



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΡΗΤΗΣ - ΤΜΗΜΑ ΙΑΤΡΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΗΜΟΣΙΑ ΥΓΕΙΑ & ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η τήρηση μητρώου δεσμεύσεων και το διπλογραφικό σύστημα ως άξονες ορθής παρακολούθησης και πληροφορίας στα Νοσοκομεία. Αποτελούν ένα αξιόπιστο και λειτουργικό εργαλείο εφαρμογής των καταρτισμένων προϋπολογισμών;

Ακριτίδης Πρόδρομος
Λογιστής

- Επιβλέποντες:
1. **Α. Φιλαλήθης**, Καθηγητής, Τομέα Κοινωνικής Ιατρικής, Τμήμα Ιατρικής, Παν. Κρήτης
 2. **Σουλιώτης Κυριάκος**, Αναπληρωτής Καθηγητής Πολιτικής Υγείας, Σχολή Κοινωνικών Επιστημών Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

**Αφιερώνεται στη σύζυγό μου
Ειρήνη, για την υποστήριξη και
την υπομονή της.**

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στους επιβλέποντες της εργασίας, κ. Αναστάσιο Φιλαλήθη και κ. Κυριάκο Σουλιώτη, με την υποστήριξη και την καθοδήγηση των οποίων ολοκληρώθηκε η παρούσα εργασία. Στη γραμματέα του Μεταπτυχιακού Προγράμματος κα.Τασσέλη αξίζει ένα μεγάλο ευχαριστώ για την υποστήριξη και τις συμβουλές που μου παρείχε οποτεδήποτε και αν ζητήθηκαν.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την Διευθύντρια της Υπηρεσίας μου, Μπαγιουρούκη Γεωργία, γιατί χωρίς την κατανόηση που επέδειξε αλλά και την βοήθεια που μου παρείχε όσον αφορά τη χορήγηση εκπαιδευτικής άδειας δεν θα ήταν δυνατή η ολοκλήρωση της μελέτης αυτής.

Τέλος ευχαριστώ τους συμφοιτητές μου με τους οποίους συνεργαστήκαμε κατά τη διάρκεια των σπουδών μας και με βοήθησαν να αντιληφθώ τις, άγνωστες για μένα, πλευρές, των δικών τους γνωστικών αντικειμένων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<i>Εισαγωγή</i>	5
<u>Μέρος Α</u>	
<i>Ενιαίο γενικό λογιστικό σχέδιο - σχέδιο λογαριασμών</i>	5
<i>Λογαριασμοί</i>	7
<i>Προϋπολογισμός</i>	9
<i>Οικονομικές καταστάσεις</i>	13
<i>Υποχρεώσεις οικονομικής μονάδας</i>	14
<i>Χρηματοοικονομική και διοικητική λογιστική – Κοστολόγηση</i>	15
<u>Μέρος Β</u>	
<i>Δημόσιο λογιστικό και διπλογραφικό σύστημα</i>	18
<i>Μητρώο Δεσμεύσεων</i>	19
<i>Κλαδικό λογιστικό σχέδιο Δημοσίων Μονάδων Υγείας</i>	19
<i>Διαφορές μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος</i>	23
<i>Διοικητική οργάνωση νοσοκομειακών μονάδων – οργανογράμματα</i>	25
<u>Μέρος Γ</u>	
<i>Μέθοδος συλλογής στοιχείων</i>	27
<i>Οργανογράμματα Νοσοκομείων</i>	28
<i>Εφαρμογή του Π.Δ. 146/03</i>	30
<u>Μέρος Δ</u>	
<i>Θεματική ενότητα Α – Διπλογραφική τήρηση των παραστατικών</i>	32
<i>Θεματική ενότητα Β - Θέματα διάρθρωσης και αρμοδιοτήτων προσωπικού της Οικονομικής Υπηρεσίας</i>	33
<i>Θεματική ενότητα Γ – Τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων</i>	34
<i>Θεματική ενότητα Δ – Κατάρτιση και τήρηση του Προϋπολογισμού</i>	35
<i>Θεματική ενότητα Ε – Διάφορα θέματα οργάνωσης και διαχείρισης</i>	35
<i>Αποτελέσματα- συμπεράσματα των συνεντεύξεων ανά θεματική ενότητα</i>	
<i>Θεματική ενότητα Α</i>	36
<i>Θεματική ενότητα Β</i>	39
<i>Θεματική ενότητα Γ</i>	40
<i>Θεματική ενότητα Δ</i>	43
<i>Θεματική ενότητα Ε</i>	44

<i>Συζήτηση</i>	45
<i>Βιβλιογραφία</i>	49
<i>Παράρτημα Α</i>	51
<i>Παράρτημα Β</i>	51

Περίληψη Μεταπτυχιακής Εργασίας

Τίτλος εργασίας: «Η τήρηση μητρώου δεσμεύσεων και το διπλογραφικό σύστημα ως άξονες ορθής παρακολούθησης και πληροφορίας στα Νοσοκομεία. Αποτελούν ένα αξιόπιστο και λειτουργικό εργαλείο εφαρμογής των καταρτισμένων προϋπολογισμών;»

Του: Ακριτίδη Πρόδρομου

Υπό τη επίβλεψη των: **Α. Φιλαλήθη**, Καθηγητή, Τομέα Κοινωνικής Ιατρικής, Τμήμα Ιατρικής, Παν. Κρήτης

Σουλιώτη Κυριάκου, Αναπληρωτή Καθηγητή Πολιτικής Υγείας, Σχολή Κοινωνικών Επιστημών Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου, Συντονιστή /Διδάσκων Οικονομικών της Υγείας στο ΠΜΣ του Τομέα Κοινωνικής Ιατρικής, Πανεπιστήμιο Κρήτης

Ημερομηνία: Σεπτέμβριος 2016

Η ανάγκη μεγαλύτερης τυποποίησης των οικονομικών γεγονότων στο χώρο της υγείας αποτελεί ζητούμενο, έπειτα και από τα δυσμενή δημοσιονομικά δεδομένα των τελευταίων χρόνων. Επιπλέον, οι μεγάλες περικοπές στους Προϋπολογισμούς των νοσοκομείων δημιούργησαν ένα ασφυκτικό πλαίσιο, οι επιπτώσεις του οποίου μπορούν να αμβλυνθούν μέσα από την καλύτερη οργάνωση και την παροχή αμεσότερης και ακριβέστερης πληροφορίας για τα οικονομικά γεγονότα στα διοικητικά στελέχη. Η εμπειρία από τον ιδιωτικό τομέα στην παρακολούθηση και απεικόνιση των λογιστικών πράξεων, έδωσε το έναυσμα για την θεσμοθέτηση από το Δημόσιο Τομέα πρακτικών, που ακολουθούν τις βασικές αρχές της λογιστικής τυποποίησης με την προοπτική η υιοθέτηση των παραπάνω αρχών να αποφέρει οικονομικά και οργανωτικά οφέλη στους οικονομικούς οργανισμούς.

Η εργασία θα κληθεί να ανιχνεύσει το βαθμό αφομοίωσης του διπλογραφικού συστήματος από το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών των νοσοκομείων της Κρήτης, αν τηρείται σύμφωνα με τις βασικές αρχές της Λογιστικής και αν παρέχει την ζητούμενη πληροφορία στη Διοίκηση. Πληροφορία που χρησιμοποιείται για την εξαγωγή συμπερασμάτων για τον Προϋπολογισμό, την επίτευξη ή μη της στοχοθεσίας, τον υπολογισμό διάφορων αριθμοδεικτών, την ανταπόκριση της

Διοίκησης στα περιορισμένα όρια των οικονομικών πόρων κ.α. Επίσης η τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων που θεσμοθετήθηκε σχετικά πρόσφατα (2010), αποτελεί το δεύτερο πυλώνα της εργασίας με κυριότερο πεδίο μελέτης τη δυνατότητα αποφυγής δημιουργίας νέων ληξιπρόθεσμων οφειλών, την ανίχνευση των λόγων που τις δημιουργούν και το πραγματικό ύψος αυτών.

Λέξεις κλειδιά: Διπλογραφικό σύστημα, προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών, μητρώο δεσμεύσεων, ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις, προϋπολογισμός νοσοκομείων

Abstract

Title: “The use of monitoring of obligation records and double book entry system in terms of information and administration for Hospital Management. Are they reliable and functional for the proper monitoring of the execution of the approved budget?”

By: Akritidis Prodromos

Supervisors: 1.Philalithis Anastasios, Professor, Department of Social Medicine, School of Medicine, University of Crete

2.Souliotis Kuriakos, Associate Professor, in the University of Peloponnese, Teaching Associate of Health Economics in MPH Programme, Department of Social Medicine, University of Crete

Date: September 2016

Abstract

There is a need for greater standardisation of financial factors in the area of public health due to the diminishing fiscal conditions of previous years. Moreover large budget cuts have created greater pressure on hospitals the impact of which could be partially overcome with better administration and information flow to the hospital management. As far as accounting standardisation and monitoring, the public sector has benefited from the utilisation of relevant experience and methods used in the private sector in order to maximise the positive financial and administrative benefits.

This dissertation aims to investigate the degree of utilization of the double book entry system by the finance departments of Cretan Hospitals whether this system complies with the basic accounting principles and provides the information needed by the management. This information can be used by management to analyse budget data, to achieve specific targets, to calculate several financial indexes and operate the hospital efficiently with restricted funding. The monitoring of obligation records that was recently legislated in 2010 is the second basic chapter of this dissertation. In this chapter we will examine how overdue payments can be reduced, what causes them and what is their actual size.

Key words: double book entry system, head of financial department, obligation record, overdue payments, hospital budget.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Α.Σ.Ε.Π.	: Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
Γ.Ε.	: Γραμμάτιο Είσπραξης
Γ.Λ.Κ.	: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Δ.Λ.Π.	: Διεθνή λογιστικά Πρότυπα
Δ.Σ.	: Διοικητικό Συμβούλιο
Ε.Γ.Λ.Σ.	: Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Σ.	: Ελεγκτικό Συμβούλιο
Κ.Α.Ε.	: Κωδικός Αριθμός Εξόδου
Κ.Υ.Α.	: Κοινή Υπουργική Απόφαση
Μ.Δ.	: Μητρώο Δεσμεύσεων
Ν.Π.Δ.Δ.	: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ο.Τ.Α.	: Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	: Προεδρικό Διάταγμα
Π.Ε.	: Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης
Π/Υ	: Προϋπολογισμός
Π.Ο.Υ.	: Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών
Σ.Λ.	: Σχέδιο Λογαριασμών
Τ.Ε.	: Τεχνολογικής Εκπαίδευσης
Υ.Π.Ε.	: Υγειονομική Περιφέρεια
Φ.Μ.Υ.	: Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Ε.Κ.	: Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Χ.Ε.	: Χρηματικό Ένταλμα

Εισαγωγή

Η λογιστική έχει ως αντικείμενο την τήρηση λογαριασμών μέσω των οποίων αντικατοπτρίζεται ο λογισμός, δηλαδή η καταγραφή-αποτύπωση, λογιστικών γεγονότων. Με την λογιστική καταγράφονται μεθοδικά και λαμβάνουν χρηματική αξία, όλες οι οικονομικές δραστηριότητες. Έτσι γίνεται εφικτή η δυνατότητα ο άνθρωπος να προσδώσει με σαφήνεια χρηματική αξία σε όλα τα αγαθά, αναγνωρίζοντας καθαυτό τον τρόπο το κόστος κάθε ύλης, ακόμα και το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού. Ένας σύγχρονος ορισμός είναι ότι «η λογιστική είναι η διαδικασία η οποία αφού συγκεντρώσει όλες τις χρήσιμες ποσοτικές πληροφορίες, καταγράφει τις συναλλαγές, συγκεντρώνει, ταξινομεί και αναλύει τις σχετικές πληροφορίες και τελικά τις παρουσιάζει στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων» (Τσακλάγκανος, 1993). Επίσης σύμφωνα με τους Meigs & Meigs 1994, "λογιστική είναι η τέχνη της ερμηνείας, μέτρησης και περιγραφής της οικονομικής δραστηριότητας" και "... η λογιστική δεν περιλαμβάνει μόνο τη διατήρηση των λογιστικών στοιχείων, αλλά επίσης το σχεδιασμό αποδοτικών λογιστικών συστημάτων, τη διενέργεια ελέγχων, την κατάρτιση προβλέψεων, την υποβολή φορολογικών στοιχείων και την ερμηνεία των λογιστικών πληροφοριών". Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας οντότητας αλλά και μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων. Η συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο όταν οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και διαδικασίες επεξεργασίας αριθμητικών δεδομένων. Η τυποποίηση αυτή επιβάλλεται για την εξαγωγή ομοιόμορφων και ομοιογενών οικονομικών καταστάσεων.

Μέρος Α

Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) – Σχέδιο Λογαριασμών

Η θεσμοθέτηση ενός γενικού λογιστικού σχεδίου όπου θα οριζόταν η μεθοδολογία, οι κανόνες και η επιμέρους διαδικασίες καταγραφής των οικονομικών γεγονότων αποτέλεσε αναγκαιότητα και έτσι με το Νόμο 1041/80 θεσμοθετήθηκε το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ). Με τις διατάξεις του παραπάνω νόμου

καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία θα καθοριζόταν το περιεχόμενο του. Έπειτα εκδόθηκε το Π.Δ. 1123/80 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Ακολούθησαν τα Π.Δ. 502/84 και 186/86 τα οποία τροποποιούσαν επιμέρους διατάξεις του Π.Δ. 1123/80. Όσον αφορά το δημόσιο τομέα, νομοθετήθηκαν και τέθηκαν σε εφαρμογή, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, όπου για την περίπτωση των Νοσοκομείων εφαρμόζεται το Π.Δ. 146/2003. Με την εφαρμογή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, εισάγεται στον Ελληνικό Δημόσιο Τομέα το λογιστικό σύστημα της διπλογραφίας, αντικαθιστώντας έτσι το Δημόσιο Λογιστικό, το υπάρχον δηλαδή απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Με την εφαρμογή ενός γενικού λογιστικού σχεδίου, από την άποψη της εθνικής οικονομίας, καθώς και της κοινωνικής και δημοσιονομικής πολιτικής επιδιώκεται (Ξένος, 1997) :

- Η εξασφάλιση ομοιογενών, ορθών και ακριβών στοιχείων, σχετικών με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των οικονομικών μονάδων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας, με βάση τα οποία καταρτίζονται οι εθνικοί λογαριασμοί, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση οικονομικής πολιτικής.
- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, πραγματογνωμόνων, τραπεζικών οργάνων, ορκωτών εκτιμητών, ορκωτών ελεγκτών κ.α
- Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών, σχετικών με τη στατική και τη δυναμική μορφή των οικονομικών μονάδων
- Η διευκόλυνση της συνεννόησης μεταξύ των οικονομικών μονάδων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας και κοινής «λογιστικής γλώσσας»
- Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά αυτών της μειοψηφίας και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.
Από την άποψη της ιδιωτικής οικονομίας επιδιώκεται:
- Η καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση, η γρήγορη εξοικείωση του προσωπικού με το περιεχόμενο, το συμβολισμό και τη συλλειτουργία των λογαριασμών, ώστε να γίνεται πιο ευχερής η

αντικατάσταση των αρμόδιων υπαλλήλων, σε περίπτωση αποχώρησης τους για οποιοδήποτε λόγο (απόλυση, συνταξιοδότηση, αλλαγή αντικειμένου κ.α)

- Η παροχή ορθών στοιχείων και πληροφοριών στους ιθύνοντες για την καλύτερη διαχείριση και διοίκηση της
- Ο ευχερέστερος προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας
- Η μείωση του λειτουργικού κόστους, μέσω της μείωσης της χρονικής ενασχόλησης με την αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων

Το σχέδιο λογαριασμών (ΣΛ) αποτελεί υποσύνολο του ΕΓΛΣ και αναφέρεται στους τηρούμενους, υποχρεωτικούς και προαιρετικούς, λογαριασμούς που ορίζονται από το ΕΓΛΣ και χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την επίτευξη της λογιστικής τυποποίησης και ταξινόμησης. Οι λογαριασμοί του Σ.Λ. κατανέμονται σε τρία μέρη, καθένα από το οποίο λειτουργεί σε ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Δηλαδή οι λογαριασμοί καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δυο μερών. Ειδικότερα οι λογαριασμοί διαχωρίζονται στα εξής τρία μέρη: (α) Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1η – 8η) (β) Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (9^η ομάδα) και (γ) Τους Λογαριασμούς Τάξεως, (10^η ομάδα). Με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής προσδιορίζεται το γενικό αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδος ή ζημιά) και παρακολουθείται το κόστος κτήσεως αποθεμάτων. Επίσης παρακολουθούνται οι οικονομικές σχέσεις της επιχείρησης με τους τρίτους και η μεταβολή των εσόδων και των εξόδων ανά είδος. Αποσκοπεί ειδικότερα στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας, στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και στον εσωτερικό έλεγχο της διαχείρισεως.

Λογαριασμοί

Λογαριασμός είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, με χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις), των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων (Μπάλλας Α, Χέβα Δ. , 2011). Ο λογαριασμός εμφανίζεται σε δύο σκέλη τη χρέωση και την πίστωση. Χρέωση ονομάζουμε τη δημιουργία ή την αύξηση λογαριασμού του ενεργητικού ή των εξόδων και αντίστοιχα τη μείωση λογαριασμού του παθητικού ή των εσόδων. Πίστωση ονομάζουμε τη δημιουργία ή την αύξηση

λογαριασμού του παθητικού ή των εσόδων και αντίστοιχα τη μείωση λογαριασμού του ενεργητικού ή των εξόδων. Η χρεωπίστωση των ομάδων λογαριασμών του ΕΓΛΣ απεικονίζεται σχηματικά ως εξής:

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	-	+
Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	6 ^η ομάδα	Οργανικά έξοδα	+	-
	7 ^η ομάδα	Οργανικά έσοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 ^η ομάδα	Ανόργανα έξοδα	+	-
		Ανόργανα έσοδα	-	+
Σύνολα			X =	X

όπου + σημαίνει αύξηση του λογαριασμού και

όπου - σημαίνει μείωση του λογαριασμού

Από τα παραπάνω, προκύπτει ότι κάθε αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού, προκαλεί μία αντίστοιχη μείωση ενός (1) 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.

Οι αυξομειώσεις των λογαριασμών οφείλονται στην μαθηματική ισότητα που ισχύει στην Λογιστική και που είναι η εξής : Ενεργητικό= Παθητικό + Καθαρή Θέση. Λόγω της ισχύος της μαθηματικής αυτής ισότητας κάθε αύξηση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια αντίστοιχη μείωση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη αύξηση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Επίσης λόγω της ίδιας ισότητας κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια

αντίστοιχη αύξηση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη μείωση στοιχείου των υποχρεώσεων ή του ιδίου κεφαλαίου.

Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών (υλικών και άυλων), που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά σε χρηματικές μονάδες (Σακέλης, 2009)

Προϋπολογισμός

Ο Προϋπολογισμός είναι διοικητική πράξη με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων - πιστώσεων για κάθε οικονομικό έτος. Οικονομικό έτος χαρακτηρίζεται η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα που σχετίζονται με την διαχείριση του χρήματος και της περιουσίας των νοσοκομείων, από την 1^η Ιανουαρίου έως την 31^η Δεκεμβρίου του ημερολογιακού έτους (άρθρο 2, Ν.Δ. 496/74). Έτσι τα έσοδα και τα έξοδα ταξινομούνται κατά ομάδες και κατηγορίες με ειδικούς κώδικες κατάταξης εσόδων – εξόδων (ΚΑΕ). Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία σχεδιασμού και ελέγχου των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Με τον προϋπολογισμό οι επιχειρήσεις μπορούν να προβλέψουν την πορεία τους, να ερμηνεύσουν τις οποιοσδήποτε αλλαγές στα οικονομικά τους μεγέθη και να πάρουν γρήγορες αποφάσεις σε περιπτώσεις προβλημάτων. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως οικονομικό πρότυπο απόδοσης, αφού δίνει κατευθυντήριες κατευθύνσεις στα στελέχη, τα οποία διατυπώνουν σαφείς στόχους με δεδομένο τους περιορισμένους οικονομικούς πόρους. Έτσι είναι εφικτός ο έλεγχος και η μετέπειτα οργάνωση των αποφάσεων που λαμβάνονται από τη διοίκηση, παρατηρώντας την εξέλιξη και το τελικό διαμορφούμενο ύψος των εισροών και των εκροών. Είναι σημαντικό να προηγείται οικονομική αξιολόγηση για την αξιοποίηση των περιορισμένων πόρων και όχι η μέθοδος αξιοποίησης τους να στηρίζεται στις ενέργειες της «προηγούμενης φοράς», στο ένστικτο ή σε αυθαίρετες εικασίες. Δίχως μεθοδική ανάλυση, δύσκολα εντοπίζονται με σαφήνεια οι σχετικές εναλλακτικές λύσεις. Ιδιαίτερα σημαντική είναι η οπτική γωνία που υιοθετείται στο πλαίσιο μιας ανάλυσης. Ένα πρόγραμμα που δεν φαντάζει ελκυστικό από μία οπτική γωνία, ενδέχεται να φαντάζει ελκυστικότερο όταν ληφθούν υπόψη άλλες οπτικές γωνίες. Η ανάλυση μπορεί να περιλαμβάνει κάποιες ή όλες από τις παρακάτω οπτικές γωνίες: του Νοσοκομείου, της ομάδας – στόχου της συγκεκριμένης παρέμβασης, του

Προϋπολογισμού του υπουργείου Υγείας, της συνολικής κατάστασης του κρατικού Προϋπολογισμού, καθώς και της τοπικής κοινότητας ή της κοινωνίας (Drummond, Brien, Stoddart, Torrance, 2002). Έτσι δεν υπάρχει μια μόνο σωστή κατανομή πόρων, αλλά ένας συνδυασμός παραμέτρων που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να επιτευχθεί το αποδοτικότερο αποτέλεσμα.

Στον Προϋπολογισμό οι πιστώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για αντιμετώπιση δαπανών για τις οποίες έχουν προβλεφθεί μέσω της χρησιμοποίησης των κωδικών αριθμών εξόδων. Η πίστωση που αναγράφεται σ' έναν κωδικό εξόδου επιτρέπεται να διατεθεί για κάλυψη δαπανών που προβλέπονται και περιγράφονται από τον κάθε κωδικό αριθμό. Μεταφορά ποσών από ΚΑΕ σε ΚΑΕ επιτρέπεται με συγκεκριμένους κανόνες και συγκεκριμένη διαδικασία που αναφέρεται στις εκάστοτε οδηγίες της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών.

Κατάρτιση προϋπολογισμού -βασικές αρχές κατάρτισης Π/Υ

Τα άρθρα του Ν.Δ. 496/74 ορίζουν τις βασικές αρχές κατάρτισης ενός προϋπολογισμού σύμφωνα με τις γενικότερες προβλέψεις της ορθής δημοσιονομικής λειτουργίας. Αυτές είναι:

Η καθολικότητα. Όλα τα έξοδα και τα έσοδα του νοσοκομείου καθορίζονται και καθορίζονται τα όρια διάθεσής τους.

Η ειδικότητα όπου τα έσοδα και τα έξοδα ταξινομούνται κατά είδος, ομάδες και κατηγορίες, με απώτερο σκοπό την ευχερέστερη σύγκρισή τους, την ομαλή κατάρτισή και την ορθή απεικόνιση τους.

Ο ισοσκελισμός των εσόδων και των εξόδων μιας και ο Π/Υ πρέπει να είναι πάντοτε ισοσκελισμένος

Η προβλεψιμότητα. Οι Π/Υ των φορέων υποβάλλονται πριν την έναρξη του Οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρονται.

Η αρχή της ακρίβειας, ειλικρίνειας και σαφήνειας. Οι προβλέψεις του Προϋπολογισμού πρέπει να έχουν όσο το δυνατό πιο μικρή απόκλιση στο τέλος της περιόδου, με όσο το δυνατό μεγαλύτερη ειλικρίνεια και σαφήνεια, ώστε να αποφεύγονται υπερεκτιμήσεις ή υποεκτιμήσεις, που έχουν αποτέλεσμα ο Π/Υ να προκύπτει πλασματικός στο τέλος του έτους (Χαραλαμπίδου, 2011).

Τα στάδια του Προϋπολογισμού

Τα στάδια διαδικασίας ενός ετήσιου προϋπολογισμού είναι τρία:

α) το στάδιο κατάρτισης,

β) το στάδιο έγκρισης,

γ) το στάδιο ελέγχου.

Το στάδιο κατάρτισης ανατίθεται σε μια συγκεκριμένη υπηρεσία του φορέα η οποία αναλαμβάνει να συντονίσει και να συλλέξει έγκαιρα όλα τα πρωτογενή στοιχεία τα οποία αφορούν τις επιμέρους λειτουργίες της μονάδας. Τα στελέχη είναι υπεύθυνα για την ακρίβεια των στοιχείων που δίδονται, όσο και για την μετέπειτα σωστή εκτέλεση του προϋπολογισμού του τμήματός τους σύμφωνα με τις οδηγίες που τους δόθηκαν. Το στάδιο έγκρισης πραγματοποιείται από τη διοίκηση της επιχείρησης σε συνεργασία με τους προϊσταμένους των τμημάτων. Εξετάζονται όλα τα χρηματικά και ποσοτικά μεγέθη και ακολούθως εγκρίνονται και απεικονίζονται λεπτομερειακά. Στο στάδιο ελέγχου, που ακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού, εξετάζεται η επίτευξη ή μη των στόχων που είχαν τεθεί και οι λόγοι τυχόν απόκλισης τους. Κάποιες φορές, κατά τη διάρκεια του έτους, γίνονται αναμορφώσεις του Προϋπολογισμού και τροποποιούνται τα επιμέρους στοιχεία του, με μεταφορές ποσών ανάμεσα στους ΚΑΕ.

Οι κατηγορίες του Προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός ενός οργανισμού μπορεί να χωριστεί σε τρεις κατηγορίες σύμφωνα με τα οικονομικά μεγέθη που μελετά:

α) στον προϋπολογισμό λειτουργικών δαπανών και εξόδων (λειτουργικό προϋπολογισμό),

β) στον προϋπολογισμό επενδύσεων,

γ) στον προϋπολογισμό ταμειακής ροής.

Ο λειτουργικός Προϋπολογισμός εξετάζει και αναλύει τον επιμερισμό των εσόδων και των δαπανών, που βαραίνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Δαπάνες είναι οι αγορές αναλωσίμων, οι χρηματοοικονομικές δαπάνες, οι αποσβέσεις κ.α. ενώ τα έσοδα διαφέρουν ανάλογα με τη φύση της εκάστοτε οικονομικής οντότητας. Ο Προϋπολογισμός ταμειακής ροής εξετάζει τον τρόπο αντιμετώπισης προβλημάτων, που μπορεί να παρουσιαστούν στη διαχείριση των χρηματικών εισροών και εκροών του οργανισμού. Ακολουθεί την κατάρτιση του λειτουργικού προϋπολογισμού και βοηθά στην αποφυγή προβλημάτων ρευστότητας που μπορεί να προκύψουν στο μέλλον. Ο Προϋπολογισμός επενδύσεων αναφέρεται σε μελλοντικές δαπάνες της επιχείρησης με σκοπό την επένδυση σε πάγια περιουσιακά στοιχεία (κτίρια, μηχανήματα και εξοπλισμό) σε χρεόγραφα και άλλες μορφές μακροπρόθεσμης χρηματοδότησης.

Χαρακτηριστικά του Προϋπολογισμού σε σχέση με την μέθοδο κατάρτισης.

α) Αυστηρός ή χαλαρός προϋπολογισμός

Αυστηρός είναι ο προϋπολογισμός κατά τον οποίο τα στοιχεία που δίνονται για την κατάρτισή του είναι σαφώς προσδιορισμένα και κοστολογημένα ενώ χαλαρός είναι ο προϋπολογισμός που δεν μπορεί να προσδιορίσει εκ των προτέρων με ακρίβεια τα αριθμητικά δεδομένα.

β) Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης

Ο προϋπολογισμός αυτός δεν έχει σαν βάση τα δεδομένα του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους, ούτε τα πραγματικά δεδομένα του προηγούμενου έτους. Σαν βάση του έχει τα μελλοντικά δεδομένα όπως αυτά καταγράφονται κατά τη στιγμή κατάρτισης του προϋπολογισμού με την παραδοχή ότι η εταιρία ξεκινάει τη λειτουργία της σήμερα.

γ) Σταθερός - Ευέλικτος Προϋπολογισμός

Ο σταθερός - ευέλικτος Προϋπολογισμός ακολουθεί τη συνηθισμένη προσέγγιση ενός κλασικού προϋπολογισμού που αρχικά έχει ως βάση τον Προϋπολογισμό του περασμένου έτους, τον οποίο αναθεωρεί με βάση τα πραγματικά δεδομένα που προέκυψαν το περασμένο έτος και τις ιδιαίτερες συνθήκες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια αυτού, τροποποιούμενα ως προς τις αλλαγές που αναμένονται για το προσεχές έτος.

Τα οφέλη από τη χρήση ενός προϋπολογισμού:

- Τα στελέχη ακολουθούν μια συγκεκριμένη διαδικασία σκέψης και μεθοδολογίας, που επιβάλλει σαν κύριο στόχο τη μείωση του κόστους και τη βελτίωση της αποδοτικότητας.
- Επίτευξη αποτελεσματικότερης διαχείρισης των τμημάτων ενός νοσοκομείου, με ανακατανομή πόρων ανάλογα με τις επιδόσεις και τις ανάγκες.
- Η ενασχόληση με τα τμήματα και τον Προϋπολογισμό καθενός από αυτά, αναδεικνύει τα προβλήματα που έχουν και κάνει ευκολότερη την αντιμετώπισή τους.
- Επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερη και ορθολογικότερη διαχείριση των διαθέσιμων πόρων.
- Διευκολύνεται ο έλεγχος κάθε τμήματος και παρακολουθείται με ευκολία η επίτευξη ή μη των επιθυμητών στόχων.

- Συντονίζονται οι προσπάθειες όλου του προσωπικού που ασχολείται με την κατάρτιση του Προϋπολογισμού με απώτερο σκοπό τη εύρυθμη συνεργασία, την προσήλωση προς ένα κοινό στόχο και την αποδοτικότερη επικοινωνία μεταξύ των διαφόρων τμημάτων.
- Μεταδίδονται από τα ανώτερα στελέχη οι επιθυμητοί στόχοι και η συνιστώμενη οικονομική πορεία του οργανισμού και δίδεται η εντολή της τήρησης των οδηγιών που θα οδηγήσουν προς αυτή την πορεία.
- Αξιολογείται η επίδοση του προσωπικού και των επιμέρους τμημάτων σε σχέση με την επίτευξη ή μη των στόχων και των περιορισμών που θέτει ο καταρτισμένος Προϋπολογισμός.

Οικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής μονάδας. Αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στους χρήστες, που πρέπει να είναι ικανοί να κατανοήσουν τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις όποιες μεταβολές στην πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης, προκειμένου να ληφθούν οι σχετικές αποφάσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν τη κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών, που πρέπει να ακολουθούνται από τη διοίκηση των επιχειρήσεων, κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται συμφωνά με το Διεθνές

Λογιστικό Πρότυπο 1:

- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (statement of financial position)
- Κατάσταση ενοποιημένων εισοδημάτων (statement of comprehensive income)
- Κατάσταση μεταβολών ίδιων κεφαλαίων (statement of changes in equity)
- Κατάσταση ταμειακών ροών (Cash flow statement)
- Οι σημειώσεις (Full notes)

Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις που περιγράφονται στο κεφάλαιο 4.1 του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και στη νομοθεσία περί ανώνυμων εταιρειών (κωδ. Ν. 2190/1920), είναι οι εξής:

- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως.

- Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Για την περίπτωση των μονάδων υγείας ισχύει το άρθρο 27 του Ν. 3599/07, ΦΕΚ-176 Α, όπου ορίζεται ότι : «Οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που προσδιορίζονται από το Π.Δ. 146/2003 (ΦΕΚ 122 Α'), όπως αυτό ισχύει, συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ. 1606/ 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Επιτροπή κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού 1606/2002. Οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται».

Υποχρεώσεις οικονομικής μονάδας

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε γνωστού ύψους, που ακολούθως ανάλογα με την ληκτότητα τους διακρίνονται σε α) Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και β) Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Οι μακροπρόθεσμες είναι αυτές που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και βραχυπρόθεσμες αυτές που η προθεσμία εξόφλησης λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης. Για τις υποχρεώσεις των οποίων, το ύψος ή /και ο χρόνος επέλευσης είναι άγνωστα, σχηματίζονται προβλέψεις, ενώ οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις , σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 αφορούν μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και η οποία θα επιβεβαιωθεί, μόνο μετά την πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων.

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις παρακολουθούνται στον λογ. 45 του ΕΓΛΣ και περιλαμβάνουν υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας απέναντι σε τράπεζες, δημόσιο, συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εταίρους, ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.α.

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις παρακολουθούνται στους οικείου λογαριασμούς της ομάδας 5 του ΕΓΛΣ ως εξής:

Λογαριασμός 50 (Προμηθευτές). Παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τους προμηθευτές της, από τους οποίους αγοράζει αγαθά (πάγια και κυκλοφοριακά), ή υπηρεσίες.

Λογαριασμός 51 (Γραμμάτια πληρωτέα). Είναι οφειλές ενσωματωμένες σε πιστωτικούς τίτλους και συγκεκριμένα γραμμάτια σε διαταγή της επιχείρησης και συναλλαγματικές. Η ονομαστική αξία του γραμματίου αποτελείται από τους τόκους και το κεφάλαιο, ενώ οι τόκοι διακρίνονται σε δεδουλευμένους ή μη, με διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση η κάθε κατηγορία.

Λογαριασμός 52 (Τράπεζες, λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων). Παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες τραπεζικές χρηματοδοτήσεις.

Λογαριασμός 53 (Πιστωτές διάφοροι). Στους υπολογαριασμούς του 53 τηρούνται οι υποχρεώσεις που δεν υπάγονται σε κανένα άλλο λογαριασμό της ομάδας 5, όπως οι πληρωτέες αποδοχές προσωπικού, τα μερίσματα πληρωτέα, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και οι επιταγές πληρωτέες.

Λογαριασμός 54 (Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη). Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από φόρους και τέλη, προς το ελληνικό δημόσιο, τους ΟΤΑ και λοιπούς Οργανισμούς Δημοσίου Δικαίου.

Λογαριασμός 55 (Ασφαλιστικοί οργανισμοί). Υποχρεώσεις προς τους διάφορους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, από εισφορές εργοδότη και κρατήσεις εργαζόμενων.

Λογαριασμός 56 (Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού). Περιλαμβάνει τους εξής υπολογαριασμούς: 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων», δηλαδή έσοδα που έχουν προεισπραχθεί, αλλά αφορούν κάποια μελλοντική και όχι την κλειόμενη χρήση, 56.01 «Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα», δηλαδή έξοδα τα οποία ανήκουν στη κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται μέσα σε αυτή και τα οποία δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους. Ο υπολογαριασμός 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση» πιστώνεται για αγορές αγαθών στις οποίες έχει γίνει η παραλαβή των αγαθών, χωρίς να έχουν ληφθεί τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και ο 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό» αφορά τις εκπτώσεις επί των πωλήσεων που δικαιούνται οι πελάτες, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές ύψος τους κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

Χρηματοοικονομική και διοικητική λογιστική - Κοστολόγηση

Η λογιστική χωρίζεται σε δύο βασικούς κλάδους, τη Χρηματοοικονομική λογιστική (financial accounting) και τη Διοικητική λογιστική (management accounting). Η

πρώτη παρέχει πληροφόρηση μέσω των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, σε άτομα και φορείς που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης, ενώ η δεύτερη ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης. Το αντικείμενο της, είναι ουσιαστικά η ανάλυση του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης· έτσι προγραμματίζεται ευκολότερα η περαιτέρω δράση της και ελέγχεται η ορθή ή μη, υλοποίηση του οικονομικού προγράμματός της. Έπεται η αξιολόγηση της οικονομικής λειτουργίας και καθορίζεται η μέλλουσα πορεία της οικονομικής μονάδας. Οι διαφορές μεταξύ της Χρηματοοικονομικής λογιστικής και τη Διοικητικής λογιστικής απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2005)

	Χρηματοοικονομική λογιστική	Διοικητική λογιστική
Αποδέκτες	Κυρίως εκτός της επιχείρησης	Εντός της επιχείρησης
Αρχές και πρότυπα	Γενικά παραδεκτά λογιστικές αρχές	Ευελιξία – ανάλογα με το στόχο
Έμφαση	Στο σύνολο της επιχείρησης	Στα τμήματα και τις διαδικασίες της επιχείρησης
Συχνότητα αναφορών	Σε τακτά χρονικά διαστήματα εξωγενώς ορισμένα	Ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης
Εφαρμογή	Υποχρεωτική	Προαιρετική
Σχέση με άλλες επιστήμες	Κυρίως με το εμπορικό και φορολογικό δίκαιο	Σημαντική ποικιλία (στατιστική, χρηματοοικονομικά, επιχειρησιακή έρευνα, κτλ)
Ορίζοντας	Έμφαση στα ιστορικά – απολογιστικά στοιχεία	Έμφαση στα μελλοντικά προϋπολογιστικά στοιχεία.

