



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

ΟΝΟΜΑ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ : ΚΑΛΦΑ ΜΑΡΙΝΑ

A.M: 15202

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ

ΑΙΓΑΛΕΩ 2017

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτωθι υπογεγραμμένος / η Κάλα Μαρίνα, του Τολαχάκη Δημήτρη του φοιτητής του Τμήματος Λογισμικών και Χρηματοοικονομικών του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονείμει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών



Ημερομηνία

11/04/2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή έχει ως θέμα την κοστολόγηση Μονάδων Υγείας και την παρουσίαση των λογιστικών συστημάτων που ακολουθούν. Αναλυτικότερα, γίνεται μια αναφορά στους όρους του κόστους, της κοστολόγησης και στο σκοπό της λογιστικής, ώστε να γίνονται κατανοητοί οι όροι. Εν συνεχεία, παρουσιάζεται το Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ), η διάρθρωση και γενικότερα η λειτουργία ενός Νοσοκομείου. Έτσι λοιπόν, ο τρόπος με τον οποίο λειτουργούν τα Νοσοκομεία παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον γι' αυτό και κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν τα συστήματα διαχείρισης τους. Το αποτέλεσμα που προκύπτει ύστερα από την τήρηση του διπλογραφικού συστήματος κρίνεται σύμφωνα με το αρμόδιο Υπουργείο μέτριο λόγω κάποιων σημαντικών παραγόντων που αναφέρονται παρακάτω. Παρ' αυτά, για να εφαρμοστεί με επιτυχία το διπλογραφικό σύστημα απαιτείται η επίλυση των προβλημάτων καθώς και η τήρηση διαδικασιών οι οποίες συμβάλλουν στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ 146/2003, διότι με την εφαρμογή του εξασφαλίζεται η αποτελεσματικότερη διαχείριση των Νοσοκομείων. Εν κατακλείδι, οι Μονάδες Υγείας διακρίνονται σε δημόσιες αλλά και ιδιωτικές. Στις δημόσιες παρατηρούνται σημαντικά ελλείμματα γι' αυτό και προωθείται ένα νέου τύπου νοσήλιο με απώτερο σκοπό την αντικατάσταση του κλειστού ενοποιημένου νοσηλίου (ΚΕΝ).

Λέξεις – κλειδιά : Κοστολόγηση, Λογιστικά Συστήματα, Νοσοκομεία, Δ.Λ.Π, Σύστημα Υγείας.

ABSTRACT

The main subject of this diploma project is costing health units and presentation of the accounting systems that are being followed. In more detail, a reference is made to the terms of the cost, of costing and the purpose of accounting, so that the terms are understood. Then, the national health system is presented, the structure and general operation of a hospital. So, the way in which operate hospitals is of great interest, therefore it is considered appropriate to mention their management systems. The result comes from after observance the double-sided system is judged by the competent ministry moderate due to some important factors listed below. However, to be successfully implemented the double-sided system solving problems is required as well as compliance procedures which contribute to the implementation of the provisions of Presidential Decree 146/2003, because its application is ensured more efficient management of Hospitals. In conclusion, the Health Units are distinguished both public and private. In public observation defects so a new type of illness is being promoted with the ultimate goal of replacing the closed unified hospital (KEN).

Keywords: Costing, Accounting systems, Hospitals, IAS, Health system.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....σελ 3

ABSTRACT.....σελ 4

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....σελ 7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΚΑΙ Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΥΓΕΙΑΣ...σελ 15

1.1. Το Ελληνικό Σύστημα Υγείας.....σελ 8

1.2. Τα Ελληνικά Νοσοκομεία.....σελ 10

2.2.1. Προϋπολογισμός Νοσοκομείων.....σελ 11

1.3. Η Χρηματοδότηση του Ελληνικού Υγειονομικού Συστήματος.....σελ 12

1.4. Οι Δαπάνες Υγείας.....σελ 14

1.5. Η Οργάνωση του Ελληνικού Νοσοκομείου.....σελ 17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΥΓΕΙΑΣ..σελ 20

2.1. Ο Σκοπός της Λογιστικής Τυποποίησης στο Δημόσιο Νοσοκομείο.....σελ 20

2.2. Ο Ορισμός Κοστολόγησης.....σελ 22

2.3. Ορισμός του Κόστους.....σελ 23

2.4. Ιστορική Αναδρομή στην Πολιτική Υγείας.....σελ 25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΤΑ _____ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ _____ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ _____ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ.....σελ 27

- 3.1. Το Απλογραφικό Σύστημα.....σελ 27
- 3.2. Η Μετάβαση.....σελ 28
- 3.3. Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Αξιολόγηση του....σελ 30
- 3.4. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....σελ 38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ.....σελ 43

- 4.1. Οι Ιδιωτικές Μονάδες Υγείας.....σελ 43
- 4.2. Οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας.....σελ 44

Μελέτη περίπτωσης Εσωλογιστικής κοστολόγησης Δημόσιου Νοσοκομείου.....σελ 48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....σελ 53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ 55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....σελ 58

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως στόχο τη μελέτη των Μονάδων Υγείας με τη βοήθεια της μεθόδου κοστολόγησης, η οποία συμβάλει στον υπολογισμό του καθαρού αποτελέσματος των Νοσοκομείων.

Στο πρώτο κεφάλαιο, περιγράφουμε το Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ) της χώρας μας από την ίδρυση του καθώς και την εξέλιξή του με την πάροδο του χρόνου. Επιπλέον, περιγράφονται τα Νοσοκομεία της χώρας μας, οι πηγές χρηματοδότησεις τους, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ο τρόπος κατάρτισης του προϋπολογισμού καθώς και η διάρθρωση του Νοσοκομείου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, το οποίο είναι και θεωρητικό, παρουσιάζονται οι ορισμοί του κόστους, κοστολόγησης, ο σκοπός της λογιστικής ως εργαλείο για τις επιχειρήσεις καθώς και μια σύντομη ιστορική αναδρομή στην πολιτική υγείας που διαδραματίστηκε στη χώρα μας.

Το κύριο μέρος της εργασίας, που είναι και το πρακτικό τμήμα χωρίζεται σε δυο κεφάλαια το τρίτο και το τέταρτο. Στο τρίτο κεφάλαιο προβάλλονται τα λογιστικά συστήματα των Μονάδων Υγείας. Αρχικά το λογιστικό σύστημα που τηρήθηκε από τα Νοσοκομεία ήταν το απλογραφικό και στη συνέχεια έγινε η μετάβαση στο διπλογραφικό. Με την τήρηση του διπλογραφικού συστήματος ακολούθησε η κατάρτιση των οικονομικών τους στοιχείων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Στο τέταρτο κεφάλαιο προβάλλεται ο διαχωρισμός των Νοσοκομείων σε δημόσια αλλά και ιδιωτικά. Γι' αυτό το λόγο λοιπόν, προβάλλεται

η μελέτη και τα χαρακτηριστικά και των δυο (2) κατηγοριών κατά την πάροδο όλων αυτών των ετών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΚΑΙ Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

1.1. Το Εθνικό Σύστημα Υγείας

Το Ελληνικό Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ) ιδρύθηκε το 1983, (Ν. 1397/1983) με στόχο την παροχή υψηλής ποιότητας παροχών υγείας για όλο τον πληθυσμό. Το ΕΣΥ αποτελεί την πρώτη οργανωμένη προσπάθεια για τη δημιουργία ενός δημόσιου συστήματος υγείας το οποίο προσφέρει υπηρεσίες πρωτοβάθμιας περίθαλψης μέσω των Κέντρων Υγείας και των εξωτερικών ιατρείων των νοσοκομείων και υπηρεσίες δευτεροβάθμιας περίθαλψης μέσω των δημόσιων νοσοκομείων. Μετά απο δεκαετίες, λόγω της μη πλήρους ενεργοποίησης της σχετικής νομοθεσίας και χωρίς κανόνες λειτουργίας κατέληξε να είναι πλέον ιδιωτικοποιημένο. Αναλυτικότερα, αν θέλουμε να περιγράψουμε σχηματικά το ΕΣΥ, με βάση τη προσφορά υπηρετεί το πρότυπο του Beveridge, σκοπό την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του συνόλου του ελληνικού πληθυσμού, ενώ με βάση τη ζήτηση το πρότυπο Bismarck. Αυτή η περιγραφή συνάδει με την πραγματικότητα, διότι ο ιδιωτικός τομέας καλύπτει ένα σημαντικό μέρος των υγειονομικών αναγκών του πληθυσμού. Ανάλογος τρόπος παρατηρείται και στους τρόπους χρηματοδότησης του συστήματος υγείας. Συγκεκριμένα, το μερίδιο υγείας

είναι σχεδόν ισότιμο τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα. Ως άμεση συνέπεια, αυτού του γεγονότος είναι η παρουσία έντονων φαινομένων κοινωνικής ανισότητας, χαμηλής αποδοτικότητας καθώς και προσβασιμότητας. Χαρακτηρίζεται κυρίως από φτωχή ποιότητα και διαφθορά στο υγειονομικό σύστημα. Με τις συνεχιζόμενες κοινωνικές ανισότητες στις παρεχόμενες υπηρεσίες υγείας και με τις ασάφειες που χαρακτήριζαν τις νομοθετικές παρεμβάσεις στο εθνικό σύστημα υγείας και ειδικότερα στη θεσμοθέτηση παγιωμένων χρηματοδοτικών μηχανισμών. Ως συνέπεια αυτού δημιουργήθηκε ένα σύστημα που κινείται ανάμεσα στην ελεύθερη αγορά και στον κεντρικό σχεδιασμό, δίχως κανόνες. Λόγω αυτού του τρόπου διαχείρισης της χρηματοδότησης του ΕΣΥ παρουσιάστηκε μια σειρά από αιώνια προβλήματα. Ειδικότερα με τα ελλείμματα στο δημόσιο τομέα, την απουσία κατάλληλων κριτηρίων και μηχανισμών χρηματοδότησης των υπηρεσιών, την μη ορθολογική κατανομή των πόρων καθώς και την υψηλή παραοικονομική δραστηριότητα. Επιπρόσθετα, τη δημιουργία αυξημένης πραγματικής ή προκλητικής ζήτησης για υπηρεσίες υγείας, τα μεγάλα ποσοστά των ιδιωτικών δαπανών και η σημαντικότητα του ιδιωτικού τομέα. Σύστημα το οποίο αρχικά στηρίχθηκε στην ανάγκη για δωρεάν υπηρεσίες υγείας σε όλο τον πληθυσμό. Με βάση λοιπόν την αδικαιολόγητη αύξηση των δαπανών υγείας χωρίς τη βελτίωση του υγειονομικού αποτελέσματος, θα παραθέσουμε τον τρόπο χρηματοδότησης του ελληνικού υγειονομικού συστήματος (ΠΕΡΙΕΓΧΕΙΡΗΤΙΚΗ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΗ (2012), ΤΟΜΟΣ 1, ΤΕΥΧΟΣ 1).

