



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΜΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ανάλυση του κόστους των Δημόσιων Οργανισμών :
Μελέτη περίπτωσης του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου
Ιωαννίνων

Παναγιώτα Αναγνώστου

Επιβλέπων: Κωνσταντίνος Καραμάνης
Καθηγητής

Ιωάννινα, Απρίλιος 2022

**Cost analysis of Public Organizations:
Case study of the University General Hospital of Ioannina**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Ιωάννινα, 15-04-2022

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Επιβλέπων καθηγητής
Κωνσταντίνος Καραμάνης,
Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής
Γεώργιος Κόλιας,
Επίκουρος Καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής
Ευστράτιος Κυπριωτέλης
Λέκτορας

© Αναγνώστου Παναγιώτα, 2022.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εκ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Αναγνώστου Παναγιώτα

Περιεχόμενα

Περίληψη	3
Abstract.....	5
Κεφάλαιο 1ο Δημόσιοι Οργανισμοί	6
1.1 Εισαγωγή.....	6
1.2 Ορισμός Δημόσιων Οργανισμών.....	7
1.3 Διαφορές του Δημόσιου και του Ιδιωτικού τομέα	8
1.4 Διακρίσεις των Δημόσιων Οργανισμών.....	10
1.5 Παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την οργάνωση και τη λειτουργία των Δημόσιων Οργανισμών.....	11
1.6 Χρηματοδότηση των Δημόσιων Οργανισμών	12
Κεφάλαιο 2ο Η επιστήμη της Λογιστικής και οι βασικές έννοιες της λογιστικής των δημόσιων οργανισμών.....	14
2.1 Η έννοια της λογιστικής.....	14
2.2 Λογιστικές μέθοδοι.....	15
2.3 Βασικές Λογιστικές Αρχές	17
2.3.1 Η αρχή του ιστορικού κόστους.....	18
2.3.2 Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων.....	18
2.3.3 Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων.....	18
2.3.4 Η αρχή της αντικειμενικότητας	18
2.3.5 Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων	19
2.3.6 Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων	19
2.3.7 Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης	19
2.3.8 Η αρχή της συντηρητικότητας.....	20
Κεφάλαιο 3ο Διοικητική λογιστική και κοστολόγηση στους Δημόσιους Οργανισμούς.....	21
3.1 Διοικητική λογιστική	21
3.2 Η έννοια της Κοστολόγησης.....	22
3.3 Η έννοια του Κόστους.....	23
3.4 Ο ορισμός του Κόστους.....	27
3.5 Η σπουδαιότητα του προσδιορισμού του κόστους των Δημόσιων Οργανισμών	28
3.6 Οι διακρίσεις του Κόστους	29
Κεφάλαιο 4ο Συστήματα κοστολόγησης.....	31
4.1 Ορισμός συστήματος κοστολόγησης.....	31
4.2 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης	32
4.2.1 Κοστολόγηση βάσει στόχου (Target Costing).....	32
4.2.2 Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System)	32

4.2.3 Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System)	34
4.3 Είδη κοστολόγησης	35
4.3.1 Πλήρης κοστολόγηση (fullcosting).....	35
4.3.2 Μεταβλητή κοστολόγηση (variable costing).....	36
4.3.3 Πρότυπη κοστολόγηση (standardcosting).....	37
4.4 Σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης	39
4.4.1 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (ABCmethod)	39
4.4.2 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στον τομέα παροχής υπηρεσιών	41
4.4.3 Τα στοιχεία κόστους των παραγομένων-παρεχομένων υπηρεσιών	41
4.5 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στον τομέα της υγείας	42
4.5.1 Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System)	43
4.5.2 Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System)	43
4.5.3 Σύστημα Κοστολόγησης βάση της αναλογίας κόστους προς χρεώσεις (Ratio of costs to charges).....	45
4.6 Σύγχρονα συστήματα Κοστολόγησης στον τομέα της υγείας.....	46
4.6.1 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στον τομέα της υγείας(ABC)	46
Κεφάλαιο 5ο Μελέτη Περίπτωσης : Το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ιωαννίνων.....	48
5.1 Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ιωαννίνων.....	48
5.2 Χρηματοδότηση	56
5.3 Ανθρώπινο Δυναμικό.....	57
5.4 Διαδικασία συλλογής και επεξεργασίας ερευνητικών δεδομένων.....	59
5.5 Ανάλυση συνολικού κόστους λειτουργίας του νοσοκομείου.....	60
5.6 Λειτουργικές δαπάνες νοσοκομείου ανά κατηγορία	63
5.7 Δαπάνες μισθοδοσίας.....	65
5.8 Κόστος ανά ασθενή.....	66
5.9 Ανάλυση επιμέρους κόστους των ειδικών μονάδων ΜΕΘ και ΜΕΠΚ.....	67
Στοιχεία νοσηλευτικής κίνησης	69
Κόστη ανά νοσηλευθέντα ασθενή	70
Κόστη ανά ημέρα νοσηλείας	71
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	75

Περίληψη

Οι δημόσιοι οργανισμοί αποτελούν ένα ιδιαίτερο κομβικό παράγοντα για την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη ενός κράτους. Στο πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που βρίσκεται η χώρα, καλούνται να αξιολογήσουν την λειτουργία τους σε όλα τα επίπεδα και να αναπτύξουν στρατηγικές που θα συμβάλλουν στον εκσυγχρονισμό τους, στην καλύτερη και αποδοτικότερη λειτουργία τους, στη βελτίωση των οικονομικών τους αποτελεσμάτων και παράλληλα στην αναβάθμιση των υπηρεσιών που προσφέρουν.

Η μελέτη του κόστους των δημόσιων οργανισμών, είναι ένα σύγχρονο θέμα και αποδεικνύεται μείζονος σημασίας, ιδιαίτερα εν μέσω οικονομικής κρίσης και εν μέσω πανδημίας (τα τελευταία δύο χρόνια), που μπορεί να συμβάλει στην ολοένα και καλύτερη διαχείριση των εξόδων των δημόσιων οργανισμών.

Η παρούσα εργασία έχει ως θέμα την περιγραφή του συστήματος κοστολόγησης των δημόσιων οργανισμών στην Ελλάδα και την πρακτική μελέτη εφαρμογής αυτού σε ένα από τα μεγαλύτερα Πανεπιστημιακά νοσοκομεία της χώρας.

Η μεθοδολογία της μελέτης βασίζεται στην έρευνα της διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας και στην ανασκόπηση πηγών του διαδικτύου.

Σκοπός της παρούσας εργασίας αποτελεί η διερεύνηση του ρόλου της Διοικητικής Λογιστικής και των συστημάτων κοστολόγησης στους δημόσιους οργανισμούς. Μέσω εμπειρικής προσέγγισης επιδιώκεται η καταγραφή της υφιστάμενης κοστολογικής οργάνωσης και υποδομής του υπό εξέταση νοσηλευτικού ιδρύματος καθώς και του βαθμού χρήσης και αξιοποίησης των συστημάτων κοστολόγησης σε συνδυασμό με τις μεθόδους εφαρμογής και ανάπτυξής τους στην Ελληνική Πραγματικότητα.

Η εργασία αποτελείται συνολικά από πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στην έννοια, τον ορισμό και το περιεχόμενο των δημόσιων οργανισμών. Παρουσιάζονται οι παράγοντες που επηρεάζουν την οργάνωση των δημόσιων οργανισμών. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της λογιστικής και παρουσιάζονται τα συστήματα εφαρμογής της. Ακολουθεί η αναφορά των λογιστικών αρχών. Εν συνεχεία στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις βασικές έννοιες του κόστους και της κοστολόγησης, ώστε να γίνονται κατανοητοί οι όροι. Ακολούθως στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα παραδοσιακά και σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης και η εφαρμογή τους στους δημόσιους οργανισμούς. Εν τέλει στο πέμπτο

κεφάλαιο παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης κόστους δύο κλινικών του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου Ιωαννίνων βάσει όσα θεωρητικά έχουν αναπτυχθεί στις προηγούμενες ενότητες της εργασίας.

Abstract

Public bodies are a key factor in the economic and social development of a state. In the context of the economic conditions of the country, they are called to evaluate their operation at all levels and to develop strategies that will contribute to their modernization, to their better and more efficient operation, to the improvement of their financial results and at the same time to the upgrading of services. that offer.

The study of the cost of public bodies is a contemporary issue and is proving to be of major importance, especially in the midst of an economic crisis and a pandemic (the last two years), which can contribute to the increasingly better management of public expenditures.

The present work has as its subject the description of the costing system of the public organizations in Greece and the practical study of its application in one of the largest University hospitals of the country.

The methodology of the study is based on the research of the international and Greek literature and the review of internet sources.

The purpose of this paper is to investigate the role of Administrative Accounting and costing systems in public organizations. Through an empirical approach, the recording of the existing cost organization and infrastructure of the hospital in question as well as the degree of use and utilization of the costing systems in combination with the methods of their application and development in the Greek Reality is sought.

The work consists of a total of five chapters. The first chapter introduces the concept, definition and content of public bodies. The factors that influence the organization of public organizations are presented. The second chapter analyzes the concept of accounting and presents its implementation systems. The following is a report on accounting principles. Then in the third chapter reference is made to the basic concepts of cost and costing, in order to understand the terms. Then in the fourth chapter are presented the traditional and modern costing systems and their application in public organizations. Finally, the fifth chapter presents the case study of two clinics of the University General Hospital of Ioannina based on what has been theoretically developed in the previous sections of the work.

Κεφάλαιο 1ο Δημόσιοι Οργανισμοί

1.1 Εισαγωγή

Κατά τη διάρκεια των δύο τελευταίων δεκαετιών, σημειώθηκαν κοσμοϊστορικές αλλαγές τόσο στον οικονομικό όσο και στον τεχνολογικό, πολιτικό και κοινωνικό τομέα, οι οποίες ήταν αδύνατον να μην επηρεάσουν και τα συστήματα Οργανώσεως και Διοικήσεως των Δημοσίων Υπηρεσιών και Οργανισμών. Αποτέλεσμα των επιρροών αυτών, είναι η επικράτηση της οικονομίας της αγοράς σε παγκόσμια κλίμακα με κύριο χαρακτηριστικό τη συγκέντρωση βασικών (και όχι μόνο οικονομικών) λειτουργιών του Δημοσίου Τομέα στα χέρια ιδιωτικών φορέων μέσα από την εφαρμογή εκτεταμένων προγραμμάτων αποκρατικοποιήσεων, η οποία είχε ως αναπόφευκτο αποτέλεσμα την ενίσχυση σε μέγιστο βαθμό τόσο του ρόλου του ιδιωτικού τομέα στο πλαίσιο της Εθνικής Οικονομίας, όσο και την ανάλογη επέκταση των αρχών του ανταγωνισμού καθώς και την συνακόλουθη διάνοιξη των προσδοκιών του πολίτη έχοντας πλέον την δυνατότητα σύγκρισης και επιλογής, μεταξύ των υπηρεσιών που προσφέρονται από το δημόσιο τομέα και των υπηρεσιών που προσφέρονται από τον ιδιωτικό τομέα.