Κόστος, είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση και μετριέται σε νομισματικές μονάδες. Το κόστος κατατάσσεται σε δύο κατηγορίες, όταν μελετάμε την συμπεριφορά του, στις μεταβολές της δραστηριότητας: Σταθερό είναι το κόστος που παραμένει αμετάβλητο στο σύνολο του, ανεξάρτητα από τις μεταβολές στο επίπεδο της δραστηριότητας. Αν εκφραστεί κατά μονάδα, τότε μεταβάλλεται αντιστρόφως ανάλογα προς το επίπεδο της

δραστηριότητας. Μεταβλητό κόστος είναι το κόστος που μεταβάλλεται ευθέως ανάλογα προς τις μεταβολές στο επίπεδο δραστηριότητας.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η λογιστική κόστους, είναι υποσύνολο της διοικητικής λογιστικής, αφού κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στη συγκέντρωση, καταγραφή και επιμερισμό των δαπανών, έτσι ώστε να γίνει εφικτός ο προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών που παράγει μια επιχείρηση. Έτσι είναι εφικτός ο απολογιστικός έλεγχος, που αποβλέπει στην ορθή εφαρμογή και επίτευξη των σχεδιασθέντων στόχων, στη μέτρηση του αποτελέσματος και στη διαπίστωση τυχόν αποκλίσεων. Η λογιστική κόστους αποβλέπει και στον καταλογισμό ευθυνών για τις αποκλίσεις και τη λήψη διορθωτικών μέτρων για το μέλλον, ή και πολλές φορές, στην αλλαγή στόχων, με την αυτόματη επαναπληροφόρηση (feedback). Αποτέλεσμα του καλού ελέγχου είναι η λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων, ο καταλογισμός ευθυνών (responsibility accounting), η επιβράβευση (rewards) κτλ. (Τσακλάγκανος, 2006).

Το κοστολογικό σύστημα που εφαρμόζει ο κάθε φορέας είναι ένα δυναμικό εργαλείο, αφού πρέπει να προσαρμόζεται στις ανάγκες που κατά τη διάρκεια του χρόνου προκύπτουν. Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος μιας υπηρεσίας είναι πολύ δυσδιάκριτα. Για τη παροχή μιας υπηρεσίας, δεν συμμετέχουν πρώτες ύλες όπως συμβαίνει με τη παραγωγή προϊόντων, παρά μόνο άμεση εργασία και γενικά έξοδα. Στις περισσότερες των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, οι εργαζόμενοι δεν ασχολούνται μόνο με την παροχή μιας υπηρεσίας αλλά συμβάλλουν ταυτόχρονα στη δημιουργία πολλών υπηρεσιών, γεγονός που καθιστά πολύ δύσκολο τον επιμερισμό του κόστους της εργασίας σε κάθε παρεχόμενη υπηρεσία. Από την άλλη πλευρά η κοστολόγηση των υπηρεσιών, εξασφαλίζει χρήσιμες πληροφορίες στη διοίκηση και τα στελέχη της οικονομικής μονάδας, σχετικά με το μέγεθος του πραγματικού κόστους της υπηρεσίας, και επιτρέπει έτσι τον αποτελεσματικότερο έλεγχο του κόστους, την άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής και τη λήψη ορθών αποφάσεων σε σύντομο χρονικό διάστημα. Εν κατακλείδι η λογιστική κόστους δίνει έμφαση στη βασιμότητα των δεδομένων, απαιτεί έγκαιρη πληροφόρηση και δίνει αποτέλεσμα λεπτομερείς τομεακές εκθέσεις σχετικά με τα επί μέρους τμήματα, τα παραγόμενα προϊόντα, τους πελάτες και τους εργαζόμενους.

Μέρος Β

Δημόσιο Λογιστικό και διπλογραφικό σύστημα

Οι έννοιες «έσοδα» και «έξοδα» σύμφωνα με το Δημόσιο Λογιστικό, είναι τελείως διαφορετικές απ' τις αντίστοιχες έννοιες της λογιστικής επιστήμης. 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. Έτσι, σαν έσοδα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που εισπράττει το Νοσοκομείο με την αντίστοιχη έκδοση του Γραμματίου Είσπραξης (ΓΕ) και σαν έξοδα θεωρείται το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται, με την αντίστοιχη εξόφληση του Χρηματικού Εντάλματος (ΧΕ). Τελικά κατά το Δημόσιο Λογιστικό ότι χρηματικό ποσό εισπράττεται είναι έσοδο και ότι πληρώνεται είναι έξοδο. Με την λογική δε αυτή του Δημόσιου Λογιστικού, οι κρατήσεις π.χ. για τα ασφαλιστικά ταμεία, ο Φ. Μ. Υ. κ.λ.π. θεωρούνται σαν έσοδα όταν παρακρατούνται και σαν έξοδα όταν αποδίδονται. Κάθε φορά λοιπόν που το Δημόσιο Νοσοκομείο εισπράττει έσοδα (π.χ. 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. Βλέπουμε δηλαδή ότι το σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού είναι μονογραφικό, δηλαδή κάθε πράξη καταγράφεται μονοδιάστατα είτε σαν έξοδο είτε σαν έσοδο. Η λειτουργία αυτή, του Δημόσιου Λογιστικού, με την απλογραφική μέθοδο, στερεί το Κρατικό Νοσοκομείο από μια σειρά πολύτιμων και σημαντικών πληροφοριών, που είναι αναγκαίες για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης. Για παράδειγμα μια βασική και χαρακτηριστική αδυναμία του Δημόσιου Λογιστικού είναι η μη παρακολούθηση του κόστους. Επίσης το απλογραφικό σύστημα του Δ.Λ. δεν λαμβάνει υπόψη του τις αποσβέσεις των κτιρίων, μηχ/των, επίπλων κ.λ.π., και δεν δίνει τελικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της ετήσιας δραστηριότητας του Νοσοκομείου. Με την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων, με τη χρήση του Απλογραφικού Συστήματος, δεν είναι δυνατή η εσωλογιστική κοστολόγηση και η παρακολούθηση της ποσότητας των αποθεμάτων, είτε αυτά αφορούν υλικά για πάγια χρήση, είτε αναλώσιμα, είτε βοηθητικές πρώτες ύλες. Αλλά το σημαντικότερο, όπως θα γίνει πιο εμφανές παρακάτω, είναι η έλλειψη

πληροφορίας για το είδος των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας, στοιχείο απαραίτητο για την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων δημοσιονομικής φύσεως.

Μητρώο Δεσμεύσεων

Το Μητρώο Δεσμεύσεων, νομοθετήθηκε με το άρθρο 7 του Π.Δ.113/2010, όπου προβλέπεται η υποχρέωση των φορέων Γενικής Κυβέρνησης, να καταγράφουν και να τηρούν μηχανογραφικά, κατά Προϋπολογισμό, τις διοικητικές πράξεις, με τις οποίες γεννάται ή επιβεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου ή άλλων φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, προς τρίτους. Το Π.Δ. προβλέπει το περιεχόμενο και τον τρόπο τήρησης του Μητρώου, ορίζει τις έννοιες «εκκρεμείς δεσμεύσεις», «απλήρωτες υποχρεώσεις», «ληξιπρόθεσμες οφειλές», και απαγορεύει την επιχορήγηση ή χρηματοδότηση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης από τον κρατικό προϋπολογισμό εάν δεν έχει αποστείλει την προβλεπόμενη περίληψη εκκρεμών δεσμεύσεων. Το Μητρώο Δεσμεύσεων αποτελεί ένα εργαλείο για την παρακολούθηση, τον έλεγχο και την ορθή εκτέλεση των δαπανών του φορέα, καθώς και για την ακριβή και αξιόπιστη αποτύπωση όλων των στοιχείων δεσμεύσεων, πληρωμών και υποχρεώσεων για το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Η ενσωμάτωση του στο εθνικό δίκαιο προέκυψε από την αποδοχή της Οδηγίας 2011/7/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16^{ης} Φεβρουαρίου 2011 (Ο.Υ. L48/1/23-02-2011), όπου αποφασίστηκε ότι οι υποχρεώσεις των φορέων του Δημοσίου πρέπει να εξοφλούνται εντός συγκεκριμένης προθεσμίας από την παραλαβή του σχετικού παραστατικού.

Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίων Μονάδων Υγείας

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίων Μονάδων Υγείας θεσμοθετήθηκε με το Π.Δ. 146/03 (ΦΕΚ Α 122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και χρόνου έναρξης, της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» όπου ορίστηκε το περιεχόμενο και ο χρόνος έναρξης εφαρμογής του. Συγκεκριμένα το Π.Δ. όριζε, σε προαιρετική βάση, ως χρόνο έναρξης τήρησης των λογιστικών γεγονότων, σύμφωνα με όσα προβλέπονταν στις διατάξεις του, την 13^η Μαΐου 2003 ενώ υποχρεωτικά την 1^η Ιανουαρίου του 2004. Για την τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης, έδινε παράταση στην εφαρμογή της για ένα ακόμα έτος (01/01/2005). Τα χρονικά αυτά περιθώρια αποδείχτηκαν ασφυκτικά, οπότε με τον

Ν. 3329/05 (ΦΕΚ Α 81) δόθηκε μια ακόμα παράταση για την τήρηση της Γενικής Λογιστικής και των Λογαριασμών Τάξεως και Δημοσίου Λογιστικού την 1η Ιανουαρίου 2006, με την πρόβλεψη, οι ισολογισμοί να ελέγχονται και να υπογράφονται ,από δύο ορκωτούς ελεγκτές. Παρατηρείται δηλαδή ένα ικανοποιητικό χρονικό διάστημα για την εφαρμογή ιδιαίτερου λογιστικού σχεδίου, το οποίο κρίνεται επαρκή με δεδομένο ότι είχε, από προγενέστερα νομοθετήματα, (Π.Δ. 1123/80 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου») οριστεί, η καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος στην λογιστική παρακολούθηση.

Με το Π.Δ. 146/03 θεσπίστηκε στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (Νοσοκομεία, Κέντρα Υγείας) το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα γενικής λογιστικής, αναλυτικής λογιστικής και λογιστικής του δημοσίου λογιστικού με βασικές αρχές τις παρακάτω:

Η Αρχή της Αυτονομίας όπου το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά, ορίστηκε να συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Συγκεκριμένα οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδες 1 έως 8) λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, και οι λογαριασμοί τάξεως, (10η ομάδα), λειτουργούν σε έτερο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, με συγκεκριμένο τρόπο και κατάταξη. Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής, (9η ομάδα), συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Βέβαια με την εξέλιξη της μηχανοργάνωσης δύναται η οικονομική μονάδα να συγχωνεύσει και να λειτουργήσει σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής τη Γενική και την Αναλυτική Λογιστική, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι δυο παρακάτω βασικές αρχές:

α) Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος, και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα. Βλέπουμε δηλαδή μια ταύτιση με το Ε.Γ.Λ.Σ. που εκ των πραγμάτων είναι αυτονόητη μιας και εδράζεται πάνω σε γενικά παραδεκτά λογιστικές αρχές και

παραδοχές. Όπως είδαμε και παραπάνω, οι σχετικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων και των εξόδων δέχονται μόνο χρεώσεις, ενώ των εσόδων μόνο πιστώσεις, καθώς και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Μόνο στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμεταλλεύσεως τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών και εν συνεχεία, μετά και τις εγγραφές αναμορφώσεως, προκύπτουν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

β) Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές, είναι η επόμενη αρχή που πρέπει να τηρείται στο πλαίσιο του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου. Συνοπτικά αναφέρουμε, ότι ο λογαριασμός της Γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν, του συνόλου της αξίας των αποθεμάτων, των οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, και προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως της Μονάδας Υγείας.

Η συνύπαρξη του Δημοσίου Λογιστικού, της Αναλυτικής Λογιστικής και της Γενικής Λογιστικής, δημιουργεί ένα ιδιόμορφο καθεστώς παρακολούθησης των οικονομικών γεγονότων. Τα λογιστήρια των νοσοκομείων πρέπει να τηρούν με μια αυστηρά καθορισμένη διαδικασία την λογιστική τάξη και ταυτόχρονα να είναι σε θέση να απεικονίζουν με ξεκάθαρο τρόπο τις πληροφορίες που χρειάζεται η Διοίκηση. Η διαδικασία λογιστικοποίησης των αγορών και των δαπανών ακολουθεί τα ακόλουθα βήματα:

Αμέσως μετά τη λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών (τιμολόγια, μισθοδοτικές καταστάσεις έκτακτου προσωπικού, δελτία παροχής υπηρεσιών κτλ), στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από το Νοσοκομείο, εκδίδονται Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής, με βάση τα οποία χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί των ομάδων 1, 2, 3 και 6 ή οι λογαρ. 81-82, με αντίστοιχη πίστωση των σχετικών λογαριασμών της ομάδας 5 (βλ. παραπάνω στην ενότητα «Υποχρεώσεις οικονομικής μονάδας») ή του πρωτοβάθμιου 45 (Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις). Πάνω στα Δελτία συμψηφιστικής εγγραφής αναγράφονται οι αριθμοί των αντίστοιχων ενταλμάτων πληρωμής, ευθύς μετά την έκδοση και έγκρισή τους από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Εάν προηγηθεί η λήψη νόμιμου δικαιολογητικού, που πιστοποιεί την ποσοτική μόνο παραλαβή αγαθών, θα διενεργούνται αμέσως οι εγγραφές ποσοτικής κίνησης των αποθηκών, οι δε εγγραφές που αφορούν τις αντίστοιχες αξίες, θα γίνονται όπως αναφέρθηκε προηγουμένως. Με

την έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής, στο οποίο, εκτός από την κωδικαρίθμηση του Δημοσίου Λογιστικού, θα αναγράφεται και η αντίστοιχη κωδικαρίθμηση της Γενικής Λογιστικής, καθώς και ο αριθμός του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής, δεν θα διενεργείται άλλη εγγραφή στη Γενική Λογιστική στις ομάδες 1 έως και 8, αλλά στο στάδιο αυτό θα κινούνται μόνο οι λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού, που τηρούνται στο ζεύγος λογαριασμών τάξεως 02 και 06 (10η ομάδα).

Έπειτα, μετά από την έγκριση του Εντάλματος Πληρωμής από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο ελέγχει σε προληπτική βάση τις δαπάνες των Νοσοκομείων, ακολουθεί η εξόφληση του, και εκτός από τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών στους λογαριασμούς του Δημοσίου Λογιστικού, θα χρεώνονται και οι λογαριασμοί της ομάδας 5 που έχουν αρχικά πιστωθεί, με ταυτόχρονη πίστωση των λογαριασμών των διαθεσίμων, πράγμα που επιφέρει και τη μείωση τους.

Για τις δαπάνες των Νοσοκομείων που πληρώνονται απευθείας από τον Κρατικό Προϋπολογισμό (μισθοδοσία μόνιμου προσωπικού), εκδίδονται και πάλι Δελτία Συμψηφιστικών Εγγραφών, με τη διαφορά ότι σε αυτήν την περίπτωση πιστώνεται ο λογαριασμός των επιχορηγήσεων που τηρείται στην ομάδα 7. Έτσι δεν εκδίδεται ένταλμα πληρωμής και δεν ενημερώνονται οι λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού (10η ομάδα), μιας και οι συγκεκριμένες δαπάνες καταβάλλονται απευθείας από το Δημόσιο.

Όσον αφορά τα έσοδα, ακολουθείται η ίδια τακτική, δηλαδή όπως αναφέρει η περ. 3, παράγραφος 106 του κεφαλαίου 1.1 του Π.Δ. 146/2003 (ΦΕΚ 122 Α): *«Για όλες τις περιπτώσεις διενεργούνται συμψηφιστικές εγγραφές, με χρέωση του οφειλέτη και πίστωση του εσόδου, ανεξάρτητα αν συγχρόνως με τη βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της οφειλής. Σε αυτήν τη δεύτερη περίπτωση, θα διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.»* Παραπάνω ορίζεται τότε τα έσοδα θεωρούνται βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξής τους. Συγκεκριμένα η περ. 2 της ανωτέρω παραγράφου αναφέρει *«Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου της Μονάδας Υγείας, προκύπτει από το στάδιο ολοκλήρωσης των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί μέσα στη χρήση, όπως κατά την έξοδο του ασθενούς από τη Μονάδα Υγείας ή τμηματικά κατά βραχύτερα χρονικά διαστήματα π.χ. στο τέλος κάθε μηνός Επίσης το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου μπορεί να προκύπτει από σχετικό τίτλο που βεβαιώνει την είσπραξη του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση ή Extrait λογαριασμού τράπεζας) ή που βεβαιώνει τη δημιουργία απαίτησης από υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ή από αναγνώριση της οφειλής από τον οφειλέτη.»*

Διαφορές μεταξύ διπλογραφικού και απλογραφικού συστήματος

Μεταξύ του απλογραφικού λογιστικού συστήματος και του διπλογραφικού υπάρχουν πολλές ουσιώδεις διαφορές. Η κυριότερη, από την άποψη της ορθής πληροφόρησης των εμπλεκόμενων στην τήρηση των σχετικών λογαριασμών, είναι ο διαφορετικός τρόπος απεικόνισης των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων. Στο Απλογραφικό σύστημα η υποχρέωση προς έναν προμηθευτή εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο Διπλογραφικό με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου. Η υποχρέωση γεννάται κατά το στάδιο της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας ή της μεταβίβασης των αγαθών σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο, αλλά το Απλογραφικό σύστημα θεωρεί υποχρέωση ότι έχει ενταλματοποιηθεί και αγνοεί το χρόνο έκδοσης του παραστατικού της δαπάνης. Το Διπλογραφικό εμφανίζει την υποχρέωση με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή, δίδοντας τη δυνατότητα να παρακολουθείται όλη η πορεία της συγκεκριμένης δαπάνης, άσχετα με το χρόνο εξόφλησής της. Στην πράξη πραγματοποιούνται δύο λογιστικές εγγραφές, μία με την έκδοση του παραστατικού και μια με την εξόφληση του. Έτσι δεν υπάρχει χρονική υστέρηση μεταξύ της δημιουργίας της υποχρέωσης και της πληρωμής, με την έννοια της διαδοχικότητας των χρήσεων. Δηλαδή δεν μπορεί στο Διπλογραφικό να καταχωρηθεί υποχρέωση σε επόμενο οικονομικό έτος από αυτό που πραγματικά αφορά, πράγμα που συμβαίνει στο Απλογραφικό. Ένα παράδειγμα των παραπάνω είναι το εξής: Έστω ότι το νοσοκομείο αγοράζει υγειονομικό υλικό (αναλώσιμα) αξίας 3.500,00 ευρώ από τον Προμηθευτή Γ. Γεωργίου στις 15/04/2016 με πίστωση. Το τιμολόγιο που συνοδεύει τα αναλώσιμα εκδίδεται την 15/04/2016 και αποστέλλεται μαζί με τα αγαθά αυθημερόν. Με το Απλογραφικό σύστημα, μέχρι αυτή τη χρονική στιγμή, δεν κάνουμε καμία λογιστική κίνηση. Μόνο όταν εξοφληθεί το τιμολόγιο θα γίνει η εγγραφή πληρωμής. Έτσι όμως η αναληφθείσα υποχρέωση από τις 15/04/2016 δεν προκύπτει από πουθενά, παρόλο που από την παραλαβή των αγαθών, το νοσοκομείο έχει δεσμευθεί νομικά απέναντι στον προμηθευτή. Στο Διπλογραφικό από την άλλη γίνονται οι εξής κινήσεις:

Εγγραφή με την παραλαβή του τιμολογίου και των αγαθών:

Κινούμενοι λογαριασμοί		Αυξομείωση λογαριασμών	
Κωδικός λογ/σμού	Περιγραφή λογ/σμού	Χρέωση	Πίστωση
25	Αναλώσιμα υλικά	3.500,00	
25.00	Υγειονομικό υλικό	3.500,00	
50	Προμηθευτές		3.500,00
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		3.500,00
50.00.0015	Γ. Γεωργίου		3.500,00

Αιτιολογία: Αγορά υγειονομικού υλικού με το υπ. Αριθμ. ... τιμολόγιο με ημερομηνία 15/04/2016 από τον Γ. Γεωργίου

και ακολουθεί η δεύτερη λογιστική εγγραφή, με την πραγματοποίηση της εξόφλησης το τμήματος:

Κινούμενοι λογαριασμοί		Αυξομείωση λογαριασμών	
Κωδικός λογ/σμού	Περιγραφή λογ/σμού	Χρέωση	Πίστωση
50	Προμηθευτές	3.500,00	
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	3.500,00	
50.00.0015	Γ. Γεωργίου	3.500,00	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		3.500,00
38.00	Ταμείο		3.500,00

Αιτιολογία: Εξόφληση του υπ. Αριθμ.τιμολογίου, του προμηθευτή Γ. Γεωργίου

Συνεπώς, η πληροφορία, τι ποσά οφείλει η επιχείρηση στον προμηθευτή, με το διπλογραφικό σύστημα είναι διαθέσιμη άμεσα και έγκαιρα μέσω του συστήματος των λογαριασμών που τηρούνται από το λογιστήριο. Επιπλέον η έννοια του ταμείου (Λογ. 38.00) δεν υπάρχει στο Δημόσιο Λογιστικό, αλλά προκύπτει από την διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των γραμματίων είσπραξης και των χρηματικών ενταλμάτων, ενώ στο Διπλογραφικό σύστημα, το ταμείο εμφανίζεται αυτούσιο μέσα από το λογαριασμό 38 “Χρηματικά Διαθέσιμα.” Στο παράδειγμά μας το υγειονομικό υλικό

στο διπλογραφικό σύστημα, αποτελεί έξοδο της χρήσης που αυτό αγοράστηκε με βάση το σχετικό τιμολόγιο. Ενώ αντίθετα στο Δημόσιο Λογιστικό, θεωρούνται σαν έξοδα, όταν εξοφληθεί το σχετικό τιμολόγιο, πράγμα που μπορεί να γίνει μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα. Με αυτό τον τρόπο όμως δεν έχουμε διαχωρισμό των οικονομικών χρήσεων και δεν μπορούμε να παρακολουθήσουμε αποτελεσματικά τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες.

Μια άλλη διαφορά και μειονέκτημα του Δημόσιου Λογιστικού, που συνάγεται από τα παραπάνω, είναι η ανυπαρξία της έννοιας των χρηματικών διαθεσίμων, σε κάθε χρονική στιγμή, και επιπλέον η αξιολογία του εμφανιζόμενου διαθέσιμου ποσού, μιας και οι υποχρεώσεις εμφανίζονται μόνο με την ενταλματοποίηση της δαπάνης και όχι όταν αυτές πραγματικά πραγματοποιούνται. Σαν συνέπεια αυτού, τα οικονομικά αποτελέσματα δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, μιας και υπάρχει η πιθανότητα η οικονομική μονάδα να έχει υποχρεώσεις και νομικές δεσμεύσεις αρκετά μεγάλου ποσού και αυτό να μην απεικονίζεται καθόλου, στις ετήσιες οικονομικές της καταστάσεις.

Τέλος, οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας από τους πελάτες και τους πιστωτές της, δεν απεικονίζονται με το Δημόσιο Λογιστικό, λόγω της ανυπαρξίας καταχώρησης εγγραφής με την ύπαρξη απαίτησης, καθώς επίσης είναι αδύνατη η παρακολούθηση των αποθεμάτων, η κοστολόγηση τους, το ύψος των παγίων περιουσιακών στοιχείων και οι αποσβέσεις πάνω σε αυτά και η λεπτομερής απεικόνιση τους, η οποία θα μας έδινε στοιχεία για το ύψος του ενεργητικού της οικονομικής μονάδας.

Διοικητική οργάνωση νοσοκομειακών μονάδων – οργανογράμματα

Ο διοικητικός τομέας περιλαμβάνει τα διοικητικά στελέχη που συντονίζουν τη λειτουργία του νοσοκομείου, εξασφαλίζουν την επικοινωνία, ελέγχουν την απόδοση των υπηρεσιών, φροντίζουν για τη γενικότερη εκτέλεση των αποφάσεων και την υλοποίηση των στρατηγικών επιδιώξεων. Στην κορυφή της διοίκησης βρίσκεται η διεύθυνση που είναι υπεύθυνη για το στρατηγικό σχεδιασμό και μεριμνά για την εκπλήρωση της αποστολής του νοσοκομείου. Σε αυτή υπάγεται το διοικητικό συμβούλιο, ο γενικός διευθυντής κτλ.

Η άσκηση επιτυχούς μανάτζμεντ, δηλαδή η επίτευξη αποτελεσμάτων με αποδοτικό τρόπο μέσω άλλων, συντελείται κατά κύριο λόγο με τη διαδικασία εκχώρησης

αρμοδιοτήτων. Παρά το γεγονός ότι ένα διευθυντικό στέλεχος δεν μπορεί να μεταβιβάσει την τελική ευθύνη, μπορεί να εξουσιοδοτήσει. Χάρη σε αυτό τον συνδυασμό επιμερισμού ευθυνών μέσω της ανάθεσης καθηκόντων και εκχώρησης αρμοδιοτήτων, ο μάνατζερ καθιστά υπευθύνους όσους εργάζονται σε άλλα επίπεδα διοίκησης για τη ολοκλήρωση του έργου. Άλλωστε όσο αυξάνονται οι διευθυντικές δραστηριότητες (μέγεθος νοσοκομείου), αυξάνονται και οι αντίστοιχες απαιτήσεις, οπότε πρέπει να μειώνεται η ενασχόληση με τις τεχνικές δραστηριότητες (Τούντας, 2008).

Βασική αρχή της γραφειοκρατικής οργάνωσης, είναι η υπαγωγή των ατομικών και συλλογικών εργασιακών θέσεων σε ιεραρχία ή πυραμίδα. Η δομή του παραδοσιακού αυτόνομου νοσοκομείου έχει τη μορφή πυραμιδικού ή ιεραρχικού οργανωτικού σχηματισμού. Στο πλαίσιο αυτής της δομής, τα άτομα στην κορυφή της πυραμίδας (λχ οι προϊστάμενοι των τμημάτων) έχουν καθορισμένη εξουσία, η οποία μεταφέρεται προς τα κάτω, προς τα κατώτερα επίπεδα της πυραμίδας, μέσω αλυσίδας εντολών. Με τον τρόπο αυτό η εξουσία διαχέεται σε όλον τον οργανισμό. Έτσι ένας προϊστάμενος μπορεί να εξουσιοδοτήσει δυο εποπτεύοντες και εκείνοι με τη σειρά τους να εξουσιοδοτήσουν δύο η τρεις υφιστάμενους τους, οι οποίοι με τη σειρά τους να εξουσιοδοτήσουν άτομα που βρίσκονται κατώτερα στην πυραμίδα. Κάθε υπάλληλος του νοσοκομείου, πρέπει να είναι υπεύθυνος απέναντι σ'ένα πρόσωπο παρόλο που στην πράξη αυτό δεν ισχύει πάντα και ένας υπάλληλος μπορεί να έχει περισσότερους από έναν προϊσταμένους. Η παραδοσιακή αυτή αντίληψη της ενότητας της διοίκησης, αμφισβητείται τα τελευταία χρόνια από ένα πιο σύγχρονο μοντέλο οργάνωσης που ονομάζεται Matrix ή ομαδική οργάνωση.

Ιδιαίτερα στον τομέα της υγείας, έναν παραγωγικό τομέα παραδοσιακά πολύ περισσότερο «εντάσεως εργασίας» και λιγότερο «εντάσεως κεφαλαίου», το ανθρώπινο δυναμικό βρίσκεται στον πυρήνα της συζήτησης για τη βελτίωση της αποδοτικότητας του τομέα, την ενίσχυση της παραγωγικότητας του και τη μεγιστοποίηση της ποιότητας των παρεχομένων εργασιών. Ο παραγωγικός συντελεστής «εργασία» αποτελεί τη σημαντικότερη εισροή του συστήματος και απορροφά την πλειοψηφία των οικονομικών του πόρων (Σουλιώτης, Γκόλνα, Δρίτσας, 2006).

Το οργανόγραμμα είναι η αποτύπωση του τρόπου με τον οποίο διατάσσονται επισήμως τα διάφορα τμήματα ενός νοσοκομείου, με τους εσωτερικούς κανονισμούς λειτουργίας τους, τις περιγραφές των θέσεων εργασίας και την απαραίτητη μηχανογράφηση. Με τους κανονισμούς και τις διαδικασίες καθορίζεται η πολιτική

του νοσοκομείου για κάθε θέμα και περιγράφεται πως αυτή πρέπει να υλοποιείται. Για τη σωστή και αποδοτική λειτουργία είναι απαραίτητο όλοι οι υπάλληλοι να ξέρουν τι πρέπει να κάνουν και με ποιο τρόπο. Αυτό αποτυπώνεται στις περιγραφές των θέσεων. Τα όργανα διοίκησης των νοσοκομείων είναι το ΔΣ και ο διοικητής. Το διοικητικό συμβούλιο είναι επταμελές για νοσοκομεία μέχρι 399 οργανικά κρεβάτια και εννεαμελές για νοσοκομεία με 400 και περισσότερα οργανικά κρεβάτια. Σε κάθε νοσοκομείο λειτουργεί εννεαμελές επιστημονικό συμβούλιο ενώ τα νοσοκομεία περιλαμβάνουν τις εξής υπηρεσίες: α) Ιατρική β) Νοσηλευτική γ) Διοικητική – οικονομική και δ) Τεχνική.

Μέρος Γ

Μέθοδος συλλογής στοιχείων

Για τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων, που θα χρησιμοποιούνταν για τη συγγραφή της παρούσας εργασίας, επιλέχθηκε η μέθοδος της συνέντευξης. Προτιμήθηκε από τις άλλες μεθόδους διότι, ως μέθοδος συλλογής στοιχείων, προϋποθέτει την αμεσότητα της σχέσης μεταξύ του ερευνητή και του ερωτώμενου, και μπορεί να οδηγήσει στη διερεύνηση θεμάτων που δεν είχαν προκαθορισθεί από πριν, μεταβάλλοντας το αρχικό ερευνητικό πλαίσιο. Η τυχόν τροποποίηση που μπορεί να προκύψει, δεν είναι μεν επιθυμητή και πρέπει να αποφεύγεται, αλλά κατά τη διάρκεια της συνέντευξης μπορεί να προκύψουν στοιχεία που μέχρι τότε ήταν άγνωστα στον ερευνητή. Σημαντικό, επίσης, πλεονέκτημα της μεθόδου, αποτελεί το γεγονός, ότι επιτρέπεται στον ερευνητή να κατανοήσει κοινωνικές συμπεριφορές, στάσεις και αντιλήψεις των ερωτώμενων, δηλαδή να δει τον κόσμο και τα κοινωνικά φαινόμενα μέσα από τις εμπειρίες των υποκειμένων (Ιωσηφίδης 2003). Είναι φυσικό να γίνονται κάποιες υποθέσεις αναφορικά με τη διάδραση ανάμεσα στον ερευνητή και σε εκείνους που είναι τα υποκείμενα της έρευνας, τέτοιες που η ημιδομημένη συνέντευξη υποδεικνύεται ως η πλέον κατάλληλη. Αυτές οι υποθέσεις πιθανόν να είναι πολύ διαφορετικές από εκείνες που αποτελούν τη βάση δομημένων συνεντεύξεων ή ερωτηματολογίων που – πολύ συχνά – σχεδιάζονται με στόχο την ελαχιστοποίηση του « στατιστικού λάθους» μέσω της τυποποίησης των ερωτήσεων που θα τεθούν, όπως ίσως και μέσω της τυποποίησης τόσο του τρόπου με τον οποίο θα τεθούν, όσο και αυτών των ίδιων των συνεντευκτών που θα τις θέσουν (Mason,

2009). Βέβαια, πολλές φορές ένα σημαντικό τμήμα της πληροφορίας που αντλείται δεν είναι απαραίτητο ή τελικά δεν γίνεται αντικείμενο ανάλυσης, είτε γιατί εκφεύγει του αντικείμενου της έρευνας, είτε γιατί το υποκειμενικό στοιχείο είναι κυρίαρχο, οπότε δημιουργούνται προβλήματα στην αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.

Οργανογράμματα Νοσοκομείων

Η λειτουργία του Νοσοκομείου του Αγίου Νικολάου διέπεται από τις διατάξεις του Οργανισμού του όπως αυτές ορίζονται στην υπ. Αριθμ. Υ4α/οικ.123774 Υπουργική Απόφαση. Σκοπός του Νοσοκομείου είναι: 1. Η παροχή Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας φροντίδας υγείας στο πληθυσμό ευθύνης της Διοίκησης καθώς και σε ασθενείς που παραπέμπονται από άλλες Δ.Υ.ΠΕ. και στο άρθρο 3 ορίζεται ότι τα όργανα διοίκησης είναι: 1. Το Ενιαίο Συλλογικό Όργανο Διοίκησης του άρθρου 66 παρ. 11 του Ν. 3984/2011, όπως ισχύει. 2. Ο κοινός Διοικητής του Νοσοκομείου. 3. Ο κοινός Αναπληρωτής Διοικητής, όταν ορίζεται (παρ. 1, αρθρ. 69 του Ν. 3918/2011, όπως ισχύει). Η συνολική δύναμη του νοσοκομείου ορίζεται σε εκατόν ογδόντα (180) οργανικές κλίνες. Η Διοικητική–Οικονομική Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις ως ακολούθως: α) Υποδιεύθυνση Διοικητικού–Οικονομικού β) Υποδιεύθυνση Τεχνικού. Κάθε Υποδιεύθυνση διαρθρώνεται σε Τμήματα με την Υπ/νση Οικονομικού να έχει τα ακόλουθα τμήματα: 1. Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού 2. Γραμματείας 3. Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων, Επειγόντων Περιστατικών και ΚΕΦΙΑΠ 4. Κίνησης Ασθενών 5. Οικονομικού 6. Επιστασίας–Ιματισμού. Το νοσοκομείο του Αγίου Νικολάου δεν έχει στελεχώσει την Υπ/νση Οικονομικού – Διοικητικού και τα χρέη της θέσης αυτής τα ασκεί η τμηματάρχης Οικονομικού, παράλληλα με τα καθήκοντά της. Έχει οριστεί δηλαδή Π.Ο.Υ. και ως εκ τούτου είναι υπεύθυνη και για το μητρώο δεσμεύσεων το οποίο το τηρεί η ίδια.

Η λειτουργία του Γενικού Νοσοκομείου Ρεθύμνου διέπεται από τις διατάξεις του Οργανισμού του όπως αυτές ορίζονται στην υπ. Αριθμ. Υ4α/οικ.122799 Υπουργική Απόφαση (ΦΕΚ Β 3514/2012). Εκεί ορίζεται ότι σκοπός του Νοσοκομείου είναι: α. Η παροχή Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας φροντίδας υγείας στο πληθυσμό ευθύνης της Διοίκησης της 7ης Υ.ΠΕ. Κρήτης και τα όργανα διοίκησης είναι :1. Το Διοικητικό Συμβούλιο του Νοσοκομείου (αρ. 7, Ν. 3329/05, όπως ισχύει). 2. Ο Διοικητής του Νοσοκομείου. Τα ανωτέρω όργανα διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 3328/2005, όπως ισχύει.3. Ο Υποδιοικητής του άρθρου 15 του Ν.

4025/2011. Η δυναμικότητα του Νοσοκομείου ορίζεται σε διακόσιες είκοσι (220) οργανικές κλίνες με την διάκριση των υπηρεσιών να είναι η ακόλουθη :α. Ιατρική β. Νοσηλευτική γ. Διοικητική – Οικονομική και επιπλέον υπάρχει το αυτοτελές τμήμα της Οργάνωσης και Πληροφορικής και το ειδικό γραφείο με τίτλο «Γραφείο Υποστήριξης Πολίτη». Το Αυτοτελές Τμήμα και το Ειδικό Γραφείο υπάγονται απευθείας στον Διοικητή του Νοσοκομείου. Η Διοικητική–Οικονομική Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις ως ακολούθως: α) Υποδιεύθυνση Διοικητικού–Οικονομικού β) Υποδιεύθυνση Τεχνικού 2. Κάθε Υποδιεύθυνση διαρθρώνεται σε Τμήματα με την Υπ/νη Οικονομικού να έχει τα ακόλουθα τμήματα: 1. Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού 2. Γραμματείας 3. Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων, Επειγόντων Περιστατικών και ΚΕΦΙΑΠ 4. Κίνησης Ασθενών 5. Οικονομικού 6. Επιστασίας–Ιματισμού. Οι αρμοδιότητες του Οικονομικού Τμήματος αναφέρονται αναλυτικά στο Παράρτημα Α.