1.2. Τα Ελληνικά Νοσοκομεία

Το νοσοκομείο (Μαλλιάρης 2006) ορίζεται ως ίδρυμα που έχει ως σκοπό τη θεραπεία και περίθαλψη των ασθενών. Διακρίνονται σε γενικά, τα οποία αντιμετωπίζουν ασθένειες όλων των ειδών, και σε ειδικά τα οποία ασχολούνται με τη θεραπεία μιας κατηγορίας ασθενειών όπως για παράδειγμα τα αντικαρκινικά, φυματιολογικά κ.α. Επιπλέον ως μια ιδιαίτερη κατηγορία μπορούν να θεωρηθούν τα στατιωτικά, τα οποία ασχολούνται με τη νοσηλεία των στρατιωτικών. Τα πανεπιστημιακά είναι εκείνα που συνδυάζουν την περίθαλψη των ασθενών με τη διδασκαλία των φοιτητών της ιατρικής. Οι 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. Με βάση το άρθρο 21 του Συντάγματος παράγραφος 3 κατοχυρώνεται το κοινωνικό δικαίωμα του κάθε πολίτη στην υγεία. Με βάση το άρθρο αυτό, το κράτος μεριμνά για την υγεία των πολιτών καθώς και για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την προστασία τους, ώστε να εξασφαλίζεται η ικανοποίηση αυτού του δικαιώματος. Αξίζει να σημειωθεί, ότι το νοσοκομείο είναι ένα ίδρυμα με εξειδικευμένο προσωπικό το οποίο αποτελείται από γιατρούς, τους νοσηλευτές και το βοηθητικό προσωπικό, που ασχολείται με την καθαριότητα, τη μεταφορά ασθενών, την ετοιμασία γευμάτων κ.α

1.2.1. Προϋπολογισμός νοσοκομείων

Όπως κάθε επιχείρηση, έτσι και ο οργανισμός χρησιμοποιεί τον προϋπολογισμό, έτσι ώστε να ελέγξει τη λειτουργία του. Γενικά με τον όρο προϋπολογισμό, ορίζουμε την οικονομική λειτουργία ενός οργανισμού που έχει ως σκοπό την πρόβλεψη μελλοντικών δραστηριοτήτων . Σημαντικό κομμάτι των νοσοκομείων αποτελεί και ο προϋπολογισμός διότι αποτυπώνει με ακρίβεια τα έσοδα και τα έξοδα του επόμενου οικονομικού έτους. Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών νοσοκομείων στη σύνταξη του προϋπολογισμού, είναι ότι στα δημόσια νοσοκομεία αποτελεί διοικητική πράξη και είναι νομική υποχρέωση σύμφωνα με το Ν.Δ. 496/74. Έτσι, ο τρόπος κατάρτισης του προϋπολογισμού στα νοσοκομεία δεν αποτελεί ένα χρηματοοικονομικό σχέδιο, αλλά μια απλή διοικητική πράξη. Ο γενικός προσανατολισμός για τη μείωση του ύψους των δαπανών του προηγούμενου έτους δεν προσφέρει το κατάλληλο αποτέλεσμα στη νοσοκομειακή διαχείριση, διότι δεν αξιολογεί το είδος και τη φύση των δαπανών. Εν κατακλείδι, για να αποτελεί ο προϋπολογισμός ένα αποτελεσματικό εργαλείο ελέγχου και διαχείρισης δαπανών καθώς και εξεύρεσης των χρηματοοικονομικών πόρων, δίχως να επηρεάζεται η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- το σύγχρονο πληροφοριακό σύστημα

- το διπλογραφικό σύστημα
- η δημιουργία κέντρων κόστους
- η σύσταση τμήματος μελετών και
- η σύσταση τμήματος κόστους και προβλέψεων.

1.3. Η Χρηματοδότηση του Ελληνικού Υγειονομικού Συστήματος

Γενικά με τον όρο χρηματοδότηση, (Αδαμακίδου, Καλοκαιρινού-Αναγνωστοπούλου,2009) ορίζουμε την ανάγκη εξεύρεσης πόρων καθώς και τρόπους για την κατανομή. Όσον αφορά τα συστήματα υγείας, η έννοια αυτή περιλαμβάνει ένα σύνθετο περιεχόμενο, ώστε να εντάξει τις πηγές και τους φορείς προέλευσης των πόρων, τις μεθόδους χρηματοδότησης καθώς και τα κριτήρια επιλογής τους. Στην Ελλάδα το σύστημα υγείας είναι μικτό, διότι δεν υπάρχουν πάγιες πηγές χρηματοδότησης. Αναλυτικότερα, σήμερα παρατηρούνται τρεις μορφές χρηματοδότησης του εθνικού συστήματος υγείας: Πρώτον, ο κρατικός προϋπολογισμός (γενική φορολογία), ο οποίος με τη σειρά του είναι βασική πηγή χρηματοδότησης των μονάδων υγείας, αποτελείται από άμεσους και έμμεσους φόρους, η κοινωνική ασφάλιση(ταμεία υγείας), η οποία περιλαμβάνει τις εισφορές εργαζομένων, εργοδοτών και αυτοαπασχολούμενων καθώς και τις ιδιωτικές πληρωμές (διαθέσιμο ατομικό

εισόδημα ή ιδιωτική ασφάλιση). Οι δαπάνες του κρατικού προϋπολογισμού, καλύπτουν τα νοσοκομεία, τα κέντρα υγείας, τη μισθοδοσία των κρατικών νοσοκομείων, τα ελλείμματα που παρουσιάζονται καθώς και τις επενδύσεις του παγίου κεφαλαίου. Επιπρόσθετα, οι δαπάνες των ασφαλιστικών ταμείων καλύπτουν ένα αρκετά μεγάλο κόστος εξωνοσοκομειακής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης των ασφαλισμένων. Το ύψος των εισφορών καθορίζεται από την εκάστοτε κυβέρνηση και εισπράττεται από το κάθε ταμείο. Το κόστος της υπηρεσίας που προσφέρεται καθορίζεται βάσει του κρατικού τιμολογίου, ποσό που καλύπτεται εις ολόκληρον από το ασφαλιστικό ταμείο. Αξίζει να σημειωθεί, ότι μπορεί να παρατηρηθεί διαφορά μεταξύ κρατικού τιμολογίου και πραγματικής τιμής, την οποία οφείλει να καλύψει ο ασφαλισμένος. Αυτή η δαπάνη λοιπόν ορίζεται ως ιδιωτική. Η χρηματοδότηση από ιδιωτικές πληρωμές, είναι οι πληρωμές που γίνονται από τους ίδιους τους ασφαλισμένους με χρήματα τα οποία προέρχονται είτε από το οικογενειακό είτε από το προσωπικό τους εισόδημα. Στην Ελλάδα το ύψος των ιδιωτικών πληρωμών είναι συγκριτικά μεγαλύτερο από κάθε άλλη χώρα της Ευρώπης, γεγονός που οφείλεται στην αδυναμία του δημοσίου να καλύψει τις ανάγκες του συνόλου του πληθυσμού. Κλείνοντας, η χρηματοδότηση των έργων υγείας γίνεται με τις Συμπράξεις Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα (ΣΔΙΤ). Στην Ελλάδα ο ιδιωτικός τομέας αυξάνεται με ταχύτατους ρυθμούς το μερίδιο αγοράς στον τομέα της υγείας. Ο νόμος 3389/2005 και αργότερα ο 3483/2006, καθορίζει το πλαίσιο ανάπτυξης των συμπράξεων δημοσίου-ιδιωτικού τομέα, καθώς και τις ελάχιστες αναγκαίες προδιαγραφές μιας σύμβασης. Η μέθοδος αυτή αν και μειώνει τα ελλείμματα, εξοικονομεί δημόσιους πόρους και ενισχύει την επιχειρηματικότητα, δέχεται έντονη κριτική

για την ποιότητα των αποτελεσμάτων της. Κλείνοντας, οφείλουμε να διατυπώσουμε τις κλασσικές μορφες χρηματοδότησης των νοσοκομείων οι οποίες είναι :

i. Ημερήσιο κλειστό ή ευλύγιστο νοσήλειο, το οποίο πληρώνεται ένα πάγιο ποσό κάθε ημέρα νοσηλείας, ανεξάρτητα από την ποσότητα και είδος των υπηρεσιών που παρέχονται (στο ευλύγιστο η τιμή καθορίζεται από την ιατρική ειδικότητα).

ii. Ανοιχτό νοσήλειο, στο οποίο οι ξενοδοχειακές και διοικητικές δαπάνες καλύπτονται από ένα πάγιο ποσό και κοστολογούνται ξεχωριστά οι ιατρικές πράξεις.

iii. Πληρωμή κατά πράξη, η οποία παρουσιάζεται κυρίως στα ιδιωτικά νοσοκομεία, όπου κάθε ιατρική υπηρεσία κοστολογείται ξεχωριστά.

1.4. Οι Δαπάνες Υγείας

Γενικά ο ορισμός των δαπανών υγείας γίνεται με σκοπό την αποτροπή ή τη βελτίωση της υγείας ενός ανθρώπου ή του συνόλου του πληθυσμού. Η έννοια αυτή δίνει τη δυνατότητα της μέτρησης των οικονομικών δραστηριοτήτων αναλογικά με το σκοπό και τα αποτελέσματα που παράγονται από το εθνικό σύστημα υγείας. Με τον όρο δραστηριότητα σχετίζουμε την εξυπηρέτηση του

βασικού σκοπού της υγείας, αλλά αφορά και κάποιες δραστηριότητες με απώτερο σκοπό τη βελτίωση και τη διατήρηση ενός επιπέδου υγείας (Canadian Institute for Health Information, 2002). Σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία οι δαπάνες υγείας μπορούν να διαχωριστούν σε τρεις βασικές κατηγορίες :

- i. Ιατρικές Δαπάνες, οι οποίες περιλαμβάνουν αμοιβές γιατρών, έξοδα μεταφοράς ασθενών, έξοδα για ποικίλες θεραπείες όπως για παράδειγμα λουτροθεραπείες κ.α
- ii. Νοσοκομειακές Δαπάνες, οι οποίες αναφέρονται σε έξοδα νοσηλείας, δαπάνες επεμβάσεων, φαρμάκων, παρακλινικών εξετάσεων κ.α
- iii. Φαρμακευτικές Δαπάνες, οι οποίες αναφέρονται σε δαπάνες για φάρμακα, οπτικά και ορθοπεδικά.

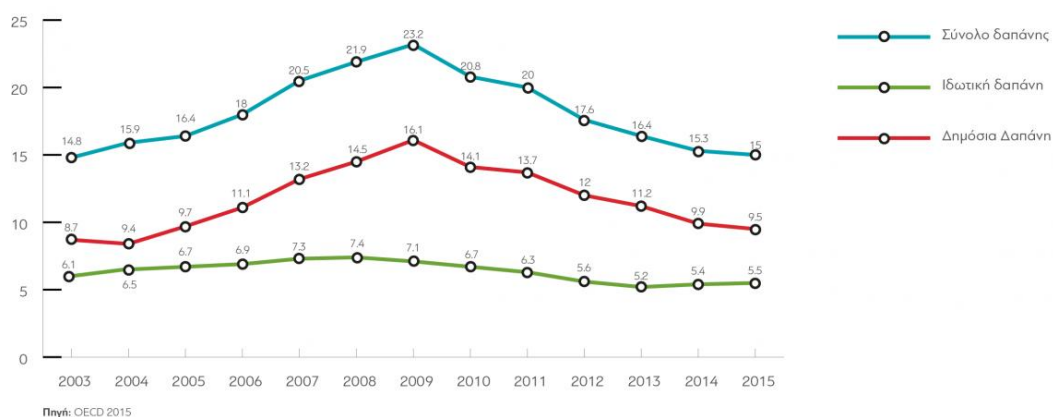
Αξίζει να σημειώσουμε ότι αν συμπεριλάβουμε στις βασικές δαπάνες, τις δαπάνες για σχολική ιατρική, για υγειονομικές υπηρεσίες στρατού, για ιατρική της εργασίας, για κατάρτιση, για πρόληψη, για έρευνα και λειτουργικές δαπάνες τότε το σύνολο όλων αυτών δαπανών ονομάζεται ως Συνολικές Δαπάνες Υγείας.

Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι το συνολικό ποσό δαπανών υγείας ενός κράτους ορίζεται ως το άθροισμα της ιδιωτικής και δημόσιας κατανάλωσης καθώς και των δημοσίων και ιδιωτικών επενδύσεων. Επίσης, η δημόσια κατανάλωση αναφέρεται στα έξοδα του συστήματος υγείας που καλύπτονται από τον κρατικό προϋπολογισμό, εν

αντιθέσει με την ιδιωτική η οποία αναφέρεται στα ίδια έξοδα και την συμμετοχή στο κόστος απο την πλευρά των καταναλωτών- νοικοκυριών. Ακόμη, το κράτος παρεμβαίνει στο σύστημα υγείας μέσω των δημοσίων επενδύσεων. Ο όρος ιδιωτική επένδυση, αφορά τη δημιουργία υποδομών απο τους ιδιώτες με απώτερο σκοπό την μελλοντική απόδοση των κεφαλαίων τους. Έτσι λοιπόν είναι αντιληπτό ότι έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα (Σούλης, 1999). Επιπρόσθετα, το συνολικό μέγεθος των δαπανών υγείας δεν είναι γνωστό. Το γεγονός αυτό συμβαίνει διότι ενώ μπορεί να υπολογιστεί το μέγεθος της δημόσιας κατανάλωσης σε σχετικό και όχι απόλυτο βαθμό, δεν υπάρχουν στοιχεία για την ιδιωτική κατανάλωση και τις ιδιωτικές δαπάνες υγείας. (Κυριόπουλος-Νιάκας, 1994).

