης των υλικών, εκ μέρους των ΚΑΕ του προϋπολογισμού των Δημόσιων Νοσοκομείων. Επίσης το απλογραφικό σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού δεν λαμβάνει υπόψη του τις αποσβέσεις (των κτιρίων, μηχανημάτων, επίπλων κ.λ.π.), και δεν δίνει τελικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της ετήσιας δραστηριότητας του Νοσοκομείου.

Οι συναλλαγές των εξόδων εμφανίζονται κατά την πληρωμή τους και των εσόδων κατά την είσπραξή τους. Δεν παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις με ιδιαίτερο κωδικό. Για τη Δημόσια Διοίκηση σημασία είχε η απλή μέτρηση της συνολική διαφοράς των δύο ποσών. Το κράτος αποκτούσε τον ρόλο του εξισορροποιητή μεταξύ των χρηματικών ροών, προσπαθώντας να ισοσκελίσει τα χάσματα, όπου αυτά καταγράφονταν.

Η οικονομική λειτουργία (των ιατρικών τμημάτων, εργαστηρίων κ.λ.π.) δεν απεικονίζεται γιατί δεν προβλέπεται η παρακολούθησή της. Ως εκ τούτου δεν παρακολουθείται το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ούτε το κόστος των επιμέρους τμημάτων του Νοσοκομείου και αγνοείται παντελώς ο τρόπος σχηματισμού του. Το μόνο που επιμετρύται είναι το τελικό έξοδο όπου αυτό πληρωθεί. Επίσης, δεν υπάρχει υποχρέωση παρακολούθησης της πάγιας περιουσίας, της διάρθρωσης της και της αξίας της. Μια σημαντική πηγή πλούτου, που όχι μόνο παραμένει ανεκμετάλλευτη αλλά και απαξιώνεται με το πέρασμα του χρόνου. Με το απλογραφικό σύστημα, δεν υπάρχει τελικό αποτέλεσμα για την ετήσια δραστηριότητα των Δημόσιων Νοσοκομείων. Δεν υπάρχει δηλαδή υποχρέωση σύνταξης οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως. Με αυτόν τον τρόπο σημαντικές δαπάνες (όπως π.χ. οι αποσβέσεις κτιρίων, μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού) δεν εμφανίζονται γιατί δεν προβλέπεται η παρακολούθησή τους από το Δημόσιο Λογιστικό. Τονίζεται η αδυναμία προσδιο-

ρισμού της προέλευσης και της διάρθρωσης των ελλειμμάτων ως αποτέλεσμα του χάσματος μεταξύ των εσόδων και των εξόδων. Τα Δημόσια Νοσοκομεία φυσικό είναι να αγνοούν το ύψος των ίδιων κεφαλαίων τους και την σύνθεση τους, επειδή δεν έχουν υποχρέωση να τα παρακολουθούν.

, Προκύπτει, η χρονική στέρωση στην ενημέρωση των δύο συστημάτων, γιατί στο μεν δημόσιο λογιστικό υπάρχει μία μόνο εγγραφή κατά την εξόφληση του σχετικού εντάλματος στον προμηθευτή, ενώ στο διπλογραφικό έχουμε λογιστική εγγραφή, την στιγμή που λαμβάνουμε το τιμολόγιο με το φαρμακευτικό υλικό, και μια δεύτερη λογιστική εγγραφή όταν εξοφλείται ο προμηθευτής.

Συνεπώς, με το διπλογραφικό σύστημα η πληροφορία (τι χρωστάμε στον προμηθευτή) είναι διαθέσιμη άμεσα και έγκαιρα μέσω του συστήματος των λογαριασμών που τηρούνται από το Λογιστήριο του Νοσοκομείου, και στην προκείμενη περίπτωση είναι ο λογαριασμός 50 “Προμηθευτές”. Στο Δημόσιο Λογιστικό δεν υπάρχει αντίστοιχος λογαριασμός που να εμφανίζει τις υποχρεώσεις, όπως δεν υπάρχει και αντίστοιχος λογαριασμός που να παρακολουθεί τις απαιτήσεις, ενώ αντίθετως στη Γενική Λογιστική έχουμε το λογαριασμό 30 “Απαιτήσεις” στο οποίο καταχωρούμε με την έκδοσή τους, τις αποδείξεις παροχών υπηρεσιών που εκδίδει το τμήμα κινήσεως του Νοσοκομείου προς τα Ασφαλιστικά Ταμεία.

Επίσης η έννοια του ταμείου δεν υπάρχει στο Δημόσιο Λογιστικό, αλλά προκύπτει από την διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των γραμματίων εισπραχθείσας και των χρηματικών ενταλμάτων, αντίθετα στο Διπλογραφικό το ταμείο εμφανίζεται αυτούσιο μέσα από το λογαριασμό 38 “Χρηματικά Διαθέσιμα.”

Έχει μεγάλη σημασία να δούμε τις έννοιες «έσοδα» και «έξοδα» από την πλευρά της λογιστικής. Σαν έσοδα, λοιπόν στη λογιστική είναι κάθε αύξηση της καθαρής θέσης του Νοσοκομείου που προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας του. Ενώ σαν έξοδα είναι η μείωση, της καθαρής θέσεως του Νοσοκομείου που προέρχεται από την δραστηριότητα του. Έτσι π.χ. η έκδοση απόδειξης παροχών υπηρεσιών για Νοσήλια μηνός Δεκεμβρίου 2000 των ασφαλισμένων του ΙΚΑ στο διπλογραφικό σύστημα θεωρούνται σαν έσοδα της χρήσεως 2000, και καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 “Έσοδα δραστηριότητας ΝΠΔΔ” με χρέωση του λογαριασμού 30 “Απαιτήσεις από πώληση αγαθών και υπηρεσιών.” Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην προκείμενη περίπτωση, περιμένει τότε θα εισπραχθεί το ποσό, για να το καταχωρήσει.

Επίσης π.χ. η ανάλωση φαρμάκων, στο διπλογραφικό σύστημα, αποτελεί έξοδο της χρήσης που αυτά αγοράστηκαν με βάση το σχετικό τιμολόγιο. Ενώ αντίθετα στο Δημόσιο Λογιστικό, θεωρούνται σαν έξοδα, όταν εξοφληθεί το σχετικό τιμολόγιο.

Φαίνεται λοιπόν, η διαφορετική λειτουργία των δύο συστημάτων και η αναμφισβήτητη υπεροχή του διπλογραφικού συστήματος λόγω των δυνατοτήτων του, στην παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων πληροφοριών. Μέσω της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος δίνεται η δυνατότητα εμφάνισης

των εσόδων και των εξόδων καθώς και των συνολικών αποτελεσμάτων από τη δραστηριότητα των νοσοκομείων. Παρουσιάζονται οι λογιστικές αρχές που πρέπει να τηρούνται για την απογραφή και την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. πάγια αποθέματα) και καθορίζεται η μορφή των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης (π.χ. ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης).

Γίνεται αντιληπτό ότι με την απλογραφική μέθοδο δεν υπάρχει η δυνατότητα πληροφόρησης για την πραγματική οικονομική κατάσταση των δημόσιων νοσοκομείων καθώς βασίζεται αποκλειστικά και μόνο στην παρακολούθηση των ταμειακών τους κινήσεων. Αντιθέτως, η διπλογραφική μέθοδος βοηθάει την διοίκηση να λάβει ορθολογικές αποφάσεις και να διαχειριστεί αποτελεσματικά τους πόρους των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Έτσι, με τη διπλογραφική μέθοδο, επιτυγχάνεται ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των λογιστικών γεγονότων από όλες τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας και τηρούνται οι ίδιοι λογαριασμοί για τα ίδια γεγονότα. Η συγκέντρωση των πληροφοριών γίνεται με συστηματικό τρόπο, μέθοδο και τεχνική, διέπεται από αρχές και διακρίνεται από θεσμοθετημένη δομή. Η άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης και η λήψη ορθολογικών αποφάσεων των Νοσοκομείων, στηρίζεται στις πληροφορίες που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία και τους λογαριασμούς που τηρούνται σ' αυτά.

Σημαντικό μειονέκτημα της απλογραφικής μεθόδου είναι ότι δεν επιτρέπει την παρακολούθηση των χρηματικών ροών μιας μονάδας υγείας. Τα προβλήματα του δημόσιου λογιστικού είναι τέσσερα και είναι τα εξής^[15]:

1. Είναι αδύνατον να συσχετισθεί η χρήση των πόρων με τα αποτελέσματα δυσκολεύοντας την αξιολόγηση της απόδοσης μιας μονάδας
2. Οι χρεώστες και οι πιστωτές δεν παρακολουθούνται από το δημόσιο λογιστικό. Κάτι τέτοιο είναι αρνητικό για την αξιολόγηση των νοσοκομειακών μονάδων, διότι αυτές έχουν μεγάλο χρέος προς τους πιστωτές τους και ταυτόχρονα έχουν αυξημένες απαιτήσεις από τους χρεώστες.
3. Δεν είναι δυνατή η εκ των υστέρων παρακολούθηση των αποτελεσμάτων της χρήσης των επενδύσεων σε εξοπλισμό.
4. Είναι το θέμα των αναλωσίμων και των φαρμάκων σκευασμάτων (δεν ακολουθούνται πάντα διαφανείς πρακτικές).

Επιπροσθέτως, με το δημόσιο λογιστικό δεν προβλέπεται η λογιστική παρακολούθηση των ιατρικών τμημάτων και των εργαστηρίων. Με το δημόσιο λογιστικό δεν είναι δυνατή η παρακολούθηση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών και συνεπώς δεν είναι δυνατή η διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο δημιουργείται το κόστος. Ακόμα δεν υπάρχει παρακολούθηση της αξίας και της αξιολόγησης της πάγιας περιουσίας μιας νοσοκομειακής μονάδας. Άμεσα συνδεδεμένο με τα παραπάνω είναι και η μη παρακολούθηση των αποσβέσεων. Αξίζει να σημειωθεί ότι με βάση το δημόσιο λογιστικό οι νοσοκομειακές μονάδες δεν είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης. Συνεπώς η παρακολούθηση των ελλειμμάτων είναι

15. The case of the Greek National Health System, H. Tsoukas with A. Ballas, Humans Relations 2004

πάρα πολύ δύσκολη ενώ ταυτόχρονα τα νοσοκομεία αγνοούν το ύψος και την σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων τους.

2.5 Τα λογιστικά συστήματα στον κλάδο της υγείας

2.5.1 Οι ιδιωτικές μονάδες υγείας στην Ελλάδα

Στις ιδιωτικές επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.000.000 ευρώ όπως και στα ιδιωτικά νοσοκομεία, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας βιβλία) γίνεται με την υποχρεωτική εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου ή την μεθοδολογία των συστημάτων αναλυτικής λογιστικής, τα οποία εφαρμόζονται με τη βοήθεια της Γενικής Λογιστικής^[16] και σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η λογιστική βάση, υπολογισμού των εσόδων και των εξόδων είναι η δεδουλευμένη βάση, ενώ στο τέλος της χρήσης συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, Διάθεση Κερδών) που απεικονίζουν την περιουσιακή και κεφαλαιακή διάρθρωση, τις υποχρεώσεις και τα αποτελέσματα της εταιρίας. Στις ιδιωτικές μονάδες ισχύει ο Ν.1041/1980 (άρθρα 47,48 και 49) του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)^[17]. Στην Ελλάδα έχει αναπτυχθεί το Ελληνικό Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Μονάδων Υγείας (Κ.Λ.Σ.Μ.Υ.) το οποίο έχει ως βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980) και το Π.Δ.146/2003^[18]. Το Κ.Λ.Σ.Μ.Υ. διαφοροποιείται από το ΕΓΛΣ, κυρίως ως προς την ανάλυση των λογαριασμών. Παράλληλα με την Γενική Λογιστική στον ιδιωτικό τομέα, παρακολουθούνται και οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής (ομάδα 9), οι οποίοι βοηθούν στην σύνταξη προϋπολογισμών αφού αποτελούν βασικό εργαλείο κοστολόγησης. Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ευρεία εφαρμογή στον ιδιωτικό τομέα και σήμερα, εφαρμόζονται και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις Ιδιωτικές μονάδες υγείας. Μάλιστα από το 2006 οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά διατυπώνονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων.

Βασικό εργαλείο διοίκησης στις ιδιωτικές μονάδες υγείας είναι ο προϋπο-

16. Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας, Πολύζος Μ. Νικόλαος, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007, σελίδα 203

17. Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας, Πολύζος Μ. Νικόλαος, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007, σελίδα 229

18. Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας, Πολύζος Μ. Νικόλαος, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007, σελίδα 286

λογισμός. Μέσω του προϋπολογισμού, οι μονάδες σχεδιάζουν τον προγραμματισμό της χρονιάς, επιτυγχάνουν καλύτερη οργάνωση, συντονισμό αλλά και έλεγχο της πορείας της μονάδας, βάσει των στόχων που θέτουν. Ο προϋπολογισμός συμβάλλει στην χάραξη και παρακολούθηση ενός ισορροπημένου προγράμματος ανάπτυξης, ο οποίος είναι βασικός μακροχρόνιος στόχος των ιδιωτικών μονάδων. Η διαδικασία προϋπολογισμού περιλαμβάνει τα παρακάτω^[19]:

- Προετοιμασία προγράμματος υπηρεσιών υγείας που θα προσφέρονται από την μονάδα
- Προετοιμασία προϋπολογισμού κόστους και διαφόρων εξόδων λειτουργίας
- Προετοιμασία προϋπολογισμού αποτελεσμάτων χρήσης
- Προετοιμασία προϋπολογισμένου ισολογισμού
- Προετοιμασία ταμειακού προϋπολογισμού

Αξιοσημείωτη είναι η διαφορά μεταξύ ιδιωτικού και δημόσιου τομέα υγείας ως προς τις πηγές χρηματοδότησης τους. Η διαφορά αυτή είναι πολύ σημαντική για την σύνταξη και την τήρηση των προϋπολογισμών. Οι πηγές χρηματοδότησης μιας ιδιωτικής μονάδας υγείας είναι:

- Αυτοχρηματοδότηση
- Ρευστοποίηση πάγιων στοιχείων του ενεργητικού
- Πόροι τρίτων (δάνεια, επιχορηγήσεις)
- Πόροι μετόχων μέσω της αύξησης κεφαλαίου

Για να επιτύχουν αποτελεσματικό έλεγχο, των εσόδων και των εξόδων οι ιδιωτικές μονάδες χρησιμοποιούν εργαλεία χρηματοοικονομικής διοίκησης για την λήψη αποφάσεων. Ένα τέτοιο είναι η ανάλυση νεκρού σημείου η οποία απεικονίζει την σχέση των δαπανών και των εσόδων σε διάφορα επίπεδα προσφοράς υπηρεσιών υγείας. Ο στόχος είναι η λειτουργία της μονάδας να μην έχει ζημίες. Επίσης, για την αξιολόγηση των επενδύσεων η διοίκηση της ιδιωτικής μονάδας χρησιμοποιεί εργαλεία όπως η απόδοση της επένδυσης (Return on Investment – ROI), ή περίοδος επιστροφής των επενδυμένων κεφαλαίων (Payback Period), ή καθαρά παρούσα αξία (Net Present Value – NPV) καθώς και τον δείκτη εσωτερικής απόδοσης (Internal Rate of Return).

Όλα τα παραπάνω θα μπορούσαν να μεταφερθούν στις δημόσιες μονάδες υγείας κάτω από προϋποθέσεις, καθώς η μόνη σημαντική διαφορά των δημόσιων μονάδων υγείας είναι η κοινωνική πολιτική που ασκείται από το Κράτος μέσω αυτών.

19. Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας, Πολύζος Μ. Νικόλαος, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007, σελίδα 198 - 199

2.5.2 Οι δημόσιες μονάδες υγείας

Το Ελληνικό σύστημα υγείας έχει ακολουθήσει μια εξελικτική ανοδική πορεία κατά το δεύτερο μισό του 20^{ου} αιώνα επηρεασμένο αρνητικά από αντιμαχόμενες πολιτικές δυνάμεις. Η πρώτη προσπάθεια αλλαγής έγινε με το νόμο 1397/1983, με τον οποίο έγινε η ενοποίηση των ασφαλιστικών φορέων. Κάτι τέτοιο όμως δεν ολοκληρώθηκε και το Κράτος εστίασε στην εξάπλωση των νοσοκομείων ανα την επικράτεια. Την δεκαετία του 1980, πολλά δημόσια νοσοκομεία λειτουργούσαν με τη μορφή Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.). Αυτή η διαδικασία καταργήθηκε στα τέλη της δεκαετίας του 1980 καθώς όλες οι δημόσιες μονάδες υγείας ήταν υπό την εποπτεία του Κράτους. Έτσι, άλλαξαν νομικό καθεστώς και από Ν.Π.Ι.Δ. έγιναν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.).

Το Λογιστικό Σύστημα που εφαρμόζαν τα νοσοκομεία της χώρας ήταν η Απλογραφική Μέθοδος, με την χρήση του Δημόσιου Λογιστικού Σχεδίου. Το σχέδιο αυτό βασίζεται στην απλογραφική διατύπωση εγγράφων στο ημερολόγιο ταμείου με τον διαχωρισμό του σε έσοδα και έξοδα^[20]. Κατά το Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο, όπως προαναφέρθηκε το έσοδο συνδυάζεται με την είσπραξη μετρητών ενώ το έξοδο αναγνωρίζεται όταν γίνεται δαπάνη μετρητών.

Αρχικά η κεντρική εξουσία συντάσσει προϋπολογισμούς για τις επενδύσεις, τις οποίες θα αναλάβει ο δημόσιος τομέας κατά την διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Αυτοί οι προϋπολογισμοί αποτελούν ένα εργαλείο σχεδιασμού και προγραμματισμού των εξόδων από την μεριά του κράτους, ενώ για τους δημόσιους οργανισμούς αποτελούν οδηγό για τον σχεδιασμό των εξόδων τους. Με αυτή την έννοια, οι προϋπολογισμοί αποτελούν ένα περιοριστικό παράγοντα για την λειτουργία των δημόσιων οργανισμών.

Η πρώτη προσπάθεια αλλαγής τους έγινε το 1992 με το Ν.2071/1992 και αφορούσε στους προϋπολογισμούς των νοσοκομειακών μονάδων. Συγκεκριμένα, διαχώριζε ποιές επενδυτικές δαπάνες θα καλύπτονταν από τον κρατικό προϋπολογισμό και ποιές όχι. Το 1996, λόγω ελλείματος του προϋπολογισμού, το ελληνικό κράτος έπρεπε να πάρει δραστικά μέτρα ελέγχου του ελλείματος του, ώστε να πληρεί τα κριτήρια ένταξης στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση (Ο.Ν.Ε.). Το 1997 έγινε ένα αποφασιστικό βήμα για την βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα, με την θέσπιση ενός Ενοποιημένου Λογιστικού Συστήματος Εποπτείας των νοσοκομειακών μονάδων. Η βασική αλλαγή του συστήματος αυτού, ήταν ο τρόπος με τον οποίο ένας δημόσιος οργανισμός, θα αντλούσε χρήματα, είτε με τη μορφή δανείου, είτε με τη μορφή της επιχορήγησης και επι-

20. Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας, Πολύζος Μ. Νικόλαος, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007, σελίδα 175

δότησης. Με το νέο καθεστώς οι οργανισμοί αξιολογούνταν βάσει της αξιοποίησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους. Το ίδιο έτος το κράτος, ψήφισε το Νόμο 2519/1997, ο οποίος ουσιαστικά εισήγαγε την διπλογραφική μέθοδο στον κλάδο της υγείας. Η διπλογραφική μέθοδος όμως εισάχθηκε μετά το 1999, όπου και ολοκληρώθηκε το έργο του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής, το οποίο είχε αναθέσει στο Οικονομικό Επιμελητήριο την δημιουργία του Σχεδίου Λογιστικής Τυποποίησης στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Το Σχέδιο Λογιστικής Τυποποίησης ήταν επηρεασμένο από την πρακτική που ακολουθούσαν οι οργανισμοί του ιδιωτικού τομέα. Το πρόβλημα της Κοστολόγησης στους δημόσιους οργανισμούς, επιλύθηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 205/1998, το οποίο επέτρεπε στον κάθε δημόσιο οργανισμό να προσαρμόζει το σύστημα κοστολόγησης βάσει των ιδιαίτερων αναγκών του, με υποχρεωτική εφαρμογή του Προεδρικού Διατάγματος την 1/1/2000. Με το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003, με τίτλο «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Μονάδων Υγείας» καθιερώνεται για πρώτη φορά το Διπλογραφικό Σύστημα στο Δημόσιο Λογιστικό^[21]. Η εισαγωγή της Γενικής Λογιστικής στον κλάδο της υγείας έγινε με το άρθρο 29 παράγραφος 3 του Ν.2519/1997, το οποίο εξειδικεύτηκε με το Π.Δ. 205/ΦΕΚ 163/15-7-1998, «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημόσιου Δικαίου».