Το Νοσοκομείο Ηρακλείου «Βενιζέλειο –Πανάνειο» είναι το ένα από τα δύο μεγάλα Νοσοκομεία του Νομού Ηρακλείου. Η υπ. Αριθμ. Υ4α/οικ.38867 Απόφαση (ΦΕΚ Β 1235/2012) ορίζει τη δομή του, απαριθμεί τις δραστηριότητες, τις Υπηρεσίες και τα υπαγόμενα σε αυτές τμήματα. Επίσης τις οργανικές θέσεις και τις αρμοδιότητες τους. Σκοπός του Νοσοκομείου είναι: 1. Η παροχή Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας φροντίδας υγείας στο πληθυσμό ευθύνης της Διοίκησης 7ης Υ.ΠΕ. Κρήτης, καθώς και σε ασθενείς που παραπέμπονται από άλλες Δ.Υ.ΠΕ. Τα όργανα διοίκησης του Νοσοκομείου είναι: 1. Το Ενιαίο Συλλογικό Όργανο Διοίκησης, που λειτουργεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του Ν. 3984/2011, όπως ισχύει. 2. Ο κοινός Διοικητής του Νοσοκομείου. 3. Ο κοινός Αναπληρωτής Διοικητής, όταν ορίζεται. 4. Συμβούλιο Διοίκησης, που λειτουργεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 12 του παραπάνω νόμου. Η συνολική δύναμη του Γ.Ν. Ηρακλείου «Βενιζέλειο Πανάνειο» ορίζεται σε τετρακόσιες σαράντα (440) οργανικές κλίνες. Το Νοσοκομείο απαρτίζεται από τις ακόλουθες Υπηρεσίες, Αυτοτελές Τμήμα και Ειδικό Γραφείο: Υπηρεσίες: α. Ιατρική β. Νοσηλευτική γ. Διοικητική – Οικονομική .Αυτοτελές τμήμα: Οργάνωσης και Πληροφορικής. Ειδικό γραφείο: Υποστήριξης Πολίτη. Η Διοικητική–Οικονομική Υπηρεσία αποτελεί Διεύθυνση και διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις ως ακολούθως: α) Υποδιεύθυνση Διοικητικού β) Υποδιεύθυνση Οικονομικού γ) Υποδιεύθυνση Τεχνικού. Κάθε Υποδιεύθυνση διαρθρώνεται σε Τμήματα και Αυτοτελές Γραφείο ως ακολούθως: α) Υποδιεύθυνση Διοικητικού. Τμήματα 1. Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού 2. Γραμματείας 3. Γραμματείας Εξωτερικών Ιατρείων και Επειγόντων Περιστατικών 4. Κίνησης Ασθενών β)

Υποδιεύθυνση Οικονομικού Τμήματα 1) Οικονομικού 2) Προμηθειών 3) Επιστασίας – Ιματισμού. Οι αρμοδιότητες του Οικονομικού Τμήματος αναφέρονται αναλυτικά στο Παράρτημα Α.

Τα νοσοκομεία από τα οποία συλλέχθηκαν τα στοιχεία που απαιτούνταν για την ολοκλήρωση της εργασίας έχουν παρόμοιες διοικητικές δομές, όπως αυτές προβλέπονται από τους οργανισμούς τους. Συγκεκριμένα τα Νοσοκομεία Ρεθύμνου, Αγίου Νικολάου και Ηρακλείου («Βενιζελείο – Πανάνειο»), έχουν τις αρμοδιότητες του Οικονομικού Τμήματος, το οποίο ανήκει στην Υπ/ση Οικονομικού – Διοικητικού, όμοια διατυπωμένες, όπως αυτές αναφέρονται στους Οργανισμούς τους. (αναλυτική περιγραφή στο Παράρτημα Α). Το τμήμα Οικονομικού του Νοσοκομείου Χανίων, έχει κατά βάση τις ίδιες αρμοδιότητες με τα άλλα τρία απλώς διατυπώνονται με διαφορετικό τρόπο μιας και ο Οργανισμός του (ΦΕΚ 287/04 Β) είναι παλαιότερος και δεν έχει αναμορφωθεί πρόσφατα.

Εφαρμογή του Π.Δ. 146/03

Η υπ. αριθμ. 62008/ΕΓΔΕΚΟ 1992 (ΦΕΚ Β'2567/2008) απόφαση ορίζει ότι οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, αρμοδιότητας του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, μπορούν να αναθέτουν σε Φυσικά ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, την τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων, τη μηχανοργάνωση και τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, όπως προβλέπονται στο Π.Δ. 146/03. Επιβάλλει την πλήρη εφαρμογή των διατάξεων του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου και τη σύνταξη των ανωτέρω οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ακόμα αναφέρει ότι πρέπει να τηρείται ταυτόχρονα η γενική και η αναλυτική λογιστική και το Δημόσιο Λογιστικό, όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του ΠΔ 146/03.

Εάν συναφθεί σύμβαση με Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου με σκοπό την εκπλήρωση των παραπάνω, η σύμβαση αυτή θα έχει ως αντικείμενο: *“Την καταχώρηση όλων των λογιστικών γεγονότων από τα πρωτογενή παραστατικά στα τηρούμενα από την Δημόσια Μονάδα Υγείας, λογιστικά βιβλία, την εκτέλεση όλων των ενεργειών που απαιτούνται για την ενημέρωση και λειτουργία της γενικής λογιστικής, της αναλυτικής λογιστικής και του δημόσιου λογιστικού, την σύνταξη και έκδοση περιοδικών και ετήσιων καταστάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 146/2003 αλλά και την κείμενη νομοθεσία, την οργάνωση και επίβλεψη της απογραφής τέλους χρήσεως, την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων για τα αποτελέσματα της απογραφής τέλους χρήσεως, το άνοιγμα όλων των λογαριασμών που απαιτούνται για την πλήρη*

εφαρμογή και την ενημέρωση των λογαριασμών με τα δεδομένα της απογραφής έναρξης”.

Υπάρχει αναφορά στη δυνατότητα του Νοσοκομείου να διενεργήσει τις παραπάνω πράξεις χωρίς τη σύμπραξη εξωτερικού συνεργάτη. Συγκεκριμένα, τίθεται η προϋπόθεση ότι τα νοσοκομεία δύνανται να αναθέτουν εργασίες σε εξωτερικό συνεργάτη, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπηρετεί υπάλληλος με προσόντα ίδια, με αυτά που απαιτείται να έχει το φυσικό πρόσωπο, που θα ηγείται της ομάδας έργου του αναδόχου. Αυτά τα προσόντα αναφέρονται αναλυτικά στο Παράρτημα Β. Καθιστά υπεύθυνους τους Διοικητές των Μονάδων Υγείας να διερευνήσουν εάν υπηρετούν στη Μονάδα, άτομα που πληρούν τα αναφερόμενα προσόντα. Επίσης καθορίζει ότι εάν υπάρχει υπάλληλος που πληροί τις προϋποθέσεις για άδεια λογιστή – φοροτέχνη Β΄ ή Γ΄ τάξεως, αυτός περιλαμβάνεται υποχρεωτικά στην ομάδα έργου και περικλύπεται αναλόγως η αμοιβή του αναδόχου – εξωτερικού συνεργάτη.

Μέρος Δ

Το ερευνητικό μέρος της εργασίας αυτής ολοκληρώθηκε με τη πραγματοποίηση συναντήσεων με τους Προϊστάμενους των Οικονομικών Υπηρεσιών σε τέσσερα νοσοκομεία της Κρήτης, ένα από κάθε Νομό. Συγκεκριμένα πραγματοποιήθηκαν επισκέψεις στο Γενικό Νοσοκομείο Χανίων “Ο Άγιος Γεώργιος”, το Γενικό Νοσοκομείο του Αγίου Νικολάου, το Νοσοκομείο του Ρεθύμνου και το “Βενιζέλειο – Πανάνειο Νοσοκομείο” του Ηρακλείου. Οι συνεντεύξεις που πραγματοποιήθηκαν είχαν σαν κύριο στόχο, τον εντοπισμό των δυσχερειών που αντιμετωπίζει το προσωπικό της Οικονομικής υπηρεσίας, με την νομοθετημένη λογιστική διαδικασία και το βαθμό αφομοίωσης του διπλογραφικού συστήματος από το προσωπικό της. Επίσης εάν η τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων, συντελεί στην αποφυγή δημιουργίας νέων ληξιπρόθεσμων οφειλών και ταυτόχρονα αποτελεί ένα εργαλείο πληροφόρησης για τη διοίκηση και τα στελέχη. Στην περίπτωση των νέων ληξιπρόθεσμων οφειλών επιχειρήθηκε η εξακρίβωση των λόγων που τις δημιουργούν, αν δηλαδή οφείλονται σε δυσλειτουργία του θεσμικού πλαισίου ή είναι αποτέλεσμα έλλειψης των αναγκαίων πιστώσεων. Τέλος, ζητούμενο αποτέλεσε ο υπολογισμός της ελαστικότητας στη διαχείριση των υφιστάμενων οικονομικών πόρων και το πόσο ρεαλιστικοί είναι οι καταρτισμένοι Προϋπολογισμοί.

Ειδικότερα, η έρευνα που πραγματοποιήθηκε, επιχείρησε να διερευνήσει κατά πόσο η τήρηση του διπλογραφικού συστήματος και του μητρώου δεσμεύσεων, επιτυγχάνει τους σκοπούς για τους οποίους θεσμοθετήθηκαν. Εάν η πρακτική που ακολουθείται, είναι αξιόπιστη και λειτουργική, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες του νοσοκομείου ως οικονομικού φορέα, καθώς και τι βελτιώσεις θα μπορούσαν να προταθούν. Επίσης εάν μπορεί να ενοποιηθεί η τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων με την εφαρμογή των διατάξεων του ΕΓΛΣ και τη Γενική Λογιστική, έτσι ώστε να υπάρξει η δυνατότητα μιας ενιαίας τήρησης διπλογραφικού συστήματος και μητρώου δεσμεύσεων, που θα είχε σαν αποτέλεσμα την μείωση του κόστους, με παράλληλη εξοικονόμηση ανθρώπινων πόρων. Έμφαση δόθηκε στη συμβολή του μητρώου δεσμεύσεων για την πιστή τήρηση των καταρτισμένων προϋπολογισμών και την αποφυγή δημιουργίας νέων ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Η συνέντευξη πραγματοποιήθηκε κυρίως με τους Π.Ο.Υ. αλλά σε δύο νοσοκομεία επεκτάθηκε το δείγμα και σε έναν υπάλληλο και ένα τμηματάρχη, μιας και οι συγκεκριμένοι χειρίζονταν την εφαρμογή του μητρώου δεσμεύσεων, οπότε ο Π.Ο.Υ. ερωτήθηκε για τα υπόλοιπα αντικείμενα της έρευνας.

Η συνέντευξη δεν είχε δομημένη μορφή, παρόλα αυτά, όπως είναι φυσικό ακολούθησε ένα συγκεκριμένο πλαίσιο που συνοπτικά απεικονίζεται ως εξής:

- 1^η Θεματική ενότητα: Διπλογραφική τήρηση των παραστατικών
- 2^η Θεματική ενότητα: Θέματα διάρθρωσης και αρμοδιοτήτων προσωπικού της Οικονομικής Υπηρεσίας
- 3^η Θεματική Ενότητα: Τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων
- 4^η Θεματική ενότητα: Κατάρτιση και τήρηση του Προϋπολογισμού
- 5^η Θεματική ενότητα: Διάφορα θέματα οργάνωσης και διαχείρισης

Αναλυτικά κατά τη διάρκεια συνέντευξης – συζήτησης υπήρχαν ως ζητούμενο, τα παρακάτω επιμέρους στοιχεία ανά θεματική ενότητα:

1^η Θεματική ενότητα: Διπλογραφική τήρηση των παραστατικών

Το πρώτο ερώτημα αφορούσε την ύπαρξη ή μη σύμβασης με εξωτερικό συνεργάτη, και εάν η απάντηση ήταν καταφατική ακολουθούσαν τα παρακάτω ερωτήματα: Εάν τηρήθηκαν οι περιορισμοί της παραγράφου 3 της απόφασης 62008/ΕΓΔΕΚΟ1992, περί μη ύπαρξης υπαλλήλων που να κατέχουν τα προσόντα που αναφέρονται στο

Παράρτημα Β, τι εργασίες επιτελεί ο εξωτερικός συνεργάτης από αυτές που αναφέρονται αναλυτικά στην παράγραφο 2 της ανωτέρω Απόφασης, κατά πόσο ενημερώνει τα στελέχη, εκπαιδεύει το υπόλοιπο προσωπικό, θεωρητικά και πρακτικά, και εκπονεί μελέτες αποτύπωσης της υφιστάμενης κατάστασης στο Νοσοκομείο. Εάν η απάντηση ήταν αρνητική, ακολουθούσε ερώτηση στους συνεντευξιαζόμενους που αφορούσε τον αριθμό των ατόμων που ασχολούνται με το συγκεκριμένο αντικείμενο, ποια είναι η κατηγορία εκπαίδευσης τους και η ειδικότητά τους.

Το επόμενο θεματικό πεδίο αφορούσε τη ροή των λογιστικών γεγονότων από τη σύναψη μιας σύμβασης μέχρι και την εξόφληση του προμηθευτή. Ποιοι και πώς τηρούν τα λογιστικά αρχεία, παρακολουθούν τις εκκρεμείς διαδικασίες και εγκρίνουν τις ενέργειες των υπαλλήλων, από την αποθήκη μέχρι την κλινική. Επίσης αν τηρείται η αναλυτική λογιστική, από ποιους και τι συμπεράσματα προκύπτουν, αν συνδέεται με την τελική τιμολόγηση του ασθενή (ή του ασφαλιστικού του Ταμείου), και αν παρακολουθείται η πορεία του αναλώσιμου ή του φαρμάκου μέχρι την ανάλωση του.

Επόμενη ερώτηση ήταν εάν τα υπόλοιπα των προμηθευτών, ή των πελατών / χρεωστών είναι, ανά πάσα στιγμή, διαθέσιμα και αν ναι, από ποια εφαρμογή και ποιο τμήμα. Ακολουθούσε συζήτηση για το συγκεκριμένο θέμα, το οποίο συνδέεται με την τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων και τις ληξιπρόθεσμες οφειλές του Νοσοκομείου. Ακολουθούσε διάλογος για τις προοπτικές βελτίωσης των διαδικασιών που προαναφέρθηκαν.

2^η Θεματική ενότητα: Θέματα διάρθρωσης και αρμοδιοτήτων προσωπικού της Οικονομικής Υπηρεσίας

Η συζήτηση ξεκινούσε με αναφορά των τμημάτων που υπάγονται διοικητικά στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών και γενικά για το οργανόγραμμα του Νοσοκομείου. Έπειτα παρέχονταν στοιχεία για τον αριθμό των ατόμων που εργάζονται υπό την επίβλεψη του ΠΟΥ και τις ειδικότητες αυτών. Επίσης αναφέρονταν τυχόν ελλείψεις προσωπικού, ενέργειες για πρόσληψη υπαλλήλων και η ανταπόκριση του Κράτους / Κυβέρνησης σε αυτά τα αιτήματα. Αν αυτές οι ελλείψεις – αιτήματα, αφορούν άτομα με βασική εκπαίδευση ή κατηγορία Τεχνολογικής - Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης (ΤΕ/ ΠΕ). Στην περίπτωση αιτημάτων για πρόσληψη πτυχιούχων, ζητούνταν διευκρίνιση για την ειδικότητα αυτών, αν δηλαδή ήταν επιθυμητή η ύπαρξη εξειδίκευσης (πτυχίο οικονομικών σπουδών, Λογιστικής, Μάνατζμεντ κτλ).

Η συνέντευξη συνεχιζόταν με τις αρμοδιότητες του ΠΟΥ, αν τηρούνται αυτά που προβλέπει ο Ν. 4270/14 και αν ασχολείται και με έτερες εργασίες. Τα προβλεπόμενα αντικείμενα, εάν διεκπεραιώνονται επιτυχώς και αν υπάρχει ρητή διατύπωση αυτών (ανάθεση από το διοικητικό όργανο). Τελειώνοντας ακολουθούσε συζήτηση για τις προοπτικές και το μέλλον της δομής των οικονομικών υπηρεσιών των νοσοκομείων (συμμετοχή ιδιωτών, προσλήψεις, μισθολογικά ζητήματα κ.α.)

3η Θεματική Ενότητα: Τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων

Η συζήτηση για αυτή τη θεματική ενότητα ξεκινούσε πάντα με την ερώτηση πως θα έκριναν με μια λέξη το Μητρώο Δεσμεύσεων. Απευθυνόταν στον Π.Ο.Υ. αλλά και στον αρμόδιο υπάλληλο που του είχε ανατεθεί η τήρηση του, εάν αυτή δεν την έκανε ο Π.Ο.Υ. . Ακολουθούσε η επεξήγηση του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών και του αρμόδιου υπαλλήλου, για το χαρακτηρισμό που είχαν διατυπώσει, για όσο χρόνο επιθυμούσαν για ανάλυση και τεκμηρίωση, δίνοντας έτσι την ευκαιρία για μια επικοινωνιακή συζήτηση στη συνέχεια της συνέντευξης. Οι διερευνητικές ερωτήσεις που ακλουθούσαν, αφορούσαν τη διαδικασία τήρησης, από ποιόν δηλαδή τηρείται, εάν υπάρχει αντικαταστάτης σε περίπτωση απουσίας και τι πληροφορίες ζητούνται από την Διοίκηση. Έπειτα οι ερωτήσεις είχαν αντικείμενο κάποιες τεχνικές λεπτομέρειες όπως τη σειρά εξόφλησης των προμηθευτών, την προτεραιότητα ή μη των λογαριασμών κοινής ωφέλειας, την καταγραφή όλων των υποχρεώσεων προηγούμενων ετών, την αναγκαιότητα ύπαρξης αναθεωρήσεων των καταρτισμένων Προϋπολογισμών, τα στάδια ωρίμανσης των υποχρεώσεων κ.α.