Έτσι λοιπόν το πρόβλημα προσδιορισμού των συνολικών δαπανών υγείας της καθε χώρας επιτείνεται, διότι δεν γίνεται κατηγοριοποίηση των δαπανών ανά βαθμίδα περίθαλψης. Ουσιαστικά, κυριαρχεί αδυναμία περιγραφής της κατάστασης του ασθενούς καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής του στο σύστημα υγείας. Παρατηρείται ακόμη, ότι πολλές φορές απαιτείται ταυτόχρονη χρήση ενδονοσοκομειακής και εξωνοσοκομειακής περίθαλψης με στόχο την άμεση αντιμετώπιση των προβλημάτων υγείας του ασθενούς.

Εν κατακλείδι, παρόλο που ο προσδιορισμός των συνολικών δαπανών υγείας ή δαπανών ανά βαθμίδα περίθαλψης είναι δύσκολος, παρατηρείται αύξηση των δαπανών αυτών τα τελευταία χρόνια ακόμα και σε παγκόσμια κλίμακα.

Εξέλιξη της Δαπάνης Υγείας στην Ελλάδα (2003 - 2015)**1.5. Η Οργάνωση του Ελληνικού Νοσοκομείου**

Στην Ελλάδα σήμερα κανείς μπορεί να διακρίνει τρία υποσυστήματα υγείας. Αναλυτικότερα τα συστήματα αυτά αδυνατούν να συνδεθούν μεταξύ τους, καθώς και δεν ισχύουν οι ίδιοι κανόνες λειτουργίας, οργάνωσης και χρηματοδότησης. Αυτά τα υποσυστήματα είναι : α) το ΕΣΥ, β) υπηρεσίες δημοσίου με εξαίρεση το ΕΣΥ και γ) υπηρεσίες ιδιωτικού τομέα.

Με βάση στοιχεία του 2008, το ΕΣΥ περιλαμβάνει : 130 γενικά, ειδικά και ψυχιατρικά Νοσοκομεία δηλαδή 35.000 κλίνες, 172 Κέντρα υγείας, 1.400 Περιφερειακά Ιατρεία, Ε.Κ.Α.Β. (κυρίως στα μεγάλα αστικά κέντρα) και η χρηματοδότηση προέρχεται κατά 75% από τον κρατικό προϋπολογισμό και κατά 15% από την Κοινωνική Ασφάλιση .

Οι υπόλοιπες υπηρεσίες υγείας, διακρίνονται σε : 28 γενικά Νοσοκομεία, δηλαδή (Στρατιωτικά, Ασφαλιστικών Οργανισμών, Ιδιωτικού Δικαίου), τα οποία περιλαμβάνουν 5.000 κλίνες, 200 Πολυιατρεία,(Ι.Κ.Α., άλλων Ασφαλιστικών Φορέων) και 300 Ιατρεία δηλαδή (Ι.Κ.Α., άλλων Ασφαλιστικών Φορέων, δημοτικά). Τέλος οι υπηρεσίες ιδιωτικού τομέα περιέχουν: 250, μικρά κατά κανόνα Νοσοκομεία και Κλινικές, 14.000 κλίνες, 350 Διαγνωστικά Κέντρα, 20.000 Ιατρεία και Εργαστήρια, 9.000 Οδοντιατρεία και 8.000 Φαρμακεία.

Έτσι, το ελληνικό σύστημα υγείας κατηγοριοποιείται σε 3 κατηγορίες υγειονομικής περίθαλψης. Αρχικά :

Πρωτοβάθμια περίθαλψη

Σε αυτή τη κατηγορία εντάσσονται όλες οι υπηρεσίες διάγνωσης, πρόληψης ασθενειών καθώς και αποκατάστασης βλαβών, χωρίς να είναι αναγκαία η εισαγωγή του ασθενούς στο νοσοκομείο. Επιπλέον οι υπηρεσίες υγείας προσφέρονται στα κέντρα υγείας της πόλης ή αστικού τύπου, στα κέντρα υγείας αγροτικού ή ημιαστικών περιοχών τα οποία αναφέρονται και ως κέντρα υγείας της περιφέρειας, τα περιφερειακά πολυϊατρεία, τις μονάδες πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας καθώς και τις υπηρεσίες κατ' οίκον νοσηλείας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, κέντρα ψυχικής υγείας, τις κινητές μονάδες πρόληψης, ψυχικής και πρωτοβάθμιας υγείας, το Εθνικό Κέντρο Άμεσης Βοήθειας (Ε.Κ.Α.Β.), το Εθνικό Κέντρο Επιχειρήσεων Υγείας, τις υπηρεσίες επείγουσας ιατρικής, τις μονάδες ημερήσιας και βραχείας

νοσηλείας, τα κέντρα πρόληψης και απεξάρτησης κατά των ναρκωτικών και των εξαρτησιογόνων ουσιών, τα κέντρα οικογενειακού προγραμματισμού και τα αντικαπνιστικά κέντρα. Ακόμη και απο τον ιδιωτικό τομέα όπως ιδιωτικά διαγνωστικά κέντρα, κλινικές και ιατρεία.

Δευτεροβάθμια περίθαλψη

Σε αυτή τη κατηγορία περιλαμβάνονται όλες εκείνες οι υπηρεσίες υγείας οι οποίες απαιτούν την νοσηλεία του ασθενούς σε νοσοκομεία. Αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται κυρίως από φορείς του δημοσίου όπως τα δημόσια Νοσοκομεία, μερικά θεραπευτήρια που επιχορηγούνται απο το κράτος καθώς και απο φορείς του ιδιωτικού τομέα όπως ιδιωτικά Νοσοκομεία και κλινικές.

Τριτοβάθμια περίθαλψη

Σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν όλες οι υπηρεσίες υγείας που παρέχονται απο Πανεπιστημιακά και Γενικά Νοσοκομεία, τα οποία είναι πλούσια σε εξειδικευμένο ιατρικό προσωπικό αλλά και σε ιατρικό τεχνολογικό εξοπλισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΥΓΕΙΑΣ

2.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ

Στη διεθνή βιβλιογραφία για την έννοια της Λογιστικής έχουν διατυπωθεί διαφορετικές απόψεις οι οποίες δεν έχουν καταφέρει να συμφωνήσουν σε έναν κοινά αποδεκτό ορισμό. Διαχρονικά, μεταξύ διαφόρων συγγραφέων και «σχολών» η Λογιστική έχει ορισθεί με έναν απο τους παρακάτω χαρακτηρισμούς : επιστήμη, τέχνη, τεχνική, εξιστόρηση, επιστημονική τεχνική, επιστημονική μεθοδολογία, επιστημονικός κλάδος, σύστημα, μέθοδος, συστηματική μέθοδος και διαδικασία. Γενικά, η λογιστική έχει αποσαφηνίσει τα όρια των εννοιών της και έχει αναπτύξει αρχές κοινής αποδοχής, ενώ μέσω της επιστημονικής μεθοδολογίας έχει αξιοποιήσει συστηματικά τις αμφίδρομες σχέσεις της με άλλους κλάδους, ολοκληρώνοντας όλες τις αναγκαίες προϋποθέσεις που την εντάσσουν στο χώρο των επιστημών. Έτσι ορίζουμε τη Λογιστική ως την επιστήμη της συστηματικής κατάταξης των οικονομικών γεγονότων, καθώς και η τεχνική ανάλυσης και ερμηνείας αυτών, ώστε να δημιουργείται σύνθεση πληροφοριών για τα αποτελέσματα δράσης και τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων (Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης 2010). Με βάση

λοιπόν, τις σύγχρονες απαιτήσεις η λογιστική εξυπηρετεί την ανάγκη παροχής πληροφοριών σε κάθε ενδιαφερόμενο. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν «πολύτιμο υλικό» (Τσακλάγκανου Αγγελου 1980 σελ. 6) για τη λήψη ορθών αποφάσεων σε θέματα όπως:

- ❖ Διαπίστωση της οικονομικής κατάστασης κρατών κλάδων ή οικονομικών μονάδων-οικονομικών οργανισμών.

- ❖ Κατανομή των διαθέσιμων πόρων (Αριστοκλή Ιγνατιάδη Χρηματοοικονομική Λογιστική τεύχος Ι σελ. 25). Η κατανομή αυτή μπορεί να αναφέρεται σε επίπεδο κράτους (φορολογική πολιτική, Δημόσιες επενδύσεις κλπ)

και ομάδα
κρατών (π.χ.
αναπτυξιακή
πολιτική στα
πλαίσια της
Ε.Ε.).

- ❖ Αξιολόγηση των επιλογών που έχουν γίνει και προγραμματισμού δηλαδή (μακροπρόθεσμού-βραχυπρόθεσμου).

Ακόμη μπορεί να ενδιαφέρει Οργανισμούς όπως π.χ. Τράπεζες με σκοπό να κριθεί η σκοπιμότητα της χρηματοδότησης κλάδων ή και μεμονωμένων οικονομικών οργανισμών . Βασική προϋπόθεση είναι η εξασφάλιση ελέγχου (Χρυσοχέρης Ιωάννης τόμος Α 1966 σελ. 144-145) για την ομάλη τήρηση των διαδικασιών όπως προβλέπονται από το νομοθετικό πλαίσιο και τις αποφάσεις του οικονομικού αυτού οργανισμού. Ο έλεγχος αυτός είναι εσωτερικός «Internal control» (Thacker Ronald 1979 σελ. 4-5) . Υπάρχουν όμως και πληροφορίες που προέρχονται από τη Λογιστική και απευθύνονται σε ενδιαφερόμενους έξω από τον οικονομικό οργανισμό. Οι ενδιαφερόμενοι αυτοί μπορεί να είναι ιδιοκτήτες, προμηθευτές, πελάτες, χρηματοδότες, κρατικές υπηρεσίες το προσωπικό, επιμελητήρια, ή ερευνητικά κέντρα κ.λ.π.

2.2. Ο Ορισμός Κοστολόγησης

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερήσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κτλ. μιας επιχείρησης (Βενιέρης Γεώργιος, Κόεν Σάνδρα, Κωλέτση Μαρία, 2005). Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα πληροφοριακό σύστημα μέσω του οποίου υλοποιείται η διαδικασία της κοστολόγησης σε μια επιχείρηση. Το κοστολογικό σύστημα είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της Γενικής Λογιστικής της επιχείρησης (Χρηματοοικονομική Λογιστική), όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος, όσο και ποσοτικά όσο και ποιοτικά στοιχεία, που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης (π.χ σύστημα μισθοδοσίας, μητρώο παγίων, κλπ.). Συνεπώς, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς, που προτίθεται να αφιερώσει και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες (π.χ νομοθεσία, ρυθμιστική αρχή).