Η τάση αυτή, η οποία διαρκώς εξαπλώνεται, αναδεικνύει τις υπηρεσίες του δημοσίου τομέα αυτομάτως υποκείμενο συνεχούς σύγκρισης και αξιολόγησης εκ μέρους των πολιτών, πράγμα που όχι σπανίως οδηγεί στην απόρριψη των προσφερομένων από το δημόσιο υπηρεσιών σε πάρα πολλούς τομείς, μεταξύ των οποίων οι τομείς της υγείας, της εκπαίδευσης, των μεταφορών, των επικοινωνιών κλπ. Οι δυνατότητες αυτές του πολίτη διευρύνονται ακόμη περισσότερο αν ληφθεί υπ' όψιν ότι στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι πολίτες έχουν ήδη τη δυνατότητα της επιλογής του τόπου κατοικίας και του τόπου εργασίας, πράγμα που καθιστά ακόμη δυσκολότερη τη θέση των Υπηρεσιών του Δημοσίου τομέα, οι οποίες για να δικαιολογήσουν την ύπαρξη τους και να επικρατήσουν μέσα σ' αυτό το έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον, πρέπει να εκσυγχρονισθούν και να καταστούν και αυτές ανταγωνιστικές έναντι των υπηρεσιών του ιδιωτικού τομέα, ώστε να μην παραμείνουν μακροχρονίως άνευ πελατείας ή να μη καταστούν σημείο αναφοράς μόνο για τους αναξιοπαθείς.

Η συνειδητοποίηση της πραγματικότητας αυτής καθιστά επιτακτική την ανάγκη της αναπροσαρμογής του ρόλου και των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας των

υπηρεσιών και των οργανισμών, τόσο του στενού όσο και του ευρύτερου δημοσίου τομέα πράγμα που σημαίνει ότι η παραδοσιακή έννοια της Δημοσίας Διοικήσεως η οποία ως εξουσιαστικός μηχανισμός εκφράζει τις κλασσικές αντιλήψεις και πρακτικές με απόλυτο χαρακτηριστικό την άσκηση εξουσίας και την χρησιμοποίηση του εξαναγκασμού για την επιβολή των αξιώσεων του κράτους, πρέπει να θεωρείται ότι ανήκει ήδη στο παρελθόν. Σήμερα η Δημόσια Διοίκηση νοείται μόνον ως φορέας προσφοράς υπηρεσιών, πράγμα που έχει την έννοια ότι ακόμη και υπηρεσίες οι οποίες ανήκουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Κράτους, οφείλει να τις παρέχει στον πολίτη στην άριστη δυνατή ποιότητα και ποσότητα και με το μικρότερο δυνατό κόστος. Το κριτήριο αυτό άλλωστε είναι το μόνο το οποίο καταξιώνει τη Δημόσια Διοίκηση στα μάτια των πολιτών και δικαιολογεί την επιβάρυνση των φορολογουμένων για τις δαπάνες που συνεπάγεται η λειτουργία της.

Από τη δεκαετία του 1970 μέχρι και σήμερα δεν είναι λίγοι οι αναλυτές που αμφισβητούν την αποτελεσματική λειτουργία του κράτους και των δημοσίων υπηρεσιών. Τα δημόσια ελλείμματα σε συνδυασμό με κοινωνικά φαινόμενα όπως, για παράδειγμα, η ανεργία έχουν διαμορφώσει ένα εκρηκτικό μείγμα δημοσίων προβλημάτων των οποίων οι παρενέργειες και οι συνέπειες είναι απρόβλεπτες και, ίσως, κλονίζουν τον ιστό και τη συνοχή της κοινωνίας (Μιχαλόπουλος, 2003).

Εξάλλου, είναι ευρύτατα, γνωστό ότι οι πρώτοι προβληματισμοί, οι πρώτες δράσεις και προγράμματα διοικητικής μεταρρύθμισης υπαγορεύτηκαν από την αναγκαιότητα συμπόρευσης του δημόσιου με τον ιδιωτικό τομέα. Ο δημόσιος τομέας δεν μεταρρυθμίστηκε ταυτόχρονα με τον ιδιωτικό εξακολουθώντας να προκαλεί ελλείμματα και δημοσιονομικές κρίσεις (Καρκατσούλης, 2004).

1.2 Ορισμός Δημόσιων Οργανισμών

Με τον όρο Δημόσια Διοίκηση εννοούμε το σύνολο των υπηρεσιών και των οργανισμών που λειτουργούν υπό την άμεση εποπτεία του κράτους. Η δημόσια διοίκηση αποτελεί το βασικό διοικητικό μηχανισμό του κράτους ο οποίος έχει την αρμοδιότητα υλοποίησης δημόσιων πολιτικών, όπως αυτές καθορίζονται από την ανώτατη εκτελεστική εξουσία. Απώτερος στόχος της κρατικής διοίκησης είναι η εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος (Ρωσσίδης, 2014, Milacovich, 2009).

Σύμφωνα με τον Μακρυδημήτρη (2010), «η δημόσια διοίκηση αποτελείται από μια δέσμη φορέων και οργανισμών δημοσίου ενδιαφέροντος που κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους χειρίζονται δημόσια εξουσία και διαθέτουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια προκειμένου να εξυπηρετήσουν με τρόπο αποτελεσματικό την επίτευξη δημόσιων σκοπών και την παροχή αγαθών και υπηρεσιών προς το κοινωνικό σύνολο».

Οι δημόσιοι οργανισμοί αποσκοπούν στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών προς τους πολίτες στοχεύοντας στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος και όχι στην αύξηση του κέρδους και οφείλουν να αποσκοπούν στις ποιοτικές υπηρεσίες με απώτερο σκοπό την άμεση εξυπηρέτηση των πολιτών. Είναι ωστόσο γεγονός ότι στο δημόσιο τομέα και ιδιαίτερα στην εποχή που διανύουμε, ο στόχος της μείωσης του κόστους οδηγεί στον αποπροσανατολισμό της Δημόσιας διοίκησης από την ποιοτική αναβάθμιση των υπηρεσιών της. Ο ρόλος που καλείται να διαδραματίσει το κράτος είναι διττός : από τη μια μεριά πρέπει να διαφυλάσσει το δημόσιο συμφέρον και την κοινωνική ισότητα και από την άλλη πλευρά να επιδιώκει τη μέγιστη ικανοποίηση των πελατών του με παράλληλη μείωση του κόστους, λειτουργώντας ως επιχειρηματίας (Sotirakou & Zeppou, 2005).

Το σύνολο των οργανισμών αυτών ονομάζεται δημόσιος τομέας, ο οποίος διαχωρίζεται από τον ιδιωτικό τομέα στον οποίο ανήκουν οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί οι οποίοι λειτουργούν στα πλαίσια της ιδιωτικής πρωτοβουλίας.

1.3 Διαφορές του Δημόσιου και του Ιδιωτικού τομέα

Κύριο στοιχείο διακρίσεως μεταξύ των οργανισμών του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα είναι ότι, οι μεν πρώτοι λειτουργούν στα πλαίσια της εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος, ενώ οι δε δεύτεροι λειτουργούν στα πλαίσια της εξυπηρέτησης ιδιωτικού συμφέροντος .

Ο δημόσιος τομέας έχει αρκετές διαφορές σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα κυρίως στη νοοτροπία, στην οργάνωση και στη δομή. Ο δημόσιος τομέας έχει σαν κύριο σκοπό τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας, ενώ ο κύριος σκοπός του ιδιωτικού τομέα είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους. Επίσης, ο δημόσιος τομέας προσφέρει μονοπωλιακές υπηρεσίες, οι οποίες μπορούν να μεταβάλλονται ανάλογα με την κυβέρνηση. Οι πληροφορίες που παρέχει το δημόσιο στους χρήστες είναι ελλιπείς σε αντίθεση με τις πληροφορίες που δέχονται οι χρήστες από τον ιδιωτικό τομέα οι οποίες

είναι εστιασμένες και επαρκείς. Ο δημόσιος τομέας εξυπηρετεί συλλογικές ανάγκες, ενώ ο ιδιωτικός τομέας εξυπηρετεί κυρίως εξατομικευμένες ανάγκες. Οι αρχές ισότητας και κοινωνικής δικαιοσύνης δεν είναι ίδιες στο δημόσιο και στον ιδιωτικό τομέα (Πλέσσας, 2009).

Όλοι οι οργανισμοί μπορούν να χαρακτηριστούν ως «δημόσιοι», το πόσο δημόσιοι είναι όμως, εξαρτάται από τον βαθμό εξάρτησής τους από τους δημόσιους πόρους και από την δημόσια εξουσία. Ενώ, φαίνεται ότι οι δημόσιοι και οι ιδιωτικοί οργανισμοί έχουν τους ίδιους κανόνες και ακολουθούν τις ίδιες διαδικασίες - λειτουργίες, παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές. Οι διαφορές αυτές σχετίζονται με: (Πλέσσας, 2009)

- Τη φύση των προσφερόμενων υπηρεσιών. Ο δημόσιος τομέας προσφέρει μονοπωλιακές υπηρεσίες .
- Τον ρόλο των οργανισμών. Οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα έχουν κοινωνική αποστολή και στοχεύουν στο γενικό κοινωνικό συμφέρον, ενώ οι υπηρεσίες του ιδιωτικού τομέα έχουν στόχο το κέρδος.
- Την ασυμμετρία της πληροφόρησης. Ο δημόσιος τομέας προσφέρει μεγάλη γκάμα υπηρεσιών, όμως οι πολίτες έχουν ελλιπή πληροφόρηση για τις υπηρεσίες αυτές.
- Το συλλογικό χαρακτήρα των υπηρεσιών του δημοσίου και εξατομικευμένου χαρακτήρα των υπηρεσιών του ιδιωτικού τομέα.
- Το μεταβλητό χαρακτήρα των δημόσιων υπηρεσιών ανάλογα με τους στόχους της κυβέρνησης .
- Τη διαφορετικότητα στους σκοπούς, στον τρόπο λειτουργίας και στις συνθήκες που επικρατούν στους χώρους εργασίας του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα.

Επιπλέον, ο αποδέκτης των υπηρεσιών στο δημόσιο τομέα είναι ο πολίτης, ενώ στον ιδιωτικό τομέα είναι ο πελάτης (Donnelly et al, 1995). Οι πολίτες πληρώνουν είτε άμεσα, είτε έμμεσα τις υπηρεσίες και μπορεί να μην τις χρησιμοποιήσουν ποτέ, ενώ οι πελάτες είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν σε καθορισμένη τιμή μία υπηρεσία προκειμένου να την αποκτήσουν.