Βασικό κομμάτι αυτής της θεματικής ενότητας αποτέλεσε η ύπαρξη υπέρβασης ανάληψης για συγκεκριμένες δαπάνες. Με άλλα λόγια αν δεσμεύονται ποσά από ΚΑΕ που παροδικά βρίσκονται εκτός ορίων, βάσει του καταρτισμένου Π/Υ, και αν γίνεται αυτό, μέχρι ποιο σημείο φθάνει (απόφαση ανάληψης υποχρέωσης, δέσμευση πίστωσης, έκδοση χρηματικού εντάλματος, εξόφληση τιμολογίου). Έπειτα ακολουθούσε συζήτηση για τον τρόπο αντιμετώπισης των παραπάνω δυσχερειών, χωρίς να παραβιάζεται η προτεινόμενη ακολουθία ενεργειών της Διοίκησης (εγκύκλιος 2/18993/ΔΠΔΣΜ του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους). Τέλος, η ενότητα αυτή κατέληγε με την ποσοτικοποίηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών ανά αιτία δημιουργίας και με την αναγκαία ανάλυση και συζήτηση για κάθε ένα από τους

παράγοντες που δημιουργούν αυτές τις οφειλές. Ακολούθως διαπιστωνόταν η τυχόν συσσώρευση αυτών και συνδεόταν με τους προαναφερόμενους λόγους δημιουργίας.

4^η Θεματική ενότητα: Κατάρτιση και τήρηση του Προϋπολογισμού

Αυτή η ενότητα ξεκινούσε με αναφορά στην διαδικασία κατάρτισης του Προϋπολογισμού και των μερών που εμπλέκονται σε αυτή. Ποιά τμήματα επιβαρύνονται περισσότερο με τα θέματα του Προϋπολογισμού, την παρακολούθηση και την αναθεώρηση του, όπως και ότι αφορά την παροχή στοιχείων στη διοίκηση του Νοσοκομείου και την αρμόδια Υγειονομική Περιφέρεια (7^η ΥΠΕ Κρήτης). Δίνονταν πληροφορίες για τον τελευταίο απολογισμό, τις διαφορές από τον αντίστοιχο Π/Υ, τις υπερβάσεις και τις αναθεωρήσεις που έγιναν. Ακολουθούσε συζήτηση για την ελαστικότητα των καταρτισμένων Π/Υ, τους περιορισμούς στις πιστώσεις και τα προβλήματα που αυτοί δημιουργούν και τη σχέση τους με τις Οικονομικές καταστάσεις. Η ενότητα έκλεινε με διαπιστώσεις και από τις δύο πλευρές και συζήτηση για λύσεις στα προβλήματα που αναφέρθηκαν.

5^η Θεματική ενότητα: Διάφορα θέματα οργάνωσης και διαχείρισης

Αυτή η ενότητα είχε ως σκοπό την ανασκόπηση όλων των προλεχθέντων από μια λιγότερο τυπική σκοπιά που στόχο είχε, να αναδειχθούν προβλήματα και δυσλειτουργίες στις καθημερινές διαδικασίες και ενέργειες, που δεν προέκυψαν από τη συζήτηση των προηγούμενων θεματικών ενοτήτων. Επίσης αναφέρθηκαν κρίσεις για την κατάσταση των Νοσοκομείων, τις σχέσεις μεταξύ του προσωπικού και των ανώτερων κλιμακίων, τις ευθύνες και πως αυτές επιμερίζονται και τις ιδιαιτερότητες του χώρου της Υγείας. Τέλος, συζητήθηκε η κατάσταση των κτηριακών εγκαταστάσεων και πως αυτή επηρεάζει το κόστος και οι αυξανόμενες αρμοδιότητες των νοσοκομείων και πως αυτές επηρεάζουν τη γενικότερη λειτουργία του, όπως λ.χ η παροχή των «ακριβών» φαρμάκων από τα νοσοκομεία, η έλλειψη της παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας από κέντρα υγείας αστικού τύπου (με άμεσο επακόλουθο την επιβάρυνση του νοσοκομείου), η κάλυψη των ανασφάλιστων κ.α. Η τελευταία αυτή ενότητα ήταν μια ευκαιρία για γνωριμία, με πιο χαλαρούς όρους, με το περιβάλλον της Μονάδας Υγείας, τα προβλήματα που αντιμετωπίζει και τις απόψεις του προσωπικού και των στελεχών για την εξάλειψη τους.

Αποτελέσματα- συμπεράσματα των συνεντεύξεων

Παρακάτω αναφέρονται οι απαντήσεις στα ερωτήματα των 5 θεματικών ενοτήτων, καθώς και τα συμπεράσματα που προκύπτουν για τα θέματα που είχε σαν αντικείμενο μελέτης η παρούσα πτυχιακή εργασία. Γίνεται η παραδοχή, ότι μπορεί να υπάρχουν αποκλίσεις με την πραγματική κατάσταση των εν λόγω θεμάτων, μιας και δεν ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία, προς απόδειξη της εγκυρότητας των απαντήσεων, αλλά η μεταπτυχιακή αυτή εργασία δεν αποτελεί προϊόν ελέγχου. Η αναζήτηση διαφορών επικεντρώνεται στα τεχνικά στοιχεία σε συνδυασμό με τις υπάρχουσες λειτουργικές διαφορές μεταξύ των Νοσοκομείων και έτσι προκύπτει το αποτέλεσμα, η πλειονότητα των διαφορών μεταξύ των Φορέων να κρίνονται, εν τέλει, μη σημαντικές ως προς την ουσία τους αλλά κυρίως να είναι τεχνικού χαρακτήρα, όπως θα αποτυπωθεί στη συνέχεια. Ζητούμενο σε κάθε περίπτωση, είναι η εύρυθμη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών και η αξιόπιστη πληροφόρηση των στελεχών και των ανώτερων ιεραρχικά κλιμακίων.

1η Θεματική ενότητα - Διπλογραφική τήρηση των παραστατικών

Και τα τέσσερα Νοσοκομεία του δείγματος έχουν συνεργασία με εξωτερικό συνεργάτη για τις λογιστικές εργασίες που περιγράφονται στην με αριθμ. 62008/ΕΓΔΕΚΟ 1992 Κοινή Υπουργική Απόφαση, των υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης. Η παραπάνω απόφαση αναφέρει διάφορες εργασίες οι οποίες μπορούν, υπό προϋποθέσεις, να ανατεθούν σε εξωτερικό συνεργάτη με αμοιβή. Τα αντικείμενα της συναφθείσας σύμβασης δύναται να περιέχουν τα εξής: α) Πλήρη εφαρμογή των διαλαμβανόμενων στο Π.Δ. 146/03. Συνοπτικά αυτό περιλαμβάνει τις εξής εργασίες: Καταχώρηση όλων των λογιστικών γεγονότων από τα πρωτογενή παραστατικά στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, την παρακολούθηση της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, όπως και του δημοσίου Λογιστικού, τη σύνταξη και έκδοση περιοδικών και ετησίων καταστάσεων. Επίσης την οργάνωση και επίβλεψη της απογραφής τέλους χρήσεως, την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων για τα αποτελέσματα της απογραφής τέλους χρήσεως και όλες τις απαραίτητες ενέργειες για την απογραφή ενάρξεως. β) την εκπόνηση μελέτης αποτύπωσης της υφιστάμενης κατάστασης στο Νοσοκομείο, στον τομέα της Λογιστικής, Κοστολόγησης και μηχανογραφικής οργάνωσης και λειτουργίας και

τρόποι βελτίωσης της υπάρχουσας κατάστασης γ) την εκπόνηση μελέτης αξιολόγησης της υπάρχουσας μηχανογραφικής υποδομής και την υποβολή πρότασης αξιοποίησης και δ) τη θεωρητική και πρακτική εκπαίδευση του αναγκαίου προσωπικού του Νοσοκομείου.

Οι εργασίες της (α) περίπτωσης παρέχονται στο σύνολό τους σε δύο από τα τέσσερα νοσηλευτικά ιδρύματα. Η σύνταξη και η έκδοση των περιοδικών και ετήσιων καταστάσεων, όπως αυτές προβλέπονται από το Νόμο, αποτελούν το αντικείμενο της σύμβασης ενός από τα δύο νοσοκομεία από τα δύο που δεν έχουν πλήρη υποστήριξη των παραπάνω εργασιών και διαδικασιών. Το δεύτερο δεν έχει ούτε αυτή την παροχή διότι έχει σταματήσει την συνεργασία του με τον εξωτερικό συνεργάτη που είχε οριστεί, λόγω παραίτησης του τελευταίου. Έχει λοιπόν την ιδιαιτερότητα να μην έχει υποστήριξη από εξωτερικό συνεργάτη λόγω αποχώρησης του και η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων να έχει βγει εκτός των καθοριζόμενων προθεσμιών. Εξυπακούεται ότι οι υπόλοιπες εργασίες της περίπτωσης (α) πραγματοποιούνται από το προσωπικό της Οικονομικής Υπηρεσίας των δύο αυτών Νοσοκομείων. Έτσι η καταχώρηση των πρωτογενών παραστατικών και η λειτουργία της Γενικής λογιστικής, η τήρηση των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού, το άνοιγμα και το κλείσιμο των βιβλίων με τα δεδομένα της απογραφής, γίνεται από το λογιστήριο με ότι αυτό συνεπάγεται για το προσωπικό και την εύρυθμη λειτουργία της Οικονομικής Υπηρεσίας. Το προσωπικό που απασχολείται είναι από δύο έως τρία άτομα για τις εργασίες αυτές. Τα δύο Νοσοκομεία που έχουν εξωτερικό συνεργάτη για το σύνολο των διαδικασιών της περίπτωσης (α), διεκπεραιώνουν την παραλαβή του υγειονομικού υλικού, των αναλωσίμων, και των φαρμάκων (διαχείριση αποθήκης), με προσωπικό του Νοσοκομείου και με τη χρήση «γέφυρας» ενημερώνουν τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, πράγμα που συμβαίνει και για τα δύο άλλα Νοσοκομεία με μικρές διαφορές στην εφαρμογή, στις οποίες θα αναφερθούμε παρακάτω, που επικεντρώνονται στην διαδικασία τήρησης της αναλυτικής λογιστικής και της πληροφορίας που αντλείται από αυτή.

Οι περιπτώσεις (β) και (γ) της ΚΥΑ δεν αφορούν το αντικείμενο της παρούσας εργασίας οπότε και δεν συζητήθηκαν. Για την περίπτωση (δ), που αφορά την θεωρητική και πρακτική εκπαίδευση του προσωπικού των Νοσοκομείων από τον εξωτερικό συνεργάτη, παρατηρήθηκε η απουσία τέτοιας διαδικασίας σε τακτική βάση, κυρίως λόγω του φόρτου εργασίας και της έλλειψης σχετικής κατάρτισης (αυτό αφορά βέβαια τα δύο νοσοκομεία όπου παρέχει υπηρεσίες λογιστικής παρακολούθησης εξωτερικός συνεργάτης). Διατυπώθηκε βέβαια η , ανά πάσα στιγμή,

διαθεσιμότητα του αναδόχου για την εκπλήρωση της παραπάνω εργασίας, καθώς και η συνεχής υποστήριξη σε ανακύπτοντα προβλήματα του Οικονομικού Τμήματος.

Οι περιορισμοί της παραγράφου 3 της απόφασης 62008/ΕΓΔΕΚΟ1992, περί μη ύπαρξης υπαλλήλων που να κατέχουν τα προσόντα που αναφέρονται στο Παράρτημα Β της παρούσας εργασίας, τηρούνται στο σύνολο των Νοσοκομείων. Παρόλο που στο Οικονομικό Τμήμα υπάρχουν πτυχιούχοι οικονομικών σχολών, δεν υπάρχει κανείς με άδεια λογιστή Α΄ Τάξεως ούτε με άδεια λογιστή – φοροτέχνη Β΄ ή Γ΄ Τάξεως. Επισημαίνεται ότι η κατάταξη σε Τάξεις των πτυχιούχων οικονομικών σχολών (ΑΕΙ και ΤΕΙ) έχει αλλάξει, έπειτα από την εφαρμογή του Ν. 4152/2013, εντούτοις η αντιστοίχιση με τις προϋπάρχουσες διατάξεις, που αναφέρει η ΚΥΑ 62008/ΕΓΔΕΚΟ1992, δεν παραβιάζεται. Δεν εξετάστηκε εάν θα μπορούσε κάποιος πτυχιούχος οικονομικής σχολής να αποκτήσει, με οποιονδήποτε τρόπο από αυτούς που προβλέπονται σχετικά, άδεια λογιστή Α΄ Τάξεως.

Παραπάνω αναφέρθηκε η ύπαρξη διαφορών στην διαδικασία τήρησης της αναλυτικής λογιστικής. Βασικό στοιχείο, που εν πολλής, ισχύει για το σύνολο των Νοσοκομείων του δείγματος, είναι ότι η πληροφορία που εξάγεται από την τήρηση της 9^{ης} ομάδας του ΕΓΛΣ παραμένει αναξιοποίητη, λόγω κυρίως της έλλειψης συνολικής παρακολούθησης των φορέων κόστους. Παρόλο που υπάρχει η αναγκαία παραμετροποίηση στο πληροφοριακό σύστημα, (Κέντρα κόστους, επιμερισμός, σύνδεση με τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ), δεν μπορεί να εξαχθεί συνολική εικόνα για το κόστος μιας υπηρεσίας, αφού το σύστημα δεν μπορεί να υποστηρίξει, στην παρούσα μορφή του, την παρακολούθηση και τον επιμερισμό του παραγόμενου κόστους ανά στάδιο παραγωγικής διαδικασίας. Από την άλλη, δεν υπάρχει σε κανένα Νοσοκομείο υπάλληλος που να απασχολείται με το συγκεκριμένο αντικείμενο, το οποίο, χωρίς την διασύνδεση όλων των διαδικασιών και την παρακολούθηση -επιμερισμό του κόστους από την παραλαβή μέχρι και τον ασθενή, δεν μπορεί να λειτουργήσει. Η πορεία του φαρμάκου και η επακόλουθη τιμολόγηση του, έπειτα από την παροχή του στο ασθενή, παρακολουθείται και χρεώνεται στον εκάστοτε ασφαλιστικό φορέα.

Τα υπόλοιπα των προμηθευτών ή των πελατών / χρεωστών παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής και παρέχονται άμεσα από τον εξωτερικό συνεργάτη, ή από τον αρμόδιο υπάλληλο του οικονομικού τμήματος. Δεν συνδέεται σε κανένα Νοσοκομείο η Γενική Λογιστική με το Μητρώον Δεσμεύσεων, όπως θα δούμε και στην 3^η θεματική ενότητα, , αφού τηρούνται σε διαφορετικές εφαρμογές. Οι προοπτικές βελτίωσης όλων των προαναφερόμενων διαδικασιών αποτέλεσαν

αντικείμενο εκτενής συζήτησης, με τα συμπεράσματα να αναφέρονται παρακάτω στην ομότιτλη ενότητα.

2^η Θεματική ενότητα: Θέματα διάρθρωσης και αρμοδιοτήτων προσωπικού της Οικονομικής Υπηρεσίας

Από την αναφορά των τμημάτων που υπάγονται στη δικαιοδοσία του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών προέκυψε ότι τα καθήκοντα δεν ήταν καταμερισμένα όπως ακριβώς προβλεπόταν στον Οργανισμό του Νοσοκομείου, αλλά προσαρμόζονταν στις ανάγκες και τις συνθήκες της τρέχουσας περιόδου. Το οργανόγραμμα σε γενικές γραμμές τηρούνταν, αλλά δεν είχε τροποποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4270/14, όπου ορίζεται ότι όλες οι υπηρεσίες με οικονομικό αντικείμενο πρέπει να υπάγονται στον Π.Ο.Υ. Σε κάθε περίπτωση, το συγκεκριμένο ζήτημα δεν αποτέλεσε πηγή προβληματισμού και αιτία αλλαγής του Οργανισμού, διότι θεωρήθηκε δευτερευούσης σημασίας. Στα δύο από τα τέσσερα Νοσοκομεία χρέη Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών εκτελούσε ο Τμηματάρχης Οικονομικού λόγω μη πλήρωσης της θέσης του Π.Ο.Υ.

Τα στοιχεία για το προσωπικό που εργάζεται στην Οικονομική Υπηρεσία, δείχνουν ότι υπάρχουν υπάλληλοι όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης και η διαφοροποίηση είναι μεγάλη, όσον αφορά την ειδικότητα, για τους κάτοχους τίτλων σπουδών. Σε όλα τα Νοσοκομεία υπάρχουν πτυχιούχοι αμιγώς οικονομικών αντικειμένων, που απασχολούνται από τη διαχείριση έως το λογιστήριο. Όλοι οι Π.Ο.Υ. εξέφρασαν την ανάγκη για μεγαλύτερη στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών, με τους τρεις από αυτούς να τονίζουν ιδιαίτερα την ανάγκη αυτή. Χαρακτηριστικά ανέφεραν, συγκεκριμένες δυσλειτουργίες που υπάρχουν στη καθημερινή λειτουργία της υπηρεσίας, με αναφορά στα κενά των συγκεκριμένων τμημάτων όπου εντοπίζονται αυτές οι δυσλειτουργίες και τονίζαν ότι με την αναγκαία στελέχωση τα προβλήματα αυτά θα ελαχιστοποιούνταν. Είναι δηλαδή ξεκάθαρο, σύμφωνα με τους Π.Ο.Υ., ότι η υποστελέχωση ευθύνεται, σε ένα μεγάλο ποσοστό, για τα προβλήματα που υπάρχουν στην Οικονομική Υπηρεσία. Θετικά αξιολογούν στο σύνολό τους, την προοπτική ενίσχυσης των διοικητικών υπηρεσιών, με άτομα που θα προσληφθούν από τους πίνακες του γραπτού διαγωνισμού του ΑΣΕΠ του 1998. Είναι γεγονός ότι η πλειοψηφία των διοριστέων, θα απορροφηθεί από μονάδες υγείας και άλλες κοινωνικές δομές, δίνοντας στα Νοσοκομεία προοπτικές για την πλήρωση των κενών

οργανικών θέσεων, των οποίων η κάλυψη κυμαίνεται αυτή τη στιγμή από 40 έως 70 τοις εκατό, σύμφωνα με στοιχεία που έδωσαν οι Π.Ο.Υ.

Ομοφωνία υπήρξε για την κατηγορία των υπαλλήλων που θα ήθελαν οι Π.Ο.Υ. να προσληφθούν στην οικονομική υπηρεσία. Συγκεκριμένα είναι επιθυμητή η πλήρωση των κενών θέσεων, να γίνει από άτομα Τεχνολογικής (Τ.Ε.) και Πανεπιστημιακής (Π.Ε.) εκπαίδευσης και δηλώθηκε ότι θα ήταν προτιμότερο οι τίτλοι σπουδών να είναι συναφείς με το οικονομικό αντικείμενο. Οι κατηγορίες υπαλλήλων που προηγούνται στην προτίμηση είναι οι απόφοιτοι τμημάτων οικονομικών σπουδών, λογιστικής, διοίκησης μονάδων υγείας και διοίκησης επιχειρήσεων.