2.3. Ο Ορισμός του Κόστους

Το κόστος είναι μια έννοια, η οποία έχει ποικίλους τύπους, τους οποίους πρέπει να προσδιορίσουμε ώστε να λάβουμε επιχειρηματικές αποφάσεις. Στις επιχειρηματικές αποφάσεις, η έννοια κόστος είναι μια μεταβλητή η οποία

λαμβάνεται σοβαρά υπ' όψιν για να επιλεγθεί η καταλληλότερη ή συμφερότερη οδός (Βαρβάκη Α. Κωνσταντίνου, 2001). Με βάση την βασική παραδοχή πολυμορφίας κόστους δεν υπάρχει ένας τύπος, ο οποίος να εξυπηρετεί όλες τις αποφάσεις, αλλά για κάθε απόφαση πρέπει να βρεθεί ο καταλληλότερος τύπος κόστους που να την υπηρετεί αποτελεσματικά. Γι' αυτούς τους λόγους λοιπόν κατατάσσουμε το κόστος σε βασικές κατηγορίες :

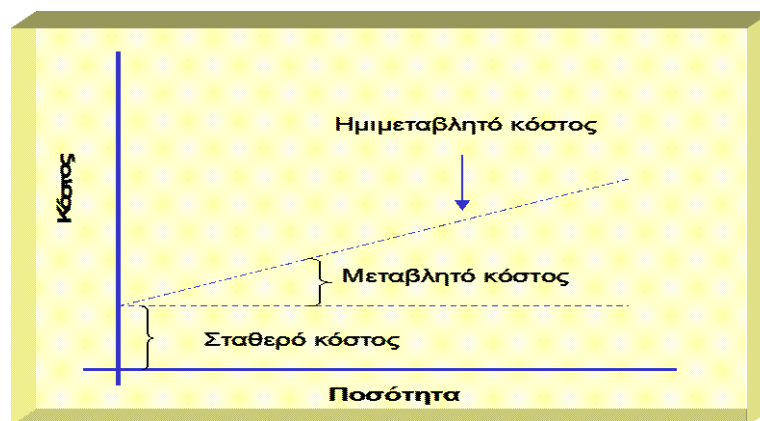
- Άμεσο ή ειδικό κόστος: ονομάζουμε το κόστος το οποίο περιλαμβάνεται στη λειτουργία ή το προϊόν εξ' ολοκλήρου, δηλαδή εκείνο που συνδέεται με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα και μόνο. Επιπρόσθετα, το κόστος μπορεί να είναι άμεσο ως προς ένα τμήμα, λειτουργία ή και φορέα κόστους μιας οικονομικής μονάδας.

- Έμμεσο ή γενικό κόστος: είναι εκείνο το οποίο δεν συσχετίζεται με μια και μόνο δραστηριότητα ή τμήμα της οικονομικής μονάδας, αλλά με περισσότερα του ενός ταυτόχρονα.

Για παράδειγμα στην περίπτωση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων άμεσο κόστος θεωρείται η άμεση εργασία, ενώ έμμεσο το κόστος καθαριότητας του Νοσοκομείου (Δημητράς Ι. Αυγουστίνος, Μπάλλας Α. Απόστολος 2010).

- Μεταβλητό κόστος: (variable cost) είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου «όγκου» της παραγωγικής δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Παράδειγματα μεταβλητού κόστους είναι η αξία ηλεκτρικού ρεύματος, του νερού, κ.λπ. Διακρίνεται σε αναλογικό, φθίνων και αύξων.

- Σταθερό κόστος: (fixed cost) ορίζουμε εκείνο που παραμένει αμετάβλητο, καθώς το επίπεδο «όγκος» της δραστηριότητας μεταβάλλεται. Χαρακτηριστικά παραδείγματα ενοίκια, μισθοδοσίες, αποσβέσεις κ.λ.π.
- Ημιμεταβλητό κόστος: είναι εκείνο που στο σύνολό του αποτελείται από ένα τμήμα σταθερού και από ένα τμήμα μεταβλητού κόστους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα το συνολικό κόστος εργασίας.
- Πραγματικό κόστος: είναι εκείνο που έχει πραγματοποιηθεί στο παρελθόν (ιστορικό κόστος) και δημιουργείται από στοιχεία πραγματικά και ομαλά.
- Προκαθορισμένο κόστος: είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί με διάφορες μεθόδους (Δημητράς Ι. Αυγουστίνος, Μπάλλας Α. Απόστολος 2010).



Πηγή : Σημειώσεις Δρ. Ιωάννης Δ. Κεχράς.

2.4. Ιστορική Αναδρομή στην Πολιτική Υγείας

Η πολιτική υγείας μιας χώρας συγκροτείται από τα μέτρα και τους κανόνες που ρυθμίζουν την παραγωγή, τη διανομή και την κατανάλωση των υπηρεσιών υγείας στον πληθυσμό, με σκοπό την διασφάλιση και βελτίωση του επιπέδου υγείας του. Η πολιτική υγείας στη χώρα μας αναπτύχθηκε σταδιακά στο χρόνο και επηρεάστηκε από την εξέλιξη της κοινωνίας και των ανθρώπινων αξιών, της ιατρικής, της οικονομίας δίχως όμως κάποιο σημαντικό σχεδιασμό. Με το πέρας του Β΄ Παγκόσιου πολέμου δημιουργήθηκε η ανάγκη οργάνωσης των υπηρεσιών υγείας στις αναπτυγμένες χώρες με σημαντικό σταθμό τη λειτουργία της Εθνικής Υπηρεσίας Υγείας (N.H.S.), το 1948 στη Μ. Βρετανία. Στη χώρα μας, η πρώτη προσπάθεια για την εγκαθίδρυση ενός ολοκληρωμένου και αποκεντρωμένου συστήματος υγείας έγινε το 1953 επί κυβερνήσεως Παπάγου με το Ν.Δ. 2592/53 «περί οργανώσεως της ιατρικής αντιλήψεως» όμως μόλις το 1983 με τον Ν. 1397 επιχειρείται η μεγαλύτερη νομοθετική μεταρρύθμιση στο ελληνικό υγειονομικό σύστημα αφού για πρώτη φορά ορίστηκαν τα πλαίσια και οι βάσεις ενός Εθνικού Συστήματος Υγείας. Βασικές αρχές του Ν.1397/1983 ήταν ότι η υγεία είναι κοινωνικό αγαθό και πρέπει να παρέχεται με ευθύνη του κράτους στο σύνολο του πληθυσμού, ανεξαρτήτως κοινωνικής ή οικονομικής κατάστασης. Κύριοι στόχοι του ήταν η αποκέντρωση, ο κοινωνικός έλεγχος και η συμμετοχή, το ενιαίο πλαίσιο λειτουργίας και ανάπτυξης, ο ενιαίος προγραμματισμός, η δίκαιη κατανομή των πόρων, η ανάπτυξη της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, η καθιέρωση του γιατρού πλήρους και

αποκλειστικής απασχόλησης και η καλύτερη οργάνωση και παροχή της νοσοκομειακής φροντίδας (Αικατερίνη Κωνσταντοπούλου, Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «Υγεία Πρόνοια» Γ΄ΚΠΣ 2000-2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

3.1. Το Απλογραφικό Σύστημα

Το απλογραφικό σύστημα ή «ταμειακή βάση», είναι η παλαιότερη μέθοδος καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών, η οποία στην ουσία είναι μια απλή καταγραφή των λογιστικών γεγονότων. Η

οικονομική διαχείριση των Δημόσιων Νοσοκομείων στη χώρα μας ως Ν.Π.Δ.Δ., βασίζεται στον Προϋπολογισμό, σύμφωνα με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα και τα όρια των εξόδων για κάθε οικονομικό έτος. Η παρακολούθηση της κατάρτισης και εκτέλεση του προϋπολογισμού στηρίζεται στον Κώδικα Κατάταξης Εσόδων - Εξόδων του 1982, όπως προβλέπεται από το Νομοθετικό Διάταγμα 496/74 «Περί Λογιστικού των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», που είχε εκδώσει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ.). Με βάση αυτόν τον κώδικα, χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί εσόδων και εξόδων « Κ.Α.Ε», οι οποίοι ταξινομούνται κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες, ανάλογα με την αιτία και τη φύση τους κατά το δεκαδικό σύστημα (Πολύζος Μ. Νικολαος,2014). Αξίζει να σημειωθεί εδώ , ότι οι έννοιες «έσοδα» και «έξοδα» με βάση το Δημόσιο Λογιστικό, διαφέρουν από τις αντίστοιχες έννοιες της λογιστικής επιστήμης. Έτσι λοιπόν, το Δημόσιο λογιστικό, ορίζει ως «έσοδα» του Προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. κάθε χρηματικό ποσό που περιλαμβάνεται νόμιμα στο Ν.Π.Δ.Δ και αυξάνει το ταμειακό ενεργητικό του. Αντίθετα, ορίζει ως «έξοδα» την οποιαδήποτε δαπάνη που πραγματοποιείται νόμιμα από το Ν.Π.Δ.Δ. Γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι ως έσοδα είναι εκείνα τα ποσά που εισπράττονται από το Νοσοκομείο με την εκδότηση του Γραμματίου Είσπραξης και ως έξοδα χαρακτηρίζεται το ποσό που καταβάλλεται με την εξόφληση του χρηματικού εντάλματος. Συνεπώς, για το Δημόσιο λογιστικό ότι ποσό εισπράττεται χαρακτηρίζεται ως έσοδο, ενώ ότι πληρώνεται χαρακτηρίζεται ως έξοδο (Αληφαντής Γεώργιος,

Λαζαρης θωμάς, Σωτηρόπουλος Γεώργιος, 2000). Επιπρόσθετα, αντιλαμβανόμαστε ότι το σύστημα του Δημόσιου λογιστικού είναι **μονογραφικό** δηλαδή οποιαδήποτε πράξη καταχωρείται **μονοδιάστατα** είτε ως έσοδο είτε ως έξοδο. Συμπερασματικά, οι κωδικοί του Δημόσιου λογιστικού με αυτή τους τη λειτουργία, μόνο **αυξάνονται** καθώς και με αυτή τη λειτουργία αυτή η απλογραφική μέθοδος στερεί από το Δημόσιο Νοσοκομείο μια σειρά από πολύτιμες και σημαντικές πληροφορίες, οι οποίες είναι απαραίτητες για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης

3.2. Η Μετάβαση

Μέχρι τώρα, τα Δημόσια Νοσοκομεία, της χώρας μας παρακολουθούν την χρηματοοικονομική τους διαχείριση με βάση το λογιστικό των Ν.Π.Δ.Δ., το οποίο περιλαμβάνεται στο Δημόσιο Λογιστικό και διέπεται από το Ν.Δ. 496/74. (Αληφαντής Γεώργιος, Λαζαρης θωμάς, Σωτηρόπουλος Γεώργιος, 2000). Η τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων γίνεται σήμερα με το απλογραφικό σύστημα. Έτσι, ο καθορισμός του απλογραφικού συστήματος των Κρατικών Νοσοκομείων ανήκει στους διαχειριστικούς αλλά και στους οικονομικούς κανόνες του 1952, όπου το άρθρο 155 αναφέρεται το απλογραφικό σύστημα για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των Ν.Ι.. Επιπλέον, το άρθρο αναφέρει κατά λέξη, πως «... Δι

αποφάσεως του Δ.Σ. Νοσηλευτικού Ιδρύματος, εγκεκριμένης υπό του Υπουργού Κοινωνικής Πρόνοιας δύναται να εφαρμοσθεί το διπλογραφικό σύστημα εις Ιδρύματα, εν περίπτωση καθ' ήν το απλογραφικό σύστημα δεν παρέχει ευχέρειαν ενημερότητας των λογαριασμών.» Έχουμε λοιπόν, μια ιδιομορφία στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων στα Δημόσια Νοσοκομεία και γενικότερα στους Δημόσιους Οργανισμούς, να τηρούνται ταυτόχρονα δυο (2) Διπλογραφικά συστήματα, αυτό της Αναλυτικής και Γενικής λογιστικής καθώς και εκείνο του Δημόσιου Λογιστικού. Συνεπώς, η εισαγωγή του Διπλογραφικού συστήματος στα Κρατικά Νοσοκομεία της χώρας μας, με την ταυτόχρονη τήρηση του Δημόσιου Λογιστικού, αναφέρεται στο άρθρο 29 παρ.3 του Ν. 2819/97. Έτσι λοιπόν η καταλυτική ημερομηνία υποχρεωτικής τήρησης και εφαρμογής του Διπλογραφικού συστήματος από τα Δημόσια Νοσοκομεία είναι σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ. 205/98 (ΦΕΚ 163^A/98) η 01/01/2000. Το Π.Δ αυτό, δεν έδωσε τις απαραίτητες οδηγίες για τον τρόπο αναδιοργάνωσης του λογιστικού συστήματος στον δημόσιο τομέα. Αξίζει να σημειωθεί, ότι με το άρθρο 36 του Ν. 2778/99 (ΦΕΚ 295/A) η υποχρεωτική τήρηση του συστήματος αυτού μετατέθηκε για την 01/01/2001. Έν κατακλείδι, η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα (Δημόσιο Λογιστικό) στο Διπλογραφικό απαιτεί εξειδικευμένες γνώσεις από τα οικονομικά στελέχη των Νοσοκομείων. Γι' αυτό το αρμόδιο Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας, ανέθεσε την εφαρμογή της Διπλογραφικής μεθόδου τήρησης των

λογιστικών βιβλίων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου.