Σύμφωνα με τον Kotler και τον Lee, οι πολίτες τις περισσότερες φορές είναι δύσπιστοι προς τις δημόσιες υπηρεσίες και δεν δείχνουν το κατάλληλο ενδιαφέρον, ενώ οι επενδυτές δείχνουν έντονο ενδιαφέρον για τις επιχειρήσεις. Επίσης, οι δημόσιες υπηρεσίες δεν έχουν χώρους δράσεις και κατανοητές λειτουργίες, ενώ οι επιχειρήσεις λειτουργούν στα πλαίσια συγκεκριμένων διαδικασιών. Ο δημόσιος τομέας εμπλέκεται σε όλες τις πτυχές της καθημερινότητας του ατόμου, ενώ ο ιδιωτικός τομέας εστιάζει σε συγκεκριμένες υπηρεσίες και αγαθά. Τέλος, οι κυβερνήσεις διανέμουν και ανακατανέμουν τους πόρους, ενώ οι επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα και διανέμουν τους πόρους (Kotler and Lee, 2007).

Εξίσου και οι δύο τομείς συνεισφέρουν στην ανάπτυξη της Εθνικής Οικονομίας, ο ιδιωτικός τομέας με την παραγωγή και την διανομή στον κόσμο αγαθών και υπηρεσιών και ο δημόσιος τομέας με την δημιουργία της αναγκαίας υποδομής και της παροχής των βασικών προϋποθέσεων για την αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών του ιδιωτικού τομέα.

1.4 Διακρίσεις των Δημόσιων Οργανισμών

Σύμφωνα με το Διοικητικό δίκαιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. του Κράτους αποτελούν τη διοικητική αυτοδιοίκηση, η οποία διακρίνεται στην τοπική (ή κατά τόπον) και την λειτουργική (ή καθ' ύλην) αυτοδιοίκηση. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν οι Ο.Τ.Α., που συνίστανται με σκοπό τη διοίκηση των τοπικών ζητημάτων μιας συγκεκριμένης εδαφικής περιφέρειας, εποπτεύονται από το Υπουργείο Εσωτερικών, τα δε όργανά τους εκλέγονται με καθολική ψηφοφορία από τους δημότες αυτής της περιφέρειας (Κοινότητα, Δήμος, Νομαρχία ή Περιφέρεια), (Χριστίνα Ακριβοπούλου, 2015).

Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν επαγγελματικοί (Εμπορικά και Τεχνικά Επιμελητήρια, Δικηγορικοί, Ιατρικοί και Φαρμακευτικοί Σύλλογοι, επαγγελματικά σωματεία), εκπαιδευτικοί και ερευνητικοί οργανισμοί (ΑΕΙ, ΑΤΕΙ, Ερευνητικά Κέντρα, Ανώτερες και Ανώτατες Σχολές δημόσιου χαρακτήρα, Δημόσιες Βιβλιοθήκες) και γενικά δημόσιοι φορείς, που ασκούν δημόσια υπηρεσία (Δημόσια Νοσοκομεία, Ασφαλιστικά Ταμεία) ή εξυπηρετούν ειδικότερο σκοπό δημοσίου χαρακτήρα (Εκκλησία της Ελλάδος) και μια σειρά άλλων, που υπάγονται σε όλο το εύρος της Δημόσιας Διοίκησης, εποπτεύονται από το αρμόδιο ή τα συναρμόδια υπουργεία ή επιμέρους Γενικές Γραμματείες αυτών ενώ τα διοικητικά τους όργανα, είτε εκλέγονται μεταξύ των μελών

τους, είτε επιλέγονται από την κεντρική διοίκηση, σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους (Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, 2001).

1.5 Παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την οργάνωση και τη λειτουργία των Δημόσιων Οργανισμών

Σύμφωνα με τον Verma (2009), η διαδικασία λήψης απόφασης σχετίζεται με τη μελέτη του εντοπισμού και της επιλογής από διαφορετικές εναλλακτικές βάσει αξιών και προτιμήσεων. Η συλλογή δεδομένων είναι ένα απαραίτητο κομμάτι της διαδικασίας λήψης απόφασης καθώς παρέχει σαφήνεια στις εναλλακτικές και μειώνει την αβεβαιότητα χωρίς όμως να την εξαλείφει τελείως (Riabacke et al., 2010). Η διαδικασία λήψης απόφασης από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα καθορίζεται από τις στρατηγικές και τους στόχους τους (Bozeman & Pandey, 2004, Kloot & Martin, 2000). Ενώ στον ιδιωτικό τομέα και τις ιδιωτικές επιχειρήσεις η διαδικασία αυτή είναι συνάρτηση των δυνάμεων της αγοράς (Boselli et al., 2011), στον δημόσιο τομέα επηρεάζεται από πολιτικούς παράγοντες. Συμβιβασμοί, διαπραγματεύσεις και πολιτικές συζητήσεις αποτελούν συνήθως μέρος της διαδικασίας λήψης απόφασης στον δημόσιο τομέα (Dillon et al., 2010, Riabacke et al., 2010). Οι Boselli et al. (2011) συμφωνούν πως το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας μπορεί να μην ενέχει το μικρότερο κόστος αλλά είναι το αποτέλεσμα μιας συναίνεσης που αναπτύχθηκε για να ικανοποιήσει τα συμφέροντα των περισσότερων από τους συμμετέχοντες.

Ένα σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίζουν στην σημερινή εποχή οι οργανισμοί του δημοσίου, είναι ο περιορισμός των διατιθεμένων πόρων και η συγκέντρωσή τους, στη χρηματοδότηση σχεδίων και προγραμμάτων επενδύσεων σε αναπτυξιακά έργα στρατηγικής σημασίας, εν όψει μάλιστα των ραγδαίων εξελίξεων, οι οποίες προωθούνται σε παγκόσμιο επίπεδο και του εξοντωτικού ανταγωνισμού, ο οποίος επικρατεί στα πλαίσια της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας της αγοράς (Φαναριώτη Π., 1999).

Για το λόγο αυτό, το έργο της διοικήσεως γίνεται πάρα πολύ δύσκολο, διότι ενώ από τη μια πλευρά η πολιτική εξουσία βρίσκεται στην ανάγκη να αντιμετωπίζει αρνητικά, τις απαιτήσεις των εργαζομένων τόσο στο δημόσιο, όσο και στον ιδιωτικό τομέα, για αύξηση των αποδοχών και των παροχών εν γένει, από την άλλη είναι υποχρεωμένη να περιορίζει δραστικά τις δαπάνες λειτουργίας των υπηρεσιών, ώστε να καταστήσει δυνατή

την αύξηση της παραγωγικότητας της Δημοσίας Διοικήσεως εν τω συνόλω της (Φαναριώτη Π.,1999).

1.6 Χρηματοδότηση των Δημόσιων Οργανισμών

Η χρηματοδότηση των δημοσιοοικονομικών λειτουργιών του κράτους γίνεται είτε μέσω της φορολογίας είτε του εσωτερικού και εξωτερικού δανεισμού. Εάν η οικονομία βρίσκεται σε φάση ύφεσης η κυβέρνηση ασκεί επεκτατική δημοσιονομική πολιτική είτε με αύξηση των δημοσίων δαπανών είτε με την μείωση της φορολογίας. Εάν η οικονομία βρίσκεται σε φάση οικονομικής άνθησης και αντιμετωπίζει έντονες πληθωριστικές πιέσεις από την πλευρά της συνολικής ζήτησης, το κράτος θα πρέπει να ακολουθήσει μια συσταλτική δημοσιονομική πολιτική είτε περιορίζοντας τις δημόσιες δαπάνες είτε αυξάνοντας το επίπεδο της συνολικής της φορολογίας. Ακόμη και στην περίπτωση της διασταλτικής δημοσιονομικής πολιτικής η πιο ορθολογική πολιτική είναι να συγκεντρώσει φορολογικά έσοδα μέσα από την φορολογία έτσι ώστε να αυξήσει τη δημόσια αποταμίευση και να περιορίσει τα δημοσιονομικά ελλείμματα με σκοπό να μην αυξήσει περαιτέρω το επίπεδο του δημοσίου χρέους της (Mankiw, N.G. and Ball, M.L., 2013).

Το δημοσιονομικό ισοζύγιο μιας κυβέρνησης είναι η διαφορά των φορολογικών εσόδων από τις δημόσιες δαπάνες. Εάν το αποτέλεσμα είναι θετικό τότε η κυβέρνηση εμφανίζει δημοσιονομικό πλεόνασμα και καθίσταται πιστωτής. Στην περίπτωση του αρνητικού αποτελέσματος εμφανίζεται δημοσιονομικό έλλειμμα και το κράτος θα πρέπει να αναζητήσει τρόπους χρηματοδότησης τους. Εάν οι δημόσιες δαπάνες είναι ίσες με τα δημόσια έσοδα τότε ο προϋπολογισμός είναι ισοσκελισμένος (Mankiw, N.G. and Ball, L.M., 2013).

Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών. Με βάση την πρώτη μέθοδο η κυβέρνηση μπορεί να φορολογήσει το εισόδημα, την περιουσία και την κατανάλωση. Μια δεύτερη μέθοδος είναι η έκδοση χρήματος, δηλαδή η κεντρική τράπεζα της χώρας να ακολουθήσει μια επεκτατική νομισματική πολιτική, με την οποία να αυξήσει την συνολική προσφορά του χρήματος. Αυτό μπορεί να γίνει είτε με την αγορά χρεογράφων είτε με την μείωση του ποσοστού των υποχρεωτικών ρευστών διαθεσίμων είτε με την μείωση του προεξοφλητικού επιτοκίου. Μια τρίτη μέθοδος χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών είναι μέσω του εσωτερικού δανεισμού από τον ιδιωτικό τομέα με

την έκδοση ομολόγων και την διάθεση τους από τις εμπορικές τράπεζες στον ιδιωτικό τομέα. Μια τέταρτη μέθοδος είναι μέσω του εξωτερικού δανεισμού του κράτους από τις ξένες αγορές (Mankiw, N.G. and Ball, L.M., 2013).

Η Ελλάδα εν μέσω κρίσης αναγκάστηκε για να αντιμετωπίσει τα διάφορα κοινωνικά, οικονομικά και πολιτικά προβλήματα, που πηγάζουν από τις δημοσιονομικές αδυναμίες της χώρας, να δανειστεί από τους διάφορους ευρωπαϊκούς και διεθνείς θεσμούς. Έτσι υπογράφει το πρώτο μνημόνιο με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (τρίκα), το 2010. Ακολούθησαν ακόμα 2 μνημόνια αλλά και μεσοπρόθεσμα προγράμματα. Όλα τα παραπάνω μνημόνια, είχαν ως αντικείμενο τους μεταξύ άλλων, και την αναδιάρθρωση της λειτουργίας και των δαπανών των οργανισμών του δημόσιου τομέα. Στόχος των διαφόρων μεταρρυθμίσεων που αφορούσαν τους Δημόσιους Οργανισμούς, ήταν ο εκσυγχρονισμός των συστημάτων τους ώστε να μπορέσουν να γίνουν βιώσιμοι και καθολικοί επί της ουσίας.