Η εκτενής χρήση της λογιστικής, η πίστη στις μεθόδους διοίκησης που χρησιμοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα και η δυσπιστία απέναντι στους δημόσιους υπαλλήλους ήταν οι λόγοι οι οποίοι οδήγησαν το Κράτος στην απόφαση αλλαγής του Λογιστικού Συστήματος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Παρ'όλο που συνάντησε πολλές δυσκολίες η αλλαγή του Λογιστικού συστήματος, λόγω της εισαγωγής πολλών στοιχείων από τον ιδιωτικό τομέα χωρίς πρώτα να αξιολογηθεί του τι ήταν εφικτό να πραγματοποιηθεί, η απόφαση εισαγωγής του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας ήταν μια κίνηση προς την σωστή κατεύθυνση. Άλλωστε, για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης μιας μονάδας υγείας χρειάζεται η επεξεργασία σύγχρονων και πραγματικών ετήσιων προϋπολογισμών σε εθνικό, τοπικό και περιφερειακό επίπεδο. Για να γίνει αυτό απαιτείται ένα σύγχρονο λογιστικό σύστημα παρακολούθησης το οποίο λειτουργεί παράλληλα με ένα γενικότερο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα, ώστε μέσω των κατάλληλων μηχανογραφημένων λογιστικών συστημάτων να έχουμε την πραγματική, συνολική και τμηματική ανάλυση, κόστους και εσόδου.

21. Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας, Πολύζος Μ. Νικόλαος, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ 2007,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Μετά από πολλές αναβολές και παλινωδίες τα Δημόσια Νοσοκομεία της χώρας μας αντιμετώπισαν την 1/1/2003 μια μεγάλη πρόκληση. Την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος, με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003).

Το ανωτέρω Προεδρικό Διάταγμα, αποτελεί τον καταστατικό χάρτη των ΠΕ.Σ.Υ.Π., δεδομένου ότι αλλάζει ριζικά την μέχρι σήμερα παρακολούθηση της Οικονομικής Διαχείρισης των Δημόσιων Νοσοκομείων και επιβάλλει, η παρακολούθηση των οικονομικών να στηρίζεται στο ενιαίο, σύγχρονο και επιστημονικό Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα. Είναι προφανές ότι μετά την εφαρμογή του Ν. 2889/01 με την Υγειονομική Μεταρρύθμιση και τις αλλαγές που επέφερε στο Ε.Σ.Υ., ήταν αδύνατη η συνέχιση της παρακολούθησης των οικονομικών των Δημόσιων Νοσοκομείων με το Δημόσιο Λογιστικό. Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δ.Μ.Υ. (ΠΔ 146/2003) προβλέπει την ταυτόχρονη λειτουργία τριών αυτόνομων λογιστικών κυκλωμάτων, τα οποία είναι:

- Το κύκλωμα Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής
- Το κύκλωμα Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής
- Το κύκλωμα Λογαριασμών της Δημόσιας Λογιστικής

3.1 Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο

Έχοντας τις βάσεις του στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο εφαρμόζεται στη χώρα μας για τις επιχειρήσεις από το 1980 (Π.Δ.1123/1980), το Π.Δ. αποτελεί μετεξέλιξη στον κλάδο της δημόσιας υγείας. Όπως στο ΕΓΛΣ έτσι και εδώ έχουμε να πραγματευτούμε με 10 ομάδες λογαριασμών και 3 ανεξάρτητα, αυτόνομα και συλλειτουργούντα λογιστικά κυκλώματα. Οι ομάδες από το 1 έως το 8 αφορούν το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής που καταγράφει λογιστικά οικονομικά γεγονότα, τα οποία διαδραματίζονται σε ένα δημόσιο φορέα υγείας και επηρεάζουν την περιουσιακή του κατάσταση. Η ομάδα 9 αναφέρεται στο κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής το οποίο με κατάλληλους μερισμούς περιγράφει την κοστολογική λειτουργία και οργάνωση του νοσοκομείου. Τέλος η ομάδα 10 απεικονίζει το ανεξάρτητο και αυτόνομο κύκλωμα των Λογαριασμών Τάξεως και έχει ως σκοπό την καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων τα οποία βρίσκονται υπό την κατοχή μιας δημόσιας μονάδας υγείας.

Οι οικονομικές πληροφορίες που παράγουν τα τρία λογιστικά κυκλώματα μπορούν να είναι αξιοποιήσιμες από την διοίκηση, βραχυχρόνια ή μακροχρόνια. Με λίγα λόγια ο σκοπός του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου είναι να απεικονίσει λογιστικά όλες τις λειτουργίες ενός νοσοκομείου με λογιστικές εγγραφές ώστε να δοθούν στην διοίκηση πολύτιμες πληροφορίες σχετικά με τις λειτουργίες του νοσοκομείου.

Οι δέκα ομάδες λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου αποτελούνται η κάθε μία από δέκα πρωτοβάθμιους (ή συγκεντρωτικούς) λογαριασμούς. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί ονομάζονται έτσι, διότι έχουν έναν γενικότερο χαρακτήρα ούτως ώστε να καταγράψουν τα οικονομικά μεγέθη κάθε βασικής δομής ενός δημόσιου φορέα υγείας. Για την επιμέρους λειτουργίες ομοίων κατηγοριών λογαριασμών οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται ως δέντρο σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους με βάση τις κατευθύνσεις του Π.Δ. 146/2003.

Πιο συγκεκριμένα η κωδικοποίηση και η ταξινόμηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα. Οι λογαριασμοί κάθε ομάδας έχουν ως πρώτο αραβικό ψηφίο το ψηφίο της ομάδας που ανήκουν. Σε κάθε ομάδα είναι δυνατόν να σχηματίζονται μέχρι 10 πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη στο αραβικό ψηφίο το οποίο υποδηλώνει την ομάδα στην οποία ανήκει ο λογαριασμός, των ψηφίων 0,1,2,3,4,5,6,7,8 και 9.

Κάθε πρωτοβάθμιος αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιος με το εκατονταδικό σύστημα. Με τη σειρά του, κάθε δευτεροβάθμιος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους ή αναλυτικότερης βαθμίδας κατά το εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα. Οι δημόσιοι φορείς υγείας, για την κάλυψη των περιπτώσεων που δεν αντιμετωπίζονται από τους υφιστάμενους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς έχουν τη δυνατότητα να δημιουργούν και άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, εκτός από εκείνους που εμφανίζονται στο σχέδιο λογαριασμών και να τους εντάσσει στους κωδικούς αριθμούς που τελειώνουν σε 90 – 99, όταν οι κωδικοί αυτοί αριθμοί δεν έχουν καταληφθεί από δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του σχεδίου. Από τον περιορισμό αυτό εξαιρούνται οι δευτεροβάθμιοι των ομάδων 2 και 7, καθώς και οι πρωτοβάθμιοι 30 και 52.

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής έχει τη δυνατότητα να συμπληρώνει τους κενούς κωδικούς αριθμούς που τελειώνουν σε 00 – 89 με νέους δευτεροβάθμιους για την αντιμετώπιση των εκάστοτε αναγκών των δημόσιων μονάδων υγείας. Υποχρεωτικής τήρησης είναι οι υπογραμμισμένοι λογαριασμοί που εμφανίζονται στο Π.Δ. 146/2003. Τέλος, κάθε δημόσιος φορέας υπηρεσιών υγείας που για κάθε πράξη χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση είναι υποχρεωμένος να χρησιμοποιεί τον λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί οποιονδήποτε άλλο, έστω και αν υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί^[22].

22. Λογιστικό σύστημα και κοστολόγηση των νοσοκομείων, Εκπαιδευτικό υλικό του τμήματος Κοινωνικής Διοίκησης, Σ. Γκούμας 2005

3.2 Η γενική λογιστική

Οι ομάδες των λογαριασμών 1 έως 8 του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των δημόσιων μονάδων υγείας, συγκροτούν το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής και έχουν ως σκοπό να καταγράψουν τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τη δημόσια μονάδα παροχής υπηρεσιών υγείας σε σχέση με το εξωτερικό περιβάλλον. Χωρίζονται σε δύο κύριες κατηγορίες ομάδων, η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει τους λογαριασμούς ισολογισμού με τις ομάδες 1 έως 5 και η δεύτερη κατηγορία τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων με τις ομάδες 6 έως 8. Ο ισολογισμός είναι μια καταστατική δήλωση κατάλληλων οικονομικών μεγεθών που ανά διαχειριστική περίοδο καταγράφει την περιουσιακή κατάσταση και τις μεταβολές του φορέα για τον οποίο συντάχθηκε, ενώ τα αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζουν το οικονομικό αποτέλεσμα που πέτυχε η δημόσια μονάδα υγείας για την χρήση που κλείνει.

Οι οχτώ ομάδες λογαριασμών εμφανίζουν όλα τα κατάλληλα χαρακτηριστικά ώστε να παρουσιάζουν τις συναλλαγές του δημόσιου φορέα υγείας με τρίτους, αλλά και να δηλώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην κατοχή του. Έτσι η πρώτη ομάδα αναφέρεται στο πάγιο ενεργητικό, η δεύτερη στα αποθέματα, η Τρίτη στα χρηματικά ισοδύναμα, η τέταρτη στην καθαρή θέση, στις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, η Πέμπτη στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, η έκτη στα οργανικά έξοδα κατά είδος, η έβδομη στα οργανικά έσοδα κατά είδος και η όγδοη στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων. Επιγραμματικά οι 8 ομάδες είναι οι ακόλουθες:

➤ **ΟΜΑΔΑ 1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**

Μας δίνονται πληροφορίες για τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία (υλικά ή άυλα αγαθά, αξίες και δικαιώματα) που αποκτά η μονάδα υγείας για διαρκή ή μόνιμη χρήση, όπως είναι τα Στοιχεία Κτήσεως, Αποσβέσεις, Τόπος Εγκατάστασης, Βελτιώσεις, Προσθήκες, ύπαρξη βαρών κ.λ.π.. Οι εν λόγω πληροφορίες είναι διαθέσιμες άμεσα επειδή η παρακολούθηση των μεταβολών καταστάσεων ή ιδιοτήτων γίνεται μέσω του τηρούμενου υποχρεωτικά με βάση το ΠΔ 146/2003, βιβλίου Μητρώου Παγίων.

➤ **ΟΜΑΔΑ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Μας δίνονται πληροφορίες για τα αποθέματα της μονάδας υγείας που προέρχονται από απογραφή, ή από αγορά, ή από ιδιοπαραγωγή, ή από ανταλλαγή, ή από δωρεά, ή από εισφορά σε είδος. Τα υλικά των Νοσοκομείων παρακολουθούνται σε μερίδες αποθήκης κατά ποσότητα και αξία. Η εισαγωγή και ανάλωση τους παρακολουθούνται λογιστικά κατά είδος στην Γενική Λογιστική και κατά προορισμό στην Αναλυτική

Λογιστική. Έτσι η διοίκηση των Δημόσιων Νοσοκομείων έχει σαφή εικόνα της παραλαβής, διακίνησης και ανάλωσης των πάσης φύσεως υλικών. Μάλιστα της δίνεται η δυνατότητα να ασκεί έλεγχο και να είναι σε θέση να προγραμματίζει τις μελλοντικές προμήθειες για την κάλυψη των αναγκών της.

➤ **ΟΜΑΔΑ 3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ**

Μας δίνονται πληροφορίες για τις Απαιτήσεις και τα Χρηματικά Διαθέσιμα. Περιέχονται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις (ασφαλούς είσπραξης, επισφαλείς, επίδικες), τα αξιόγραφα, τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας υγείας. Γίνεται αναλυτική παρακολούθηση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων ανά ασφαλιστικό ταμείο, των χρεογράφων και των χρηματικών διαθεσίμων. Επίσης παρακολουθούνται και οι μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού.

➤ **ΟΜΑΔΑ 4 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

Μας δίνονται πληροφορίες για την Καθαρή Περιουσία ή Καθαρή θέση και τις τυχόν μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις των μονάδων υγείας. Η σύνθεση και το ύψος των ιδίων κεφαλαίων, οι ληφθείσες επιχορηγήσεις επενδύσεων αναλυτικά ανά προέλευση, ο σχηματισμός προβλέψεων για κάλυψη μελλοντικών ζημιών. Οι πληροφορίες αυτές αποβλέπουν στη σωστή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης των Δημόσιων Νοσοκομείων. Η Καθαρή θέση αποτελείται από το κεφάλαιο και το κάθε είδος και φύσεως αποθεματικά και από το αποτέλεσμα εις νέο (πλεόνασμα ή έλλειμα).

➤ **ΟΜΑΔΑ 5 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

Μας δίνονται πληροφορίες για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Οι συναλλαγές των Δημόσιων Νοσοκομείων είναι χιλιάδες και η αξία τους ανέρχεται σε πολλά εκατομμύρια ευρώ. Συνεπώς, η Διοίκηση θέλει να γνωρίζει σε κάθε στιγμή τι ποσό, σε ποιούς και από ποιά αιτία οφείλει. Η τόσο κεφαλαιώδης αυτή πληροφορία δίνεται εύκολα, γρήγορα και σωστά από τους λογαριασμούς. Επιπρόσθετα παρακολουθούνται και οι μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού στους οποίους καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσης που προεισπράττονται.

➤ **ΟΜΑΔΑ 6 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΈΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ**

Μας δίνονται πληροφορίες για τα Οργανικά Έξοδα κατ' είδος. Παρουσιάζονται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή δραστηριότητα της χρήσεως, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Οι πληροφορίες αυτές είναι άμεσα διατεθειμένες και

σημαντικές για την διοίκηση που αφορούν το είδος των εξόδων, το ποσό των εξόδων και τον προορισμό των εξόδων.

➤ **ΟΜΑΔΑ 7 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΈΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ**

Μας δίνονται πληροφορίες για τα Οργανικά Έσοδα κατ' είδος. Η παρακολούθηση των εσόδων ανάλογα με το είδος και την προέλευση τους. Η πληροφορία για τα έσοδα κάθε τομέα ανά μήνα ή ανά ασφαλιστικό ταμείο ή ανά ιδιώτη.

➤ **ΟΜΑΔΑ 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Μας δίνονται πληροφορίες για το Αποτέλεσμα της Δραστηριότητας. Σε αυτή την ομάδα ανήκουν οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, μικτών και καθαρών, καθώς και οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των μη προσδιοριστικών μικτών αποτελεσμάτων, εξόδων και εσόδων εκμετάλλευσης. Στην ίδια ομάδα εμπεριέχονται, οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, καθώς και λογαριασμοί προσδιορισμού και διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσεως. Τα δημόσια νοσοκομεία αποκτούν την δυνατότητα παρακολούθησης του αποτελέσματος της δραστηριότητας τους είτε σε μηνιαία είτε σε ετήσια βάση. Θα συντάσσουν και θα δημοσιεύουν πλέον, Ισολογισμό και Αποτελέσματα Χρήσεως

Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής όπως προαναφέραμε ακολουθούν το δεκαδικό σύστημα κωδικοποίησης μόνο για τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς. Συγκεκριμένα, οι λογαριασμοί κάθε ομάδας έχουν ως πρώτο αραβικό ψηφίο, το ψηφίο της ομάδας. Σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι 10 πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη στο αραβικό ψηφίο της ομάδας των ψηφίων 0,1,2,3,4,5,6,7,8,9. Για τους δευτεροβάθμιους το εκατονταδικό σύστημα και για τους τεταρτοβάθμιους το χιλιαδικό ή το δεκαχιλιαδικό σύστημα, ανάλογα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

3.3 Η αναλυτική λογιστική

Η λογιστική παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων και η εκτίμηση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9). Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως επιδιώκει τον λογιστικό προσδιορισμό του

λειτουργικού κόστους, του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, του κόστους των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, καθώς και τον λογιστικό προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αποτελεσμάτων σε βραχυχρόνια και ετήσια βάση. Με σκοπό να καλύψει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης και μέσα από τις πληροφορίες που συγκεντρώνει, να λάβει ορθές επιχειρηματικές αποφάσεις. Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής μπορούν να λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό σύστημα, δηλαδή ανεξάρτητα από την Γενική Λογιστική, το οποίο ονομάζεται Σύστημα Αυτονομίας, (οι λογαριασμοί αυτοί συνδέονται και χρεωπιστώνονται μόνο μεταξύ τους) είτε σε ένα λογιστικό σύστημα με τη Γενική Λογιστική, το οποίο ονομάζεται Σύστημα της Συλλειτουργίας. Ωστόσο όμως η κωδικοποίηση και ταξινόμηση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής είναι ανάλογη με την αντίστοιχη της γενικής λογιστικής.

Ο κατάλογος των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής (ομάδα 9) είναι καταρτισμένος έτσι ώστε να καλύπτονται με επάρκεια όλες οι ανάγκες ενός μεγάλου Δημόσιου Οργανισμού Υγείας. Οι μικρότερες Μονάδες Υγείας δεν τηρούν τους λογαριασμούς που αφορούν δραστηριότητες που δεν υπάρχουν στον κατάλογο.

➤ **ΟΜΑΔΑ 9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΕΩΣ**

Μας δίνονται πληροφορίες για το κόστος κατά λειτουργική υποδιαίρεση (τομέα, ιατρικό τμήμα, εργαστήριο) και το κόστος ανά ασθενή. Αυτό επιτυγχάνεται με τη λειτουργία ολοκληρωμένου συστήματος εσωλογιστικής κοστολόγησης λειτουργιών και υπηρεσιών.

Στην Αναλυτική Λογιστική καταχωρούνται (μεταφέρονται) τα δεδομένα των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής καθώς και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (90-99), σύμφωνα με το Π.Δ.146/2003 ενημερώνονται συγκεντρωτικά από τα δεδομένα των ισοζυγίων και αναλυτικών λογαριασμών τους, με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Με τον τρόπο αυτό, οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των 90-99 καθίσταται εφικτό να λειτουργούν ως πρωτοβάθμιοι και έτσι ελαττώνονται κατά μία οι βαθμίδες των λογαριασμών που θα ενημερώνονται μηχανογραφικά. Παράλληλα διευκολύνεται η τήρηση των αναλυτικών υπολογισμών και εξασφαλίζεται μεγαλύτερη πληροφόρηση.

Από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 υποχρεωτικοί είναι μόνο οι 90, 91, 92, 93, 94, 96 και 98. Ενώ από τους δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και μεγάλης ανάπτυξης ,λογαριασμούς υποχρεωτικοί είναι μόνο οι δευτεροβάθμιοι που προκύπτουν από τους πρωτοβαμίου 92 (Κέντρα θέσεις κόστους) και 94 (Αποθέματα). Οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι και οι υπόλοιποι λογαριασμοί που δεν φέρνουν υπογράμμιση μπορούν να τροποποιούνται και να αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες του νοσοκομείου. Τέλος, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 95 και 97 καθίστανται

υποχρεωτικοί εφόσον το νοσοκομείο ακολουθεί τις διαδικασίες εκείνες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους εν λόγω λογαριασμούς.