Ακολούθησε απαρίθμηση των εργασιών με τις οποίες απασχολούνται οι Π.Ο.Υ. όπου και προέκυψε ότι στις περιπτώσεις των Νοσοκομείων, όπου ο τμηματάρχης οικονομικού επωμίζεται τις αρμοδιότητες του Π.Ο.Υ., είναι ταυτόχρονα επιφορτισμένος και με άλλα αντικείμενα και σε κάθε περίπτωση με τις αρμοδιότητες του τμήματος του. Και στις άλλες δυο περιπτώσεις βέβαια υπήρξε ενασχόληση με έτερα αντικείμενα, πράγμα που δείχνει την ευρύτητα αντικειμένων με τα οποία ασχολείται ο Π.Ο.Υ., ιδίως σε συνθήκες έλλειψης προσωπικού. Η συζήτηση που ακολούθησε για τις προοπτικές και το μέλλον της δομής των οικονομικών υπηρεσιών των νοσοκομείων, ανέδειξε τη θετικά διακείμενη γνώμη προς τη δυνατότητα συμμετοχής ιδιωτών στο οικονομικό αντικείμενο (outsourcing) ,με συγκεκριμένες ευθύνες και αρμοδιότητες, πάντα σε περίπτωση μη κάλυψης αυτών των εργασιών με μόνιμο υπαλληλικό προσωπικό. Τα μισθολογικά ζητήματα, τέλος, δεν αποτέλεσαν αντικείμενο εκτενούς συζήτησης, κυρίως λόγω του περιορισμένου διαθέσιμου χρόνου.

3η Θεματική Ενότητα: Τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων

Οι ερωτηθέντες έκαναν μόνο θετικά σχόλια για την εφαρμογή του Μητρώου Δεσμεύσεων. Συγκεκριμένα χαρακτηρίστηκε ως «εξαιρετικό εργαλείο», «πολύ χρήσιμη εφαρμογή», και ότι παρέχει στοιχεία που πριν των νομοθέτηση του δεν αντλούνταν από κάπου. Από τα τέσσερα Νοσοκομεία, στα δύο το τηρεί ο Π.Ο.Υ. ενώ στα άλλα δύο το τηρούν υπάλληλοι της Οικονομικής Υπηρεσίας · σε όλα υπάρχει αντικαταστάτης που να γνωρίζει τη διαδικασία τήρησης του, σε περίπτωση απουσίας του αρμόδιου υπαλλήλου. Η Διοίκηση δείχνει ενδιαφέρον για το ύψος των ληξιπρόθεσμων, διότι είναι ένα στοιχείο που δείχνει τυχόν παθογένειες στη λειτουργία του Νοσοκομείου και επιπλέον ζητείται από τις Υπηρεσίες του Γενικού

Λογιστηρίου του Κράτους για να εξαχθούν αποτελέσματα στο σύνολο της χώρας. Επίσης, είναι απαιτητό, προκειμένου να εγκριθούν έκτακτες επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, οι οποίες θα μειώσουν το ύψος των ανεξόφλητων υποχρεώσεων. Κατά το παρελθόν είχε δοθεί έκτακτη επιχορήγηση για αυτό τον σκοπό. Η πρώτη προβλεπόταν στο πρώτο άρθρο, υποπαρ. Γ2, του Ν. 4093/2012, και η δεύτερη με το άρθρο 6 του Ν. 4281/2014 .

Όσον αφορά τις επόμενες ερωτήσεις, οι οποίες ήταν τεχνικού κυρίως περιεχομένου, οι απαντήσεις ήταν, στην πλειοψηφία τους, σύμφωνες με τις οδηγίες που έχουν δοθεί από το Γ.Λ.Κ. για την ορθή τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων. Συγκεκριμένα η σειρά εξόφλησης των προμηθευτών ακολουθεί την παλαιότητα για τους τρεις από τους τέσσερις χειριστές του Μητρώου, με τον τέταρτο να επισημαίνει ότι ρόλο παίζει και η σπουδαιότητα της κάθε δαπάνης στην απόφαση του για την σειρά εξόφλησης. Η καταγραφή των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, παλαιότερων ετών, είναι πλήρης και στα τέσσερα Νοσοκομεία, δεδομένου ότι στέλνονται σχετικά στοιχεία στο Γ.Λ.Κ. και επιπλέον είναι αναγκαία πληροφορία για την πίστωση της έκτακτης επιχορήγησης. Η Οικονομική Υπηρεσία προβαίνει σε πέντε έως έξι αναμορφώσεις του καταρτισμένου Προϋπολογισμού της, κατά τη διάρκεια του έτους, για να μπορέσει να πραγματοποιήσει τις αναγκαίες αναλήψεις από τους ΚΑΕ που εμφανίζουν τη μεγαλύτερη κίνηση. Βέβαια ακόμα και ο αριθμός αυτός δεν είναι ικανός να εμποδίσει την παράτυπη ανάληψη ποσών από ΚΑΕ που δεν έχουν το αναγκαίο ποσό για δέσμευση. Τα στάδια ωρίμανσης των υποχρεώσεων παρακολουθούνται και ενημερώνονται αυτόματα από το σύστημα και διαπιστώθηκε ότι τηρούνται από τις Οικονομικές Υπηρεσίες οι οδηγίες για το σημείο έναρξης της υποχρέωσης (παραλαβή τιμολογίου ή σύναψη σύμβασης κτλ).

Η περίπτωση να δεσμεύονται ποσά από ΚΑΕ, που παροδικά το υπόλοιπό του, βρίσκεται σε αρνητικό σημείο, ήταν ένα ζήτημα που απασχόλησε έντονα και αφιερώθηκε αρκετός χρόνος για την λεπτομερή ανάλυση του. Η διαδικασία που τηρείται, κατά τη διάρκεια του έτους, από τις Οικονομικές Υπηρεσίες, η πρόνοια του ΠΔ 113/10 για την δέσμευση όλου του ποσού, σε περίπτωση σύναψης σύμβασης, καθώς και η διατύπωση των οδηγιών του ΓΛΚ (Περ. Γ παρ. 10) οδηγεί στην παράτυπη τήρηση των εν λόγω αναλήψεων και σε γραφειοκρατικές και χρονοβόρες ενέργειες. Συγκεκριμένα πριν από τη συμβασιοποίηση μιας προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών πρέπει να δεσμευτεί το σχετικό ποσό του συγκεκριμένου Κ.Α.Ε. Εάν συμβεί αυτό, έχουμε σαν αποτέλεσμα, ιδίως σε περιπτώσεις μεγάλων ποσών, να εξαντλείται το διαθέσιμο ποσό και να μην είναι εφικτή η ανάληψη υποχρεώσεων

ξανά, μέχρις ότου να δοθούν πιστώσεις για τον συγκεκριμένο κωδικό εξόδου, ή να γίνει αναμόρφωση του Προϋπολογισμού. Έτσι δεν μπορεί η Οικονομική Υπηρεσία να προβεί σε προμήθεια άλλων αγαθών, αφού δεν υπάρχει διαθέσιμη πίστωση. Επιπλέον τα αγαθά που συμπεριλαμβάνονται στη συναφθείσα σύμβαση, μπορεί να μην έρθουν συνολικά, αλλά τμηματικά, με συνέπεια να είναι δεσμευμένο το σχετικό χρηματικό ποσό, χωρίς να έχουμε την αντίστοιχη παροχή ή το αντίστοιχο αναλώσιμο / αγαθό. Αυτή η πρακτική, η οποία επιβάλλεται από τις σχετικές διατάξεις, έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχουν ΚΑΕ με αρνητικά υπόλοιπα, είτε για μεγάλο χρονικό διάστημα, είτε στιγμιαία. Και λέγοντας στιγμιαία, εννοούμε ότι γίνεται δέσμευση του ποσού της σύμβασης, αναρτάται στην εφαρμογή της «Διαύγειας» (νομοθετημένη εφαρμογή δημοσιοποίησης των διοικητικών πράξεων, μέσω της ανάρτησης αυτών σε σχετικό διαδικτυακό τόπο) η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης και έπειτα ανατρέπεται. Η ανατροπή γίνεται χωρίς να τηρείται η προβλεπόμενη διαδικασία, γίνεται δηλαδή μέσω της εφαρμογής, χωρίς να αποκτήσει την απαραίτητη νομιμότητα, μέσω των απαραίτητων εγκρίσεων.

Η δυσλειτουργία αυτή, αντιμετωπίζεται μερικώς με τη δέσμευση πίστωσης μέρους του συνολικού ποσού ή με επιμερισμό στους μήνες που αφορά η σύμβαση (δωδέκατα). Η δεύτερη λύση είναι αποδεκτή από την πλειοψηφία των Υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μιας και είναι αδύνατο να τηρηθεί επακριβώς η προβλεπόμενη διαδικασία. Αυτό που χρήζει προσοχής είναι να μην χαθεί ο έλεγχος των συγκεκριμένων πιστώσεων, προκειμένου να είναι εφικτό, σε μετέπειτα αναμόρφωση του Προϋπολογισμού, να τακτοποιηθεί αυτό το αρνητικό υπόλοιπο, με μεταφορά ποσού από άλλον ΚΑΕ. Πρέπει να τονιστεί ότι και στα τέσσερα Νοσοκομεία, η παρατυπία φτάνει μέχρι την απόφαση ανάληψης υποχρέωσης και όχι μέχρι την έκδοση χρηματικού εντάλματος και την εξόφληση του σχετικού τιμολογίου. Η αναμόρφωση λύνει, έστω εκ των υστέρων, το πρόβλημα, αλλά και αυτό μόνο μερικά και για μικρό χρονικό διάστημα, μιας και η ίδια διαδικασία θα επαναληφθεί αρκετά σύντομα, αφού οι προμήθειες του Νοσοκομείου έχουν μια συνεχή ροή. Από την άλλη, δεν μπορεί να προταθεί η τμηματική προμήθεια από τον ίδιο ή διαφορετικούς προμηθευτές, διότι ελλοχεύει ο κίνδυνος να πραγματοποιηθεί κατάτμηση δαπάνης, που δεν επιτρέπεται για δαπάνες πάνω από το ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ, χωρίς τον συνυπολογισμό ΦΠΑ. Η κατάτμηση δύναται να χαρακτηρίσει το σχετικό χρηματικό ένταλμα μη νόμιμο, αποφέροντας διοικητικό και γραφειοκρατικό κόστος, αφού δημιουργούνται προστριβές μεταξύ προμηθευτή και Νοσοκομείου, που συχνά καταλήγουν σε δικαστική διαμάχη. Η μελέτη της σχετικής

νομολογίας τέτοιων περιπτώσεων, καταδεικνύει ότι η πλειοψηφία των αποφάσεων δικαιώνει τους προμηθευτές των Νοσοκομείων, υποχρεώνοντας τα Νοσοκομεία να εξοφλήσουν το επίδικο ποσό, με ταυτόχρονο συνυπολογισμό τόκων. Άρα η πρακτική της κατάτμησης δαπάνης, μόνο προβλήματα δημιουργεί και πρόσθετο κόστος για το Δημόσιο.

Τέλος τα αίτια δημιουργία νέων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων είναι, με σειρά συχνότητας, η έλλειψη πιστώσεων από τον Κρατικό Προϋπολογισμό (περίπου 80% των περιπτώσεων), οι Πράξεις του Ελεγκτικού Συμβουλίου που κρίνουν μη νόμιμες κάποιες πληρωμές δαπανών (λιγότερο από το 10% του συνόλου), απώλεια των παραστατικών δαπάνης και πτωχεύσεις προμηθευτών.

4^η Θεματική ενότητα: Κατάρτιση και τήρηση του Προϋπολογισμού

Η κατάρτιση του Προϋπολογισμού είναι αρμοδιότητα της Οικονομικής Υπηρεσίας και η διαδικασία κατάρτισης και εξειδίκευσης, της κατανομής των διαθέσιμων πιστώσεων, είναι κοινή και για τα τέσσερα Νοσοκομεία. Κάθε τμήμα καταθέτει τις εισηγήσεις του και ο Π.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη το κλείσιμο του προηγούμενου έτους, επιμερίζει το συνολικό ποσό στους διάφορους ΚΑΕ. Περιορισμοί τίθενται από την αρμόδια ΥΠΕ, έπειτα από τις οδηγίες και τις κατευθυντήριες γραμμές που παρέχονται, μέσω εγκυκλίων, από το Υπουργείο Υγείας. Έμφαση δίνεται στις αναμορφώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του περασμένου έτους, οι οποίες και δείχνουν τον τρόπο που πρέπει να κατανεμηθούν τα διαθέσιμα ποσά, ποιοι δηλαδή ΚΑΕ χρειαστήκαν τον προηγούμενο έτος περισσότερες πιστώσεις, ποιοι δεν κινήθηκαν καθόλου, ή κινήθηκαν ελάχιστα, και ποιοι υπέστησαν τις περισσότερες αναμορφώσεις. Έτσι η Οικονομική Υπηρεσία μπορεί να καταρτίσει ένα ρεαλιστικό Προϋπολογισμό, που τουλάχιστον τους πρώτους μήνες του έτους, να μπορεί να εξυπηρετήσει τις ανάγκες του Νοσοκομείου. Η κυρίαρχη άποψη που προέκυψε από τις συνεντεύξεις είναι ότι, αν εξαιρέσουμε περιόδους αστάθειας και αυξημένων αναγκών λόγω εξωγενών παραγόντων, τα Νοσοκομεία επιτυγχάνουν να λειτουργήσουν με τους περιορισμένους πόρους που έχουν στη διάθεσή τους. Επίσης ότι οι Προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των δαπανών συνολικά και ανά ΚΑΕ, δίνοντας τον τόνο για την κατάρτιση του το επόμενο έτος. Αποτελεί ο Προϋπολογισμός ένα στοιχείο, που τα στελέχη και η Διοίκηση του Νοσοκομείου μελετούν, λαμβάνουν υπόψη τις τυχόν μεταβολές, και αξιολογούν τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τη χρήση του.

5^η Θεματική ενότητα: Διάφορα θέματα οργάνωσης και διαχείρισης

Η τελευταία αυτή ενότητα, ασχολήθηκε περισσότερο με θέματα καθημερινότητας των εργαζομένων στο Νοσοκομείο και λιγότερο με αυτά που άπτονται του θέματος της εργασίας. Πρέπει να τονιστεί ότι τα αντικείμενα συζήτησης αυτής της ενότητας δεν πραγματώθηκαν στο τέλος της συνέντευξης, αλλά κατά τη διάρκεια αυτής, με ζητούμενο από τη μια, τη χαλάρωση από το τυπικό πλαίσιο, και από την άλλη, την εμβάθυνση στα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι εργαζόμενοι σε ένα Νοσοκομείο, που φαινομενικά μπορεί να μην σχετίζονται με το αντικείμενο της παρούσας εργασίας. Με αυτό τον τρόπο, είναι πιθανό να εξαχθούν συμπεράσματα που είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα, ανιχνεύονται οι βαθύτεροι λόγοι που δημιουργούν τα προβλήματα, και κατανοούνται ευκολότερα οι απαντήσεις των προηγούμενων θεματικών ενοτήτων. Η συζήτηση κινείται περιφερειακά των θεμάτων της εργασίας και κάποιες φορές επικεντρώνεται σε αυτά, ξεκινώντας κάθε φορά από διαφορετική αφετηρία, λαμβάνοντας εν τέλει, ένα πλουραλισμό αποτελεσμάτων και απαντήσεων. Εξάλλου οι συνεντεύξεις πρόσωπο με πρόσωπο προσφέρουν τη δυνατότητα τροποποίησης της διερευνητικής κατεύθυνσης, δίνοντας συνέχεια σε ενδιαφέρουσες αποκρίσεις και διερευνώντας υποκείμενα κίνητρα, με ένα τρόπο που δεν είναι εφικτός με αυτό –συμπληρούμενα ερωτηματολόγια. Μη λεκτικές ενδείξεις μπορεί να μας δώσουν μηνύματα που μας βοηθούν στην κατανόηση των προφορικών αποκρίσεων, πιθανά αλλάζοντας ή ακόμα, σε ακραίες περιπτώσεις, αντιστρέφοντας το νόημα τους (Robson, 2007).

Κύριος στόχος της συζήτησης αυτής υπήρξε η προσπάθεια ανάδειξης παρεμφερών ζητημάτων που επηρεάζουν την λειτουργία της Οικονομικής Υπηρεσίας και επιβαρύνουν τα οικονομικά και λειτουργικά αποτελέσματα ενός Νοσοκομείου. Για παράδειγμα, οι ακατάλληλοι εργασιακοί χώροι που στεγάζονται οι οικονομικές Υπηρεσίες, στα δύο από τα τέσσερα Νοσοκομεία, ασκούν ξεκάθαρη επίπτωση στην αποτελεσματικότητα των υπαλλήλων και των στελεχών. Η έλλειψη κατάλληλων χώρων εργασίας και αποθηκευτικών χώρων, η πλήρης απουσία εργονομίας των υφιστάμενων γραφείων και της σωστής χωροθέτησης τους, ο κακός φωτισμός και εξαερισμός των γραφείων, έχουν σαν αποτέλεσμα τη μείωση της παραγωγικότητας των εργαζομένων, την αύξηση του χρόνου επικοινωνίας και της διεκπεραίωσης διαδικασιών μεταξύ των τμημάτων, την αύξηση της ενεργειακής κατανάλωσης των κτηρίων. Τέλος, η διαπίστωση αύξησης των εξόδων, που παρατηρείται στους

Προϋπολογισμούς των Νοσοκομείων, μπορεί να εξηγηθεί με την ανάλυση κάποιων παραμέτρων που εν πρώτοις δεν είναι ξεκάθαροι, όπως για παράδειγμα η παροχή από τα Νοσοκομεία των «ακριβών» φαρμάκων που προορίζονται για κοστοβόρες θεραπείες και η υγειονομική κάλυψη των ανασφάλιστων.

Συμπεράσματα

Τα συμπεράσματα που εξήχθησαν για την τήρηση του διπλογραφικού συστήματος μπορούν να συνοψιστούν στα εξής: Ο βαθμός αφομοίωσης των γενικών αρχών τήρησης και λειτουργίας του Δ.Σ. είναι μικρός, με κύριο αίτιο την ανάθεση της διεκπεραίωσης των σχετικών διαδικασιών σε εξωτερικό συνεργάτη. Η πρακτική αυτή, παρόλα τα θετικά αποτελέσματα που έχει, απομακρύνει τους υπαλλήλους της Οικονομικής Υπηρεσίας από την εκμάθηση και ενασχόληση με το λογιστικό αντικείμενο. Η έλλειψη προσωπικού δεν αφήνει περιθώρια στον ΠΟΥ να αναθέσει σε ένα ή περισσότερους υπαλλήλους, την τήρηση μέρους, των εργασιών καταχώρησης των παραστατικών και του εσωτερικού ελέγχου. Ακόμα και στα Νοσοκομεία που αυτό συμβαίνει, είναι δύσκολο να αποδώσει μιας και οι υπάλληλοι επιβαρύνονται και με άλλα αντικείμενα εργασίας. Η απουσία εκπαίδευσης, έρχεται ως παρεπόμενο των παραπάνω, αφού δεν υπάρχει διαθέσιμο προσωπικό και επιπλέον δεν υπάρχει βραχυπρόθεσμο όφελος, μιας και οι συγκεκριμένες λογιστικές εργασίες τηρούνται από τον εξωτερικό συνεργάτη, οπότε δεν υπάρχει άμεση ανάγκη εκπλήρωσης τους.