Κεφάλαιο 2ο Η επιστήμη της Λογιστικής και οι βασικές έννοιες της λογιστικής των δημόσιων οργανισμών

2.1 Η έννοια της λογιστικής

Στη διεθνή βιβλιογραφία για την έννοια της Λογιστικής έχουν διατυπωθεί διαφορετικές απόψεις οι οποίες δεν έχουν καταφέρει να συμφωνήσουν σε έναν κοινά αποδεκτό ορισμό. Διαχρονικά, μεταξύ διαφόρων συγγραφέων και «σχολών» η Λογιστική έχει ορισθεί με έναν από τους παρακάτω χαρακτηρισμούς : επιστήμη, τέχνη, τεχνική, εξιστόρηση, επιστημονική τεχνική, επιστημονική μεθοδολογία, επιστημονικός κλάδος, σύστημα, μέθοδος, συστηματική μέθοδος και διαδικασία. Γενικά, η λογιστική έχει αποσαφηνίσει τα όρια των εννοιών της και έχει αναπτύξει αρχές κοινής αποδοχής, ενώ μέσω της επιστημονικής μεθοδολογίας έχει αξιοποιήσει συστηματικά τις αμφίδρομες σχέσεις της με άλλους κλάδους, ολοκληρώνοντας όλες τις αναγκαίες προϋποθέσεις που την εντάσσουν στο χώρο των επιστημών (Παπαδέας Π., 2010).

Έτσι ορίζουμε τη Λογιστική ως την επιστήμη κατάταξης των οικονομικών γεγονότων, καθώς και η τεχνική ανάλυσης και ερμηνείας αυτών, ώστε να δημιουργείται σύνθεση πληροφοριών για τα αποτελέσματα της συστηματικής δράσης και τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων (Παπαδέας Π., 2010).

Η Λογιστική Επιστήμη έχει ως αντικειμενικούς στόχους:

- τον προσδιορισμό της περιουσιακής καταστάσεως της επιχείρησης
- την παρακολούθηση των διαφόρων μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και του κεφαλαίου της επιχείρησης
- τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων από την δράση της επιχείρησης
- την παροχή πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων

Η λογιστική χωρίζεται σε δύο κλάδους, τη χρηματοοικονομική λογιστική (financial accounting) και τη διοικητική λογιστική (management accounting).

Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι ο κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών από την οντότητα προς τα εκτός αυτής ενδιαφερόμενα μέρη, όπως είναι οι μέτοχοι, οι προμηθευτές, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι φορολογικές και ρυθμιστικές αρχές, οι επενδυτές και οι αναλυτές.

Η διοικητική λογιστική παρέχει εσωτερική πληροφόρηση στις διοικήσεις των οργανισμών με σκοπό τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

2.2 Λογιστικές μέθοδοι

Η Λογιστική Επιστήμη με την εισαγωγή της στον Δημόσιο Τομέα επέφερε αδιαμφισβήτητες αλλαγές. Οι αλλαγές αυτές μπορούν να συνοψιστούν παρακάτω ως εξής (Jones and Mellett, 2007):

- Η λογιστική αποτελεί ένα τεχνικό εργαλείο μέσα σε ένα θεσμικό πλαίσιο.
- Η λογιστική αποτέλεσε το μέσο για την θεσμική αλλαγή. Η αλλαγή αυτή είχε ως σκοπό την μείωση του λειτουργικού κόστους και την πληρέστερη πληροφόρηση των ενδιαφερομένων.
- Με τη λογιστική, τονίζεται ο ρόλος των επιμέρους δράσεων των δημόσιων οργανισμών.

Το εφαρμοζόμενο από τις οντότητες λογιστικό σύστημα μπορεί να είναι **απλογραφικό** ή **διπλογραφικό**.

- ❖ Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αφορά τις οντότητες που καταρτίζουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά ισολογισμό. Το διπλογραφικό σύστημα παρακολουθεί τα τηρούμενα αρχεία με ανάλυση των συναλλαγών που επιδρούν στη διαμόρφωση των κονδυλίων του ισολογισμού - δηλαδή στους οικονομικούς πόρους που ελέγχει η οντότητα (Ενεργητικό), στις υποχρεώσεις προς τρίτους, στα ίδια Κεφάλαια (Καθαρή Θέση) - καθώς και στη διαμόρφωση των στοιχείων της κατάστασης των αποτελεσμάτων, δηλαδή στα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και τις ζημίες (Σγουρινάκης, 2016).
- ❖ Από την άλλη πλευρά, οι οντότητες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού μπορούν να χρησιμοποιούν ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθούν τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (έσοδα και έξοδα).

Τα λογιστικά συστήματα παρακολούθησης συναλλαγών που εφαρμόζονται στον Δημόσιο Τομέα είναι τα εξής (Κοέν, 2007) (Θανάσας, 2012):

- Η Ταμειακή βάση (cash basis).
- Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή βάση (modified cash basis).
- Η Προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση (modified accrual basis)
- Δεδουλευμένη βάση (accrual basis).
- Τροποποιημένη Ταμειακή βάση

Η λογιστική αποτύπωση των γεγονότων γίνεται συνήθως είτε με τη μέθοδο της **ταμειακής** είτε της **δεδουλευμένης βάσης**.

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, η συναλλαγή καταχωρείται τη στιγμή που πραγματοποιείται η λήψη ή πληρωμή των μετρητών με αποτέλεσμα να παρέχεται ελλιπής πληροφόρηση για τις δραστηριότητες του οργανισμού.

Από την άλλη πλευρά, η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης ενισχύει τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, είναι πιο ακριβής και παρέχει λογιστικές πληροφορίες με μεγαλύτερη αξιοπιστία, καθώς τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται τη στιγμή που γίνονται, χωρίς να γίνεται συσχέτιση με τις ταμειακές εισροές ή εκροές (Ηλιάδης 2017).

Στην Ελλάδα το κύριο λογιστικό σύστημα του Δημοσίου Τομέα, είναι Ταμειακής βάσης το λεγόμενο **Δημόσιο Λογιστικό**.

Οι κύριες διαφορές μεταξύ των δύο μεθόδων είναι (Ηλιάδης, 2017):

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

- Η μέθοδος της ταμειακής βάσης δεν παρέχει τη δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

Υπάρχουν επιπλέον οι έννοιες της **προσαρμοσμένης λογιστικής σε ταμειακή βάση και της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.**

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, έξοδα δεν είναι μόνο τα έξοδα μίας διαχειριστικής περιόδου (ένα έτος) αλλά και ενός διαστήματος μετά το τέλος αυτής (περίπου δύο μήνες). Η μέθοδος της προσαρμοσμένης λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αναγνωρίζει τις συναλλαγές σε δεδουλευμένη βάση, αλλά υπάρχουν ορισμένες απαιτήσεις και υποχρεώσεις που δεν αναγνωρίζονται (Ηλιάδης, 2017).

Τέλος, υπάρχει η έννοια της λογιστικής **τροποποιημένης ταμειακής βάσης** με την οποία: ως έσοδο αναγνωρίζεται ό,τι βεβαιώνεται και όχι ό,τι εισπράττεται, αναγνωρίζεται ως έξοδο ό,τι αναγνωρίζεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και όχι ό,τι πληρώνεται, οι πληρωμές που διενεργούνται με χρηματικά εντάλματα προπληρωμής (ΧΕΠ) αναγνωρίζονται αρχικά ως προκαταβολές και με την εκκαθάριση ως έξοδο, οι δαπάνες για αγορά στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού λογίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού και όχι ως έξοδο. (Υπουργείο Οικονομικών, Εκσυγχρονισμός Δημόσιας Λογιστικής*).

* https://www.scribd.com/document/195471866/logistiko#download&from_embed

Σύμφωνα με το Π.Δ. 15/2011 επιβάλλεται η «Διπλογραφική Λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης» για τον Κρατικό τομέα.

Οι περισσότεροι διεθνείς οργανισμοί ενθαρρύνουν τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα. Αρκετές χώρες (πχ Ηνωμένο Βασίλειο, Γαλλία) εφαρμόζουν στους δημόσιους οργανισμούς τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης για τον προϋπολογισμό και για τη λογιστική, ενώ σε αρκετές χώρες ο προϋπολογισμός καταρτίζεται σε ταμειακή βάση.

2.3 Βασικές Λογιστικές Αρχές

Τα λογιστικά συστήματα, για να παράγουν τα επιθυμητά αποτελέσματα, πρέπει να διέπονται από συγκεκριμένες αρχές, οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά ακολούθως, για

μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των λογιστικών συστημάτων (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2010).

2.3.1 Η αρχή του ιστορικού κόστους

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, οι λογιστικές εγγραφές που απεικονίζουν την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων, την πραγματοποίηση εσόδων και εξόδων, και τη δημιουργία υποχρεώσεων και στοιχείων της καθαρής θέσης, καταχωρούνται στα βιβλία με αξίες κόστους κτήσης. Η αρχή αυτή ορίζει ακόμη ότι οι αξίες κόστους κτήσης διατηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας και εμφανίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις, με εξαίρεση τις περιπτώσεις εκείνες όπου η αποτίμηση ορίζεται διαφορετικά. Το κόστος κτήσης είναι το συνολικό αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου και τα απαραίτητα κόστη που απαιτούνται, ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, σύμφωνα με τον προορισμό του.

2.3.2 Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων

Στο πλαίσιο της λογιστικής του ιστορικού κόστους, τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους (δεδουλευμένη βάση) και όχι κατά το χρόνο της είσπραξής τους (ταμειακή βάση). Τα έσοδα λογίζονται στη χρήση που βεβαιώθηκαν και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν. Σε περίπτωση εσόδων από υπηρεσίες, αυτά αναγνωρίζονται στη χρήση που προσφέρονται οι υπηρεσίες.

2.3.3 Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων

Τα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να προσδιορίζονται με βάση την αρχή της πραγματοποίησής τους. Βάσει της αρχής του συσχετισμού εσόδων - εξόδων, στα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να αντιπαρατίθενται τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, ώστε με το συσχετισμό αυτών των δύο μεγεθών, να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου. Αν ορισμένα έσοδα προέρχονται από μια προηγούμενη λογιστική περίοδο ή αναβάλλονται για μια επόμενη λογιστική περίοδο, τα έξοδα που σχετίζονται με τα έσοδα αυτά πρέπει κατά αντιστοιχία να μεταφέρονται από την προηγούμενη λογιστική περίοδο ή να αναβάλλονται για την επόμενη χρήση.

2.3.4 Η αρχή της αντικειμενικότητας

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις πρέπει να βασίζονται σε γεγονότα αντικειμενικά, προσδιορισμένα και ευχερώς επαληθεύσιμα. Γεγονότα αντικειμενικούς προσδιορισμένα είναι όσα βασίζονται σε συναλλαγές, στο πλαίσιο εκτέλεσης αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Στις περιπτώσεις που οι λογιστικές

πράξεις βασίζονται σε εκτιμήσεις, η αρχή της αντικειμενικότητας υπαγορεύει οι σχετικοί υπολογισμοί να βασίζονται σε λογικές και συστηματικές διαδικασίες, μεθόδους και παραδοχές. Η προϋπόθεση του επαληθεύσιμου των γεγονότων υπαγορεύεται από την ανάγκη να στηρίζονται οι λογιστικές καταχωρήσεις, στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση, σε δικαιολογητικά που εκδίδονται από άλλους φορείς και οικονομικές μονάδες.