Για να διευκολυνθεί η μηχανογραφική οργάνωση, η κωδικοποίηση των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής καθώς και της Αναλυτικής Λογιστικής, έχει γίνει με τέτοιο τρόπο ώστε να υπάρχει απόλυτη κωδικαριθμική συσχέτιση μεταξύ των συλλειτουργούντων λογαριασμών. Αυτή η κωδικαριθμική συσχέτιση παρέχει την ευχέρεια, για εύκολο μηχανογραφικό προγραμματισμό ταυτόχρονης και αυτόματης ενημέρωσης των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής. Αυτή η αυτόματη ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής πραγματοποιείται χωρίς να χρειάζεται η αναγραφή των κωδικών των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής στα παραστατικά εγγραφών της Γενικής Λογιστικής.

Τα χαρακτηριστικά της Αναλυτικής Λογιστικής είναι τα εξής:

- Είναι αυτόνομο λογιστικό σύστημα (οι λογαριασμοί λειτουργούν μόνο μεταξύ τους).
- Σκοπός είναι η ανάλυση στοιχείων της Γενικής Λογιστικής που επηρεάζουν το αποτέλεσμα (ομάδες 2,6,7 και 8) μέσα από την οποία θα προκύψει κοστολόγηση αγαθών, υπηρεσιών και προσδιορισμός αποτελεσμάτων.
- Περιλαμβάνει τρεις κατηγορίες λογαριασμών: αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων.
- Το μειονέκτημά της είναι ότι όλοι οι βασικοί λογαριασμοί είναι δευτεροβάθμιοι επειδή υπάρχει αδυναμία ανάπτυξης μεγάλου αριθμού πρωτοβάθμιων λογαριασμών.
- Τα έξοδα είναι ομαδοποιημένα ανα λειτουργία ενώ στη Γενική Λογιστική κατά είδος.

Στην εσωλογιστική κοστολόγηση μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως η απόκτηση των στοιχείων του κόστους παρακολουθείται εσωλογιστικά μέσω εγγραφών και καταχωρήσεων των δεδομένων τους σε λογαριασμούς του καθολικού. Ακολουθώντας, οι αναλύσεις των στοιχείων του κόστους και ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους, αρχικά και του κόστους των φορέων (των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών) έπειτα παρακολουθούνται επίσης εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους στους αντίστοιχους λογαριασμούς του καθολικού.

Έτσι στο σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης, όλες οι πληροφορίες σχετικά με το κόστος κατά λειτουργία, κατά κέντρο κόστους, κατά φάση ή στάδιο κατεργασίας, κατά προϊόν ή υπηρεσία, καταρτίζονται με βάση τα δεδομένα που προκύπτουν από λογαριασμούς του καθολικού και έχουν την αξιοπιστία των λογιστικών συμφωνιών που εξασφαλίζει το διπλογραφικό

σύστημα και η δομημένη ανάπτυξη των λογαριασμών του εφαρμοζόμενου λογιστικού σχεδίου.

Όπως είναι γνωστό οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών κατανέμονται στα ακόλουθα ανεξάρτητα και αυτόνομα μέρη:στη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8), στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) και στου Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 10).Κάθε ένα μέρος αποτελεί ιδιαίτερο λογιστικό κύκλωμα και ως εκ τούτου κατά τη διατύπωση των λογιστικών εγγραφών, πρέπει να τηρείται με προσοχή και σχολαστικότητα η αυτονομία του.Για να γίνει κατανοητή η σπουδαιότητα διατήρησης της ανεξαρτησίας των λογιστικών κυκλωμάτων, μπορούμε να πούμε ότι η Γενική Λογιστική καταγράφει τις συναλλαγές μιας οικονομικής μονάδας με το εξωτερικό περιβάλλον ενώ η Αναλυτική Λογιστική τυποποιεί την κοστολογική λειτουργία του εσωτερικού περιβάλλοντος της μονάδας.Με αυτόν τον τρόπο η Αναλυτική Λογιστική καθίσταται ένα σπουδαίο εργαλείο για την αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας.

3.4 Το δημόσιο λογιστικό

Η κωδικοποίηση και η ανάπτυξη των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού γίνεται βάσει του Κώδικα Κατάταξης Εσόδων και Εξόδων του Προϋπολογισμού(αρ. εγκ.1, αρ.πρωτ. 2/47285/0094/2.8.01). Σύμφωνα με το εν λόγω κώδικα, τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα αναλύονται σε λογαριασμούς τεσσάρων επιπέδων. Επιπροσθέτως, με το Π.Δ.146/2003 (άρθρο 3.3.101 παρ.6,7) ορίζεται ότι κάθε είδος εσόδου ή εξόδου του προϋπολογισμού των Μονάδων Υγείας, χαρακτηρίζεται από ένα τετραψήφιο κωδικό αριθμό.Το πρώτο ψηφίο κάθε αριθμού συμβολίζει την κατηγορία του εσόδου ή του εξόδου, το δεύτερο την ομάδα στην οποία εντάσσεται το έσοδο ή το έξοδο,το τρίτο συμβολίζει το είδος του και το τέταρτο ψηφίο προσδιορίζει ακριβώς ποιο είναι το έσοδο ή το έξοδο.Συνάγεται λοιπόν, ότι οι λογαριασμοί του αποτυπώνονται κατά το δεκαδικό σύστημα κωδικοποίησης.Δηλαδή, έχει δέκα ομάδες πρωτοβάθμιων λογαριασμών (π.χ. 0000,1000,.....,8000,9000), κάθε μία από τις οποίες αναπτύσσεται σε δέκα το πολύ δευτεροβάθμιους λογαριασμούς (π.χ. 0100, 0200,....,0900),κάθε δευτεροβάθμιος σε δέκα το πολύ τριτοβάθμιους λογαριασμούς (π.χ.0110,0120,....,0190) και αυτοί με τη σειρά τους σε δέκα το πολύ τεταρτοβάθμιους (π.χ. 0111,0112,.....,0119).

Πιο αναλυτικά οι κατηγορίες στις οποίες υποδιαιρούνται φαίνονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 3.1 Ανάλυση Εσόδων - Εξόδων	
➤ Έσοδα	
A. Κρατικές Επιχορηγήσεις	
0000	Επιχορηγήσεις
0100	Επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό
0110	Επιχορηγήσεις για δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας
0111	Επιχορηγήσεις για δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού
B. Φόροι	
1000	Φόροι – τέλη και δικαιώματα
1100	Φόροι
1110	Άμεσοι φόροι
1111	Φόροι στο εισόδημα
Γ. Εισφορές	
2000	Ασφαλιστικές εισφορές
2100	Εισφορές εργοδότη, ασφαλισμένου και κράτους
2110	Εισφορές εργοδότη
2111	Τακτικές εισφορές
Δ. Έσοδα από την Επιχειρηματική Δράση	
3000	Έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του Ν.Π.Δ.Δ.
3100	Έσοδα από προσφορά υπηρεσιών
3110	Έσοδα από προσφορά υγειονομικών υπηρεσιών
3111	Νοσήλια σε φάρμακα
Ε. Πρόστιμα και Προσαυξήσεις	
4000	Προσαυξήσεις, πρόστιμα, χρηματικές ποινές και παράβολα
4100	Προσαυξήσεις
4110	Προσαυξήσεις φόρων
4111	Προσαυξήσεις σε άμεσους φόρους
Ζ. Λοιπά Έσοδα	
5000	Λοιπά έσοδα
5100	Απολήψεις εξόδων που έγιναν
5110	Έσοδα για δαπάνες που έγιναν
5111	Απόληψη εσόδων που έγιναν
ΣΤ. Έκτατα Έσοδα	
6000	Έκτατα έσοδα
6100	Επιχορηγήσεις
6110	Επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό
6111	Επιχορηγήσεις για δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας
Η. Έσοδα από Δάνεια	
7000	Έσοδα από Δάνεια
7100	Έσοδα προερχόμενα από συναφθέντα δάνεια
7110	Έσοδα προερχόμενα από συναφθέντα δάνεια εσωτερικού
7111	Προϊόν έντοκων γραμματίων
Θ. Έσοδα Παρελθόντων Ετών	
8000	Έσοδα από παρελθόντα οικονομικά έτη
8100	Επιχορηγήσεις
8110	Επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό
8111	Επιχορηγήσεις για δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας
Ι. Έσοδα από Επιχορηγήσεις για Επενδύσεις	
9000	Έσοδα από Επιχορηγήσεις για Επενδύσεις
9100	Επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Προϋπολογισμό για επενδύσεις
9120	Επιχορηγήσεις για αγορά, επισκευή και συντήρηση κτιρίων
9123	Επιχορηγήσεις για αγορά, επισκευή και συντήρηση κτιρίων υγειονομικών ιδρυμάτων και κοινωνικών γενικά υπηρεσιών

➤ Έξοδα	
A. Πληρωμές Υπηρεσιών	
0000	Πληρωμές για υπηρεσίες
0100	Αμοιβές υπαλλήλων, εργατοτεχνικού και λοιπού προσωπικού
B. Πληρωμές για Προμήθειες	
1000	Προμήθεια καταναλωτικών αγαθών
1100	Προμήθεια σκευών μαγειρείου, κλινοστρωμάτων
Γ. Πληρωμές για Μεταβίβαση Εισοδήματος	
2000	Πληρωμές για μεταβιβάσεις εισοδημάτων σε τρίτους
2100	Επιδότησεις
Δ. Αντικριζόμενες Πληρωμές	
3000	Πληρωμές αντικριζόμενες από πραγματοποιούμενα έσοδα
3100	Επιστροφές όσων εισπράχθηκαν χωρίς να οφείλονται
Ε. Έκτατα Έξοδα	
4000	Διάφορες σύνθετου περιεχομένου δαπάνες
4100	Επιστημονική, εκπαιδευτική δραστηριότητα
Ζ. Κινήσεις Κεφαλαίων	
6000	Κίνηση Κεφαλαίων
6100	Τόκοι - Χρεολύσια
ΣΤ. Άλλες Δαπάνες	
7000	Κεφαλαιουχικές δαπάνες
7100	Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης
Η. Άλλα Έκτατα Έξοδα	
9000	Πληρωμές για επενδύσεις
9100	Επενδύσεις που εκτελούνται μέσω του Τακτικού Κρατικού Προϋπολογισμού
➤ Αποθεματικά	
- Τακτικό	
- Έκτακτο	
- Ειδικό	

Για παράδειγμα ο κωδικός αριθμός **3111** ενός προϋπολογισμού εσόδων μιας δημόσιας μονάδας υγείας αναλύεται ως εξής:

- **3:** Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της Μονάδας (κατηγορία εσόδου).
- **1:** Έσοδα από προσφορά υπηρεσιών (ομάδα εσόδου)
- **1:** Έσοδα από προσφορά υγειονομικών υπηρεσιών προερχόμενα από πληρωμές του κράτους (είδος εσόδου)
- **1:** Νοσηλεία σε φάρμακα

Όμως, ο τρόπος αποτύπωσης των λογαριασμών μεταξύ Δημόσιου Λογιστικού και Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, δεν διευκολύνει την παράλληλη εφαρμογή τους. Η κωδικοποίηση των εσόδων – εξόδων κατά των Κώδικα Κατάταξης του Προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., δεν επιτρέπει την αντιστοίχηση τους με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, με αποτέλεσμα την αδυναμία εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Έτσι το Π.Δ.146/2003 για να ξεπεράσει το πρόβλημα αυτό, ορίζει για τις μονάδες υγείας, την χρήση του ζεύγους των λογαριασμών τάξεως 02 (Χρεωστικοί Λογαριασμοί Δημόσιου

Λογιστικού) και 06(Πιστωτικοί Λογαριασμοί Δημόσιου Λογιστικού) της Γενικής Λογιστικής, οι οποίοι συλλειτουργούν. Με αυτό το ζεύγος διαφοροποιείται η κωδικοποίηση των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού και καθίσταται δυνατή η χρήση της διπλογραφικής μεθόδου.

Σύμφωνα λοιπόν με όσα προαναφερθήκανε, ο νέος τρόπος αποτύπωσης στο δημόσιο λογιστικό, πέρνοντας για παράδειγμα το λογαριασμό **3111** είναι ο εξής:

- **06** : Πιστωτικοί λογαριασμοί δημόσιου λογιστικού (α΄ βαθμός)
- **06.00** : Προϋπολογισμός εσόδων (β΄ βαθμός)
- **06.00.00** : Έσοδα από προσφορά υγειονομικών υπηρεσιών προερχόμενα από πληρωμές του κράτους (γ΄ βαθμός)
- **06.00.00.3111** : Νοσήλια σε φάρμακα (δ΄ βαθμός)

Επίσης υπάρχει η περίπτωση ανάλυσης και πέμπτου βαθμού, ο οποίος μπορεί να αφορά περιφερειακό τμήμα της Κεντρικής Μονάδας Υγείας, όπως:

- **06.00.00.3111.00** : Νοσήλια σε φάρμακα Κεντρικής Μονάδας Υγείας
- **06.00.00.3111.01** : Νοσήλια σε φάρμακα περιφερειακού τμήματος

Διαπιστώνεται επομένως ότι κάθε κωδικός λογαριασμός του Δημόσιου Λογιστικού έχει τη μορφή ΧΧ.ΥΥ.ΖΖ.ΑΒΓΔ, όπου:

- ΧΧ : παίρνει την τιμή 02 (χρεωτικοί λογαριασμοί) ή 06 (πιστωτικοί λογαριασμοί)
- ΥΥ : δηλώνει το λογαριασμό εσόδων ή εξόδων όπως καθορίζεται από το Π.Δ.146/2003, όπως : 02.00 (προϋπολογισμός εξόδων), 02.05 (πλεόνασμα προϋπολογισμού), 02.10 (εκτέλεση προϋπολογισμού), 02.20 (μεταβιβαστικές πληρωμές), 02.21 (αναληφθείσες υποχρεώσεις), 02.29 (προπληρωμές), 02.30 (ενταλματοποιηθείσες δαπάνες), 02.31 (απολογισμός εσόδων), 06.21 (βεβαιωθέντα έσοδα), 06.31 (απολογισμός εσόδων).
- ΖΖ : λαμβάνει πάντα την τιμή 00 στο δημόσιο λογιστικό και δηλώνει τον τρίτο βαθμό ανάλυσης των λογαριασμών αυτού.
- ΑΒΓΔ : δηλώνει την Κ.Α.Ε. όπως αυτός ορίζεται στον Κώδικα Κατάταξης Εσόδων και Εξόδων του Προϋπολογισμού. Το Α, εκφράζει την κατηγορία του εσόδου – εξόδου, το Β την ομάδα του, το Γ το είδος του και το Δ, προσδιορίζει με ακρίβεια το έσοδο – έξοδο.

Η συλλειτουργία του δημόσιου λογιστικού με το γενικό λογιστικό σύστημα απαιτεί την εξασφάλιση συμφωνίας αλλά και την διενέργεια επαληθεύσεων μεταξύ των λογαριασμών των εν λόγω συστημάτων. Συγκεκριμένα, η συμφωνία του συστήματος της Γενικής Λογιστικής (ομάδες 1-8) με το σύστημα των Λογαριασμών Τάξεως (ομάδα 10) του δημόσιου λογιστικού, εξασφαλίζει ότι οι

λογαριασμοί της γενικής λογιστικής έχουν ενημερωθεί με τα στοιχεία των κινήσεων του δημόσιου λογιστικού.

➤ **ΟΜΑΔΑ 10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ**

Μας δίνονται πληροφορίες σχετικές με την εκτέλεση του Προϋπολογισμού – Απολογισμού. Παρακολουθείται με διπλογραφικό τρόπο η εκτέλεση του Προϋπολογισμού – Απολογισμού των Δημόσιων Νοσοκομείων και ανά πάσα στιγμή πληροφορείται η πορεία εκτέλεσης τους.

Οι λογαριασμοί του δημόσιου λογιστικού (και οι αντίστοιχοι της γενικής λογιστικής) κινούνται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Για λογαριασμούς εξόδων:

- α) Όταν αγοράζονται υλικά αναλώσιμα ή μη
- β) Όταν αγοράζονται ή αναβαθμίζονται πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. μηχανολογικός εξοπλισμός)
- γ) Όταν αναλαμβάνονται υποχρεώσεις που δεν αφορούν την αγορά παγίων, αναλωσίμων (π.χ. εξόφληση λογαριασμών ΕΥΔΑΠ, ΔΕΗ)
- δ) Όταν διενεργείται μεταβίβαση πίστωσης σε δευτερεύοντα διατάκτη
- ε) Όταν πραγματοποιείται εξόφληση του προμηθευτή

Για λογαριασμούς εσόδων:

- α) Έσοδα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών (π.χ. νοσήλια)
- β) Έσοδα από επιχορηγήσεις
- γ) Έσοδα από λοιπές ασχολίες και δωρεές, κληροδοτήματα

3.5 Πληροφοριακά συστήματα

Η συλλειτουργία των ανωτέρω τριών λογιστικών κυκλωμάτων πρέπει να εξασφαλίζεται με την πρωτογενή καταχώρηση των παραστατικών, χωρίς άλλες καταχωρήσεις. Απαιτείται συνεπώς η ανάπτυξη ενός πλήρους και ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος που θα καλύπτει τις ανάγκες του Προεδρικού Διατάγματος.

Τέτοιο πληροφοριακό σύστημα είναι εκείνο το οποίο καλύπτει όλες τις διαχειρίσεις και τα τμήματα του Νοσοκομείου, εξασφαλίζει την επικοινωνία μεταξύ τους και με αυτόματες κινήσεις ενημερώνει τα τρία λογιστικά κυκλώματα του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.

Απαιτείται συνεπώς η εγκατάσταση ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος που θα καλύπτει το φαρμακείο, τις αποθήκες, το τμήμα κινήσεως, τα νοσηλευτικά τμήματα και φυσικά τις οικονομικές υπηρεσίες.

Η λειτουργία ενός τέτοιου μηχανογραφικού συστήματος εξασφαλίζει την σωστή και πλήρη εφαρμογή του Κ.Λ.Σ., μειώνει αισθητά τον χρόνο καταχωρήσεων, επιτυγχάνει αυτόματους ελέγχους και πλέον τα Λογιστήρια των Δημόσιων Νοσοκομείων δεν ασχολούνται με καταχωρήσεις αλλά έχουν ρόλο ελεγκτή του όλου συστήματος. Ειδικά η λειτουργία μηχανογραφικά των ιατρικών τμημάτων (κλινικές) εξασφαλίζει την παρακολούθηση του κόστους ανά κέντρο κόστους και ανά ασθενή.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε από 1/1/2004 λειτουργούν ταυτόχρονα στα Δημόσια Νοσοκομεία τρία λογιστικά κυκλώματα, πρέπει το λογισμικό της εφαρμογής να διαθέτει σύστημα συμφωνιών μεταξύ των τριών αυτών κυκλωμάτων. Προκύπτει ότι η προμήθεια στα Δημόσια Νοσοκομεία ενός κατάλληλου Software που θα καλύπτει τα παραπάνω, είναι η αναγκαία προϋπόθεση επιτυχίας της εφαρμογής του Νέου Λογιστικού Συστήματος.

Ο ενιαίος σχεδιασμός ενός τέτοιου Software που θα καλύπτει με κοινή βάση δεδομένων όλο το Νοσοκομείο, με σύγχρονη τεχνολογία και πλήρη υποστήριξη θα αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο τόσο στις Διοικήσεις και τους χρήστες του Νοσοκομείου, όσο και τους εξωτερικούς συμβούλους Λογιστικής για την υλοποίηση της εφαρμογής του Νέου Λογιστικού Συστήματος.