Επιπλέον η τήρηση της 9^η ομάδας του ΕΓΛΣ μπορεί να πραγματοποιείται, αλλά τα συμπεράσματα που προκύπτουν και θα μπορούσαν να αποτελέσουν χρήσιμα εργαλεία για τη Διοίκηση, μένουν αναξιοποίητα. Αυτό συμβαίνει διότι, δεν έχει επεκταθεί σε όλο το φάσμα λειτουργίας του Νοσοκομείου η εφαρμογή της κοστολόγησης, δεν συνδέεται επαρκώς και κατάλληλα με τα υπόλοιπα λειτουργικά συστήματα και η πλειοψηφία των υπαλλήλων δεν είναι σε θέση να επεξεργαστεί τα δεδομένα και να εξάγει χρήσιμα συμπεράσματα. Ακόμα και όπου αυτό γίνεται, είναι αποσπασματικό, λόγω κυρίως του μεγάλου φόρτου εργασίας που πρέπει να διεκπεραιωθεί εντός συγκεκριμένων ημερομηνιών. Λύση θα αποτελούσε η ενασχόληση νέων, καταρτισμένων υπαλλήλων με το συγκεκριμένο αντικείμενο με την προϋπόθεση της ολοκληρωμένης μηχανογραφικής παρακολούθησης των διαδικασιών, από την αρχή μέχρι την περαίωση τους.

Είναι σίγουρο όμως, ότι η παρεχόμενη πληροφορία που προκύπτει από την τήρηση με το διπλογραφικό σύστημα, παρέχεται στη Διοίκηση και τα στελέχη, απρόσκοπτα και

με αξιοπιστία. Οι εξωτερικοί συνεργάτες, οι περισσότεροι με μεγάλη εμπειρία στο αντικείμενο, ανταποκρίνονται στις συμβατικές τους υποχρεώσεις. Όποτε ζητηθεί από την Οικονομική Υπηρεσία, ενημερώνουν για όλα τα θέματα της Γενικής Λογιστικής, όπως τα υπόλοιπα προμηθευτών, το μητρώο παγίων, τις απαιτήσεις από διάφορους χρεώστες κ.α. Κάποιες βέβαια από αυτές τις πληροφορίες τις εξάγουν και τα διοικητικά στελέχη, από τις εφαρμογές που χρησιμοποιούν, με εξαίρεση τις οικονομικές καταστάσεις που τις διεκπεραιώνει ο εξωτερικός συνεργάτης στο σύνολο των Νοσοκομείων που μελετήσαμε. Ακολουθεί πάντα, ο έλεγχος από ορκωτούς λογιστές, που επιβεβαιώνουν την ορθότητα σύνταξης αυτών των καταστάσεων.

Είναι αρκετά χρήσιμη, για την ολοκληρωμένη παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων και της πραγματοποιηθέντων γεγονότων, η χρήση «γέφυρας» που συνδέει τη διαχείριση –παραλαβή των αγαθών με τη Γενική Λογιστική. Έτσι δημιουργείται μια βάση δεδομένων που ενημερώνει τα διοικητικά στελέχη, αποτυπώνει την πραγματική κίνηση των αγαθών και τακτοποιεί τους λογαριασμούς του Δημόσιου Λογιστικού. Η σωστή τήρηση και λειτουργία της διαχείρισης, αποτελεί μια εξαιρετικά σημαντική παράμετρο, πράγμα που όλοι οι Π.Ο.Υ. και Τμηματάρχες Οικονομικού αναγνωρίζουν. Σε αυτό το πεδίο, θα ήταν χρήσιμό να επενδυθούν οικονομικοί και ανθρώπινοι πόροι, και είναι εξαιρετικά πιθανό, το αποτέλεσμα που θα προκύψει να χαρακτηρίζεται από μεγάλη ανταποδοτικότητα.

Το Μητρώο Δεσμεύσεων, όπως αναφέραμε και παραπάνω, θεσμοθετήθηκε για την παρακολούθηση, τον έλεγχο και την ορθή εκτέλεση των δαπανών του φορέα, καθώς και για την ακριβή και αξιόπιστη αποτύπωση, όλων των στοιχείων δεσμεύσεων, πληρωμών και υποχρεώσεων για το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Η πλειονότητα αυτών των στόχων, επιτυγχάνεται με τη λειτουργία του Μ.Δ., όπως προκύπτει από τις συνεντεύξεις και την πραγματοποίηση επιτόπιας διαπίστωσης. Συγκεκριμένα οι λόγοι δημιουργίας δεσμεύσεων, πληρωμών και νέων ληξιπρόθεσμων οφειλών αποτυπώνονται με σαφήνεια στις επιμέρους στήλες και ταυτόχρονα, κάθε αλλαγή χαρακτηρισμού της οφειλής (π.χ. από καθυστερούμενη σε ληξιπρόθεσμη) ενημερώνει αυτόματα το σύστημα διαχείρισης. Το ύψος των οφειλών παρέχεται άμεσα και με ακρίβεια και υπάρχει διαχωρισμός ανά ΚΑΕ και ανά έτος δημιουργίας της οφειλής. Η ανατροπή των αναλήψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν μέχρι το τέλος του έτους, πραγματοποιείται ορθά και ακολουθεί η επαναδέσμευσή τους στο νέο έτος, με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων που δεν πραγματοποιήθηκαν μέχρι τη λήξη του προηγούμενου έτους.

Η ορθή εκτέλεση και παρακολούθηση των δαπανών του Φορέα, αποτελεί απόφαση και ευθύνη της Διοίκησης και των στελεχών, με το Μ.Δ. να παρέχει την απαραίτητη πληροφορία. Πληροφορία για τις καθυστερημένες οφειλές και την προτεραιότητα που πρέπει να τηρείται για την εξόφληση αυτών, όπως επίσης για την αποφυγή νέων υποχρεώσεων, χωρίς την κάλυψη των παλαιών. Κατά βάση όλα τα παραπάνω τηρούνται από τη Διοίκηση των Νοσοκομείων με κάποιες, μάλλον αναπόφευκτες, παραδοχές: Τα Νοσοκομεία έχουν μια συγκεκριμένη λειτουργία και, κατά την άσκηση της, προκύπτουν ιδιαιτερότητες, που διαμορφώνουν και τις ενέργειες των στελεχών τους.

Συγκεκριμένα, παρόλο που οι οδηγίες ορίζουν ότι η εξόφληση των υποχρεώσεων πρέπει να ακολουθεί την σειρά παλαιότητας αυτών, έτσι ώστε να μην καταστούν αυτές ληξιπρόθεσμες, υπάρχουν περιπτώσεις που κάποιες οφειλές πρέπει να εξοφληθούν κατά προτεραιότητα. Νοσοκομειακό – υγειονομικό υλικό, φάρμακα, ανταλλακτικά ιατρικών μηχανημάτων, αναλώσιμα χειρουργείων κτλ είναι κάποιες περιπτώσεις δαπανών που χρήζουν ειδικής αντιμετώπισης. Αυτή η διαφορετική αντιμετώπιση δεν συμβαίνει συχνά, παρά μόνο σε περιπτώσεις έλλειψη πιστώσεων από τον συγκεκριμένο ΚΑΕ, οπότε αναλαμβάνονται ποσά από άλλους ΚΑΕ, κατά παράβαση του Π.Δ. 113/10 και των προβλεπόμενων γραφειοκρατικών διαδικασιών. Αναλαμβάνεται, δηλαδή, ποσό, από το σύνολο του Προϋπολογισμού και όχι από τον κατάλληλο ΚΑΕ, μιας και αυτός δεν έχει υπόλοιπο για ανάληψη, και αυτή η κατάσταση αρνητικού υπολοίπου, διορθώνεται με την επόμενη αναμόρφωση του Προϋπολογισμού και με την παροχή νέων πιστώσεων στον «κόκκινο» ΚΑΕ, είτε αυτές μεταφέρονται από άλλους ΚΑΕ ή αποτελούν νέες πιστώσεις από τον Κρατικό Π/Υ.

Τα διαφορετικά λειτουργικά συστήματα που χειρίζονται οι υπάλληλοι της Οικονομικής Υπηρεσίας, έχουν ως αποτέλεσμα τη διάχυση της πληροφορία και την καθυστέρηση στην ανάσυρση της. Έτσι και το Μ.Δ. αποτελώντας ένα ακόμα πληροφοριακό σύστημα, χάνει μέρος από την χρησιμότητα του, αφού, για παράδειγμα, δεν συλλειτουργεί με τη Γενική Λογιστική. Θα μπορούσε να εξοικονομηθεί χρόνος εάν οι οφειλές προς τους προμηθευτές, και το χρονικό διάστημα καθυστέρησης για την εξόφλησή τους, προέκυπταν από τον Λογαριασμό 50 του ΕΓΛΣ, με ανάλογη παραμετροποίηση του λειτουργικού συστήματος.

Η πιστή τήρηση του Προϋπολογισμού δεν μπορεί να στηριχθεί στη λειτουργία του Μ.Δ., αφού η παροχή επαρκών πιστώσεων, είναι το σημαντικότερο κριτήριο για την αποφυγή ή μη νέων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων. Η κυριότερη αιτία δημιουργίας

νέων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, σε ποσοστό μάλιστα κοντά στο 80%, είναι η καθυστέρηση μεταφοράς πιστώσεων ή η μη είσπραξη των οφειλών των ασφαλιστικών ταμείων, προς τα Νοσοκομεία. Αυτό καταδεικνύει ότι παράλληλα με τη σωστή και προβλεπόμενη παρακολούθηση των υποχρεώσεων, πρέπει να συμβαδίζει η έγκαιρη παροχή των αναγκαίων χρηματικών ποσών, έτσι ώστε να αποφεύγεται η δημιουργία ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων με πολλαπλές οικονομικές συνέπειες (δικαστικές προστριβές, γραφειοκρατία, χρεωστικοί τόκοι κτλ) για το Δημόσιο Ταμείο. Η μείωση του χρόνου αναμόρφωσης του Π/Υ θα μπορούσε να μειώσει τις δυσλειτουργίες και τις τυχόν παρατυπίες που δημιουργούνται από τους λόγους που προαναφέραμε. Βέβαια με τις ισχύουσες διατάξεις και το συγκεκριμένο λειτουργικό μοντέλο, μόνο μερικές ημέρες θα μπορούσαν να εξοικονομηθούν με κάποιες στοχευμένες μετατροπές και βελτιώσεις. Όμως, μόνο μια καθολική αναθεώρηση του τρόπου ελέγχου, έγκρισης και δημοσιότητας των διοικητικών πράξεων, θα είχε αποτελέσματα που θα εξοικονομούσε εργατοώρες και οικονομικούς πόρους.

Βιβλιογραφία

M. Drummond, B. Brien, G. Stoddart, G. Torrance, *Μέθοδοι οικονομικής αξιολόγησης των προγραμμάτων υγείας*, εκδ. Κριτική, Αθήνα, 2002

J. Mason, *Η διεξαγωγή της ποιοτικής έρευνας*, εκδ. Ελληνικά γράμματα, Αθήνα, 2009

Walter B. Meigs, Robert F. Meigs, Mary A Meigs, *Financial Accounting*, Mcgraw-Hill Book Comp., 1994

Robson C. , *Η έρευνα του πραγματικού κόσμου*, Εκδ. Gutenberg, Αθήνα, 2007

Βενιέρης Γ. Κοέν Σ. Κωλέτση Μ, *Λογιστική κόστους, αρχές και εφαρμογές*, εκδ. P.I. Publishing, Αθήνα, 2005

Ιωσηφίδης Θ. , *Ανάλυση ποιοτικών δεδομένων στις κοινωνικές επιστήμες*, Εκδ. Κριτική, Αθήνα, 2003

Μπάλλας Α – Χέβας Δ. *Χρηματοοικονομική λογιστική*, εκδ. Μπένου, Αθήνα, 2011

Ξένος Χ. *Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο*, εκδ. Ipirotiki, Αθήνα

Σακέλης Ε. , *Ο «Πανδέκτης» του Λογιστή, Τόμος Α και Ε, Τρίτη έκδοση*, Εκδ. Σακέλλη, Αθήνα, 2009

Σουλιώτης Κ. (Επιμελητής), *Πολιτική και οικονομία της υγείας*, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα, 2006

Τούντας Ι. *Υπηρεσίες υγείας*, Εκδ. Οδυσσεάς/Νέα Υγεία, Αθήνα, 2008

Τσακλαγκανος Α. , *Ελεγκτική*, εκδ. Κυριακίδη, Αθήνα, 2003

Τσαγκλάγκανος Α. *Θεωρία και λογιστική κόστους για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων*, εκδ. Αφοι Κυριακίδη, Αθήνα, 2006

.Χαραλαμπίδου Α. Στατιστική αξιολόγηση των αποτελεσμάτων εφαρμογής της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου σε δημόσιο νοσοκομείο της Αττικής, Διδακτορική Διατριβή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο, 2011.

Παράρτημα Α

Τμήμα Οικονομικού

Είναι υπεύθυνο για: α. Το σύνολο των λογιστικών δραστηριοτήτων, την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, την παρακολούθηση παγίων και αποσβέσεων. β. Την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων χρεών. γ. Την διατήρηση των αποδεικτικών στοιχείων της πιστωτικής πολιτικής. δ. Τη διαχείριση των χρημάτων του νοσοκομείου. ε. Την έκδοση περιοδικών αναφορών της ταμιακής ρευστότητας του νοσοκομείου, τα ισοζύγια εσόδων, εξόδων και υλικών. στ. Τις πάσης φύσεως οικονομικές συναλλαγές με ασφαλιστικούς οργανισμούς, τράπεζες, προμηθευτές κ.λπ. (πληρωμές, εισπράξεις, έκδοση επιταγών). ζ. Την προετοιμασία της μισθοδοσίας του προσωπικού, την έκδοση και τον έλεγχο των καταστάσεων μισθοδοσίας. η. Τη σύνταξη του οικονομικού σχεδιασμού – προϋπολογισμού, τον έλεγχο παρακολούθησής του, καθώς και τον απολογισμό κατά μήνα και έτος. θ. Την κοστολόγηση ανά ιατρική πράξη και τη σύνταξη και παρακολούθηση των τμηματικών προϋπολογισμών. ι. Τον έλεγχο των αναλώσεων και των αποθεμάτων των αναλώσιμων υλικών και των φαρμάκων. ια. την έκδοση μηνιαίων αναφορών για τα οικονομικά στοιχεία του νοσοκομείου. ιβ. Τη σύνταξη εκθέσεων με το λειτουργικό απολογισμό του νοσοκομείου. ιγ. Την εκπόνηση των μελετών επενδύσεων (οικονομικό μέρος).ιδ. Την παρακολούθηση όλων των προμηθειών αναλώσιμου και μη υλικού, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, τη σύνταξη του ενιαίου Προγράμματος Προμηθειών και την οργάνωση και λειτουργία των αποθηκών του Νοσοκομείου, γενικού, υγειονομικού, τεχνικού και άλλου υλικού. ιε. Τη διεξαγωγή περιοδικών και ετήσιων απογραφών και παραλαβή και χρέωση κάθε αναλώσιμου και μη υλικού.

Παράρτημα Β

Ο ανάδοχος στον οποίο θα ανατίθεται το έργο, θα πρέπει να πληροί τις παρακάτω προϋποθέσεις: α) Να έχει αποδεδειγμένα εμπειρία σε τήρηση λογιστικών βιβλίων σε Ν.Π.Δ.Δ., που εφαρμόζει υποχρεωτικά διπλογραφική λογιστική ή σε Ανώνυμες Εταιρείες ή σε Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης. Κατά την επιλογή, θα συνεκτιμηθεί ιδιαίτερα η προηγούμενη εμπειρία ίου αναδόχου, σε εφαρμογή του Π.Δ. 146/2003, ενώ θα αξιολογηθεί θετικά η προηγούμενη εμπειρία του σε εφαρμογή των: ΠΔ. 205/1998 (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ.) και Π.Δ. 315/1999 (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α.). β) Ως εμπειρία εννοείται η εμπειρία του φυσικού προσώπου, που θα είναι επικεφαλής της προτεινόμενης από τον ανάδοχο ομάδας, για

την υλοποίηση του έργου στην Δημόσια Μονάδα Υγείας και ειδικότερα η υπογραφή απ' αυτόν τουλάχιστον τριών ισολογισμών, τα τελευταία τρία χρόνια πριν από την προκήρυξη του διαγωνισμού. Σε περίπτωση που αυτό το πρόσωπο, για οποιονδήποτε λόγο, αποχωρήσει από την ομάδα, θα πρέπει να αντικατασταθεί εντός δέκα ημερών από άλλο πρόσωπο, που να κατέχει τα προσόντα που απαιτεί το εδάφιο α της παρ. 3 αυτής της απόφασης. γ) Το φυσικό πρόσωπο που τεκμηριώνει την εμπειρία του αναδόχου, να είναι κάτοχος άδειας λογιστή – φοροτέχνη Α΄ τάξεως. Τα υπόλοιπα φυσικά πρόσωπα που θα πλαισιώνουν την ομάδα του αναδόχου ως βοηθοί, θα πρέπει να είναι κάτοχοι αδειάς λογιστή – φοροτέχνη τουλάχιστον Β΄ ή Γ΄ τάξεως ανάλογα με την περίπτωση. Επιπλέον, όλα τα μέλη της ομάδας του αναδόχου πρέπει να έχουν Πτυχίο Τμήματος Λογιστικής ή Τμήματος Λογιστικής και χρηματοοικονομικής ή Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων ή Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι. δ) Στην ομάδα έργου του αναδόχου θα περιλαμβάνεται υποχρεωτικά και ένας (1) Αναλυτής – Προγραμματιστής πτυχιούχος Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι., με αποδεδειγμένη τριετή επαγγελματική εμπειρία στην εκπόνηση και στην εφαρμογή προγραμμάτων μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων, είτε τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είτε των π.δ. 146/2003, 205/1998 315/1999 (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α.).