2.3.5 Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων

Για να είναι συγκρίσιμα τα λογιστικά μεγέθη και τα αποτελέσματα των χρήσεων, επιβάλλεται να μην μεταβάλλονται οι λογιστικές μέθοδοι, κατά τη διαδοχή των χρήσεων. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων υποχρεώνει, κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας λογιστικής περιόδου, την εφαρμογή των ίδιων μεθόδων που εφαρμόστηκαν και κατά την προηγούμενη λογιστική περίοδο, ώστε να μην αλλοιώνεται διαχρονικά η χρηματοοικονομική εικόνα της Κεντρικής Διοίκησης. Σε περίπτωση ανάγκης μεταβολής της μεθόδου, θα πρέπει αυτή και οι συνέπειές της να απεικονίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και να αναλύονται στο Προσάρτημα.

2.3.6 Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Ως λογιστική χρήση ορίζεται η διαχειριστική περίοδος μεταξύ δύο διαδοχικών Καταστάσεων Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμών). Οι χρήσεις πρέπει να καταλαμβάνουν ίση και συνεχή χρονική περίοδο, ώστε να αποτελούν σταθερή χρονική μονάδα σύγκρισης των περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων της Κεντρικής Διοίκησης στην πορεία του χρόνου, καθώς και παρακολούθησης της εξέλιξης της Κεντρικής Διοίκησης. Για να είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων, πρέπει κάθε χρήση να περιλαμβάνει μόνο τα γεγονότα τα οποία συνέβησαν στη διάρκειά της και τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς κατά τη χρήση αυτή. Με τον τρόπο αυτό, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων διασφαλίζει τον ακριβοδίκαιο διαχωρισμό των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών και των αποτελεσμάτων μεταξύ των χρήσεων. Η αυτοτέλεια των χρήσεων επιτυγχάνεται με την αναγνώριση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, των προπληρωμένων εξόδων επομένων χρήσεων και των προεισπραχθέντων εσόδων επομένων χρήσεων.

2.3.7 Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται κατά τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης και κατανοητή παρουσίαση όλων των σημαντικών πληροφοριών, που αναφέρονται στις οικονομικές υποθέσεις της

Κεντρικής Διοίκησης. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις, με την έννοια ότι όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι απαραίτητες, για μια δημοσιονομικά ορθή παρουσίαση.

2.3.8 Η αρχή της συντηρητικότητας

Βάσει της αρχής αυτής, πρέπει η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) και η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Αποτελέσματα Χρήσης) της Κεντρικής Διοίκησης, να εμφανίζονται με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς, με τη λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση και με το μικρότερο πλεόνασμα, με γνώμονα την ακριβή και αξιόπιστη ενημέρωση των πολιτών και των εκλεγμένων αντιπροσώπων τους.

Κεφάλαιο 3ο Διοικητική λογιστική και κοστολόγηση στους Δημόσιους Οργανισμούς

3.1 Διοικητική λογιστική

Η επιστήμη της λογιστικής αποτελείται από δύο βασικούς κλάδους **τη χρηματοοικονομική λογιστική και τη διοικητική λογιστική.**

Η διοικητική λογιστική είναι ο κλάδος της λογιστικής που στόχο έχει την πληροφόρηση των στελεχών τα οποία έχουν την ευθύνη της διεύθυνσης, του ελέγχου και της λειτουργίας ενός οργανισμού προκειμένου να λάβουν αποφάσεις σχετικά με τη διοίκηση, τον σχεδιασμό, τον έλεγχο, την αξιολόγηση και την ορθολογική κατανομή των διαθέσιμων πόρων του οργανισμού (2003 Δήμητρας και Μπάλλας 2009). Περιλαμβάνει την άμεση και έγκυρη πληροφόρηση των δεδομένων της λειτουργίας ενός οργανισμού με τη μορφή εκθέσεων και αναφορών ώστε να επηρεάσουν μελλοντικές αποφάσεις της διοίκησης (Morgan and Astrofree, 2014) .

Η παγκόσμια οικονομική κρίση δημιουργεί προβλήματα χρηματοδότησης και λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών οι οποίοι δέχονται πιέσεις για τη συγκράτηση του κόστους (Morgan and Astrofree, 2014) .

Σε αυτό το κοινωνικοοικονομικό πλαίσιο η αυξανόμενη πίεση για τη βελτίωση της σχέσης κόστους αποτελέσματος στον δημόσιο τομέα καθιστά αναγκαία την ύπαρξη καλής πληροφόρησης των διοικήσεων των οργανισμών προκειμένου να λάβουν αποφάσεις και να διαχειριστούν τα περιορισμένα κεφάλαια με αυτό τον τρόπο (Θεοδωράκογλου και Τσιώρος, 2002).

Με γνώμονα τις αρχές της αποτελεσματικότητας της αποδοτικότητας της ισότητας και της κοινωνικής δικαιοσύνης που πρέπει να διέπουν τη λειτουργία των δημόσιων οργανισμών επιτακτική είναι η ανάγκη για αλλαγές στον επιχειρηματικό σχεδιασμό στην οργάνωση των υπηρεσιών καθώς και στον εξορθολογισμό της χρήσης των οικονομικών τους πόρων (Οικονόμου, 1999).

Οι εκτιμήσεις του κόστους αποτελούν ένα μέτρο για την αποδοτικότητα ενός οργανισμού καθώς και για τον έλεγχο της δραστηριότητας του σε προϋπολογιστικό και απολογιστικό επίπεδο (Πολύζος, 2007).

Από τα παραπάνω εύκολα γίνεται αντιληπτός ο ρόλος που μπορεί να διαδραματίσει η διοικητική λογιστική και τα συστήματα κοστολόγησης έτσι ώστε οι οργανισμοί να ανταπεξέλθουν στην αποστολή τους και στις σύγχρονες οικονομικές προκλήσεις και να επιλύσουν τα προβλήματα που προκύπτουν κατά τη λειτουργία τους.

3.2 Η έννοια της Κοστολόγησης

Η έννοια της κοστολόγησης αναπτύχθηκε στα πλαίσια της διοικητικής λογιστικής. Αποτελεί τον πυρήνα της καθώς και ένα ισχυρό εργαλείο των διοικήσεων των επιχειρήσεων για τη λήψη αποφάσεων (Johnson, 1983).

Η ανάγκη των οικονομικών μονάδων για υπολογισμό και έλεγχο του κόστους των προϊόντων που παράγουν ή των υπηρεσιών που παρέχουν διαφέρει ανάλογα με το είδος τους (Βενιέρης, Κοέν και Κωλέτση 2005 σύμφωνα με το Σακέλλη 1992).

Σκοπός της κοστολόγησης είναι η άσκηση κατάλληλης τιμολογιακής πολιτικής, ο ακριβέστερος προσδιορισμός του αποτελέσματος της επιχείρησης, ο προσδιορισμός του μεγέθους της παραγωγικής δραστηριότητας στην οποία η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος, ο έλεγχος και η μέτρηση της απόδοσης των διαδικασιών και λειτουργιών μιας επιχείρησης.

Η κοστολόγηση είναι συνάρτηση του λογιστικού συστήματος και χωρίς τη σωστή λειτουργία της δεν είναι δυνατόν να προχωρήσουν τα επόμενα επίπεδα χρηματοοικονομικής διαχείρισης ενός οργανισμού. Αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της αναλυτικής λογιστικής, συμπληρώνει τη γενική λογιστική και εξετάζει τη συμπεριφορά του κόστους. Οι πληροφορίες κόστους αποτελούν ένα μέτρο για την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, στον έλεγχο της δραστηριότητας της, έναν οδηγό για την εταιρική τη στρατηγική καθώς και ένα συγκριτικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα (Cooper and Kaplan 1988).

Μια ακόμη έννοια που συνδέεται με την κοστολόγηση είναι ο **φορέας κόστους** (costobject), δηλαδή η αιτία για την οποία δαπανώνται όλοι οι πόροι σε επίπεδο παραγωγικής διαδικασίας. Ο φορέας κόστους είναι ο λόγος για τον οποίο τα μέσα παραγωγής συγκεντρώνονται και αναλώνονται και στην ουσία αποτελεί την κύρια

δραστηριότητα ενός οργανισμού. Υπό αυτή την έννοια, οι φορείς κόστους είναι τα παραγόμενα αγαθά και οι παρεχόμενες υπηρεσίες (Πομόνης, 2001).

Απόρροια όλων των ανωτέρω είναι ότι η λογιστική κόστους συνδέεται και συνδυάζεται με τη διοικητική λογιστική (managerialaccounting) αφού η πληροφόρηση που παρέχει η πρώτη σε θέματα κόστους αποτελεί τη βάση των αποφάσεων για τη δεύτερη σε επίπεδο διοίκησης. Αυτό που έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον μάλιστα είναι το γεγονός ότι αυτή η πληροφόρηση επιτρέπει τη σύγκριση μεταξύ των προϋπολογισθέντων μεγεθών σε επίπεδο κόστους και των πραγματικών όπως έχουν τελικά διαμορφωθεί σε επίπεδο έτους. Με τη σειρά της η σύγκριση αυτή αξιολογεί τη στρατηγική που εφαρμόστηκε, εντοπίζει τα λάθη κατά το σχεδιασμό και τις αποκλίσεις κατά τον απολογισμό, λειτουργώντας ως ένα χρήσιμο διορθωτικό εργαλείο της διοίκησης (Μπάλλας, Χέβας 2014).

3.3 Η έννοια του Κόστους

Η έννοια του κόστους αποκτά ολοένα και μεγαλύτερη σημασία, κυρίως λόγω της ευρείας χρήσης της, ιδιαίτερα στο περιβάλλον των επιχειρήσεων (Κοντάκος, Μαργαρώνης, & Ζαρίφης, 2009) . Όταν μια επιχείρηση αποκτά κάποιο οικονομικό αγαθό από επαχθή αιτία, τότε αυτή η κίνηση οδηγεί σε ένα κόστος (Drury, 2007) . Έτσι, προκύπτει στη λογιστική η έννοια του κόστους κτήσης παγίων, είτε αυτά αφορούν σε ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, σύμφωνα με τους λογαριασμούς παγίων της ομάδας 1 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ), (Βασιλείου, 2009) . Στο παραπάνω κόστος δεν μπορεί να μην προστεθεί και το κόστος υπηρεσιών, τα οποία προέρχονται από λειτουργικά έξοδα όπως ενοίκια και μισθοί, αλλά και αμοιβές τρίτων, ή λειτουργικά έξοδα που αφορούν σε δαπάνες ηλεκτρισμού ή τηλεφωνικές κ.α. (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005).