3.5.1 Ανάλυση των πληροφοριακών συστημάτων

Το πληροφοριακό σύστημα αποτελεί μια ολότητα που απαρτίζεται από αλληλοσυνδεόμενα μέρη. Τα στοιχεία αυτά αναπτύσσουν συνεκτική συνεργασία με σκοπό τη συλλογή, την αποθήκευση, την επεξεργασία και τη διάχυση των πληροφοριών προς τα εσωτερικό και τα εξωτερικό περιβάλλον των μονάδων υγείας. Αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύνολο τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνίας με σκοπό τη διευκόλυνση της λειτουργίας και της ανάπτυξης της οργάνωσης που το χρησιμοποιεί. Το πληροφοριακό σύστημα συνιστά μια καταλυτική εισροή στην παραγωγική συνάρτηση κάθε δημόσιας μονάδας.

Τα σημαντικότερα συστατικά του πληροφοριακού συστήματος είναι το υλικό (hardware) και το λογισμικό (software). Η λειτουργία και η ανάπτυξη των πληροφοριακών συστημάτων γίνεται μέσω της ανατροφοδότησης των στοιχείων αυτών από τις απαιτούμενες πληροφορίες.

Η ηλεκτρονική πλατφόρμα πρέπει να περιλαμβάνει ένα πλήρες λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, στο οποίο θα τηρούνται μηχανογραφικά οι συναλλαγές των φορέων και θα παρέχεται η δυνατότητα εκτυπώσεων γενικών και αναλυτικών καθολικών καθώς και ημερολογίων. Το σύστημα θα πρέπει να επικοινωνεί ηλεκτρονικά (on line) με ένα κεντρικό υπολογιστή (server), στον οποίο θα γίνονται οι κατάλληλες διασταυρώσεις και διορθώσεις.

Τα στοιχεία που απαρτίζουν ένα πληροφοριακό σύστημα μπορούν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες^[23]:

- ❖ **Εισροές:** Έχουν ως βασικό αντικείμενο την οργάνωση των πληροφοριών, δηλαδή την οργάνωση των δεδομένων που απορρέουν από τη δραστηριότητα των νοσοκομειακών μονάδων (δαπάνες).
- ❖ **Επεξεργασία:** Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τη μετατροπή, το χειρισμό και την ανάλυση των δεδομένων (καταγραφή οικονομικών γεγονότων).
- ❖ **Εκροές:** Είναι το χαρακτηριστικό στοιχείο το οποίο μπορεί να διαμορφώσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων (τελικό αποτέλεσμα). Μπορούν να παρέχονται προς τους διοικούμενους με σκοπό να εξυπηρετηθούν συγκεκριμένες ανάγκες τους.
- ❖ **Ανατροφοδότηση:** Επιτρέπει τον επαναπροσδιορισμό των δεδομένων ώστε να είναι εφικτή η ανάκτηση νέων χρήσιμων στοιχείων όπως και η διόρθωση λαθών και παραλείψεων.

Τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά των πληροφοριακών συστημάτων είναι τα εξής^[24]:

- ❖ **Υλικό:** Το υλικό στοιχείο ενός πληροφοριακού συστήματος υποστηρίζεται τεχνικά από τους επεξεργαστές, τις συσκευές αποθήκευσης, τα πληκτρολόγια, τα αναλώσιμα και κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη λειτουργία του.
- ❖ **Λογισμικό:** Αποτελείται από τα προγράμματα και τα υποπρογράμματα τα οποία επιτρέπουν την εκκίνηση και τη λειτουργία του πληροφοριακού συστήματος.
- ❖ **Βάση Δεδομένων:** Το αρχείο της περιλαμβάνει μια σειρά από πίνακες και στοιχεία που υποστηρίζουν τη σχεσιακή κατάσταση των δεδομένων και αποθηκεύονται όλα τα νέα στοιχεία και οι νέες πληροφορίες που προκύπτουν από τη λειτουργία του συστήματος.
- ❖ **Το δίκτυο:** Είναι ο συνεκτικός δεσμός διότι καθιστά εφικτή τη διανομή πληροφορίας σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη μέσω άλλων υπολογιστών. Σημαντικό ρόλο στην ασφαλή μεταφορά των δεδομένων διαδραματίζει το διαδίκτυο και οι εφαρμογές του.
- ❖ **Οι διαδικασίες:** Επιμερίζουν τις δραστηριότητες του δικτύου σε συγκεκριμένα καθήκοντα και σε επιλεγμένες αρμοδιότητες με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους.
- ❖ **Οι άνθρωποι:** Με την εξειδίκευση στον χειρισμό των πληροφοριακών συστημάτων, συνιστούν μια κρίσιμη τεχνική παρέμετρο.

23. Management information systems: organization & technology in the Networked Enterprise, Laudon & Laudon , 6th Edition, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall (2000), σελίδα 89 - 94

24. Building executive informations systems and other decision support information, Watson H , New York Wiley, John & Sons (1997), σελίδα 122 – 125.

Το υφιστάμενο λογιστικό σύστημα της Ελλάδας στις δημόσιες μονάδες υγείας δεν ανταποκρίνεται στις βασικές απαιτήσεις λογιστικής και αναφοράς. Η καταγραφή των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και η σύνταξη μηνιαίων και ετήσιων οικονομικών καταστάσεων συντελείται με τη στήριξη ενός πολυάριθμου συστήματος αυτόνομων λογισμικών προγραμμάτων, μερικά εκ των οποίων είναι αρκετά πεπαλαιωμένα και απαιτούν συνεχή συντήρηση.

Το λογιστικό σύστημα απαιτεί εκσυγχρονισμό για να παρέχει έγκαιρη, ακριβή, αναλυτική, περιεκτική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων. Η ανάγκη για την εισαγωγή ενός σύγχρονου πληροφοριακού συστήματος έχει αναγνωρισθεί από τις αρμόδιες αρχές εδώ και αρκετά χρόνια. Η πρώτη κίνηση προς την κατεύθυνση αυτή έγινε το 1997 με τη δημοσίευση διαγωνισμού, αλλά χωρίς αποτέλεσμα επειδή δεν προχώρησαν οι διαδικασίες. Έχει αποδειχθεί ότι το κόστος εφαρμογής ενός πλήρους ενιαίου πληροφοριακού συστήματος είναι πολύ υψηλό, τόσο για την λειτουργία του, όσο και για την συντήρηση του. Έτσι, λόγω του υψηλού κόστους, οι αρχές αποφάσισαν να μισθώσουν τις υπηρεσίες ενός Τεχνικού Συμβούλου για την υποστήριξη της προμήθειας και της εφαρμογής του συστήματος.

Τα πληροφοριακά συστήματα με την συνδυαστική χρήση των Δ.Λ.Π. συμβάλλουν στην ενίσχυση της διαφάνειας και της αποτελεσματικής δημόσιας διοίκησης, με δεδομένο ότι οι νοσοκομειακές μονάδες επιχορηγούνται από τον προϋπολογισμό του Κράτους. Τα πληροφοριακά συστήματα Βοηθάνε στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των νοσοκομειακών μονάδων, στη στάθμιση των δημοσίων δαπανών, στην καταπολέμηση της διαφθοράς μέσω των ηλεκτρονικών προμηθειών, στην στατιστική εκτίμηση των αποτελεσμάτων και στη παροχή διευκολύνσεων στη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων. Παράλληλα η κυβέρνηση μπορεί να συγκρίνει τα αποτελέσματα της λειτουργίας των νοσοκομείων τα οποία εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος τα πληροφοριακά συστήματα μπορούν να λειτουργήσουν ως ένα στοιχείο δημόσιας προβολής των προμηθειών των μονάδων υγείας σε ιατροφαρμακευτικό υλικό και να τροφοδοτούν συνεχώς, με πληροφορίες τις λογιστικές καταστάσεις των νοσοκομείων.

3.6 Η μηχανογράφηση

Ο μεγάλος ανταγωνισμός που υπάρχει στις οικονομικές μονάδες, η εξέλιξη της πληροφορικής και το μικρό κόστος του Η/Υ και των προγραμμάτων τους με τις μεγάλες δυνατότητες που παρέχουν, για υψηλού επιπέδου εργασίες σε ελάχιστο χρόνο, παρακινούν τις οικονομικές μονάδες να μηχανοργανώνονται και να χρησιμοποιούν συστήματα διοίκησης πληροφοριών με Η/Υ.

Οι λογιστικές εργασίες πριν, στις δημόσιες μονάδες αλλά και γενικά σε όλους τους οικονομικούς οργανισμούς, απαιτούσαν πολύ χρόνο και εργασία επειδή τα βιβλία ενημερώνονταν χειρόγραφα, και πολλές φορές παρέχονταν

οι πληροφορίες στη διοίκηση με καθυστέρηση, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται δυσάρεστες καταστάσεις. Ακόμα, λόγω του μεγάλου κόστους των εργασιών αυτών, διότι απαιτούσαν πολύ χρόνο και πολλούς ανθρώπους για να γίνουν, δεν ήταν δυνατή η συγκέντρωση όλων των επιθυμητών πληροφοριών.

Σήμερα με τη χρήση του Η/Υ, με την απλή καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος ενημερώνονται όλα τα βιβλία ταυτόχρονα, συντάσσονται τα ισοζύγια και παρέχεται ανάλογα με το πρόγραμμα, κάθε επιθυμητή πληροφορία στη διοίκηση και γίνεται γνωστή κάθε στιγμή όλη η λογιστική εργασία. Λόγω της χρήσης του Η/Υ, δίνεται η δυνατότητα στους υπαλλήλους των οικονομικών τμημάτων των δημόσιων νοσοκομείων, να ασχοληθούν με υψηλού επιπέδου εργασίες.

Η Μηχανογράφηση έλαβε μεγάλες διαστάσεις τα τελευταία χρόνια και κυκλοφορούν πολλά προγράμματα με τα οποία ο χρήστης του Η/Υ, έχει μεγάλες δυνατότητες για τη συλλογή γεγονότων και τη λήψη των πληροφοριών που επιθυμεί σε πολύ σύντομο χρόνο.

Οι βασικές ενέργειες του χρήστη:

- Το άνοιγμα των βιβλίων σύμφωνα με το Κλαδικό Σχέδιο Λογαριασμών.
- Η έκδοση τιμολογίων και άλλων αποδείξεων με ταυτόχρονη ενημέρωση των Ημερολογίων, των Καθολικών, των Ισοζυγίων, τη Διαχείριση των Αποθεμάτων, τη Μισθοδοσία, τους Αριθμοδείκτες, τη συγκέντρωση των Αποτελεσμάτων Εκμεταλλεύσεως και Χρήσεως, την Απογραφή, τον Ισολογισμό και το κλείσιμο των βιβλίων.
- Η τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Μας παρέχονται πολλές δυνατότητες με τη χρήση του Η/Υ σε σύντομο χρόνο, που θα χρειαζόταν επίμονη και χρονοβόρα εργασία με τη χειρόγραφη λογιστική.

3.7 Βιβλία και στοιχεία των Δημόσιων Μονάδων Υγείας

Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των νοσοκομείων είναι υποχρεωμένα να τηρούν τα ακόλουθα λογιστικά βιβλία (Ν.Δ. 496/74 άρθρο 24): α) το Βιβλίο Ταμείου, β) το Ημερολόγιο Εσόδων και Εξόδων, γ) το Γενικό Καθολικό, δ) το Βιβλίο Απογραφής, ε) το Βιβλίο Ισολογισμού και Απολογισμού. Πιο αναλυτικά:

- Στο **Βιβλίο Ταμείου** απεικονίζονται τα έσοδα και τα έξοδα με βάση τον κωδικό αριθμό τους (Κ.Α.Ε.). Με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζεται η ημερήσια, μηνιαία, αλλά και ετήσια παρακολούθηση των ταμειακών κινήσεων και προσδιορίζεται το υπόλοιπο αυτού.

- Το **Ημερολόγιο Εσόδων και Εξόδων** λειτουργεί ως αναλυτικό καθολικό του δημόσιου λογιστικού συστήματος. Σε αυτό καταχωρούνται τα έσοδα και τα έξοδα, ανά Κ.Α.Ε., που πραγματοποιούνται από την καθημερινή δραστηριότητα του νοσοκομείου. Το άθροισμα των ποσών που αναφέρονται στο εν λόγω ημερολόγιο θα πρέπει να συμφωνεί με αυτό που εμφανίζεται στο βιβλίο ταμείου.
- Το **Γενικό Καθολικό** αποτελεί ένα από τα βασικότερα λογιστικά βιβλία, διότι σε αυτό εμφανίζονται, συγκεντρωτικά, όλες οι λογιστικές κινήσεις των Μονάδων Υγείας. Οι οικονομικές πράξεις καταχωρούνται με βάση του τρόπου καταχώρησης στο ημερολόγιο.
- Το **Βιβλίο Απογραφής** παρουσιάζονται τα στοιχεία της περιουσίας των Μονάδων Υγείας έτσι όπως προέκυψαν από την εξωτερική, την εκτός λογιστικών βιβλίων εξακρίβωση και καταγραφή τους. Στο ίδιο βιβλίο καταχωρείται και ο ετήσιος ισολογισμός, ο οποίος αντικατοπτρίζει την οικονομική κατάσταση του νοσοκομείου σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και περιλαμβάνει τις εισπράξεις και πληρωμές, εντός και εκτός προϋπολογισμού, του περασμένου έτους.
- Στο **Βιβλίο Απολογισμού** σύμφωνα με το νόμο (Ν.2362/95) εμφανίζονται τόσο τα έσοδα που έχουν προϋπολογισθεί, βεβαιωθεί, διαγραφεί, εισπραχθεί ή αναμένεται να εισπραχθούν, όσο και τα έξοδα, δηλαδή πιστώσεις που έχουν προϋπολογισθεί, οι υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί, τα έξοδα που πληρώθηκαν, οι αδιάθετες πιστώσεις καθώς και οι τυχόν υπερβάσεις που σημειώθηκαν.

Επίσης οι Μονάδες Υγείας είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν, τόσο για την απεικόνιση όσο και την διαχείριση της οικονομικής τους δραστηριότητας, παραστατικά ή αλλιώς τα λεγόμενα στοιχεία. Τα συνήθη χρησιμοποιούμενα στοιχεία είναι τα ακόλουθα:

- **Δελτίο Παραγγελίας Υλικού:** είναι το παραστατικό με το οποίο δίνονται οι παραγγελίες υγειονομικού και φαρμακευτικού υλικού. Στο εν λόγω δελτίο περιγράφεται το είδος του υλικού και ο κωδικός του και προσδιορίζεται αριθμητικώς και ολογράφως, η ακριβής ποσότητα του προϊόντος που απαιτείται.
- **Πρωτόκολλο Παραλαβής και Πράξης Εισαγωγής Υλικού:** αποτελεί το στοιχείο μέσω του οποίου παραλαμβάνονται από τις αποθήκες όλα τα υλικά που αγοράζει για τη λειτουργία του νοσοκομείου. Η εγκυρότητα του προϋποθέτει την υπογραφή τριών ατόμων τα οποία

συγκροτούν την επιτροπή παραλαβής(ο αποθηκάριος, ο διοικητικός διευθυντής και ο προϊστάμενος οικονομικού).Με τον τρόπο αυτό βεβαιώνεται η ορθή παραλαβή (σε ποσότητα και ποιότητα) των υλικών που αναγράφονται στο Δελτίο Αποστολής και το Τιμολόγιο του προμηθευτή^[25].

- Αίτηση Χορήγησης Υλικού:** το παραστατικό αυτό εκδίδεται από τις επιμέρους μονάδες του νοσοκομείου και απευθύνεται προς το γραφείο διαχείρισης υλικού.Σε αυτό αναγράφονται τα υλικά, αναλώσιμα ή μη, που αιτούνται τα τμήματα για την κάλυψη των αναγκών τους.
- Εντολή Διάθεσης Υλικού – Πράξη εξαγωγής από αποθήκη :** είναι το έντυπο στο οποίο καταγράφονται οι ποσότητες και τα είδη που εξάγονται από την αποθήκη.Αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς των αναλώσιμων ή μη υλικών που ζητούνται από τα επιμέρους τμήματα του νοσοκομείου.Ενώ μέσω αυτού, ενημερώνονται η αποθήκη για τις ποσότητες που απομένουν, καθώς και για αυτές που διακινούνται προς ανάλωση στα επιμέρους τμήματα.
- Χρηματικό Ένταλμα Πληρωμής:** αποτελεί το έγγραφο στο οποίο απεικονίζεται η κάθε είδους προμήθεια της Δημόσιας Μονάδας Υγείας και μέσω του οποίου ζητείται η εξόφληση και η πληρωμή της δαπάνης.Στο ένταλμα, εκτός από το ποσό της πληρωμής αναγράφονται επίσης οι ακόλουθες πληροφορίες: α) ο δικαιούχος προμηθευτής, β) το είδος της προμήθειας, γ) οι κρατήσεις και δ) τα συνημμένα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την τεκμηρίωση της νομιμότητας της δαπάνης και τη θεώρηση της από το Ελεγκτικό Συνέδριο.
- Δελτίο Παροχής Υπηρεσιών:** είναι το στοιχείο στο οποίο καταχωρούνται οι εισπράξεις που πραγματοποιούνται, από το γραφείο κίνησης ασθενών ή από την γραμματεία εξωτερικών ιατρείων, για νοσήλια και εξετάσεις.Αυτό το δελτίο μαζί με τα χρήματα που εισπράχθηκαν, κατατίθενται στο Ταμείο, όπου και εκδίδεται το γραμμάτιο είσπραξης.