3.3. Το Διπλογραφικό Σύστημα και η Αξιολόγηση του

Σήμερα, η εποχή μας χαρακτηρίζεται ως η εποχή της πληροφορίας γι' αυτό και η κεντρική εξουσία μετά απο χρόνια καθυστέρηση νομοθέτησε την εισαγωγή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής στα Ν.Π.Δ.Δ, τους Ο.Τ.Α της χώρας, καθώς και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003). Τελικά με το προεδρικό διάταγμα 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 με τους οποίους μπορεί να εφαρμοστεί η Κλαδική Λογιστική τυποποίηση, καθώς καθιερώνει το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα στη δημόσια υγεία. Ειδικότερα για τη δημόσια υγεία επιβάλλεται η υποχρεωτική τήρηση της γενικής λογιστικής από της 1/1/2004 και της αναλυτικής λογιστικής από της 1/1/2005. Σε αυτό το σημείο αξίζει να παρουσιάσουμε συνοπτικά το Π.Δ. 146/03. Τα Δημόσια Νοσοκομεία εκτός από το κοινωνικό έργο το οποίο

επιτελούν, είναι ταυτόχρονα οικονομικές και παραγωγικές οντότητες και μάλιστα από τις μεγαλύτερες όλης της χώρας μας. Για να επιτευχθεί ο σκοπός τους χρησιμοποιούν υλικά μέσα κυρίως πάγια, αποθέματα όπως φαρμακευτικό υλικό καθώς και δικαιώματα όπως απαιτήσεις από ασφαλιστικά ταμεία. Έτσι λοιπόν, τα μέσα αυτά αποκτώνται απο έσοδα, τα οποία κατά κύριο λόγο πηγάζουν από τα Ασφαλιστικά Ταμεία και επιχορηγήσεις Κρατικού Προϋπολογισμού. Συνεπώς, είναι απαραίτητη η παρακολούθηση των μέσων αυτών, όταν παραλαμβάνονται, αναλώνονται, διακινούνται ή καταστρέφονται. Επιπλέον τα Νοσοκομεία συναλλάσσονται με τρίτους για να επιτευχθεί ο σκοπός τους όπως είναι οι προμηθευτές, τα Ασφαλιστικά Ταμεία, το Δημόσιο, Προσωπικό κ.λ.π. Γι' αυτό απαιτείται η συνεχής παρακολούθηση πάσης φύσεως συναλλαγών με τους τρίτους. Στόχος αυτής της παρακολούθησης είναι για να γνωρίζει η Διοίκηση σε οποιαδήποτε στιγμή **τι** ποσά οφείλει, **σε** ποιούς τα οφείλει, **από πότε** τα οφείλει ή **τι** ποσά της οφείλουν, **ποιοί** της τα οφείλουν και **από πότε** τα οφείλουν. Σε αυτό το σημείο είναι αναγκαίο να αναφέρουμε ότι το σύστημα που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες για τη βελτίωση της απόδοσης των Δημόσιων Νοσοκομείων, την περιστόλη των δαπανών, την εξοικονόμηση των πόρων και την αύξηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών ονομάζεται **Πληροφοριακό Σύστημα** (Θωμάς Χ. Λάζαρης Σύμβουλος Λογιστικής Υγείας). Η λειτουργία του Συστήματος αυτού βασίζεται στο έγκυρο εργαλείο που εισάγεται με το Π.Δ. 146/03 και ονομάζεται Διπλογραφική Λογιστική Μέθοδος. Με αυτή τη μέθοδο επιτυγχάνεται ένας ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των λογιστικών γεγονότων από όλες τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας καθώς και τηρούνται οι ίδιοι λογαριασμοί για τα ίδια γεγονότα. Η συγκέντρωση των πληροφοριών γίνεται με τρόπο συστηματικό,

μέθοδο, τεχνική, διέπεται από αρχές και διακρίνεται από θεσμοθετημένη δόμη. Συμπερασματικά, η άσκηση αποτελεσματικής Διοίκησης και η λήψη ορθολογικών αποφάσεων σε Νοσοκομειακό επίπεδο, βασίζεται στις πληροφορίες που πηγάζουν από τα λογιστικά βιβλία και τους λογαριασμούς που τηρούνται σε αυτό με τη χρήση Διπλογραφικού Συστήματος. Γενικά, το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα ή Διγραφική μέθοδος είναι εκείνη η μέθοδος, η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δυο (2) τουλάχιστον λογαριασμούς (Αληφαντής Γεώργιος, Λαζαρης θωμάς, Σωτηρόπουλος Γεώργιος, 2000). Συγκεκριμένα, κάθε λογιστικό γεγονός καταγράφεται με ταυτόχρονη κίνηση αυτών των τουλάχιστον δυο (2) λογαριασμών, εκ των οποίων ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται. Το λογιστικό αυτό σύστημα παρέχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών στη Διοίκηση του οργανισμού. Η Διπλογραφική λοιπόν μέθοδος απεικονίζεται με βάση τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς στον παρακάτω πίνακα:

Λογαριασμοί			Χρέωση	Πίστωση
Ενεργητικό	1 ^η ομάδα	Πάγια	+	-
	2 ^η ομάδα	Αποθέματα	+	-
	3 ^η ομάδα	-Απαιτήσεις -Διαθέσιμα	+	-
Παθητικό	4 ^η ομάδα	Ίδια κεφάλαια Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	-	+

	5 ^η ομάδα	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	-	+
Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης	6 ^η ομάδα	Όργανικά Έξοδα	+	-
	7 ^η ομάδα	Όργανικά Έξοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 ^η ομάδα	Ανόργανα Έξοδα	+	-
		Ανόργανα Έσοδα	-	+
Σύνολα			α	= α

Επεξηγήσεις : (+) = Αυξήσεις των λογαριασμών

(-) = Μειώσεις των λογαριασμών

Με βάση τον παραπάνω πίνακα αντιλαμβανόμαστε ότι κάθε αύξηση στοιχείων του ενεργητικού επιφέρει μια αντίστοιχη μείωση ενός (1) άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη αύξηση των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων (Αληφαντής Γεώργιος, Λαζαρης θωμάς, Σωτηρόπουλος Γεώργιος, 2000). Αντίστοιχα κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού επιφέρει μια αντίστοιχη αύξηση στοιχείου ενός (1) άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη μείωση στοιχείων των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Η μαθηματική ισότητα που ισχύει στη Λογιστική είναι:

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} = \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} + \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

Λόγω της μαθηματικής αυτής ισότητας, αντιλαμβανόμαστε ότι κάθε αύξηση στοιχείων του ενεργητικού επιφέρει μια αντίστοιχη μείωση ενός (1) άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη αύξηση των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Αντίστοιχα κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού επιφέρει μια αντίστοιχη αύξηση στοιχείου ενός (1) άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή

μια αντίστοιχη μείωση στοιχείων των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων (Αληφαντής Γεώργιος, Λαζαρης θωμάς, Σωτηρόπουλος Γεώργιος, 2000). Οι αυξομειώσεις αυτές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού καταγράφονται σε ειδικό βιβλίο, που ονομάζεται ημερολόγιο και έχει ειδικές στήλες. Συγκεκριμένα, η αριστερή στήλη ονομάζεται «Χρέωση» και η δεξιά «Πίστωση».

Παράδειγμα 1 Αγορά φαρμακευτικού υλικού αξίας 1.000.000 ευρώ με πίστωση

Αντιμεταβαλλόμενοι Λογαριασμοί		Μεταβολές Λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
25	Αναλώσιμα υλικά	1.000.000 (+)	
50	Προμηθευτές		1.000.000 (-)

Παράδειγμα 2 Εξόφληση προμηθευτή 1.000.000 ευρώ.

Αντιμεταβαλλόμενοι Λογαριασμοί		Μεταβολές Λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ

50	Προμηθευτές	1.000.000 (+)	
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		1.000.000 (-)

Με βάση αυτά τα δύο (2) παραδείγματα, τα οποία αποτελούν καθημερινά λογιστικά γεγονότα που συμβαίνουν στο Νοσοκομείο προκύπτουν αναμφίβολα οι διαφορές μεταξύ των δύο (2) συστημάτων (Απλογραφικό-Διπλογραφικό) καθώς και οι δυνατότητες πληροφόρησης που έχει το διπλογραφικό σύστημα. Συνεπώς γίνεται εύκολα αντιληπτό από τα συγκεκριμένα παραδείγματα η χρονική υστέρηση στην ενημέρωση των δύο (2) συστημάτων, διότι στο δημόσιο λογιστικό υπάρχει μια μόνο εγγραφή κατά την εξόφληση του σχετικού εντάλματος στον προμηθευτή, ενώ στο διπλογραφικό έχουμε μια λογιστική εγγραφή, τη στιγμή που παραλαμβάνουμε το παραστατικό, δηλαδή το τιμολόγιο με το φαρμακευτικό υλικό και μια δεύτερη λογιστική εγγραφή όταν εξοφλείται ο προμηθευτής (Αληφαντής Γεώργιος, Λαζαρης θωμάς, Σωτηρόπουλος Γεώργιος, 2000). Επιπρόσθετα, για να εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα (Double-Entry Accounting) απαιτούνται σχέδια για την κατάρτιση του Προϋπολογισμού με τα νέα στοιχεία, για την κατάρτιση και σύνδεση του λογιστικού σχεδίου με τους κωδικούς του Προϋπολογισμού καθώς και την απογραφή Περιουσίας και σύνταξη Ισολογισμού Έναρξης. Έτσι, στην αρχή κάθε χρήσης καταχωρείται η λογιστική εγγραφή με χρέωση του λογαριασμού 02.00 «Προϋπολογισμός Εξόδων» με ποσά από του εγκεκριμένου Προϋπολογισμού Εξόδων της Μονάδας υγείας και με πίστωση του λογαριασμού 06.00 «Προϋπολογισμός Εσόδων» με ποσά του εγκεκριμένου Προϋπολογισμού Εσόδων της Μονάδας

υγείας. Συνεπώς αν ο Προϋπολογισμός είναι ισοσκελισμένος, δηλαδή τα έσοδα είναι ίσα με τα έξοδα τότε η εγγραφή τελειώνει με το άνοιγμα των βιβλίων της καινούργιας χρήσης. Στην περίπτωση όμως που ο Προϋπολογισμός δεν είναι ισοσκελισμένος, δηλαδή παρουσιάζει έλλειμμα είτε πλεόνασμα τότε γίνεται χρεωση του λογαριασμού 06.05 «Έλλειμμα Προϋπολογισμού» για την περίπτωση του ελλείμματος, και αντίστοιχα χρέωση του λογαριασμού 02.05 «Πλεόνασμα Προϋπολογισμού» για το πλεόνασμα. Αυτοί οι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται μόνο κατά την έναρξη της χρήσης. Καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης παρουσιάζουν τον αρχικό Προϋπολογισμό της Μονάδας υγείας. Αξίζει να σημειωθεί, ότι οποιαδήποτε τροποποίηση του αρχικού Προϋπολογισμού δεν καταχωρείται σε αυτούς τους λογαριασμούς (Πολύζος Μ. Νικολαός, 2014).

Αξιολόγηση του διπλογραφικού συστήματος

Η αξιολόγηση της υλοποίησης της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στα δημόσια νοσοκομεία της χώρας μέχρι σήμερα κρίνεται μέτρια και αυτό οφείλεται στην αδυναμία εκπόνησης έγκυρων αλλά και αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων, το οποίο προκύπτει από τους παρακάτω λόγους :

- Στις πιθανές ελλείψεις των εφαρμοζόμενων μηχανογραφικών προγραμμάτων. Αυτές μπορεί να οφείλονται κατά κύριο λόγο στη μη συμπόρευση του φυσικού αναλυτού (ο οποίος γνωρίζει

επαρκώς τις διατάξεις του Π.Δ 146/2003 και τη λογιστική τεχνική).