Το συνολικό κόστος και ιδιαίτερα μέρος αυτού, είτε ενσωματώνεται είτε όχι σε υλικά αγαθά. Για παράδειγμα, υπάρχουν περιπτώσεις όπου μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιείται μπορεί να ενσωματωθεί σε υλικά αγαθά ή και σε άλλα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία αποτελούν μέρος των εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Σε αυτή την περίπτωση, το μέρος αυτό του συνολικού κόστους που ενσωματώνεται σε στοιχεία του ενεργητικού, τα προσαυξάνει. Το μέρος του κόστους που δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά είτε και σε στοιχεία του ενεργητικού εκπνέει αυτόματα, το οποίο και

αντικατοπτρίζεται ως μείωση στην καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Κατά συνέπεια, με βάση τη μη ενσωμάτωση του κόστους σε υλικό αγαθό, η μείωση αυτή της καθαρής θέσης αποτυπώνει την έννοια του εξόδου (Βαρβάκης, 2005).

Επιπλέον ορισμός του κόστους έχει δοθεί και με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με αυτό, ο ορισμός του κόστους εμπερικλείει και την έννοια της πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις. Έτσι, το κόστος αποκρυσταλλώνει την έννοια της διάθεσης κάποιου χρηματικού ποσού ώστε να αποκτηθούν ενσώματα ή και ασώματα αγαθά κι υπηρεσίες ώστε να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω για να πραγματοποιηθούν πωλήσεις ή και για να καλυφθούν κοινωνικές ανάγκες. Ο ορισμός αυτός διαχωρίζει τις οικονομικές μονάδες οι οποίες λειτουργούν με βάση κερδοσκοπικά οφέλη, όπως για παράδειγμα οι ιδιωτικές ή δημόσιες επιχειρήσεις ή και μικτής φύσεως. Αντίθετα, μιλώντας για κόστος το οποίο πραγματοποιείται για κοινωνικούς σκοπούς, αφορά σε οικονομικές μονάδες οι οποίες καλύπτουν κοινωνικές ανάγκες. Παραδείγματα τέτοιων οικονομικών μονάδων μπορούν να αποτελέσουν τα κρατικά νοσοκομεία ή τα σχολεία και γενικά τα δημόσια εκπαιδευτικά ιδρύματα (Παπαδέας, 2010).

Επιπλέον ορισμοί του κόστους έχουν δοθεί από οικονομολόγους. Σύμφωνα με μία άποψη, το κόστος αντιμετωπίζεται ως κόστος ευκαιρίας, υπό την έννοια της οικονομικής θυσίας η οποία απαιτείται, δεδομένων τεχνολογικών και οικονομικών συνθηκών, ώστε να παραχθούν προϊόντα ή υπηρεσίες (Τσιμάρας, 1944) . Κατά μία άλλη αντίληψη της έννοιας του κόστους, αυτό συμπεριλαμβάνει την έννοια της επένδυσης σε ενσώματα κι ασώματα αγαθά κι υπηρεσίες, των οποίων η ύπαρξη είναι απαραίτητη για να πραγματοποιηθούν έσοδα πωλήσεων (Παπαδημητρίου, 1967) . Έπειτα, το κόστος έχει συνδεθεί στενά πλέον κατά τον ορισμό του και με την έννοια της δαπάνης. Συγκεκριμένα, το κόστος αποτελεί τη δαπάνη εκμετάλλευσης η οποία μπορεί να αποτιμηθεί και σχετίζεται άμεσα με ένα ή περισσότερα αντικείμενα. Μάλιστα, η δαπάνη αυτή αφορά σε ορισμένο χρόνο, θέση ή και φάση. Το κόστος εκτός της έννοιας της δαπάνης έχει συνδεθεί κατά τον ορισμό του και με την έννοια του εξόδου, όπως φάνηκε και παραπάνω. Έτσι, όπως έχει οριστεί, το κόστος αποτελεί το σύνολο των εξόδων τα οποία έχουν αποτιμηθεί με βάση τις αρχές που προκύπτουν τόσο από τη λογιστική όσο κι από την οικονομική των επιχειρήσεων κι αφορούν σε συγκεκριμένο αντικείμενο, λειτουργία ή υπηρεσία (Γεωργιάδης, 1967) . Το κόστος, σύμφωνα με τους παραπάνω ορισμούς, παρουσιάζει συγκεκριμένα χαρακτηριστικά τα οποία κι εμπερικλείει. Ιδιαίτερα, το κόστος προϋποθέτει επένδυση κάποιου χρηματικού ποσού. Έπειτα, η μορφή που θα παίρνει αυτή η επένδυση θα πρέπει

να είναι ενσώματα αγαθά ή ασώματες υπηρεσίες. Τέλος, η έννοια του κόστους θα πρέπει να προβλέπει στην πραγματοποίηση εσόδων.

Το κόστος μπορεί να οριστεί και σαν μια «πηγή η οποία έχει θυσιαστεί ή εκπνεύσει για να επιτευχθεί ένας συγκεκριμένος σκοπός» (Horngren, Harrison, & Bamber, 1999:). Οι λογιστές ορίζουν το κόστος σε νομισματικούς όρους, ενώ δεν υπάρχουν μόνο χρηματοοικονομικά μέτρα αποδοτικότητας, αλλά και ανθρώπινα, κοινωνικά και περιβαλλοντικά. Για παράδειγμα, μπορεί να αναφερθεί ότι οι απολύσεις των εργαζομένων προκαλούν οικογενειακά προβλήματα (ανθρώπινο κόστος) και μεταφέρουν στην κοινωνία την υποχρέωση καταβολής των παροχών κοινωνικής ασφάλισης (κοινωνικό κόστος). Η ρύπανση προκαλεί μακροχρόνια περιβαλλοντικό κόστος, που επίσης μεταφέρεται στην κοινωνία των πολιτών. Αυτό είναι τόσο σημαντικό όσο (και ίσως πιο σημαντικό) και το οικονομικό κόστος, αλλά δεν καταγράφεται στα λογιστικά συστήματα των επιχειρήσεων. Ο αποκλεισμός του ανθρώπου, συνεπάγεται κοινωνικό και περιβαλλοντικό κόστος το οποίο είναι ένας σημαντικός περιορισμός της λογιστικής. Για το σχεδιάσμα, τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο, το κόστος συνήθως καθορίζεται σε σχέση με το αντικείμενο του κόστους, το οποίο είναι κάτι για το οποίο η μέτρηση του κόστους απαιτείται (Britton & Waterston, 2009).

Ενώ ο σκοπός του κόστους είναι συχνά ένα αποτέλεσμα - ένα προϊόν ή μια υπηρεσία - μπορεί επίσης να είναι ένας πόρος (εισροή στην παραγωγική διαδικασία), μια διαδικασία μετατροπής πόρων σε εκροές ή μια περιοχή ευθύνης (ένα τμήμα ή κέντρο κόστους) εντός του οργανισμού. Παραδείγματα των εισροών είναι υλικά, εργασία, ενοίκιο, αγορές, έξοδα κλπ. Παραδείγματα διαδικασιών είναι οι αγορές, η επεξεργασία παραγγελιών των πελατών, η εκτέλεση των παραγγελιών κι η αποστολή αυτών (Horngren, Datar, & Foster, 2007) . Οι επιχειρήσεις συνήθως παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σε σχέση με τις εισροές και τα κέντρα ευθύνης (τμήματα ή κέντρα κόστους). Αυτό σημαίνει ότι οι αποφάσεις ή πληροφορίες που απαιτεί το κόστος για τις επιχειρηματικές διαδικασίες και το προϊόν ή την υπηρεσία είναι δύσκολες, επειδή τα περισσότερα συστήματα λογιστικής δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με αυτά τα αντικείμενα του κόστους. Για παράδειγμα, σε μια επιχείρηση που ασχολείται κυρίως με εκτέλεση συγκεκριμένων έργων οι δημοσιευμένες οικονομικές εκθέσεις που καταρτίζει δεν παρέχουν πληροφορίες κόστους και εσόδων για κάθε έργο, αλλά, αντίθετα, αναφέρουν πληροφορίες για τους μισθούς, ενοικίαση, κόστος γραφείου κλπ. Οι επιχειρήσεις μπορεί να θεσπίσουν ένα σύστημα λογιστικής διαχείρισης για να παρέχουν

αυτή την πληροφορία για τους σκοπούς της διαχείρισης, αλλά σπάνια θα συνδυάζεται με τις εξωτερικές οικονομικές εκθέσεις, επειδή το σύστημα διαχείρισης πληροφοριών μπορεί να μην ακολουθεί τις ίδιες λογιστικές αρχές. Η απαίτηση να συντάσσονται οικονομικές εκθέσεις που βασίζονται σε στοιχεία εισροών, παρά στο κόστος αντικειμένων, είναι ένα δεύτερος περιορισμός της λογιστικής ως εργαλείο λήψης αποφάσεων (Wheldon, Owler, & Brown, 1986).

Η έννοια του κόστους είναι επίσης προβληματική, διότι πρέπει να αποφασιστεί πώς το κόστος μπορεί να καθοριστεί. Όπως οι Horngren et al. (1999) ορίζουν, αν το κόστος είναι ένας πόρος που πρέπει να θυσιαστεί ή να εκπνεύσει, τότε ένα από τα ερωτήματα που ανακύπτουν είναι αν ο ορισμός αυτός συνεπάγεται ένα κόστος σε μετρητά ή κόστος ευκαιρίας. Ένα κόστος σε μετρητά είναι το ποσό των μετρητών που δαπανήθηκαν (ένας πολύτιμος πόρος), ενώ ένα κόστος ευκαιρίας είναι η χαμένη ευκαιρία να μη πραγματοποιηθεί μια ενέργεια, το οποίο μπορεί να είναι η απώλεια χρόνου ή η απώλεια ενός πελάτη, εξίσου πολύτιμοι πόροι.

Αν είναι το κόστος σε μετρητά, είναι το ιστορικό κόστος (παρελθούσα τιμή) ή το μέλλον κόστος για το οποίο θα πρέπει να ανησυχούμε; Για παράδειγμα, είναι το ιστορικό κόστος ενός εργαζομένου σε μετρητά; Δηλαδή το κόστος των μισθών και παροχών, εκπαίδευσης, προσλήψεων κλπ. που έχουν καταβληθεί, ή το μελλοντικό κόστος σε μετρητά των μισθών και των παροχών που πρέπει να καταβληθούν, ή το χαμένο κόστος ευκαιρίας για το τι θα μπορούσε να έχει γίνει με τα χρήματα αν δεν απασχολούνταν στο εν λόγω πρόσωπο, π.χ. τα οφέλη που θα μπορούσαν να έχουν προκύψει από τις ίδιες δαπάνες σε χρήμα για τη διαφήμιση, τον εξοπλισμό υπολογιστών, των εξωτερικών συμβουλευτικών υπηρεσιών κλπ.; (Pillai, 2010). Οι Wilson και Cima (1988), θεωρούν ότι οι προηγούμενες τιμές κόστους είναι άσχετες με τις αποφάσεις για το μέλλον επειδή έχουν φύγει και θα χαθούν για πάντα. Αυτή είναι μια δύσκολη ερώτηση, και η προβληματική φύση του υπολογισμού του κόστους μπορεί να είναι η πηγή για το σχόλιο από τον Clark (1923) ότι υπάρχει διαφορετικό κόστος για διαφορετικούς σκοπούς.