3.8 Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Τα βιβλία (π.χ. ημερολόγια ,βιβλία αποθήκης, μητρώα παγίων) και τα στοιχεία (π.χ. τιμολόγια, εντάλματα πληρωμών) μιας οικονομικής μονάδας αποτελούν παραστατικά με τα οποία αποδεικνύεται η ορθότητα και η αλήθεια των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα σε αυτή.Στις μονάδες που υπάρχει μηχανογραφική υποστήριξη, διασφαλίζεται η πρόσβαση και η αξιοπιστία όλων εκείνων των καίριων πληροφοριών, οι οποίες είναι απαραίτητες στη διοίκηση για βελτίωση της διαδικασίας λήψεως αποφάσεων, σε ελάχιστο χρόνο.Σύμφωνα με το Π.Δ.146/2003 οι γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων είναι οι εξής:

1. Παρέχεται η δυνατότητα στη Μονάδα Υγείας να τηρεί τα βιβλία της και να εκδίδει τα στοιχεία της μηχανογραφικά ή να τηρεί μηχανογραφικά τη Γενική Λογιστική και να εκδίδει τα στοιχεία της χειρόγραφα ή αντίστροφα.Δεν παρέχεται η δυνατότητα το ίδιο βιβλίο άλλοτε να τηρείται μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα ή ένα στοιχείο να εκδίδεται μηχανογραφικά με την συμπλήρωση μόνο ορισμένων δεδομέ-νων και τα υπόλοιπα δεδομένα να συμπληρώνονται χειρό-γραφα.
2. Η Μονάδα Υγείας που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των παραστατικών στοιχείων υπο-χρεούται:
 - Να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην Ελληνική γλώσσα, που να αναφέρεται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 όπως ισχύουν κάθε φορά και το οποίο ενημερώνεται αμέσως για κάθε μεταβολή που επέρχεται σε αυτό.
 - Να διαθέτει στον οποιοδήποτε αρμόδιο εξωτερικό έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό για να εκτυπωθούν ή εμφανιστούν στην οθόνη τα ζητού-μενα στοιχεία ή για να γίνουν ανάλογες ελεγκτικές επαληθεύσεις, τόσο στις εγγραφές όσο και στις δυνατότητες του λογισμικού.
 - Να διαφυλάσσει το εγχειρίδιο χρήσης λογισμικού για δέκα χρόνια από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία θα σταματήσει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ή θα αλλάξει εγχειρίδιο οδηγιών.
 - Να διαφυλάσσει τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφο-ριών μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους.
 - Να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα παραστατικά στοιχεία σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις

3. Οι φορείς που αναλαμβάνουν τη μηχανογραφική ενημέρωση των βιβλίων έχουν υποχρέωση να διαφυλάσσουν το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού και να διαθέτουν το κατάλληλο προσωπικό κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για τη χρήση του λογισμικού. Ένα αντίγραφο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης παραδίδεται στη Μονάδα Υγείας.
4. Το πρόγραμμα που χρησιμοποιεί η Μονάδα Υγείας για τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων της, πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 όπως ισχύουν κάθε φορά. Το πρόγραμμα πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στο παρόν Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, ώστε να παρέχει τη δυνατότητα ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου, δεύτερου και τρίτου μέρους του παρόντος.
5. Η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Το στάδιο της ενημέρωσης και το στάδιο της εκτύπωσης.
6. Η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται με την εισαγωγή των δεδομένων κάθε οικονομικής πράξης που πραγματοποιεί η Μονάδα Υγείας στο αρχείο του Η/Υ και τη λογιστικοποίηση των πράξεων αυτών στις προθεσμίες που ορίζει το Π.Δ.186/1992, όπως ισχύουν κάθε φορά. Η εισαγωγή γίνεται με την πληκτρολόγηση ή αυτόματα εάν υπάρχει σύστημα (ON LINE) γραμμής ενημέρωσης των βιβλίων με τα στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά.
7. Η εκτύπωση είναι η μεταφορά από το αρχείο του Η/Υ και η απεικόνιση σε μηχανογραφικά έντυπα (θεωρημένα ή αθεώρητα) των οικονομικών πράξεων. Η θεώρηση των εντύπων γίνεται από την εποπτεύουσα αρχή πριν τη χρησιμοποίησή τους.
8. Τα ημερολόγια στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές ενημερώνονται στην προθεσμία που ορίζεται από διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.
9. Η θεώρηση των βιβλίων, στοιχείων και καταστάσεων γίνεται από την προβλεπόμενη από το νόμο Αρχή. Στην περίπτωση όπου δεν προβλέπεται τέτοια θεώρηση από τις διατάξεις τότε αυτή γίνεται από τον Πρόεδρο ή Διοικητή της Μονάδας Υγείας ή από εξουσιοδοτημένο από αυτόν αναπληρωτή του.

Όπως γίνεται εμφανές στο παραπάνω πλαίσιο, δίνονται οδηγίες κατευθύνσεως σχετικά με τη μηχανογραφική υποστήριξη και των απαιτούμενων

εναλλακτικών απαιτήσεων. Όμως, δυστυχώς οι αλλαγές αυτών των διαδικασιών είναι προς το παρόν ακόμα σε εμβρυακό στάδιο και δημιουργούνται παρενέργειες τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον του νοσοκομείου.

3.9 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Όπως είναι γνωστό η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει τα βασικά στοιχεία για την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Βασικό μέρος αυτής της νομοθεσίας είναι τα αποδεκτά από το σύνολο της επιχειρηματικής κοινότητας λογιστικά πρότυπα. Μέσα από τη μελέτη δημοσιοποίησης ενός οικονομικού γεγονότος σε διεθνές επίπεδο, δηλαδή, μέσα από την επεξεργασία του τρόπου αποτύπωσης του, σε διαφορετικές χώρες, προκύπτει ένα λογιστικό πρότυπο.

Οι λόγοι που οδήγησαν στην υιοθέτηση και εφαρμογή των λογιστικών προτύπων οφείλονται από την μία πλευρά, στον μετασχηματισμό που υπέστη η φύση της επιχείρησης σε συνδιασμό με την έντονη διεθνοποίηση της δραστηριότητας της και ο μετασχηματισμός της εταιρικής δομής και της ανθρωπογραφίας των μετοχών. Από την άλλη πλευρά η εξαγωγή της επιχειρηματικής δράσης μέσα από την ανάπτυξη του φαινομένου της πολυεθνικής επιχείρησης, ανέδειξαν την ανάγκη για αλλαγή του τρόπου διαχείρισης των επιχειρηματικών υποθέσεων και κατέστησε αναγκαία την υιοθέτηση και την εφαρμογή κοινών λογιστικών μεθόδων καταγραφής και αποτίμησης της οικονομικής δραστηριότητας^[26].

Αρμόδια για την εφαρμογή αυτής της λογιστικής ενοποίησης είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC). Η IASC ιδρύθηκε το 1973, ως αποτέλεσμα συμφωνίας 16 συνολικά λογιστικών σωμάτων τα οποία προέρχονταν από εννέα συνολικά χώρες (Αυστραλία, Καναδάς, Γερμανία, Γαλλία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Αγγλία, Ιρλανδία και Η.Π.Α.). Βασικός σκοπός της, είναι η διαμόρφωση και η δημοσιοποίηση προς το ευρύτερο κοινό των λογιστικών προτύπων με βάση τα οποία συντάσσονται και δημοσιοποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις. Παράλληλα σημαντική είναι η συνεισφορά της επιτροπής στην επεξεργασία αυτών των προτύπων με απώτερο σκοπό την περαιτέρω βελτίωση τους^[27].

26. Χρηματοοικονομική Λογιστική σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., Τσαγκλάκων, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη 2006, σελίδα 32

27. Δημιουργική Λογιστική, Β. Φίλιος, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2003, σελίδα 89

Η ολοκλήρωση της λογιστικής εργασίας βοηθάει σημαντικά τόσο στην λογιστική, όσο και στην ευρύτερη οικονομική δραστηριότητα καθώς οι ασχολούμενοι με αυτήν γνωρίζοντας τα απαιτούμενα πρότυπα, μπορούν να προβαίνουν στις κατάλληλες αποφάσεις με σκοπό την άντληση ευκολιών (π.χ. φορολογικές απαλλαγές, ρυθμός αποσβέσεων κ.α.).

Η συνεχής αναθεώρησή τους, λόγω της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων διαφορετικών οικονομιών, στοχεύει στην αντιμετώπιση των δυσκολιών και των στρεβλώσεων που ανακύπτουν. Παράλληλα η συνεχής αναθεώρησή τους, ακολουθείται από τη δημοσιοποίησή τους. Ειδικά σε μια εποχή όπου η οικονομική δραστηριότητα αποκτά όλο ένα και περισσότερο διεθνοποιημένο χαρακτήρα, η χρήση κοινών μεθόδων λογιστικής καταγραφής και εκτίμησης των οικονομικών γεγονότων προάγει την οικονομική συνεργασία, και ενώνει τα χάσματα μεταξύ των διαφορετικών προσεγγίσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι λογιστικές πρακτικές με τη μορφή νόμων που καλούνται να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν όλες σχεδόν οι επιχειρήσεις. Βασίζονται στα υπάρχοντα επιστημονικά πεδία της λογιστικής και συνιστούν αποτελέσματα για ενοποίηση και κοινή δράση της λογιστικής δραστηριότητας. Τα θεμέλια δημιουργίας τους, είναι τα εθνικά λογιστικά σχέδια καθώς και οι εμπειρίες που προέκυψαν σε διεθνές επίπεδο από τη λογιστική καταγραφή της οικονομικής πραγματικότητας. Τα Δ.Λ.Π. που εφαρμόζονται είναι τα ακόλουθα:

ΔΛΠ 1	Παρουσίαση Οικονομικών καταστάσεων	ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις ταμειακών ροών	ΔΛΠ 8	Λογιστικές Ποιοτικές, Αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού	ΔΛΠ 11	Κατασκευαστικές Συμβάσεις
ΔΛΠ 12	Φόροι εισοδήματος	ΔΛΠ 14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
ΔΛΠ 16	Ενσώματα Πάγια	ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα	ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζόμενους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης	ΔΛΠ 21	Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού	ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
ΔΛΠ 26	Λογιστική και πληροφόρηση προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία	ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	ΔΛΠ 29	Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε πληθωριστικές οικονομίες
ΔΛΠ 30	Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις τραπεζών και όμοιων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων	ΔΛΠ 31	Χρηματοοικονομικά μέσα, αναγνώριση και αποτίμηση
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά μετοχή	ΔΛΠ 34	Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις
ΔΛΠ 36	Μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού	ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις
ΔΛΠ 38	Άυλα στοιχεία του ενεργητικού	ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
ΔΛΠ 41	Γεωργία		

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ^[28]

Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται από όλο σχεδόν το σύνολο των επιχειρήσεων και ειδικότερα από οργανώσεις, οι οποίες έχουν σκοπό την άντληση κερδών. Βασικά πεδία εφαρμογής των Δ.Λ.Π. είναι οι οικονομικές καταστάσεις και οι χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι όροι κατάρτισης και σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και των υπολοίπων χρηματοοικονομικών αναφορών, διαμορφώνονται από τα λογιστικά πρότυπα^[29].

Πρέπει να σημειωθεί ότι η χρήση αποδεκτών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, αποτελεί εγγύηση για τους μετόχους, τους πιστωτές και τους εργαζόμενους για την ευκρίνεια και την πιστότητα των οικονομικών στοιχείων της μονάδας. Με λίγα λόγια, η αποτελεσματική εφαρμογή τους είναι προς το συμφέρον όλων. Η συμμετρική πληροφόρηση συνιστά στοιχείο ενημέρωσης το οποίο μπορεί να λειτουργήσει ως βασική εισροή στη διαδικασία λήψης αποφάσεων των μετόχων και των υπόλοιπων ενδιαφερομένων.

Η επιχειρηματικότητα οφείλει, να βασίζεται σε ένα πλέγμα διαφάνειας και αποδοτικότητας. Τα Δ.Λ.Π. έχουν τα στοιχεία ώστε να παρέχουν την απαιτούμενη αποδοτικότητα για τις επιχειρήσεις και μέσα από τη λειτουργική τους αποτύπωση στις οικονομικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι εταιρίες αποκτούν εμπιστοσύνη προς τις αγορές. Συνεπώς, η εφαρμογή των προτύπων συνιστά ένα καθοριστικό στοιχείο βελτίωσης της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και περαιτέρω των δημόσιων μονάδων υγείας.

Τα Δ.Λ.Π. συνιστούν μια ευρεία κωδικοποίηση των γενικά παραδεκτών αρχών και κανόνων της λογιστικής επιστήμης^[30]. Η δε επαρκής καθιέρωση

28. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και διερμηνείες, Ν. Πρωτοψάλτης & Π. Βρουστούρης, Εκδόσεις Σταμούλη και σώμα Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2002, σελίδα 124 – 126.

29. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Χ. Βλάχος & Λ. Λουκά, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2007, σελίδα 112

30. Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρία και Πράξη, Θ. Καραγιώργος & Α. Πετρίδης, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2006, σελίδα 47.

τους οδηγεί σε μια ομοιόμορφη κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων και των χρηματοοικονομικών αναφορών και κατά συνέπεια σε ακριβή και αληθή πληροφόρηση προς τους χρήστες τους. Απαρτίζουν δηλαδή, τα καθοριστικά σύνολα των κανόνων και των αρχών της λογιστικής και μέρους της χρηματοοικονομικής επιστήμης σε διεθνές επίπεδο.

Υποχρεώνουν επίσης, τις εταιρίες να προχωρούν σε γνωστοποιήσεις, ώστε να περιέχουν πρόσθετη πληροφόρηση των μεγεθών τους. Οι οικονομικές καταστάσεις (και οι σημειώσεις) παρέχουν μια συνεπή και περιεκτική σύνοψη των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, της οικονομικής της θέσης, των ταμειακών ροών και τις μεταβολές των μετοχών.

3.9.1 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – I.F.R.S – Δ.Π.Χ.Π.) αποτελούν μια σημαντική προσθήκη των Δ.Λ.Π.. Τα Δ.Π.Χ.Π. παρουσιάστηκαν στο διεθνές προσκήνιο το 2002 από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συνιστούν μια προσθήκη των Δ.Λ.Π. Ενισχύουν την λογιστική τυποποίηση και κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών. Βασίζονται, πάνω στην τήρηση των βασικών λογιστικών αρχών και κανόνων που εφαρμόζονται στο σύνολο του κόσμου.

Τα Δ.Π.Χ.Π. αποσκοπούν στην ενίσχυση της λογιστικής και χρηματοοικονομικής τυποποίησης της χρηματοοικονομικής δραστηριότητας και η ένταξη τους στα Δ.Λ.Π. έχει ως αποτέλεσμα το σχηματισμό για την τήρηση ομοιόμορφων λογιστικών καταστάσεων και χρηματοοικονομικών αναφορών, μιας ολοκληρωμένης τυποποίησης και κανονικοποίησης.

Τα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία των Δ.Π.Χ.Π. είναι η έννοια της οικονομικής οντότητας (σε μια οργανωμένη παραγωγική μονάδα, αναφέρεται στη συνολική δράση της οικονομικής μονάδας η οποία απαρτίζεται από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις), η περιοδικότητα της οικονομικής δραστηριότητας (παραπέμπει στην λειτουργία των λογιστικών χρήσεων, ως προς την περιοδική δημοσιοποίηση των απαιτούμενων πληροφοριών) και η νομισματική μονάδα (η έκφραση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των αποτελεσμάτων των οικονομικών μονάδων σε χρηματικές μονάδες του νομίσματος που χρησιμοποιεί η οικονομία της δραστηριοποίησης της).

Το νομικό καθεστώς εφαρμογής της λειτουργίας των Δ.Π.Χ.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση, προβλέπεται από την απόφαση 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Η απόφαση αυτή εισάγει την εφαρμογή τους από όλες τις εισηγμένες εταιρίες σε οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά σε όλες τις χώρες της κοινοτικής επικράτειας από 01/01/2005. Αντίστοιχα στην Ελληνική επικράτεια με τον νόμο 3229/2004 ο οποίος προβλέπει την υποχρεωτική τους εφαρμογή από 01/01/2005 (και με το άρθρο 27, Ν.3599/2005, για το δημόσιο).

Τα βασικά στοιχεία ταξινόμησης τους είναι τα εξής^[31]:

- ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ
- ΔΠΧΠ 2: Πληρωμές βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
- ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις
- ΔΠΧΠ 5: Πάγια στοιχεία του Ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και Διακοπείσες δραστηριότητες
- ΔΠΧΠ 6: Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
- ΔΠΧΠ 7: Χρηματοοικονομικά μέσα γνωστοποίησης

Τα μειονεκτήματα τους:

- Η περιπλοκότητα τους
- Η αυστηριοποίηση των ελέγχων
- Η αναγκαία πρόσληψη εξειδικευμένων επιστημόνων για την τήρηση τους και η συνακόλουθη αύξηση του λειτουργικού κόστους της επιχείρησης
- Η χρήση νέας ορολογίας μπορεί να επιφέρει αναταράξεις στην καθημερινή λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Από τα μειονεκτήματα αντιλαμβανόμαστε ότι η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. συνιστά μια διευκόλυνση των μεγάλων σε όγκο και κυρίως σε ρευστότητα επιχειρήσεων.

3.9.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου τομέα

Τα τελευταία χρόνια ξεκίνησε σε διεθνές επίπεδο μία πρωτοβουλία κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα. Το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (Δ.Σ.Λ.Π.Δ.Τ.) εκδίδει κάθε χρόνο μία αναφορά με όλες τις πρωτοβουλίες, προτάσεις και μελέτες που αφορούν τη λογιστική προτυποποίηση του Δημόσιου Τομέα στο διεθνές στερέωμα. Μέσα από σεμινάρια που διοργανώνονται σε 6 μηνιαία βάση προωθούνται νέες ιδέες και προτάσεις για τη βελτίωση των λογιστικών πρακτικών στο Δημόσιο. Οι βασικότερες κατευθύνσεις συνοψίζονται στον ανασχεδιασμό των λογιστικών διαδικασιών με την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος και στην εκπαίδευση και ενημέρωση των λογιστών και οικονομολόγων του Δημοσίου, σχετικά με την λογιστική προτυποποίηση. Απώτερο σκοπό πλέον αποτελεί η εισαγωγή ενός σύγχρονου λογιστικού συστήματος στο δημόσιο τομέα που θα βρίσκεται σε στενή σχέση και συνάρτηση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

31. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμοι Α,Β,Γ, T.Grand, Εκδόσεις Grand Thornton, Αυ:ηνα 2006, σελίδα 67 - 70

Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα είναι η παροχή πληροφοριών στο κοινό, προκειμένου να ενισχυθούν σε κοινή βάση οι παγκόσμιες οικονομίες. Σχεδιασμένα με την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος. Θέτουν κριτήρια σχετικά με καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, στο πλαίσιο της παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων επιδιώκοντας τη διαρκή βελτίωση και επικαιροποίηση, ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα πρότυπα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα και είναι χρήσιμα για χώρες που δεν έχουν αναπτύξει δικά τους πρότυπα για τον δημόσιο τομέα.

Οι βασικές αρχές που πρέπει να τηρούνται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών σύμφωνα με την ετήσια αναφορά του Συμβουλίου είναι: διαφάνεια, πληρότητα, σαφήνεια, τήρηση λογιστικών μεθόδων κατά πάγια τακτική, δημοσίευση αποτελεσμάτων σε τακτική βάση, διενέργεια τακτικών εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, εναρμόνιση με τα Δ.Π.Χ.Π. και υψηλή κοινωνική ευθύνη

3.10 Οι οικονομικές καταστάσεις των μονάδων υγείας

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται από τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης όπου παρουσιάζεται ο τρόπος δημιουργίας και η σύνθεση του οικονομικού αποτελέσματος που επέτυχε η μονάδα υγείας στο κλειστό διαχειριστικό έτος όσο και στο προηγούμενο. Καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως προκύπτει από τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών της ομάδας 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων), και έχει ως σκοπό να καταγράψει και να παρουσιάσει τη δομή και τον τρόπο σχηματισμού του οικονομικού αποτελέσματος. Οι λογαριασμοί αυτοί προκύπτουν από συμψηφίσεις, αθροίσεις και αντιλογισμούς των υπολοίπων, μεταξύ των ομάδων 6 (οργανικά έξοδα κατ'είδος) και 7 (οργανικά έσοδα κατ'είδος) που ονομάζονται και λογαριασμοί Εκμετάλλευσης. Οι τρεις αυτές ομάδες λογαριασμών (6,7 και 8) συμπληρώνουν το αυτόνομο και ανεξάρτητο κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής (οι υπόλοιπες είναι οι ομάδες λογαριασμών του ισολογισμού 1 - 5).

Άλλες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τις δημόσιες μονάδες υγείας με βάση το Π.Δ.146/2003 είναι ο πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων που λειτουργεί ως γέφυρα επικοινωνίας του Αποτελέσματος Χρήσης (Λογαριασμός 80) με την Καθαρή Θέση (υπολογαριασμοί 41.02,

41.00, 41.04 – 05, 41.08, 42.00) και η Κατάσταση του βασικού Λογαριασμού Εκμετάλλευσης (Λογαριασμός 80) όπου παρουσιάζεται η λειτουργία σχηματισμού ζημιών ή κερδών εκμετάλλευσης.

Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες, όπως για παράδειγμα οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, οι μέθοδοι υπολογισμού διορθώσεως αξιών με σχηματισμό προβλέψεων ή διενέργεια αποσβέσεων, καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού αναπροσαρμοσμένων αξιών, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (πλεονάσματα ή ελλείμματα) των Δημόσιων Μονάδων Υγείας. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης, περιέρχεται σε γνώση τρίτων, δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους σύμφωνα με τη προβλεπόμενη διαδικασία από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

3.11 Ο ισολογισμός των μονάδων υγείας

Ο ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία εμφανίζονται συνοπτικά κατά είδος και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, σε ορισμένη χρονική στιγμή, αποτιμημένα με το ίδιο νόμισμα. Προκύπτει από την απογραφή, της οποίας αποτελεί περίληψη και εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης συνοπτικά, μόνο κατά είδος και αξία, ενώ η απογραφή την εμφανίζει αναλυτικά κατά είδος, αξία, ποιότητα και ποσότητα^[32].