- Στην αναγκαιότητα κατάρτισης ή ενημέρωσης του ανθρώπινου δυναμικού των οικονομικών υπηρεσιών του Νοσοκομείου, που εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα. Αυτό κατ' επέκταση συνδέεται με την όποια εξάρτηση του Νοσοκομείου από τρίτους, που σε περιπτώσεις υπέρογκων οικονομικών απαιτήσεων, οδηγεί σε τερματισμό της συνεργασίας, οπότε σταματά και η συνέχεια της διπλογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων.
- Στην μη έγκαιρη λογιστικοποίηση των τιμολογίων, είτε για λόγους φόρτου εργασίας, ή οργανωτικούς λόγους, είτε «χαλάρωσης» της επιμέλειας στην ενημέρωση των συστημάτων.
- Στην μη έγκαιρη πιστοποιημένη τιμολόγηση των νοσηλίων από τις υπηρεσίες των νοσοκομείων (Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, 20-5-2010).

Αξίζει να σημειωθεί, ότι η επιτυχημένη εφαρμογή ενός πλήρους διπλογραφικού συστήματος σε ένα Νοσοκομείο, εκτός της εξάλειψης ή ελάττωσης των παραπάνω προβλημάτων, δεν εξαρτάται από μόνο από την

εφαρμογή των γενικών διατάξεων του Π.Δ 146/2003, αλλά και από την υιοθέτηση εξειδικευμένων διαδικασιών, οι οποίες αποτελούν προϋπόθεση για την εφαρμογή των γενικών διατάξεων του Π.Δ 146/2003 (Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, 20-5-2010).

3.4. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) τα λεγόμενα “International Financial Reporting Standards” – IFRS είτε «International Accounting Standards» – IAS, τα οποία εκδίδονται από τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών προτύπων τον IASB, ο οποίος εδρεύει στο Λονδίνο. Γενικά, οι Ελληνικοί οργανισμοί του Δημόσιου τομέα εφαρμόζουν το λογιστικό σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ν.Π.Δ.Δ. σύμφωνα με το Π.Δ 205/1998). Τα Κλαδικά όπως τα Νοσοκομεία εφαρμόζουν το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Οργανισμών Υγείας (Π.Δ 143/2003 και Π.Δ 146/2003 για την τήρηση της διπλογραφικής μεθόδου και το Λογιστικό Σχέδιο Μονάδων Υγείας). Σύμφωνα με το Π.Δ. 15/2011 επιβάλλεται η λεγόμενη «Διπλογραφική Λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης» για τον Κρατικό τομέα. Επιπλέον, με βάση τον Ν.4308/2014 Κερδοσκοπικές ή μη Κερδοσκοπικές οντότητες οι οποίες ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην τήρηση του άρθρου 156 του Ν.4270/2014 δηλαδή τα κλαδικά σχέδια τότε εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επιπρόσθετα, από 31/12/2007 καθιερώθηκε Ν.3599/2007 τα Νοσοκομεία να συντάσσουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις

σύμφωνα με τις επιταγές των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Σύμφωνα λοιπόν με το Ν.4308/2014 οι οντότητες δημοσίου έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Διεθνώς, ειδικότερα για το δημόσιο τομέα, εκδίδονται λογιστικά πρότυπα (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα.) – International Public Sector Accounting Standards IPSAS (Ροδοσθένους 2015). Τα IPSAS είναι ένα λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων για το Δημόσιο Τομέα. Συγκεκριμένα, Τα IPSAS έχουν καταρτιστεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS B) και βασίζονται, κατά το μεγαλύτερο μέρος στα ΔΠΧΑ, τα οποία όμως έχουν προσαρμοστεί, προκειμένου να καλύψουν τις ειδικότερες ανάγκες του Δημοσίου Τομέα. Αξίζει να σημειωθεί ότι το πεδίο εφαρμογής των IPSAS είναι αρχικά οι Εθνικές Κυβερνήσεις δηλαδή υπουργεία, δημόσιες υπηρεσίες, Ένοπλες Δυνάμεις κ.λ.π, Επαρχιακές και τοπικές αυτοδιοικήσεις όπως περιφέρειες, δήμοι κ.λ.π καθώς και Αυτόνομες οντότητες του δημοσίου τομέα όπως πανεπιστήμια, ασφαλιστικοί οργανισμοί, νοσοκομεία, λοιπές μονάδες υγείας. Στόχος των 32 IPSAS τα οποία έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα, είναι να προασπίσουν το δημόσιο συμφέρον καθώς και η βελτίωση της ποιότητας και συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημοσίου τομέα σε όλο τον κόσμο και η θέσπιση κριτηρίων για σημαντικά 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.

Επιπρόσθετα, προσφέρουν υψηλής ποιότητας προτύπων κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων του Δημοσίου Τομέα, όπως :

- Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός).
- Κατάσταση οικονομικής απόδοσης (αποτελέσματα χρήσεως).
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
- Κατάσταση ταμειακών ροών.
- Κατάσταση προϋπολογιστικών και απολογιστικών κονδυλίων της Κυβέρνησης.
- Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων.

Από όλα τα παραπάνω αντιλαμβανόμαστε πως με τη χρήση των IPSAS, θα δημιουργηθούν ποικίλες αλλαγές στις εκθέσεις οικονομικών αναφορών του δημοσίου τομέα (Λουμιώτης Βασίλειος Ι. 2014). Οι βασικότερες αλλαγές είναι η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από κάθε οντότητα του δημοσίου τομέα στις οποίες θα απεικονίζεται η πραγματική οικονομική θέση και απόδοση της καθώς και η εφαρμογή της βασικής λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων. Σε αυτό το σημείο θα παρουσιάσουμε ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα.

Παράδειγμα 1 Έστω ότι το Ελληνικό Δημόσιο προμηθεύεται την 1.10.Χ1 αναλώσιμα υλικά συνολικής αξίας 5.000.000€ από προμηθευτή. Το τίμημα εξοφλείται την 30.1.Χ2.

Ο Λογιστικός χειρισμός των προμηθειών είναι : Με βάση το σημερινό καθεστώς, η δαπάνη για τα αναλώσιμα 5.000.000 θα επιβαρύνει την επόμενη λογιστική περίοδο Χ2, στην οποία θα εξοφλείται και το ποσό.

Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων : η παραπάνω δαπάνη θα επιβαρύνει αυτή τη χρήση δηλαδή τη Χ1, κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη.

Επιπρόσθετα, με την εφαρμογή των IPSAS, οι υποχρεώσεις του Δημοσίου προς τους υπαλλήλους για την καταβολή αποζημιώσεων δηλαδή εφάπαξ κατά την αποχώρησή τους από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης και για την καταβολή συντάξεων στο μέλλον θα υπολογίζονται με βάση αναλογιστική μελέτη και θα επιβαρύνουν ανάλογα κάθε λογιστική περίοδο (αρχή του δεδουλευμένου). Σε αντίθεση με το σημερινό καθεστώς όπου επιβαρύνεται κάθε λογιστική περίοδος με το πόσο που καταβάλλεται για τις προαναφερθείσες υποχρεώσεις. Είναι άξιο να αναφερθεί ότι με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, βελτιώνεται η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, ενώ η λογιστική σε ταμειακή βάση καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις αναξιόπιστες και αναληθείς. Επίσης, εισάγεται η έννοια των μη ανταλλακτικών πράξεων, δηλαδή πράξεις στις οποίες μια οντότητα δέχεται αξία από άλλη οντότητα (π.χ. ένα ιατρικό μηχάνημα) χωρίς να δίνει το αντίτιμο της αξίας ή δίνει αξία σε άλλη οντότητα χωρίς να λάβει αντάλλαγμα ίσης αξίας. Κλείνοντας, πολλά περιουσιακά στοιχεία αποκτώνται ή δημιουργούνται από

τις οντότητες του δημοσίου τομέα ως αποτέλεσμα της υποχρέωσης παροχής υπηρεσιών στο κοινό. Τα στοιχεία αυτά καθώς και λοιπά πάγια εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις των περυσιακών στοιχείων, θα απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του δημοσίου τομέα. (Λουμιώτης Βασίλειος Ι. 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

4.1. Οι Ιδιωτικές Μονάδες Υγείας

Τα Νοσοκομεία είναι ο θεσμικός πυρήνας κάθε συστήματος υγειονομικής περίθαλψης. Ως οργανισμοί, περιλαμβάνουν μονάδες, δημιουργούν ομάδες και επιλέγουν προμηθευτές. Επιπλέον, όπως όλες οι επιχειρήσεις έτσι και οι Ιδιωτικές Μονάδες Υγείας (Ι.Μ.Υ) οφείλουν να προβαίνουν στη διαδικασία κοστολόγησης. Αναλυτικότερα, οι Ιδιωτικές Μονάδες Υγείας έχουν κάνει σημαντικά βήματα ως προς τη διαδικασία αυτή με άμεση συνέπεια όχι μόνον να καλύπτουν τα έξοδα τους από τα κέρδη τους, αλλά και να μεγιστοποιούν τα κέρδη τους μιας και επρόκειτο για επιχειρήσεις. Στην Ελλάδα παράλληλα με τα δημόσια, λειτουργούν και τα ιδιωτικά νοσηλευτήρια, έτσι ώστε οι πολίτες να απολαμβάνουν τη δυνατότητα επιλογής προμηθευτών υγείας καθώς και την άμεση πρόσβαση σ' αυτές (Γείτονα, 2001). Ο κλάδος των ιδιωτικών κλινικών περιορίστηκε σημαντικά κατά τη δεκαετία του 1980, εξαιτίας της πολιτικής που ακολουθήθηκε, η οποία είχε ως κύριο σκοπό την ενίσχυση του Εθνικού Συστήματος Υγείας (ΕΣΥ). Ειδικότερα με βάση τον νόμο 1397/83, είχε τερματιστεί η άδεια για ίδρυση νέων κλινικών ή επέκταση των προϋπάρχουσων. Την επόμενη δεκαετία, με το Π.Δ. 247/91 δώθηκε η δυνατότητα ίδρυσης, λειτουργίας και μεταβίβασης των ιδιωτικών κλινικών, καθώς και η δημιουργία διαγνωστικών μονάδων μέσα σε αυτές. Ταυτόχρονα,

με το παραπάνω διάταγμα, το Π.Δ 517/91 θέτει περιορισμούς και αυστηρά κριτήρια στα ιδιωτικά Νοσοκομεία σε ό,τι αφορά τον εξοπλισμό, τις κτιριακές προδιαγραφές κ.λ.π. Στα ιδιωτικά Νοσοκομεία, κυρίαρχος στόχος είναι το κέρδος, οι ευνοϊκοί όροι σύναψης συμβάσεων με τα ασφαλιστικά ταμεία, οι δημόσιες σχέσεις, η προβολή και η ελαχιστοποίηση του κόστους (Τούντας, 2006). Οι ιδιωτικές κλινικές είναι κατά κύριο λόγο μικρές νοσηλευτικές μονάδες που στη μεγάλη πλειοψηφία τους διαθέτουν περιορισμένο αριθμό κλινών. Με βάση ποικίλα στοιχεία, ο μέσος όρος κλινών που διαθέτουν τα ιδιωτικά Νοσοκομεία είναι 77, ανά κλινική. Ακόμη, η ανάπτυξη των ιδιωτικών Νοσοκομείων γίνεται με γνώμονα, την απόδοση της επένδυσης, γι' αυτό και είναι απαραίτητη η κατάλληλη χωροταξική υποδομή, μακριά από τις δυσπρόσιτες περιοχές και τις δομές επικοινωνίας με τους ασφαλιστικούς φορείς για την κάλυψη των εξόδων, ώστε να γίνει πρόβλεψη πιθανών μελλοντικών συμβάντων (Ellencweig, 1992). Αξιολογούνται επίσης, οι χρόνοι συγκοινωνίας, οι αποστάσεις από το Νοσοκομείο, το κόστος μεταφοράς και γενικά η προσβασιμότητα (Ζηλίδης, 1995). Επιπρόσθετα, με βάση το Π.Δ. 235/2000 αναφέρονται συγκεκριμένες ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό και τη λειτουργία ειδικών κλινικών. Αναλυτικότερα, δίνεται η δυνατότητα της επέκτασης κλινών, η άδεια ίδρυσης, λειτουργίας και διακοπής ή και ανάκλησης αυτής, η οποία δίνεται κατόπιν απόφασης του οικείου νομάρχη. Είναι αξίο να αναφερθεί, ότι επιτρέπεται η μεταβίβαση της αδειάς και λειτουργίας αυτής.