Όπως φαίνεται εκ των ανωτέρω, το θέμα της έννοιας του κόστους σχετίζεται με την οικονομική δράση των ανθρώπων. Η διάσταση που έχει πάρει είναι επίσης αποτέλεσμα της εξυπηρέτησεως σκοπών οικονομικών και κερδοσκοπικών εφόσον το κόστος αντιμετωπίζεται ως μέσο πραγματοποίησης εσόδων αλλά και σκοπών κοινωνικών, εφόσον αντιμετωπίζεται ως προαπαιτούμενο για την εξυπηρέτηση κοινωνικών αναγκών.

Το πρόβλημα που ανακύπτει σε σχέση με την έννοια του κόστους είναι ως προς τη γενική αντίληψη του κοινού. Το κόστος παραμένει στην αντίληψη του κοινού ως οικονομικό μέγεθος, κάτι που επηρεάζει την κοινωνική διάσταση που υπάρχει στην οικονομία. Μία οικονομική ενέργεια, θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της και τις κοινωνικές διαστάσεις, ώστε να μην υπάρχουν περαιτέρω στρεβλώσεις και για την ορθή δράση των οικονομικών μονάδων, όποιες κι αν είναι αυτές (Πάγγειος, 1993).

3.4 Ο ορισμός του Κόστους

Το κόστος είναι μια έννοια, η οποία έχει ποικίλους τύπους, τους οποίους πρέπει να προσδιορίσουμε ώστε να λάβουμε επιχειρηματικές αποφάσεις. Στις επιχειρηματικές αποφάσεις, η έννοια κόστος είναι μια μεταβλητή η οποία λαμβάνεται σοβαρά υπ' όψιν για να επιλεγθεί η καταλληλότερη ή συμφερότερη οδός (Βαρβάκη Α. Κωνσταντίνου, 2001). Ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, το κόστος διακρίνεται σε:

- Τρέχουσας μορφής (πρώτες ύλες, αναλώσιμα, αμοιβές προσωπικού, λειτουργικά έξοδα) και
- πάγιας μορφής (οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα).

Το αντικείμενο για το οποίο πραγματοποιείται το κόστος είναι ο **φορέας κόστους** και ως **κέντρα κόστους** χαρακτηρίζονται τα τμήματα ως προς τα οποία γίνεται η συγκέντρωση του κόστους (Βενιέρης, Λογιστική Κόστους, 1998).

Η κατηγοριοποίηση του κόστους και η ταξινόμηση του σύμφωνα με τον Πολύζο Ν. (2007) βασίζεται στη σχέση του με το επίπεδο παραγωγής και έχει ως εξής:

- ❖ **Μεταβλητό κόστος:** (variable cost) είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου «όγκου» της παραγωγικής δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Παραδείγματα μεταβλητού κόστους είναι η αξία ηλεκτρικού ρεύματος, του νερού, κ.λπ. Διακρίνεται σε αναλογικό, φθίνων και αύξων.
- ❖ **Σταθερό κόστος:** (fixed cost) ορίζουμε εκείνο που παραμένει αμετάβλητο, καθώς το επίπεδο «όγκος» της δραστηριότητας μεταβάλλεται. Χαρακτηριστικά παραδείγματα ενοίκια, μισθοδοσίες, αποσβέσεις κ.λ.π.
- ❖ **Συνολικό κόστος :** είναι το άθροισμα του σταθερού και του μεταβλητού κόστους

- ❖ Ημιμεταβλητό κόστος: είναι εκείνο που στο σύνολό του αποτελείται από ένα τμήμα σταθερού και από ένα τμήμα μεταβλητού κόστους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα το συνολικό κόστος εργασίας.
- ❖ Πραγματικό κόστος: είναι εκείνο που έχει πραγματοποιηθεί στο παρελθόν (ιστορικό κόστος) και δημιουργείται από στοιχεία πραγματικά και ομαλά.
- ❖ Προκαθορισμένο κόστος: είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί με διάφορες μεθόδους (Δημητράς Ι. Αυγουστίνος, Μπάλλας Α. Απόστολος 2010).

3.5 Η σπουδαιότητα του προσδιορισμού του κόστους των Δημόσιων Οργανισμών

Η εισαγωγή της Λογιστικής Επιστήμης τον περασμένο αιώνα στους δημόσιους οργανισμούς είχε ως απώτερο σκοπό, μεταξύ άλλων, τον προσδιορισμό και τον έλεγχο του κόστους λειτουργίας τους . Όπως κάθε άλλη επιχείρηση, έτσι και οι δημόσιοι οργανισμοί θα πρέπει να προβαίνουν σε υπολογισμούς του κόστους λειτουργίας τους. Οι δημόσιοι οργανισμοί λειτουργούν κάτω από διαφορετική φιλοσοφία από ότι οι αντίστοιχοι ιδιωτικοί (όπου υπάρχει σχετική αντιστοίχιση). Οι δημόσιοι οργανισμοί είναι απαλλαγμένοι από το κίνητρο του κέρδους για τη συνέχιση της δραστηριότητάς τους, μιας και οι πηγές χρηματοδότησής τους προέρχονται από επιχορηγήσεις του Κράτους (Κατοστάρα, 2007). Αυτό έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την μείωση της προσοχής στα οικονομικά των δημοσίων οργανισμών δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στην παροχή των υπηρεσιών στους πολίτες. Η αποτελεσματικότητα των δημοσίων οργανισμών δεν μπορεί να αξιολογηθεί με βάση το κέρδος που αυτές παράγουν, μιας και οι προσφερόμενες υπηρεσίες πληρώνονται μέσω της φορολογίας των πολιτών, χωρίς την καταβολή επιπλέον τιμήματος για αυτές. Στο σύνολό τους οι δημόσιοι οργανισμοί δεν παρουσιάζουν έσοδα από την δραστηριότητά τους, ώστε να γίνεται ο υπολογισμός του ετήσιου αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία) και τελικά της αποτελεσματικότητάς τους. Εξαιτίας αυτού, στη διεθνή βιβλιογραφία, οι οικονομικοί δείκτες βασίζονται στο κόστος των οργανισμών αυτών.

Το κόστος των δημοσίων οργανισμών , ως το μοναδικό μέτρο της αποτελεσματικότητας, πρέπει να προσδιορίζεται με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια. Το κόστος των οργανισμών είναι ένα εργαλείο με το οποίο μπορεί να μετρηθεί η διαχρονική αποδοτικότητα τους , δηλαδή να υπολογίζεται η απόδοση από έτος σε έτος.

Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα της σύγκρισης ενός οργανισμού με έναν άλλον και η καταγραφή του πιο αποδοτικού, ενώ, τέλος το κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο ελέγχου για την ελάττωση της αλόγιστης δαπάνης και την αύξηση της αποτελεσματικότητας. Παράλληλα, ο προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους των δημόσιων οργανισμών εξυπηρετεί τα στελέχη, τα οποία διοικούν, στη λήψη αποφάσεων.

Τα στοιχεία, που συγκροτούν το κόστος, αποτελούν τη βάση για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των δημόσιων οργανισμών, επιπλέον βοηθούν και στον προσδιορισμό του ποσοστού συμμετοχής του κάθε τμήματος τους ξεχωριστά στο συνολικό κόστος.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η συγκέντρωση των στοιχείων, τα οποία απαρτίζουν το συνολικό κόστος, προϋποθέτουν τη συλλογή και την επεξεργασία τόσο οικονομικών όσο και άλλων δεδομένων. Η συλλογή των στοιχείων αυτών είναι σχετικά δύσκολη και εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί ένας οργανισμός. (Α. Θανάσας, 2012)

3.6 Οι διακρίσεις του Κόστους

Το λειτουργικό κόστος μπορεί να διακριθεί σε **άμεσο** και σε **έμμεσο**.

- Στο άμεσο κόστος μπορεί να συμπεριληφθεί η δαπάνη για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα άμεσα έξοδα.
- Έμμεσα κόστη είναι αυτά τα οποία δεν συνδέονται άμεσα με την παροχή των υπηρεσιών των οργανισμών. Τέτοιες δαπάνες είναι αυτές που πραγματοποιούνται για το κόστος της διοικητικής λειτουργίας (μισθοί και επιδόματα υπαλλήλων διοίκησης, αναλώσιμα τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς, το ηλεκτρικό ρεύμα και τα έξοδα θέρμανσης της διοίκησης κ.ά.).
- Επιπρόσθετα, ως έμμεσο κόστος θεωρείται και το κόστος από τις βοηθητικές λειτουργίες που υπάρχουν στους οργανισμούς, όπως είναι η Τεχνική Υπηρεσία και η Υπηρεσία Μηχανογράφησης.

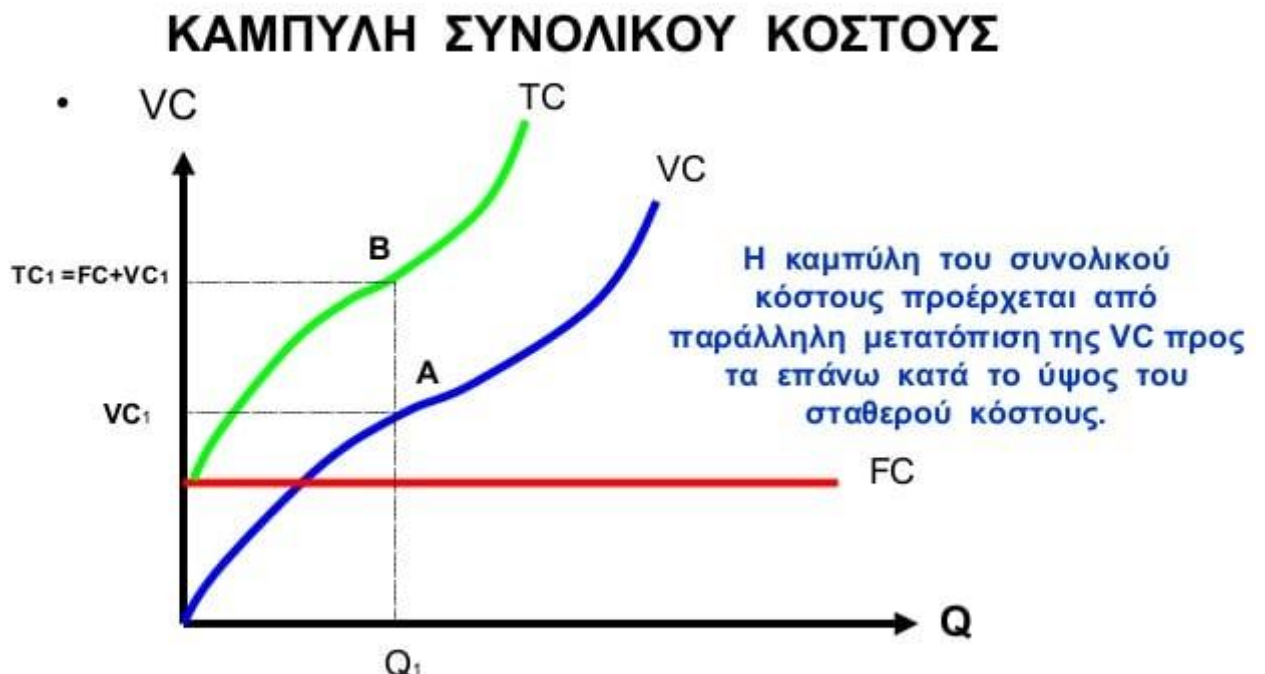
Στη διεθνή οικονομική βιβλιογραφία παρατηρείται ένας πλούτος θεωρητικών και οικονομετρικών προσεγγίσεων που αποσκοπούν στην ανάλυση του κόστους. Το σταθερό, το μεταβλητό, το μέσο και το οριακό κόστος αναλύθηκαν ευρύτατα και τέθηκε ο προβληματισμός κατά πόσο η παραγωγή κλίμακας ελαχιστοποιεί το κόστος.