Ο ισολογισμός μιας δημόσιας μονάδας υπηρεσιών υγείας αποτελεί μια καταστατική δήλωση περιουσιακής κατάστασης. Σε αυτήν αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην κυριότητα και την κατοχή της μονάδας υγείας αλλά και ο τρόπος απόκτησής τους. Επίσης υπάρχει η παράθεση των αντίστοιχων μεγεθών της προηγούμενης χρονιάς ώστε να δημιουργούνται συγκριτικά πρότυπα.

Ο ισολογισμός χωρίζεται σε δύο κύρια μέρη που είναι το Ενεργητικό (ομάδες λογαριασμών 1- 3) και το Παθητικό (ομάδες λογαριασμών 4 – 5). Το Ενεργητικό καταγράφει την περιουσιακή κατάσταση ενός νοσοκομείου, όπως

³².Γενική Λογιστική, Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Εκδόσεις ΕΛΗΝ, Αθήνα 2006, σελίδα 21

αυτή προκύπτει από τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών των τριών πρώτων ομάδων (1 – 3) του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των δημόσιων μονάδων υγείας με βάση τις λογιστικές εγγραφές (χρεώσεις και πιστώσεις) που έχουν γίνει κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους. Από την άλλη το Παθητικό, περιγράφει το πώς αποκτήθηκε η περιουσία, με βάση των πιστωτικών υπολοίπων των ομάδων 4 και 5. Το Παθητικό χωρίζεται σε δύο τμήματα, την Καθαρή Θέση και τις Υποχρεώσεις. Ισχύουν οι εξής σχέσεις:

- Ενεργητικό = Παθητικό
- Ενεργητικό = Καθαρή Θέση + Υποχρεώσεις

Έτσι οι λογιστικές εγγραφές πραγματοποιούνται με τρόπο που να επαληθεύονται συνεχώς οι άνω λογιστικές ταυτότητες. Καθώς λοιπόν κάθε λογιστικό γεγονός συνοδεύεται από μια χρέωση και μία ισόπωση πίστωση, εξασφαλίζεται η απόλυτη αξιοπιστία των πληροφοριών σχετικά με τα οικονομικά μεγέθη μιας δημόσιας μονάδας υγείας. Η λεπτομερής και ακριβής διαδικασία των χρεώσεων και των πιστώσεων που απαιτούνται για τις ομάδες λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής, περιγράφονται αναλυτικά στο Π.Δ. 146/2003.

Στον Ισολογισμό περιλαμβάνονται και οι Λογαριασμοί Τάξεως (ομάδα 10). Αν και όπως αναφέραμε ο Ισολογισμός αποτελεί μια καταστατική δήλωση των περιουσιακών στοιχείων μιας δημόσιας μονάδας υγείας, πολλές φορές τυχαίνει να έχει στην κατοχή της περιουσιακά στοιχεία τρίτων που πρέπει ωστόσο να καταγραφούν, καθώς η μη αναφορά τους θα αλλοίωνε τα υπόλοιπα οικονομικά μεγέθη. Η λογική τήρησης των Λογαριασμών Τάξεως προϋποθέτει την χρέωση τους με την αξία των αλλότριων περιουσιακών στοιχείων στη μεριά του Ενεργητικού και την ισόπωση πίστωση του στους κύριους λογαριασμούς των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων στο Παθητικό.

Στην αρχή κάθε διαχειριστικής χρήσης οι λογαριασμοί (και στη συνέχεια οι υπολογαριασμοί) των ομάδων χρεώνονται ή πιστώνονται, ανάλογα με τη μορφή τους, έτσι ώστε να γίνει η έναρξη της λογιστικής περιόδου και να απεικονιστεί η περιουσιακή κατάσταση της δημόσιας μονάδας υγείας εκείνη τη στιγμή. Ομοίως στη συνέχεια με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές (με χρεώσεις ή πιστώσεις λογαριασμών) απεικονίζονται όλα τα λογιστικά γεγονότα που λαμβάνουν χώρα, βάση των κατευθύνσεων του Π.Δ. 146/2003. Έτσι, αν για παράδειγμα μια φαρμακευτική εταιρεία δωρίσει σε ένα νοσοκομείο φαρμακευτικό υλικό αξίας 3000€, τότε σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, το γεγονός αυτό θα απεικονιστεί λογιστικά με την ισόπωση και ταυτόχρονη πίστωση του λογαριασμού «75. Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και χρέωση του λογαριασμού «24. Πρώτες – βοηθητικές ύλες – παροχής υπηρεσιών υγείας, επίσης με 3000€.

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών, χρεωστικά ή πιστωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, είναι και αυτά που θα καταγραφούν στη σύνταξη του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης. Η όλη διαδικασία και εδώ, γίνεται μέσω κατάλληλων χρεοπιστώσεων και λογιστική μεταφορά κατά είδος, των ποσών στους λογαριασμούς της ομάδας 8. Με αυτόν τον τρόπο κλείνουν όλοι οι λογαριασμοί, έτσι ώστε να ξεκινήσει η όλη διαδικασία για το επόμενο

έτος εκ νέου και να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις που αφορούν τη δημόσια μονάδα υγείας για το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου.

3.12 Ο προϋπολογισμός των μονάδων υγείας

Ο προϋπολογισμός είναι ένα σχέδιο δράσης στο οποίο εκφράζονται με ποσοτικούς όρους οι οικονομικοί στόχοι μιας επιχείρησης. Αποτελεί μια υποθετική εκτίμηση των εσόδων και των εξόδων του επόμενου έτους, με την βοήθεια του οποίου καθορίζονται τα όρια της οικονομικής δραστηριότητας ενός οργανισμού. Δηλαδή είναι μια τυποποιημένη (συνήθως ετήσια) δήλωση των στόχων ενός οργανισμού, οι οποίοι εκφράζονται με οικονομικούς όρους.

Για τα νοσοκομεία, η νομοθεσία ορίζει ότι ο προϋπολογισμός είναι ο ετήσιος νόμος με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του επόμενου οικονομικού έτους. Ο προϋπολογισμός του νοσοκομείου αποτελεί το σύνολο των επιχειρησιακών σχεδίων και δραστηριοτήτων του, όπως αυτά κοστολογούνται και εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες^{33}.

Οι προϋπολογισμοί των νοσοκομείων πρέπει να διέπονται από τις ακόλουθες αρχές (Ν. 3871/2010): της ετήσιας διάρκειας, της ενότητας, της καθολικότητας, της ειδίκευσης, της ειδικότητας, των πιστώσεων, της ειλικρίνειας και της ακρίβειας.

Η διαδικασία κατάρτισης του Προϋπολογισμού ξεκινά από το Υπουργείο Οικονομικών. Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους αποστέλλει κάθε έτος στο Υπουργείο Υγείας εγκύκλιο με οδηγίες σχετικά με την κατάρτιση του νέου προϋπολογισμού. Στη συνέχεια το Υπουργείο Υγείας ενημερώνει εγγράφως τα νοσοκομεία και τις Δ.Υ.ΠΕ., δίνοντας συμπληρωματικές οδηγίες. Η συνταγή του γίνεται με βάση το δημόσιο λογιστικό και τις οδηγίες από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Το λογιστήριο του νοσοκομείου οφείλει να συντάξει με τις υποδείξεις του Γ.Λ.Κ. και να προβεί στην κατάρτιση του προϋπολογισμού και των αναμορφώσεων αυτού, καθώς και για την υποβολή του στο Διοικητικό Συμβούλιο προς έγκριση. Με υπηρεσιακό σημείωμα ζητά την συνεργασία των επιμέρους τμημάτων και κλινικών του νοσοκομείου για προσδιορισμό των οικονομικών αναγκών (εσόδων και εξόδων) του επόμενου έτους.

Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των εσόδων (αποτίμηση σε χρήμα), ο κάθε διευθυντής οφείλει να εκτιμήσει, εκ των προτέρων, το συνολικό έργο της κλινικής του για το επόμενο έτος. Με βάση τις ημέρες των εφημεριών και της νοσηλείας, τον αριθμό των νοσηλευομένων και των κλινών, την ποσότητα των επειγόντων περιστατικών και των χειρουργικών επεμβάσεων.

33. Γενική Λογιστική, Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Εκδόσεις ΕΛΗΝ, Αθήνα 2006, σελίδα 21

Ο προσδιορισμός των εξόδων γίνεται με βάση τη μέση ποσότητα ανάλωσης υλικών ανά μήνα και έτος και τα απολογιστικά στοιχεία της προηγούμενης και τρέχουσας χρήσης, σε καταστάσεις που αποστέλλονται σε τμήματα και κλινικές. Ακόμα, τα τμήματα και οι κλινικές σε συνεργασία με το εργατικό προσωπικό, εκτιμούν και καταγράφουν τις ανάγκες τους για το επόμενο έτος και είναι υποχρεωμένοι να παρέχουν αιτιολόγηση για τυχόν μεταβολές σε ποσότητες και είδη που ενδεχομένως υπάρξουν. Οι διευθυντές των τμημάτων και των κλινικών συλλέγουν τις καταστάσεις, τις οποίες ελέγχουν, εγκρίνουν και αποστέλλουν στο λογιστήριο για την κατάρτιση του προϋπολογισμού του νοσοκομείου.

Το λογιστήριο του νοσοκομείου σε συνεργασία με το τμήμα προμηθειών γνωρίζοντας τα πραγματικά αποθέματα των υλικών και λαμβάνοντας υπόψη τις ανάγκες του νοσοκομείου, καταρτίζει τον προϋπολογισμό, ο οποίος αποτυπώνεται σε πέντε στήλες, όπου αναγράφονται:

- Στην 1^η στήλη: ο κωδικός αριθμός του εσόδου ή εξόδου
- Στην 2^η στήλη: η ονομασία του εσόδου ή εξόδου, σύμφωνα με τον κώδικα
- Στην 3^η στήλη: οι προβλέψεις για τη νέα χρήση
- Στην 4^η στήλη: οι διαμορφωθείσες πιστώσεις των εσόδων - εξόδων
- Στην 5^η στήλη: τα απολογιστικά στοιχεία χρήσης του προηγούμενου έτους

Σύμφωνα με την βασική λογιστική αρχή της ισοσκελίσης του Προϋπολογισμού το σύνολο των εσόδων θα πρέπει να συμφωνεί με αυτό των εξόδων. Για να επιτευχθεί χρησιμοποιείται το ταμειακό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης το οποίο εμφανίζεται ακριβώς κάτω από το σύνολο των εσόδων. Αν δεν αρκεί το ταμειακό υπόλοιπο για να κάλυψη τη διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων, τότε απαιτείται αναμόρφωση του προϋπολογισμού (δηλαδή μείωση των δαπανών).

Ύστερα προωθείται για έγκριση στο Δ.Σ. και μετά την έγκριση του επιστρέφει στο λογιστήριο, όπου και αποστέλλεται στην οικεία Δ.Υ.ΠΕ. για έλεγχο και για τυχόν τροποποιήσεις. Έπειτα, μετά την έγκρισή του από το Δ.Σ. και την Δ.Υ.ΠΕ., καθώς και την εισηγητική έκθεση, υποβάλλεται στην Υ.Δ.Ε. της οικείας περιφέρειας για την τελική έγκριση. Έχοντας λάβει και την έγκριση της Υ.Δ.Ε., ο προϋπολογισμός επιστρέφει στην Οικονομική Υπηρεσία και η εκτέλεση του είναι πλέον δυνατή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Η παρούσα έρευνα διεξήχθη με τη χρήση ερωτηματολογίου, ακολουθώντας την προσέγγιση των ποσοτικών ερευνών. Πραγματοποιήθηκε μέσω μιας δομημένης διαδικασίας προσέγγισης των συμμετεχόντων και καταγραφής των απαντήσεων τους. Η χρήση του ερωτηματολογίου έγινε λόγω του χαμηλού κόστους που απαιτείται, αλλά με το μειονέκτημα της χαμηλής συμμετοχής.

4.1 Ο σκοπός και το δείγμα της έρευνας

Η έρευνα διεξάχθηκε ενδεικτικά, σε 10 νοσοκομειακές δημόσιες μονάδες υγείας, που αποτελούν ένα μικρό μερίδιο του συνόλου των 134 δημόσιων νοσοκομειακών μονάδων με την συμμετοχή 30 υπαλλήλων του οργανισμού. Ο σκοπός της έρευνας με τη χρήση του ερωτηματολογίου είναι η εξέταση της εφαρμογής ή μη του Διπλογραφικού συστήματος και ο βαθμός εφαρμογής του στις δημόσιες μονάδες υγείας, μετά από 9 χρόνια υποχρεωτικής εφαρμογής του από το Π.Δ.146/2003.

Η επιλογή των νοσοκομείων ήταν τυχαία και απευθυνόταν συγκεκριμένα μόνο σε δημόσιες μονάδες υγείας με πολλές κλίνες. Οι συμμετέχοντες, ανεξαρτήτου φύλου είναι αποκλειστικά και μόνο, υπάλληλοι του οργανισμού και συγκεκριμένα των οικονομικών τμημάτων στις δημόσιες νοσοκομειακές μονάδες υγείας.

4.2 Ανάλυση του ερωτηματολογίου

Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και ερωτήσεις με δύο εναλλακτικές απαντήσεις. Ο σχεδιασμός του βασίστηκε στην σαφήνεια και την απλότητα με στόχο την κατανόηση των ερωτήσεων. Σχεδιάστηκε με τρόπο που να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωση του, για το λόγω αυτό, χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και ερωτήσεις. Συγκεκριμένα το ερωτηματολόγιο χωρίζεται σε δύο μέρη.

Στο πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνονται δημογραφικές ερωτήσεις που αφορούν το φύλο, την ηλικία και το επίπεδο της μόρφωσης.

Επίσης περιλαμβάνονται ερωτήσεις που αναφέρονται προς τους συμμετέχοντες, οι οποίοι καλούνται να προσδιορίσουν τη θέση που κατέχουν στον οργανισμό, τα χρόνια εμπειρίας τους, καθώς και τα χρόνια εμπειρίας σε άλλο οικονομικό τμήμα.

Στο δεύτερο μέρος περιλαμβάνονται οι ερωτήσεις που αφορούν το Διπλογραφικό Σύστημα προκειμένου να διαπιστωθεί αν και σε ποιόν βαθμό εφαρμόζεται. Οι συμμετέχοντες καλούνται να απαντήσουν σε 6 ερωτήσεις εκ των οποίων οι δύο είναι πολλαπλής επιλογής και οι τέσσερις με δύο εναλλακτικές απαντήσεις.

Στην πρώτη ερώτηση που αφορά το έτος εφαρμογής και όχι μόνο, του Διπλογραφικού Συστήματος αλλά και της Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με αναγραφόμενα έτη για το καθένα, από το 2004 έως το 2011, με πολλαπλή επιλογή η απάντηση. Η ερώτηση αυτή είναι διπλή ερώτηση, διότι εκτός της επιλογής του έτους εφαρμογής απαντάται ταυτόχρονα και το ερώτημα, εμμέσως, εάν εφαρμόζονται στον οργανισμό τους. Η ερώτηση αυτή επιλέχθηκε για να εξακριβώσουμε, τουλάχιστον στα μεγαλύτερα νοσοκομεία της χώρας, εάν εφαρμόζονται τα ψηφισμένα Προεδρικά Διατάγματα στους οργανισμούς.

Η δεύτερη ερώτηση αφορά εάν οι συμμετέχοντες θεωρούν, ότι το Διπλογραφικό Σύστημα βοηθάει στην καλύτερη παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης του οργανισμού, με δύο εναλλακτικές απαντήσεις, ναι ή όχι. Η επιλογή της ερώτησης αυτής έγινε για να εξακριβώσουμε εάν στην πράξη, από υπάλληλους του οργανισμού, και όχι μόνο στη θεωρία, το Διπλογραφικό Σύστημα είναι καλύτερο από το Απλογραφικό Σύστημα.

Στην τρίτη ερώτηση αναγράφονται, οι λόγοι μη εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος κατά την άποψη των συμμετεχόντων, με απαντήσεις πολλαπλής επιλογής, που είναι: λόγω έλλειψης μηχανογράφησης, εξειδικευμένων στελεχών, οργανωμένου σχεδίου, βούλησης, προσωπικού ή άλλος λόγος. Σε αυτή την ερώτηση του ερωτηματολογίου δόθηκαν όσες πιο πολλές απαντήσεις γινόταν, ενώ υπήρχε και η εναλλακτική απάντηση «άλλο» σε περίπτωση που καμία από τις εναλλακτικές δεν ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα. Η επιλογή της ερώτησης έγινε όπως είναι προφανές για να διαπιστώσουμε τους λόγους, για τους οποίους δεν έχει εφαρμοστεί το Διπλογραφικό Σύστημα σε κάποια νοσοκομειακή μονάδα.

Η Τέταρτη ερώτηση αφορά την σύνταξη ή μη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Διπλογραφικό σύστημα. Με προτεινόμενες, δύο εναλλακτικές απαντήσεις πολλαπλής επιλογής, ναι ή όχι. Με αυτή την ερώτηση προσδιορίζουμε το βαθμό εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος.

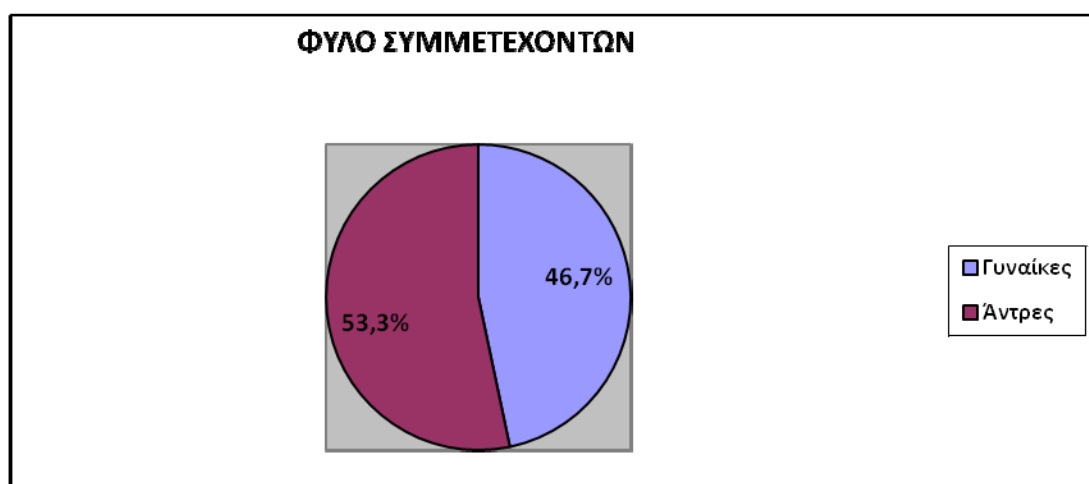
Η Πέμπτη ερώτηση αφορά την εφαρμογή ή μη ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος, με επιλογή δύο εναλλακτικών απαντήσεων, ναι ή όχι. Στην ερώτηση αυτή εξετάζουμε εάν το εργαλείο για την επιτυχή εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος υπάρχει για να χρησιμοποιηθεί.

Η έκτη ερώτηση αφορά την σύνταξη ή μη των οικονομικών καταστάσεων στον οργανισμό με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με επιλογή δύο

εναλλακτικών απαντήσεων, ναι ή όχι. Η επιλογή της ερώτησης αυτής έγινε για να εξακριβωθεί ο βαθμός εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όσους οργανισμούς τα εφαρμόζουν, αλλά και ο βαθμός βελτίωσης των οργανισμών στην διαδικασία παρακολούθησης της οικονομικής κατάστασης τους.