4.2. Οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας

Οι μονάδες υγείας έχουν ως κύρια αποστολή τους, την προαγωγή και διανομή υγείας σε πολίτες που αντιμετωπίζουν προβλήματα υγείας. Γενικότερα, οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας (Δ.Μ.Υ) σε αντίθεση με τις Ιδιωτικές δεν έχουν ως απώτερο σκοπό την επίτευξη του κέρδους για τη διατήρηση της λειτουργίας τους, αλλά δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στην παροχή των υπηρεσιών στους πολίτες καθώς και στην αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων. Η παρούσα κατάσταση στα δημόσια Νοσοκομεία σήμερα είναι η ακόλουθη. Αναλυτικότερα, οι δημόσιες μονάδες υγείας κατέχουν το 70% του συνόλου των νοσοκομειακών κλινών. Παρά το μεγάλο ποσοστό που κατέχουν τα δημόσια Νοσοκομεία, δεν είναι σε θέση να καλύψουν τη διαρκώς αυξανόμενη ζήτηση διότι η μεγάλη μείωση των κλινών των ιδιωτικών μονάδων υγείας καθώς και των Ν.Π.Ι.Δ. κατά τη δεκαετία 1980, δεν είναι δυνατόν να αντισταθμιστούν από τα δημόσια. Για την ακρίβεια ο αριθμός των κλινών ανα 1000 κατοίκους από 5,26 το 1986 σε 5,08 το 1990, ποσοστό εξαιρετικά χαμηλό συγκριτικά με τις άλλες δυτικοευρωπαϊκές χώρες. Επιπλέον, ένας σημαντικός αριθμός περιφερειακών μονάδων λόγω μεγάλων ελλείψεων που παρατηρούνται σε εξοπλισμό και επαρκούς στελέχωσης ιατρικού προσωπικού, αδυνατεί να καλύψει ένα ευρύ φάσμα περιστατικών με αποτέλεσμα να λειτουργεί με χαμηλή πληρότητα (40%-60%) όταν τα νοσοκομεία του κέντρου και ειδικότερα τα πανεπιστημιακά έρχονται αντιμέτωπα με τις λίστες αναμονής. Στη χώρα μας η τιμολογιακή πολιτική που ακολουθείται είναι όσον αφορά τα δημόσια Νοσοκομεία, το «κλειστό νοσήλιο» δηλαδή πληρωμή ανά ημέρα νοσηλείας. Ωστόσο αυτή η πολιτική οδήγησε σε σημαντικά ελλείμματα στα νοσηλευτικά ιδρύματα του κράτους, εξαιτίας της υποκοστολογημένης αμοιβής νοσηλείας. Κατά γενική ομολογία οι δημόσιες

μονάδες υγείας παρουσιάζουν ελλείμματα λόγω καθυστερημένων πληρωμών από τα ασφαλιστικά ταμεία και χαμηλών από το νόμο αμοιβών των υπηρεσιών τους. Για τους λόγους λοιπόν αυτούς, προωθείται ένα νέου τύπου νοσήλιο στα Νοσοκομεία, με στόχο την αντικατάσταση του σημερινού κλειστού ενοποιημένου νοσηλίου (ΚΕΝ), με ένα πιο εξειδικευμένο νοσήλιο. Με τον τρόπο αυτό, δημιουργείται ένα νέο σύστημα αποζημίωσης των νοσοκομείων από τα Ταμεία, με βάση όχι πλέον τη γενική κατηγοριοποίηση των παθήσεων αλλά το συγκεκριμένο είδος περίθαλψης που παρέχει κάθε νοσηλευτικό ίδρυμα. Τα Κλειστά Ενοποιημένα Νοσήλια (ΚΕΝ), είναι μια διαδικασία τιμολόγησης και διαχείρισης νοσοκομειακών νοσηλείων ασθενών, η οποία βασίζεται στα διεθνώς καθιερωμένα DRGs (Diagnosis Related Groups). Στόχος αυτής της διαδικασίας είναι η ομαδοποίηση όλων των νοσηλείων ασθενών σε κατηγορίες (περίπου 700), έτσι ώστε να απλοποιηθεί η διαδικασία τιμολόγησης, ελέγχου, εκκαθάρισης τιμολογίων και αποζημίωσης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων από τους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Επί της ουσίας, τα ΚΕΝ δεν είναι παρά ένας γενικευμένος τιμοκατάλογος νοσηλείων ο οποίος καθορίζει το κόστος και τη Μέση Διάρκεια Νοσηλείας (ΜΔΝ) για κάθε κατηγορία νοσηλείας. Τα στοιχεία αυτά ανταποκρίνονται στους μέσους όρους νοσηλείων και χρησιμοποιούνται για την γρήγορη και εύκολη τιμολόγηση των περιστατικών, ανεξάρτητα του ακριβούς αριθμού χρεώσεων και του ακριβούς κόστους νοσηλείας που πραγματικά υπήρξε. Στην ομάδα 9 της Αναλυτικής Λογιστικής η συγκέντρωση και παρακολούθηση του κόστους των παραγόμενων υπηρεσιών γίνεται σε υπολογαριασμούς του πρωτοβαθμίου 93 «Κόστος παραγωγής». Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 πρέπει να είναι

ενιαία για όλες τις δημόσιες μονάδες υγείας (Αδάμ Παντελής, Δαβαρίας Αλέξανδρος, Λάζαρης Θωμάς 2014).

ΟΜΑΔΑ 9	
Πρωτοβάθμιοι	
<u>ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ</u>	
<u>ΑΥΤΟΝΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ</u>	
<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ</u>	
90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
91	ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ
93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
95	ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ
96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
97	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
99	ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ

Εικόνα 1

Πηγή: Επιστημονικό κέντρο management Νοσοκομείων 8^ο συνέδριο εισήγηση Λάζαρη Θωμά 19-20/6/2014.

Συγκεκριμένα, η ανάπτυξη του λογαριασμού **93 «Κόστος Παραγωγής»** έχει ως σκοπό την παροχή πληροφοριών. Αναλυτικότερα η κωδικοποίηση έχει ως εξής:

➤ 93	➤ Κόστος Παραγωγής.
➤ 93.73	➤ Κόστος Παραγωγής Υπηρεσιών Υγείας.
➤ 93.73.XX	➤ Σε επίπεδο τρίτου βαθμού δίνεται η πληροφορία του τομέα δηλαδή (παθολογικός, κλπ.).
➤ 93.73.XX.XX	➤ Σε επίπεδο τέταρτου βαθμού δίνεται η πληροφορία του τμήματος.
➤ 93.73.XX.XX.XX	➤ Σε επίπεδο πέμπτου βαθμού παρέχεται η πληροφορία της ομάδας των ΚΕΝ.
➤ 93.73.XX.XX.XX.XX	➤ Σε επίπεδο έκτου βαθμού παρακολουθείται το συγκεκριμένο ΚΕΝ.

Συμπερασματικά, τα ΚΕΝ εφαρμόζονται από 1/10/2011, με βάση μοντέλα άλλων χωρών δίχως τη μέλετη των συνθηκών που επικρατούν στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Αυτό έχει ως άμεση συνέπεια τα ΚΕΝ να αποκλίνουν από το πραγματικό κόστος, και να παρουσιάζουν **ελλείμματα**. Τα ΚΕΝ λειτουργούν στη χώρα μας εδώ και 2 χρόνια. Συνεπώς κρίνεται απαραίτητο ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους να γίνεται σύμφωνα με απολογιστικά στοιχεία.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ

Σε αυτό το σημείο λοιπόν, θα παρουσιάσουμε ένα παράδειγμα ενός Δημόσιου Νοσοκομείου για την καλύτερη κατανόηση της Εσωλογιστικής κοστολόγησης η οποία στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας συνεχίζει να είναι σε ισχύ, σε αντίθεση με τις Ιδιωτικές στις οποίες έχει καταργηθεί.

Έστω λοιπόν ότι δίνονται τα παρακάτω στοιχεία ενός Γενικού Νοσοκομείου με δυο κλινικές την Αξονικής & Μαγνητικής Τομογραφίας και το Μικροβιολογικό.

Αρχικά για τον προσδιορισμό της κοστολόγησης θα παραθέσουμε τα παρακάτω στοιχεία, που αφορούν τη χρήση 2016.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	01/01/2016	ΑΓΟΡΕΣ	31/12/2016
πρώτες ύλες:	30.000 €	170.000€	40.000€

Παρατηρήσεις : το αρχικό απόθεμα 01/01/2016 αφορά στοιχεία απο την απογραφή του 2015, και για τις 2 κλινικές. Το ποσό για το Μικροβιολογικό είναι 10.000 €, ενώ για τον Τομογραφο είναι 20.000€. Αντίστοιχα, για το τελικό απόθεμα βάσει απογραφής 2016 είναι 28.000€ (40.000x 70%) για τον Τομογράφο και 12.000 € (40.000x 30%) για το Μικροβιολογικό .

Οργανικά Έσοδα από :

Πωλήσεις Υπηρεσιών : 520.000 €

Οργανικά Έξοδα κατά λειτουργία όπως διαμορφώθηκαν στο φύλλο μερισμού.

Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής : 220.000€

Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης : 90.000€

Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης :70.000€

Έκτακτα και ανόργανα έξοδα : 40.000 €

Ζητείται η διαδικασία εσωλογιστικής κοστολόγησης.

ΛΥΣΗ

Αξίζει να σημειωθεί ότι το παραγόμενο προϊόν στις Μονάδες Υγείας είναι η υπηρεσία, δηλαδή το προϊόν εδώ δεν έχει υλική υπόσταση. Συγκεκριμένα, η υπηρεσία παράγεται και δεν αποθεματοποιείται απλά διατίθεται. Είναι εύλογο λοιπόν το κόστος παραγωγής των υπηρεσιών για τις Μονάδες Υγείας να μετατρέπεται σε έξοδο, δηλαδή κόστος παραγωγής πωληθέντων υπηρεσιών.

Για την έναρξη της Εσωλογιστικής κοστολόγησης θα χρησιμοποιήσουμε το λογαριασμό 90 «διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί»

Παρατηρήσεις:

- Η ανάλωση πρώτων υλών είναι :

Αρχικό απόθεμα + Αγορές – τελικό απόθεμα = $30.000+170.000 - 40.000 = 160.000€$

- Το κόστος παραγωγής πωληθέντων = αρχ. αποθέμα + αγορές – τελικό απόθεμα + κόστος μετατροπής = $30.000+170.000-40.000 +220.000 = 380.000€$

	x	π
94.24 πρ. ύλες	30.000	
90.01 αρχ απόθεματα λογισμένα		30.000
Εισαγωγή αποθεμάτων		
94.24 πρ. ύλες	170.000	
90.02 αγορές λογισμένες		170.000
Εισαγωγή αγορών		
90.07 οργανικά έσοδα κατ' είδος λογ/να	520.000	
96.73 πωλήσεις υπηρεσιών		520.000
Εισαγωγή οργανικών εσόδων		
92.00 έξοδα λειτ. Παραγωγής	220.000	
92.01 έξοδα λειτ. διοίκησης	90.000	
92.02 έξοδα λειτ. Έρευνας και ανάπτυξης	70.000	
90.06 οργ έξοδα λογ/να		380.000
Εισαγωγή οργανικών εξόδων		
98.99 αποτελέσματα χρήσης	40.000	
90.08 αποτελέσματα λογ/να		40.000
Εισαγωγή ανόργανων αποτ/των		
93.00 κόστος παραγωγής πρ υλών	160.000	
94.24 πρ. υλές		160.000
Ανάλωση πρ. υλών		
93.00 κόστος παραγωγής πρ υλών	220.000	
92.00 έξοδα λειτ. Παραγωγής		220.000