4.3 Δημογραφικά στοιχεία ερωτηματολογίου

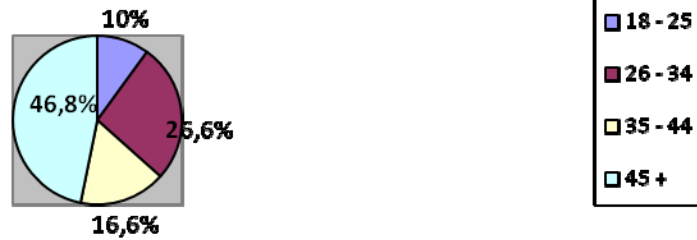
Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου περιέχει γενικές ερωτήσεις. Η πρώτη ερώτηση εξετάζει πιο ποσοστό του δείγματος είναι γυναίκες ή άντρες. Στο 1^ο διάγραμμα που ακολουθεί μας δίνει ότι το 53,3% των συμμετεχόντων ήταν άντρες και το 46,7% γυναίκες.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.1 ΦΥΛΟ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΝΤΩΝ

Όπως φαίνεται στον επόμενο πίνακα που ακολουθεί σχεδόν οι μισοί συμμετέχοντες ανήκουν στην ηλικιακή ομάδα άνω των 45, ενώ υπάρχει ένας σημαντικός αριθμός συμμετεχόντων στις υπόλοιπες ηλικιακές ομάδες αλλά με μικρό ποσοστό στην ηλικιακή ομάδα των 18 έως 25.

ΗΛΙΚΙΑΚΕΣ ΟΜΑΔΕΣ



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.2 ΗΛΙΚΙΑΚΕΣ ΟΜΑΔΕΣ

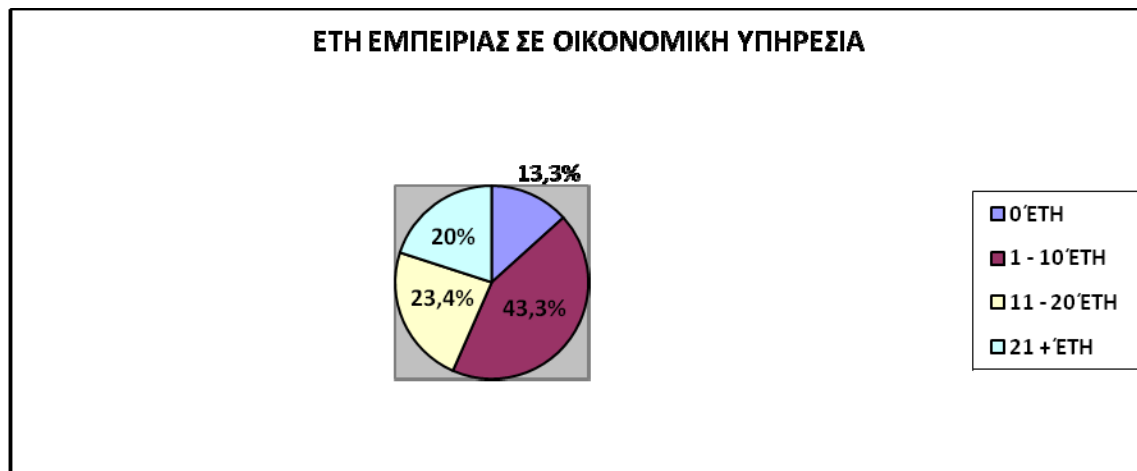
Ένα άλλο δημογραφικό στοιχείο των συμμετεχόντων είναι το επίπεδο εκπαίδευσής τους. Όπως φαίνεται από το πίνακα 4.1, το 53,3%, οι μισοί των ερωτώμενων είναι απόφοιτοι Πανεπιστημίου ή Τ.Ε.Ι. με λογιστικές γνώσεις, ένα πολύ ενθαρρυντικό στοιχείο. Ενώ στο 16,7% κυμαίνονται τα ποσοστά αυτών που είχαν τελειώσει μόνο τη δευτεροβάθμια εκπαίδευση και με όμοιο ποσοστό, αυτών που είχαν εκτός από την τριτοβάθμια εκπαίδευση και μεταπτυχιακό αλλά χωρίς ειδίκευση στη λογιστική. Το πιο χαμηλό ποσοστό κατέχουν οι ερωτώμενοι με τριτοβάθμια εκπαίδευση και μεταπτυχιακό με ειδίκευση στη λογιστική. Δυστυχώς όμως το εκείνοι που κατέχουν εκτός της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης και διδακτορικό τίτλο με ή χωρίς ειδίκευση στη λογιστική, δεν συμμετείχαν. Όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Εκπαίδευση	Συχνότητα	Ποσοστό
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ	5	16,7%
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ Ή ΤΕΙ	16	53,3%
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	4	13,3%
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΧΩΡΙΣ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	5	16,7%
ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	-	-
ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	-	-
ΣΥΝΟΛΟ	30	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.1 ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΣΤΕΛΕΧΟΥΣ

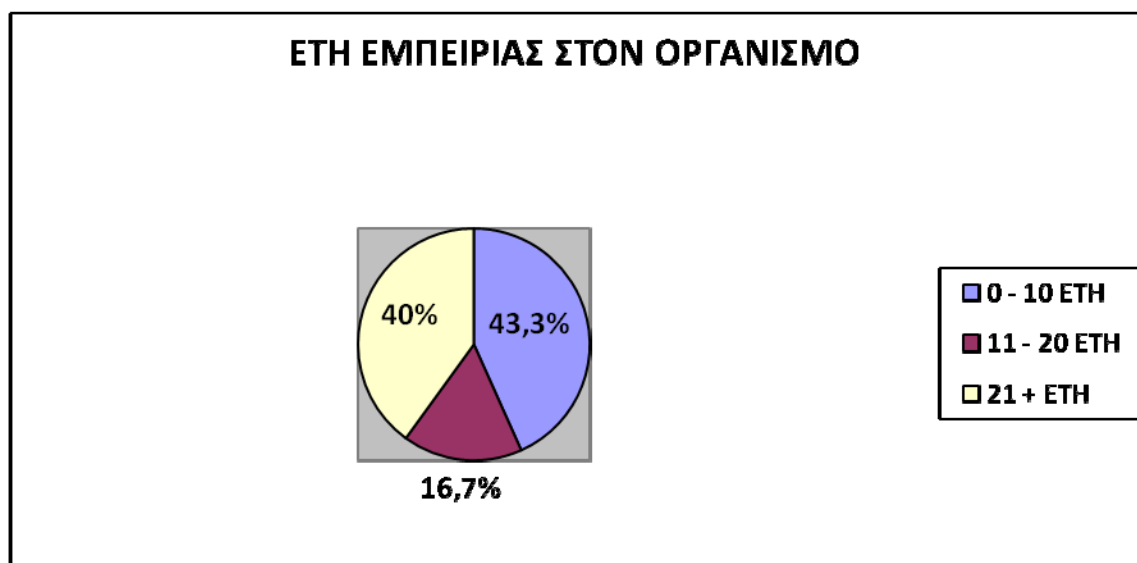
Άλλο ένα δημογραφικό στοιχείο είναι τα έτη εμπειρίας σε οικονομική υπηρεσία στο διάγραμμα 4.3, όπου διακρίνουμε ότι λίγο λιγότερο από τους μισούς συμμετέχοντες δηλαδή το 43,3%, ανήκουν στο ποσοστό από 1 έως 10 έτη εμπειρίας. Ενώ ένα πολύ μικρό ποσοστό της τάξεως του 13,3% δεν είχαν καθόλου εμπειρία σε οικονομική υπηρεσία και οι υπόλοιποι μοιράζονται τα

ποσοστά του 23,4% για την εμπειρία από 11 έως 20 έτη και του 20% για την εμπειρία πάνω από 20 έτη.



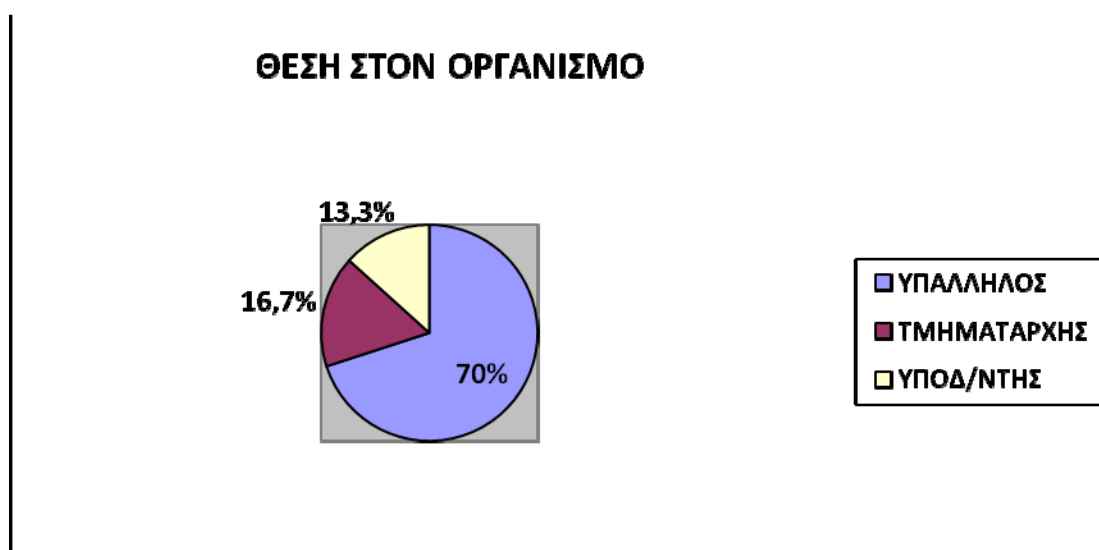
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.3 ΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

Τα έτη εμπειρίας στον οργανισμό είναι άλλο ένα δημογραφικό στοιχείο στο διάγραμμα 4.4. Διαπιστώνουμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό το μοιράζονται οι συμμετέχοντες με 0 έως 10 έτη και εκείνη που έχουν εμπειρία άνω των 21 ετών, με αντίστοιχα ποσοστά του 43,3% και 40%.Ενώ το πιο μικρό ποσοστό του 16,7% κατέχουν εκείνη που έχουν από 11 έως 20 έτη εμπειρίας. Δηλαδή το 43,4% έχει εμπειρία πάνω από 11 χρόνια και αυτό είναι πολύ θετικό για την εξαγωγή συμπερασμάτων μιας και τα συγκεκριμένα άτομα γνωρίζουν τον συγκεκριμένο οργανισμό πάρα πολύ καλά.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.4 ΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ ΣΤΟΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ

Ένα τελευταίο δημογραφικό στοιχείο του ερωτηματολογίου είναι η θέση του υπαλλήλου στον οργανισμό. Όπως διακρίνουμε από το διάγραμμα 4.5. Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων έχουν θέση υπαλλήλου του οικονομικού τμήματος με ποσοστό 70%, ενώ το υπόλοιπο δείγμα αποτελείται από τους Τμηματάρχες Οικονομικού που συμμετείχαν με ποσοστό 16,7% και των Υποδιευθυντών Οικονομικής Υπηρεσίας με ποσοστό 13,3%. Δυστυχώς κανείς από τους Διευθυντές Οικονομικού δεν ήθελε να συμμετάσχει λόγω φόρτου εργασίας.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.5 ΘΕΣΗ ΣΤΟΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ

4.4 Τρόπος Ανάλυσης των δεδομένων της εργασίας

Χαρακτηριστικό των ποσοτικών ερευνών είναι ότι η ανάλυση των στοιχείων γίνεται με στατιστικές μεθόδους, οι οποίες γίνονται συνήθως με τη χρήση εξειδικευμένων υπολογιστικών προγραμμάτων. Στην παρούσα έρευνα χρησιμοποιήθηκε το πακέτο ανάλυσης SPSS. Κάτι τέτοιο όμως προϋπόθετε αρχικά την προετοιμασία των δεδομένων με τον εντοπισμό των ενδεχόμενων παραλείψεων και λαθών στην συμπλήρωση των ερωτηματολογίων, στην κωδικοποίηση τους και κατόπιν την εισαγωγή τους στον υπολογιστή.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι περισσότερες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου είχαν δύο εναλλακτικές απαντήσεις και μόνο δύο εκ των ερωτήσεων είχαν παραπάνω από δύο εναλλακτικές απαντήσεις ακολουθήσαμε την εξής διαδικασία:

- Καταγραφή των απαντήσεων
- Ομαδοποίηση / κατηγοριοποίηση των απαντήσεων

- Συνδυασμό των απαντήσεων
- Κωδικοποίηση των απαντήσεων με βάση την παραπάνω κατηγοριοποίηση και τον συνδυασμό τους

Θα πρέπει να τονιστεί ότι στην πρώτη ερώτηση εκτός από την καταγραφή του έτους εφαρμογής του Διπλογραφικού συστήματος, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, της Γενικής και Αναλυτικής λογιστικής, έγινε και καταγραφή ως προς την εφαρμογή ή την μη εφαρμογή των παραπάνω.

Σε έρευνες όπου χρησιμοποιούνται ερωτηματολόγια, το ποσοστό συμμετοχής ποικίλει από 20% μέχρι και 50%.Ο δείκτης συμμετοχής επηρεάζεται από τα κίνητρα που δίνονται για την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, από τον βαθμό ενδιαφέροντος των συμμετεχόντων με το θέμα της έρευνας και τις σχέσεις μεταξύ των συμμετεχόντων και του ερευνητή. Στην παρούσα έρευνα το ποσοστό συμμετοχής ανήλθε στο 50% (δηλαδή από τα 20 νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., συμμετείχαν τα 10).

Αναγκαίο για κάποια νοσοκομεία ήταν η αίτηση στον οργανισμό τους, για την άδεια διανομής του ερωτηματολογίου εντός του νοσοκομείου. Σε άλλα βέβαια δεν χρειάστηκε η υποβολή αίτησης και σε κάποια άλλα βοήθησαν οι διαπροσωπικές σχέσεις του ερευνητή με κάποιους από τους υπαλλήλους των νοσοκομείων.Αυτό συντέλεσε στην γρηγορότερη διανομή και απάντηση του ερωτηματολογίου.

Λόγω του ότι ο ερευνητής ήταν παρόν κατά την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου διότι θεωρήθηκε πιο σύντομη και αξιόπιστη η διανομή του από τον ίδιο αντί της αποστολής.Έτσι μηδενίζεται η πιθανή περίπτωση ασάφειας και μη κατανόησης των ερωτήσεων από τους συμμετέχοντες, καθώς μπορούσαν να δοθούν άμεσα προσδιοριστικές απαντήσεις για κάθε ενδεχόμενη απορία των συμμετεχόντων για το ερωτηματολόγιο.

4.5 Στοιχεία εφαρμογής του λογιστικού συστήματος

Όπως φαίνεται αναλυτικά στον πίνακα4.2, όλες οι μονάδες που συμμετείχαν στο ερωτηματολόγιο εφαρμόζουν το Διπλογραφικό Σύστημα.

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	10	100%
ΟΧΙ	0	0%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Αλλά το πιο σημαντικό στοιχείο που αποσπάζεται είναι ότι οι περισσότερες μονάδες με ποσοστό 50% άρχισαν την εφαρμογή του το 2006, δηλαδή μετά από 3 χρόνια και ένα ποσοστό του 30% το 2004. Δυστυχώς όμως υπάρχει, αν και μικρό, ένα ποσοστό του 20% όπου άρχισαν να το εφαρμόζουν πρόσφατα, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα.

ΕΤΗ	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Συχνότητα	3	-	5	-	1	-	-	1	10
Ποσοστό	30%	-	50%	-	10%	-	-	10%	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.3 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Επίσης όλα τα νοσοκομεία εφαρμόζαν τη Γενική Λογιστική όπως φαίνεται και στον πίνακα.

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	10	100%
ΟΧΙ	0	0%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Αξιοσημείωτο είναι ότι τα περισσότερα νοσοκομεία εφαρμόσαν την Γενική Λογιστική την ίδια χρονολογία με το Διπλογραφικό Σύστημα.

ΕΤΗ	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Συχνότητα	3	-	5	-	-	-	1	1	10
Ποσοστό	30%	-	50%	-	-	-	10%	10%	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.5 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η παραπάνω εικόνα αντιστρέφεται από το ποσοστό του 80%, της μη εφαρμογής ακόμα, της Αναλυτικής Λογιστικής στην πλειοψηφία των νοσοκομείων. Αλλά και η εφαρμογή της από το 20% των νοσοκομείων, είναι πολύ πρόσφατη και συγκεκριμένα το 2011.

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	2	20%
ΟΧΙ	8	80%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.6 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΤΗ	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Συχνότητα	-	-	-	-	-	-	-	2	2
Ποσοστό	-	-	-	-	-	-	-	100%	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.7 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Από την άλλη, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αν και σε μικρό ποσοστό του 30%, από τις μονάδες πραγματοποιήθηκε σε πολύ πρόσφατο έτος, το 2011.

ΕΤΗ	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Συχνότητα	-	-	-	-	-	-	-	3	3
Ποσοστό	-	-	-	-	-	-	-	100%	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.8 ΕΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Στην επόμενη ερώτηση σχετικά με το εάν θεωρούν οι συμμετέχοντες, ότι η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος βοηθάει καλύτερα την παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης του νοσοκομείου. Όλοι οι συμμετέχοντες απάντησαν θετικά.

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	10	100%
ΟΧΙ	0	0%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.9 Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Στην ερώτηση στην οποία καλούνται να επιλέξουν τους λόγους μη εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος στη μονάδα τους, με απαντήσεις πολλαπλής επιλογής. Το 100% των συμμετεχόντων δεν απάντησε, κάτι το οποίο είναι αναμενόμενο από τις παραπάνω διαπιστώσεις, αφού όλες οι μονάδες που συμμετείχαν, χρησιμοποιούν το διπλογραφικό σύστημα.

Ένα ακόμη ενθαρρυντικό σημάδι ήταν η θετική απάντηση από όλους τους συμμετέχοντες, στην ερώτηση η οποία αναφέρεται στο εάν έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα.

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	10	100%
ΟΧΙ	0	0%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.10 ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Ομοίως, θετική ήταν και η απάντηση που δώθηκε στην ερώτηση που αφορούσε την χρήση ή μη ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος στον οργανισμό

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	10	100%
ΟΧΙ	0	0%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.11 Η ΧΡΗΣΗ ΟΛΟΚΗΡΩΜΕΝΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στην τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου με θέμα την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η απάντηση μας έδωσε το συμπέρασμα ότι όλες μονάδες τα εφαρμόζουν, κάνουν και σύνταξη οικονομικών καταστάσεων βάση αυτών.

Επιλογή	Συχνότητα	Ποσοστό
ΝΑΙ	3	30%
ΟΧΙ	7	70%
Σύνολο	10	100%

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.12 ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.

4.6 Ανάλυση των αποτελεσμάτων

Τα δημογραφικά στοιχεία μας έδειξαν ότι σχεδόν οι μισοί συμμετέχοντες είναι άντρες με 56,3% και το 43,7% γυναίκες, με λίγο λιγότερο από τους μισούς με 46,8%, να είναι άνω των 45 ετών. Σημαντικό είναι το ποσοστό του

16,7% των συμμετεχόντων, των οποίων η εκπαίδευση είναι δευτεροβάθμια χωρίς καμία ειδίκευση στη Λογιστική και γενικότερα γνώσεων περί οικονομικών, ενώ εργάζονται στο Οικονομικό Τμήμα της Μονάδος. Βέβαια καθυστερημένο είναι το υπόλοιπο ποσοστό της τάξεως του 83,3% το οποίο έχει ειδίκευση πάνω στη Λογιστική ή τουλάχιστον έχει γνώσεις περί οικονομικών. Μάλιστα με ποσοστό 13,3%, έχουν μεταπτυχιακό με ειδίκευση στη λογιστική, ενώ με ποσοστό 16,7%, έχουν μεταπτυχιακό χωρίς ειδίκευση στη Λογιστική. Όμως δημιουργούνται προβληματισμοί γενικότερα, για τον τρόπο επιλογής των υπαλλήλων στις θέσεις των οικονομικών τμημάτων του οργανισμού.

Τα έτη εμπειρίας στον οργανισμό ή σε άλλη οικονομική υπηρεσία, ενθαρρύνουν την εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων. Επειδή έχουν μια σημαντική εμπειρία γενικότερα σε οικονομικές υπηρεσίες, αλλά και λόγω της εμπειρίας τους στον οργανισμό. Συγκεκριμένα με ποσοστό 43,4% έχουν εμπειρία σε οικονομική υπηρεσία πάνω από 10 έτη, ενώ με ποσοστό 56,7% εμπειρία πάνω από 10 έτη στον οργανισμό. Αντίθετα με ποσοστό 56,6% είναι εκείνοι που έχουν εμπειρία κάτω από 10 έτη ή καθόλου, σε οικονομική υπηρεσία και με ποσοστό 43,3% έχουν εμπειρία κάτω των 10 ετών στον οργανισμό.

Όπως ήταν αναμενόμενο οι περισσότεροι συμμετέχοντες έχουν θέση υπαλλήλου στον οργανισμό με ποσοστό 70%. Πάντως εξάγονται αξιολογικά συμπεράσματα παρ'όλο που το ποσοστό του 16,7% των συμμετεχόντων είναι Τμηματάρχες και το υπόλοιπο 13,3%, είναι Υποδιευθυντές του Οικονομικού Τμήματος του οργανισμού..

Από τα αποτελέσματα της έρευνας διαπιστώσαμε ότι όλες οι δημόσιες μονάδες υγείας χρησιμοποιούν το διπλογραφικό σύστημα, παρ' όλη την καθυστέρηση εφαρμογής του από τους περισσότερους οργανισμούς. Επίσης όλες οι μονάδες υγείας χρησιμοποιούν τη Γενική Λογιστική και μάλιστα οι περισσότερες εξ'αυτών, την εφαρμόσανε το ίδιο έτος εφαρμογής με το Διπλογραφικό Σύστημα.

Δυστυχώς δεν εφαρμόζεται πλήρως στις περισσότερες μονάδες υγείας το διπλογραφικό σύστημα, διότι προϋποθέτει την ταυτόχρονη εφαρμογή της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής με το Δημόσιο Λογιστικό. Μόνο το 20% του δείγματος πληρεί τη συλλειτουργία των τριών αυτών κυκλωμάτων ώστε να εφαρμόζεται πλήρως το Διπλογραφικό Σύστημα.

Θετικό σημάδι για την εξέλιξη του οργανισμού είναι η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αν και σε μικρό ποσοστό (30%), προς την βελτίωση παρακολούθησης του οργανισμού. Ένα μεγάλο βήμα για το δημόσιο του οποίου οι μηχανισμοί κινούνται με ταχύτητες χελώνας.

Αξίζει να αναφέρουμε ότι το ποσοστό του 30%, το οποίο εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν εφαρμόζει την Αναλυτική Λογιστική. Το ίδιο συμβαίνει αλλά αντίστροφα, με το ποσοστό του 20% το οποίο εφαρμόζει την Αναλυτική Λογιστική αλλά δεν εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ενώ σημαντικό είναι το ποσοστό του 50% το οποίο εφαρμόζει μόνο το διπλογραφικό σύστημα και τη γενική λογιστική. Με λίγα λόγια η αξιολόγηση της

εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος μέχρι σήμερα κρίνεται μέτρια. Διότι δεν εφαρμόζονται και τα τρία λογιστικά κυκλώματα που απαιτεί η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος από τους περισσότερους οργανισμούς.

Σύμφωνα με όλους τους υπαλλήλους του οργανισμού σε ποσοστό 100%, η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος βοηθάει στην καλύτερη παρακολούθηση του νοσοκομείου. Καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η θεωρεία ταυτίζεται με την πράξη και όσα πλεονεκτήματα προαναφερθήκανε από τη σύγκριση μεταξύ των δύο συστημάτων, Απλογραφικού και Διπλογραφικού, ισχύουν.

Η σύνταξη, σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, των οικονομικών καταστάσεων από τις νοσοκομειακές μονάδες, υποδηλώνουν την πραγματική τους εφαρμογή και όχι υποτιπώδης εφαρμογή.

Τελειώνοντας, παρ' όλο που το 100% των συμμετεχόντων απάντησε θετικά ως προς την εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος στον οργανισμό τους, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι όντως χρησιμοποιούν το πληροφοριακό σύστημα, το οποίο όμως για τις σύγχρονες ανάγκες και απαιτήσεις του οργανισμού, είναι οπισθοδρομικό και παλαιό. Αυτό καθιστά την κάθε εργασία να δαπανά πολύ περισσότερο από τον προαπαιτούμενο χρόνο. Χρονοτριβώντας έτσι, το εργασιακό δυναμικό το οποίο θα μπορούσε να παράγει διπλάσια εργασία ή να ασχολείται με περισσότερης σημασίας θέματα και προβλήματα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος στο δημόσιο λογιστικό αποτελεί ένα εξαιρετικά τολμηρό εγχείρημα. Η Ελλάδα εδώ και πάρα πολλά χρόνια εφαρμόζει το παραδοσιακό σύστημα της ταμειακής προσέγγισης, το οποίο χαρακτηρίζεται από την απλότητά του. Για πολλούς οι βασικές λογιστικές ανάγκες καλύπτονται από το απλογραφικό σύστημα και την κωδικαρίθμηση των δαπανών που έχει καθιερωθεί. Ο νόμος 2362/1995 αποτελεί την βάση πάνω στην οποία στηρίχθηκε το δημόσιο λογιστικό όλα αυτά τα χρόνια.

Η σύγχρονη εποχή με τις αλματώδεις εξελίξεις τις στο παγκόσμιο οικονομικό γίνεσθαι και τις αναδυόμενες ανάγκες, επέβαλλαν την αναμόρφωση του λογιστικού συστήματος. Εδώ και 11 χρόνια γίνεται μια προσπάθεια αλλαγής του υφιστάμενου λογιστικού συστήματος με την υποχρεωτική του εφαρμογή από το 2003.

Με το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003, ξεκίνησε η προσπάθεια εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας. Το μόνο μειονέκτημα του διπλογραφικού από το απλογραφικό σύστημα είναι το κόστος εφαρμογής του λόγω των ειδικευμένων υπαλλήλων που χρειάζεται καθώς και λόγω της χρήσης πληροφοριακών συστημάτων και μηχανογράφησης για την επιτυχία του. Όμως τα πλεονεκτήματα υπερτερούν κατά πολύ του ενός μειονεκτήματος του σε σύγκριση με το απλογραφικό σύστημα.

Ένα από τα προβλήματα του απλογραφικού συστήματος είναι η έλλειψη επαρκούς πληροφόρησης για το συνολικό κόστος της παροχής υπηρεσιών. Το απλογραφικό σύστημα δεν δίνει την δυνατότητα πλήρους λογιστικής απεικόνισης των λογιστικών πράξεων, δεν εξασφαλίζει την ισότητα σε ισοζύγια και οικονομικές καταστάσεις και δεν συσχετίζει τα έσοδα με τα έξοδα της χρήσης για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος – ζημιά) κάθε έτους. Ως προς την παρουσίαση του ισολογισμού και απολογισμού, η απλογραφική μέθοδος, προβάλλει τον βαθμό υλοποίησης του προϋπολογισμού και ο ισολογισμός απεικονίζει την ταμειακή κίνηση του ιδρύματος. Πρέπει να τονίσουμε επίσης ότι δεν μπορεί να αξιολογήσει με τον καλύτερο τρόπο το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, όταν η ροή της δεν αφορά την τρέχουσα περίοδο. Επίσης δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις πληροφόρησης πάνω στο ενεργητικό και το παθητικό, αλλά ούτε και στην επίδραση των τρεχουσών προβλέψεων των αποθεματικών και των υπερβολικών ληξιπρόθεσμων. Γενικά η έννοια του κόστους δεν υπάρχει στο δημόσιο λογιστικό.

Στο απλογραφικό σύστημα ο προϋπολογισμός έχει ως βάση τον προϋπολογιστικό κόστος παρελθόντων ετών και περιορίζει την διάθεση των χρημάτων στο ύψος των εγκεκριμένων πιστώσεων. Τα Δημόσια Νοσοκομεία

φυσικό είναι να αγνοούν το ύψος των ιδίων κεφαλαίων τους και την σύνθεση τους, επειδή δεν έχουν υποχρέωση να τα παρακολουθούν. Με βάση το δημόσιο λογιστικό οι νοσοκομειακές μονάδες δεν είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης. Συνεπώς η παρακολούθηση των ελλειμάτων είναι πάρα πολύ δύσκολη ενώ ταυτόχρονα τα νοσοκομεία αγνοούν το ύψος και την σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων τους

Αντίθετα το διπλογραφικό σύστημα αναγνωρίζει τα λογιστικά γεγονότα κατά τη χρονική στιγμή που δημιουργείται η οικονομική αξία και όταν καταγράφεται η οικονομική ροή, υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια στον προσδιορισμό της απόδοσης, ο προϋπολογισμός στηρίζεται σε πραγματικό ή πρότυπο κόστος, ανάλογα με τον τρόπο που επιλέγει το εκάστοτε νοσοκομείο. Με την κατάρτιση του προϋπολογισμού, επιτρέπει την ορθολογική διαχείριση και αξιοποίηση των πόρων της νοσηλευτικής μονάδας συμβάλλοντας στην επίτευξη των στόχων της. Η διπλογραφική μέθοδος εμφανίζει τον βαθμό υλοποίησης των αρχικών στόχων της διοίκησης. Στον απολογισμό και στον ισολογισμό παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση του νοσοκομείου σε δεδομένη χρονική στιγμή. Βοηθάει την διοίκηση να λάβει ορθολογικές αποφάσεις και να διαχειριστεί αποτελεσματικά τους πόρους των δημόσιων νοσηλευτικών μονάδων, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Με το διπλογραφικό σύστημα επιτυγχάνεται ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των λογιστικών γεγονότων από όλες τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας και τηρούνται οι ίδιοι λογαριασμοί για τα ίδια γεγονότα. Η συγκέντρωση των πληροφοριών γίνεται με συστηματικό τρόπο, μέθοδο και τεχνική, διέπεται από αρχές και διακρίνεται από θεσμοθετημένη δομή. Η άσκηση αποτελεσματικής διοίκησης και η λήψη ορθολογικών αποφάσεων των Νοσοκομείων, στηρίζεται στις πληροφορίες που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία και τους λογαριασμούς που τηρούνται σ' αυτά.

Σύμφωνα με την έρευνα η αξιολόγηση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος μέχρι σήμερα κρίνεται μέτρια. Διότι δεν εφαρμόζονται και τα τρία λογιστικά κυκλώματα που απαιτεί η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος από τους περισσότερους οργανισμούς. Αλλά διαπιστώνεται στα περισσότερα ιδρύματα η συλλειτουργία μόνο του Δημόσιου Λογιστικού με τη Γενική Λογιστική. Επίσης διαπιστώνεται ότι υπάρχει μεγάλη αδυναμία δημοσίευσης αξιόπιστων και έγκυρων οικονομικών καταστάσεων από τις δημόσιες μονάδες υγείας. Αναγκαία κρίνεται για την ομαλή λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος, η αντιστοίχιση των κωδικών με τους κωδικούς των Κ.Α.Ε. και των λογαριασμών της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής. Παράλληλα η καθιέρωση ενιαίας μεθόδου αποτίμησης για όλα τα νοσοκομεία αλλά και εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής, θα βοηθήσει στην εκτίμηση της πραγματικής αξίας τόσο των αποθεμάτων τους, όσο και του κόστους παροχής υπηρεσιών που αυτά προσφέρουν. Τέλος η υιοθέτηση ενός νέου τρόπου τιμολόγησης των υπηρεσιών Υγείας θα βοηθήσει στη μείωση των δαπανών των δημόσιων νοσοκομείων.

Τα πληροφοριακά συστήματα συνιστούν καταλυτικές και καινοτομικές εφαρμογές που συμβάλουν αποφασιστικά στην αποτελεσματική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος αλλά και στην εισαγωγή των διεθνών λογιστικών προτύπων στις σύγχρονες μονάδες υγείας. Αποτελεί σημαντική εισροή στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των δημόσιων μονάδων υγείας. Με την χρήση τους, εξοικονομούνται σημαντικοί πόροι και κατανέμεται ο χρόνος των υπαλλήλων του οργανισμού σε άλλες εργασίες.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, αποτελούν μια σημαντική εξέλιξη στη δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων. Δημιουργώντας νέες συνθήκες στη διαδικασία της λογιστικής καταχώρησης και καταγραφής των οικονομικών γεγονότων μαζί με τα διεθνή χρηματοοικονομικά λογιστικά πρότυπα. Η εφαρμογή τους έχει ξεκινήσει από το 2006 και διακρίνεται μία προσπάθεια εφαρμογής τους στα δημόσια νοσοκομεία. Σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βρίσκεται σε ένα αρχικό στάδιο στα ελληνικά νοσοκομεία. Τα πληροφοριακά συστήματα βοηθάνε αυτή την διαδικασία, προκειμένου να βελτιωθούν οι όροι χρήσης των διεθνών λογιστικών προτύπων και απαιτείται η εντατικοποίηση της προσπάθειας τόσο από την κεντρική διοίκηση, όσο και από τους εργαζόμενους των νοσοκομείων.

Κλείνοντας την εργασία θα ήθελα να αναφέρω τις προτάσεις μου για την επιτυχή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Πιστεύω λοιπόν, ότι για να επιτύχει, χρειάζεται η στελέχωση των οργανισμών από εξειδικευμένο και έμπειρο προσωπικό, χρηματοδότηση των νοσοκομείων από την εκάστοτε κυβέρνηση, αλλαγή της νοοτροπίας τόσο από την Κεντρική εξουσία όσο και από τους υπαλλήλους του οργανισμού, καθώς και πολιτική βούληση. Η οποία θεωρώ ότι είναι το βασικό αίτιο καθυστέρησης της υλοποίησης των απαραίτητων μέτρων για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των δημόσιων μονάδων υγείας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΦΥΛΟ: Α Θ

ΗΛΙΚΙΑ: 18-25 25-34 35-44 45+

ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ: ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΉ ΤΕΙ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΧΩΡΙΣ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟΣ ΤΙΤΛΟΣ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟΣ ΤΙΤΛΟΣ ΧΩΡΙΣ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: 0 1-10 11-20 21+

ΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑΣ ΣΤΟΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ: 0-10 11-20 21+

ΘΕΣΗ ΣΤΟΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ: ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ

ΤΜΗΜΑΤΑΡΧΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ

1. Ποιο έτος εφαμόσατε τα παρακάτω; (Εάν δεν τα εφαρμόζετε, μην απαντήσετε).

ΕΤΗ	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ								
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ								
ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ								
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ								

2. Θεωρείται ότι η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος βοηθάει στην καλύτερη παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης του νοσοκομείου;

ΝΑΙ **ΟΧΙ**

3. Ποιοι κατά την γνώμη σας είναι οι λόγοι μη εφαρμογής του Διπλογραφικού συστήματος στον οργανισμό σας; (Να απαντηθεί μόνο στην περίπτωση που δεν εφαρμόζεται το Διπλογραφικό Σύστημα)

ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΩΝ ΣΤΕΛΕΧΩΝ **ΕΛΛΕΙΨΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ**

ΕΛΛΕΙΨΗ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ **ΑΝΕΠΑΡΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ**

ΕΛΛΕΙΨΗ ΒΟΥΛΗΣΗΣ **ΑΛΛΟ**

4. Έχετε συντάξει οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα;

ΝΑΙ **ΟΧΙ**

5. Χρησιμοποιείται στον οργανισμό σας ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα;

ΝΑΙ **ΟΧΙ**

6. Έχετε συντάξει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;

ΝΑΙ **ΟΧΙ**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΩ ΓΙΑ ΤΗΝ

ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική:

1. Αλεξιάδης Α.Δ., “Εισαγωγή στο Δίκαιο της Υγείας”, Εκδόσεις Δημόπουλος, Θεσσαλονίκη (2000)
2. Αληφαντής Γεώργιος , “Εισαγωγή στη Λογιστική”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα (2002)
3. Βασιλάτου-Θανοπούλου Έλλη, “Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική”, (τεύχος Β’), Εκδόσεις Ε.Μπένου, Αθήνα (1996)
4. Βλάχος Χ. & Λουκά Α., “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα (2007)
5. Γκούμας Σ. ,”Λογιστικό σύστημα και κοστολόγηση των νοσοκομείων”, Εκπαιδευτικό υλικό του τμήματος Κοινωνικής Διοίκησης , Αθήνα (2005)
6. Καραγιώργος Θ. & Πετρίδης Α., “Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε Συνδιασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρία και Πράξη”, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη (2006)
7. Κοντάκος Αριστοτέλης Γ., “Γενική Λογιστική, Εκδόσεις ΕΛΗΝ”, Αθήνα (2006)
8. Καούνης Δίακιος Π., “Ε.Γ.Λ.Σ.” (Μέρος Α’), Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα (2005)
9. Θ. Μάμας - Σ.Σούλης - Μ.Σαρρής, “Συστήματα Υγείας και Ελληνική Πραγματικότητα”, Εκδόσεις Ευρωπαϊκή Ένωση νέων μανάτζερ, Αθήνα (1996)
10. Πολύζος Μ. Νικόλαος, “Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας”, Έκδοση ΔΙΟΝΙΚΟΣ (2007)
11. Πρωτοψάλτης Ν. & Βρουστούρης Π., “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και διερμηνείες”, Εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ο.Ε.Λ., Αθήνα (2002)
12. Σωτηρόπουλος Γεώργιος, “Κατάρτιση & Έγκριση προϋπολογισμών – απολογισμών – ισολογισμών Ν.Π.Δ.Δ.” (κατά το Δημόσιο) Οικονομικά Χρονικά, (τεύχος 101)
13. Τσαγκλάκανος , “Χρηματοοικονομική Λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη (2006)

14. Φίλιος Βασίλειος Φ., “Δημιουργική Λογιστική”, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα (2003)

15. Φίλιος Βασίλειος Φ., “Η λογιστική, χρηματοοικονομική διοίκηση και ελεγκτική του δημόδιου τομέα”, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα (1985)

16. Φίλιος Βασίλειος Φ., “Η ιστορία της νεότερης ελληνικής λογιστικής”, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα (1998)

Ξένη:

1. *Grand T.*, “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης”, (Τόμοι Α, Β, Γ), Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα (2006)

2. *Laudon & Laudon*, “Management information systems: organization & technology in the Networked Enterprise”, (6th Edition), Englewood Cliffs New Jersey: Prentice Hall (2000)

3. *McGrew, Roderick E.*, “Encyclopedia of Medical History” (Macmillan 1985)

4. *Miller T.S.*, “Η γέννηση του νοσοκομείου στη Βυζαντινή Αυτοκρατορία”, Εκδόσεις ΒΗΤΑ /THE JOHNS HOPKINS UNIVERSITY, Αθήνα (1998)
(Μετάφραση Ν.Καλέρμενος)

5. *Tsoukas H. & Ballas A.*, “The case of the Greek National Health System”, Humans Relations (2004)

6. *Watson H.*, “Building executive informations systems and other decision support information”, New York Wiley, John & Sons (1997)

7. *Wilson A.*, “Marketing Research: An Integrated Approach”, (2nd Edition) Pearson (2006)