Κόστος μετατροπής		
Σε μεταφορά	1.520.000	1.520.000
Από μεταφορά	1.520.000	1.520.000
96.20 κόστος παραγ. πωληθέντων	380.000	
93.00 κόστος παραγ. Υπηρεσιών		380.000
Κόστος παραγωγής πωληθέντων		
96.22 μικό αποτ. εκμ/σης	380.000	
96.20 κόστος παραγ. πωληθέντων		380.000
Προσδιορισμός μικού απ/τος		
96.71 πωλήσεις υπηρεσιών	520.000	
96.22 μικό αποτ. Εκμ/σης		520.000
Προσδιορισμός μικού απ/τος		
96.22 μικό αποτ. Εκμ/σης	140.000	
98.99 αποτελέσματα χρήσης		140.000
Μεταφορά μικού σε απ/τα	160.000	
98.99 αποτελέσματα χρήσης		70.000
92.01 έξοδα λειτ. διοίκησης		90.000
92.02 έξοδα λειτ. έρευνας και ανάπτυξης.		
Έξοδα μη προσδ. Μικτών αποτελεσμάτων		

90.01 αρχ απόθεμα λογισμένα		
	30.000	
90.02 αγορές λογ/νες	170.000	
	380.000	
90.06 οργ έξοδα λογ/να		
	40.000	
90.08 αποτελέσματα λογ/να		
98.99 αποτελέσματα χρήσης		60.000
90.07 οργανικά έσοδα κατ' είδος λογ/να		520.000
94.24 πρ. ύλες		
Κλείσιμο αναλυτικής λογ/κης		40.000

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στη παρούσα πτυχιακή εργασία μελετήσαμε την Κοστολόγηση Μονάδων Υγείας. Ως απόρροια αυτής της μελέτης, είναι η διεξαγωγή κάποιων συμπερασμάτων τα οποία θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότερη κοστολόγηση των Νοσοκομείων. Για το λόγο αυτό παραθέτουμε σ' αυτό το σημείο τα συμπεράσματα μας.

Η κοστολόγηση είναι μια μέθοδος η οποία απαιτεί σωστό χειρισμό αλλά και κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό. Στη χώρα μας όμως, παρατηρείται έλλειψη σε κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό στη διαδικασία κοστολόγησης. Επιπροσθέτως, η τιμολογιακή πολιτική που επικρατεί στα δημόσια Νοσοκομεία είναι το «κλειστό νοσήλιο» δηλαδή πληρωμή ανά ημέρα νοσηλείας. Το γεγονός αυτό οδήγησε σε σοβαρά ελλείμματα καθώς και σε

υποκοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Έτσι λοιπόν, οδηγηθήκαμε στην εξεύρεση ενός νέου τύπου νοσηλίου το οποίο θα αντικαταστήσει το σημερινό (ΚΕΝ).

Το λογιστικό σύστημα που τηρήθηκε αρχικά στις Μονάδες Υγείας ήταν το απλογραφικό. Μετέπειτα, έγινε η μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα. Αυτή η αλλαγή πραγματοποιήθηκε διότι το Δημόσιο λογιστικό είναι μονογραφικό και δεν παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες στα Νοσοκομεία. Παρά την αλλαγή του λογιστικού συστήματος, το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αξιολογήθηκε ως μέτριο από το αρμόδιο Υπουργείο. Αυτό το συμπέρασμα προκύπτει από ποικίλους παράγοντες τους οποίους αναλύσαμε παραπάνω. Ενδεικτικά μερικοί από αυτούς είναι η ελλιπής ενημέρωση του προσωπικού, η μη έγκαιρη λογιστικοποίηση των παραστατικών λόγω φόρτου εργασίας, κ.λ.π.

Παρατηρώντας λοιπόν τα παραπάνω δεδομένα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι για να εφαρμοστεί με επιτυχία το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα απαιτείται η επίλυση των προβλημάτων καθώς και η τήρηση των διαδικασιών οι οποίες συμβάλλουν στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ 146/2003.

Συμπερασματικά, χάρη σε αυτό εξασφαλίζεται η απαιτούμενη βοήθεια για αποτελεσματικότερη διαχείριση των χρησιμοποιούμενων πόρων, μεγαλύτερη διαφάνεια, μικρότερο κόστος παραγωγής των παρεχόμενων υπηρεσιών με στόχο την βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών προς τους πολίτες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αδαμακίδου Θ. Καλοκαιρινού-Αναγνωστοπούλου Α. (2008) «Το οργανωτικό πλαίσιο της Πρωτοβάθμιας φροντίδας Υγείας στην Ελλάδα»
- Αδάμ Παντελής, Δαβαρίας Αλέξανδρος ,Λάζαρης Θωμάς (2014), Η Λογιστική Παρακολούθηση Κοστολόγησης και Τιμολόγησης Περιστατικών: Υφιστάμενη Κατάσταση και οι Δυνατότητες Εφαρμογής.
- Αρβανιτάκης Αντώνιος Τελική Εργασία (2015) «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»
- Αληφαντής Γεώργιος, Εισαγωγή στη Λογιστική των Επιχειρήσεων.

- Βαρβάκης Α Κωνσταντίνου (2001) «Θεωρία του Κόστους-Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές αποφάσεις»
- Βενιέρης Γ., Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση (2005) «Λογιστική Κόστους- Αρχές και Εφαρμογές» 2^η Έκδοση .
- Το Βήμα του Ασκληπιού 10ος Τόμος, 1ο Τεύχος, Ιανουάριος – Μάρτιος 2011. Άσκηση διοίκησης στο δημόσιο και ιδιωτικό νοσοκομείο στην Ελλάδα
- Το Βήμα του Ασκληπιού (Τόμος 8ος, Τεύχος 4ο, Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2009) «Η σημερινή εικόνα των δημόσιων και ιδιωτικών νοσοκομείων στην Ελλάδα».
- Γείτονα, Μ. (2001) Ο χάρτης της νοσοκομειακής περίθαλψης στην Ελλάδα. Περιφερειακές ανισότητες στην υγεία. Ιατρική 2001, 79(3): 259-267.
- Δικαίος Κ, Κουτούζης Μ. Πολύζος Ν, Σιγάλας Ι, Χλέτσος Μ, Πάτρα (1993) . Βασικές αρχές Διοίκησης και Διαχείρισης Υπηρεσιών Υγείας.
- Δημητράς Ι. Αυγουστίνος, Μπάλλας Α. Απόστολος (2010), Διοικητική Λογιστική.
- Ζηλίδης Χ. (1995) «Τα κέντρα υγείας στη Β. Ελλάδα. Προβλήματα και δυνατότητες ανάπτυξης της Πρωτοβάθμιας φροντίδας Υγείας».
- Θωμάς Κωνσταντίνος Διπλωματική Εργασία (2013) «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ».
- Ιγνατιάδη Αριστοκλή Χρηματοοικονομική Λογιστική τεύχος Ι σελ. 25.

- Κυριακόπουλος- Νιακας (1994), Θέματα Οικονομικών και Πολιτικής της Υγείας, Κέντρο Κοινωνικών Επιστημών της Υγείας, Αθήνα.
- Κωνσταντοπούλου Αικατερίνη, Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «Υγεία Πρόνοια» (Γ'ΚΠΣ 2000-2006).
- Κουρτάκη Δέσποινα Μεταπτυχιακή Εργασία (2013) «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ».
- Καραπούλιος, Δ. Ν.3329/05: Ο εκσυγχρονισμός στη Διοίκηση του Τομέα Υγείας στην Ελλάδα. Επιθεώρηση Υγείας 2005, 16(97):37-41.
- Λάζαρης Θωμάς Χ. «Σύμβουλος Λογιστικής Υγείας Διευθύνων Σύμβουλος εταιρείας «ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε.»
- Λάζαρης Θωμάς, (2000), Η παρακολούθηση της Λογιστικής του Δημοσίου Λογιστικό των Κρατικών Νοσοκομειακών με τη Διπλογραφική Λογιστική μέθοδο. Επιθεώρηση Υγείας τεύχος 67 Νοεμβριος-Δεκέμβριος (2000).
- Λουμιώτης Βασίλειος Ι. (2014) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.
- Μαλλιάρης (2006), νέα εγκυκλοπαιδεία.
- Νόμος 2889/2001, ΦΕΚ 37Α /2-3-2001 Βελτίωση και εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις.
- Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης (2010), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση.
- Πολύζος Μ Νικόλαος (2014) , Διοίκηση και Οργάνωση Υπηρεσιών Υγείας.

- Ρεκλείτη Μαρία, Μαρία Τανανάκη, Παναγιώτης Κυλούδης, ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΓΕΙΑΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΠΕΡΙΕΓΧΕΙΡΗΤΙΚΗ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΗ (2012), ΤΟΜΟΣ 1, ΤΕΥΧΟΣ 1.
- ΣΑΚΕΛΛΑΡΑΚΗ ΜΥΡΤΩ (2014), Πτυχιακή Εργασία με θέμα Εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στη δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα.
- Σούλης Σ (1999) Οικονομική της υγείας Αθήνα Εκδόσεις Παπαζήση.
- Τούντας, (2006) Ο σχεδιασμός των υπηρεσιών υγείας. Αρχεία ελληνικής Ιατρικής 23 (1): 72-83.
- Τσακλάγκανου Αγγελου (1980) Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ. 6
- Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, (20-5-2010).
- Χρυσοχέρης Ιωάννης (1966) Αρχαί Γενικής Λογιστικής τόμος Α σελ. 144-145.

ΑΓΓΛΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Canadian Institute for Health Information, (2002).
- Ellencweig (1992), Analyzing health systems: A modular approach. Oxford University press.
- Ronald Thacker (1979), Accounting Principles 2nd edition page 4-5

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΤΟ Π.Δ 146/2003 ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

Τα Δημόσια Νοσοκομεία πέραν του κοινωνικού έργου που επιτελούν, αποτελούν ταυτόχρονα διακριτές οικονομικές και παραγωγικές οντότητες και μάλιστα από τις μεγαλύτερες της χώρας μας. Για την επίτευξη του σκοπού τους, χρησιμοποιούν υλικά μέσα (π.χ πάγια) αποθέματα (π.χ φαρμακευτικό υλικό) και δικαιώματα (π.χ απαιτήσεις από ασφαλιστικά ταμεία). Τα μέσα αυτά κυρίως τα αποκτούν από τα έσοδα τους που κατά κανόνα προέρχονται από τα Ασφαλιστικά Ταμεία και από επιχορηγήσεις του Κρατικού Προϋπολογισμού. Καθίσταται συνεπώς αναγκαίο η παρακολούθηση των παραπάνω μέσων που χρησιμοποιούν τα Δημόσια Νοσοκομεία όταν αυτά παραλαμβάνονται, αναλώνονται, διακινούνται ή καταστρέφονται. Περαιτέρω, τα Δημόσια Νοσοκομεία για την επίτευξη του σκοπού τους, συναλλάσσονται με τρίτους όπως Προμηθευτές, Ασφαλιστικά ταμεία, Δημόσιο, Προσωπικό κ.λ.π. Απαιτείται, συνεπώς η παρακολούθηση των πάσης φύσεως συναλλαγών με τους τρίτους. Ο σκοπός της λογιστικής παρακολούθησης των συναλλαγών αυτών με τους τρίτους, είναι για να γνωρίζει η Διοίκηση σε κάθε στιγμή τι ποσά οφείλει, σε ποιους τα οφείλει, από πότε τα οφείλει ή τι ποσά της οφείλουν, ποιοι της τα οφείλουν και από πότε τα οφείλουν. Το σύστημα που 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 ονομάζεται Πληροφοριακό Σύστημα. Η λειτουργία του Πληροφοριακού αυτού Συστήματος στηρίζεται στο έγκυρο εργαλείο που εισάγεται με το ΠΔ 146/03 και ονομάζεται Διπλογραφική Λογιστική Μέθοδος. 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 σε επίπεδο Νοσοκομείου, Πε.Σ.Υ.Π. ή Υπουργείου Υγείας στηρίζεται στις πληροφορίες που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία και τους λογαριασμούς που τηρούνται σ' αυτό με τη Διπλογραφική Μέθοδο (Θωμάς Χ. Λάζαρης Σύμβουλος Λογιστικής Υγείας).