Το σταθερό κόστος παραμένει αμετάβλητο κατά τη βραχυχρόνια περίοδο ανεξάρτητα από τον όγκο της δραστηριότητας των οργανισμών. Συμπεριλαμβάνει τις αποσβέσεις των παγίων, τη μισθοδοσία του προσωπικού, τη δαπάνη για ενοίκια, και άλλα διοικητικά έξοδα. Το σταθερό κόστος θεωρείται δεδομένο και διαγραμματικά απεικονίζεται με μια οριζόντια γραμμή. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα τελευταία χρόνια στον δημόσιο έχουν επέλθει τεχνολογικές εξελίξεις, με αποτέλεσμα η τεχνολογική πρόοδος που επήλθε να συμβάλει στην αύξηση του σταθερού κόστους στο σύνολο του κόστους των Δημόσιων Οργανισμών (Carpettini et al., 1998).

Το μεταβλητό κόστος επηρεάζεται από το επίπεδο λειτουργίας των οργανισμών, αποτελεί το κόστος που μεταβάλλεται καθώς μεταβάλλεται το επίπεδο της παραγωγής.

Τέλος, το συνολικό κόστος αποτελείται από το άθροισμα του μεταβλητού και του σταθερού κόστους λειτουργίας των Δημόσιων Οργανισμών.

$$\text{Συνολικό κόστος} = \text{Σταθερό κόστος} + \text{Μεταβλητό κόστος}$$



Διάγραμμα : Συνολικό Κόστος

Κεφάλαιο 4ο Συστήματα κοστολόγησης

4.1 Ορισμός συστήματος κοστολόγησης

Ως σύστημα κοστολόγησης αναφέρεται μια συγκεκριμένη τεχνική με βάση την οποία υπολογίζεται το κόστος παραχθέντων ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, λαμβάνοντας υπόψη κυρίως τη φύση αυτών και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της παραγωγικής διεργασίας. Το σύστημα κοστολόγησης ακολουθεί την παραγωγική γραμμή ενός εργοστασίου υπό την συνολική θεώρηση του πως η εκάστοτε επιχείρηση θέλει να εργάζεται η παραγωγή της και να εξυπηρετεί τους πελάτες της (Βενιέρης et al, 2005).

Το σύστημα κοστολόγησης στην ουσία αναφέρεται στον τρόπο που οργανώνεται η παραγωγική διαδικασία συμπεριλαμβάνοντας δυο συνιστώσες (Πομόνης, 2001):

- ⇒ Αρχικά, περιλαμβάνει τον τρόπο που παρακολουθούνται τα επιμέρους στοιχεία κόστους ώστε να διαμορφώσουν το τελικό κόστος παραχθέντων σε καθημερινό επίπεδο. Για να συμβεί αυτό θα πρέπει να έχουν οροθετηθεί τα κέντρα και οι φορείς κόστους, ώστε να βρεθεί εκείνη η τεχνική κοστολόγησης που προσιδιάζει περισσότερο στις ιδιαιτερότητές τους.
- ⇒ Δεύτερον, αφορά τον τρόπο που το σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας οργανώνεται σε ένα ολοκληρωμένο και άρτιο σύστημα, που θα δουλεύει αδιάκοπα και θα προσφέρει εκείνη την πληροφόρηση από πλευράς κόστους που θα επιτρέπει την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων σε επίπεδο διοίκησης.

Σε αυτά τα πλαίσια, το σύστημα κοστολόγησης που ακολουθεί μια επιχείρηση μπορεί να περιλαμβάνει παραπάνω από μια τεχνικές ανάλογα με τα χαρακτηριστικά του προϊόντος ή της υπηρεσίας που πουλά, περιλαμβάνοντας όλα εκείνα τα βήματα που απαιτούνται προκειμένου να συγκεντρωθεί και να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ανά περίπτωση. Προφανώς, το κόστος παραγωγής όπως δημιουργείται και εξελίσσεται, εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό από τον τρόπο λειτουργίας της παραγωγής, το βαθμό αυτοματοποίησης και τη διαχειριστική οργάνωσή της, χαρακτηριστικά που περιορίζουν το κόστος παραχθέντων ανά περίπτωση (Windmarka, Anderssona, 2018).

4.2 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης

4.2.1 Κοστολόγηση βάσει στόχου (Target Costing)

Η κοστολόγηση βάσει στόχου αναδεικνύεται σε στρατηγικό εργαλείο διοίκησης λόγω του αυξημένου ανταγωνισμού που επικρατεί. Η κοστολόγηση βάσει στόχου αποτελεί ένα σύγχρονο σύστημα κοστολόγησης, σύμφωνα με το οποίο ο οργανισμός προσδιορίζει το κόστος ενός προϊόντος με βάση την τιμή πώλησης (στόχος με βάση τα δεδομένα για την τιμή της αγοράς) και το επιθυμητό περιθώριο κέρδους (Jacomit, Granja,2011).

Η μετάφραση του ιαπωνικού όρου “genka kikaku” (σχεδιασμός κόστους) ως target costing έχει επικρατήσει στο δυτικό κόσμο, αν και αρκετοί ερευνητές θεωρούν ότι δεν αποδίδει την ακριβή έννοια (Τάκης Ελευθέριος,2017).

Μία από τις πιο σημαντικές μεταβλητές του target costing είναι η αγορά και ο προσανατολισμός αυτής. Αρχικά, προσδιορίζεται η τιμή πώλησης με βάση την έρευνα αγοράς που έχει προηγηθεί και κατόπιν αφαιρείται από αυτή το επιθυμητό περιθώριο κέρδους. Έτσι, προσδιορίζεται το κόστος – στόχος, που συνήθως είναι το χαμηλότερο από το τρέχον κόστος παραγωγής .

4.2.2 Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System)

Πρόκειται για την πρώτη και ευρέως διαδεδομένη τεχνική κοστολόγησης που συναντάται σε μεγάλο βαθμό στη χώρας μας, καθώς περιλαμβάνει την παραγωγή μοναδικών παραγγελιών αγαθών και υπηρεσιών που επαφίεται στις ανάγκες και στις απαιτήσεις του εκάστοτε πελάτη. Το βασικό της χαρακτηριστικό είναι ότι εξατομικεύεται στο αίτημα του κάθε πελάτη, πως επιθυμεί να είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που θα λάβει από πλευράς τεχνικών προδιαγραφών, τρόπου κατανάλωσης και περιεχομένου, με αποτέλεσμα να παράγονται ελαφρώς διαφοροποιημένα αγαθά ή υπηρεσίες ανά παραγγελία. Για να συμβεί αυτό, παρέχει μια σειρά επιλογών στους αγοραστές όσον αφορά τα άμεσα υλικά και εργασία που διαθέτει, καθώς αυτά είναι κυρίως τα στοιχεία κόστους που διαφοροποιούνται, προκειμένου ο εκάστοτε πελάτης να επιλέξει το αγαθό ή υπηρεσία που προσιδιάζει πλησιέστερα σε αυτό που επιθυμεί. Αυτό συνεπάγεται, ότι το κόστος παραχθέντων που δημιουργείται ανά παραγγελία θα πρέπει να βασίζεται σε μια μέθοδο μέτρησης των πρώτων υλών και άμεσης εργασίας που χρησιμοποιούνται ανά τμήμα, εφαρμόζοντας μια τεχνική τιμολόγησης που να ταιριάζει με την παραγωγική

διαδικασία και που παρακολουθεί αποτελεσματικά αυτές τις μεταβολές (Bankeretal, 2000).

Όλα τα παραπάνω οδηγούν στο συμπέρασμα ότι στην παραγωγή κατά παραγγελία, το εργοστάσιο δουλεύει όσο διαθέτει ενεργές παραγγελίες, παρακολουθώντας με διακριτό τρόπο κάθε μία από αυτές. Συνήθως, οι παραγγελίες εκτελούνται από επιμέρους τμήματα παραγωγής ανάλογα με τις προδιαγραφές που έχει δώσει ο εκάστοτε πελάτης, χωρίς αυτό όμως να είναι απαραίτητο. Για τη συλλογή του κόστους και την παρακολούθηση του καθώς αυτό διαμορφώνεται με την εκτέλεση της παραγωγής, λογιστικά χρησιμοποιείται ο λογαριασμός «Παραγωγή σε εξέλιξη», που συγκεντρώνει την αξία των πρώτων υλών, άμεσης εργασίας και καταλογισμένων γενικών βιομηχανικών εξόδων που αναλώθηκαν στην εκάστοτε παραγγελία. Παραδείγματα αυτής της παραγωγής είναι τα έπιπλα που κατασκευάζει ένας ξυλουργός (Βενιέρης et al, 2005).

Αυτό που θα πρέπει να τονιστεί είναι πως η παραγωγή κατά παραγγελία μειονεκτεί στον τρόπο που θα επιμεριστούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στην εκάστοτε παραγγελία καθώς συντρέχουν αρκετές δυσκολίες (Πομόνης, 2001):

- Το σύνολο των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι γνωστό μόνο στο τέλος της χρήσης, καθώς αφορούν μια πληθώρα διαφορετικής φύσης δαπανών, που διακυμαίνονται με άλλη ένταση μέσα σε ένα έτος. Συνεπώς, η συνολική τους αξία είναι γνωστή μόνο την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.
- Επιπλέον, πολλές παραγγελίες εκτελούνται χρονικά παράλληλα. Αυτό σημαίνει ότι όλες χρησιμοποιούν ένα μέρος του γενικού κόστους παραγωγής, με διαφορετική ένταση και έκταση όμως, γεγονός που δεν είναι εύκολα μετρήσιμο στην πράξη.
- Ακόμη, το γενικό κόστος περιόδου αποτελείται από διαφορετικής φύσεως και σύνθεση δαπάνες συνεπώς είναι δύσκολο να επιμεριστούν μεμονωμένα.

Οι παραπάνω δυσκολίες οδήγησαν στη δημιουργία μια τεχνικής καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων που είναι ευρύτερα διαδεδομένη στις περισσότερες επιχειρήσεις και χρησιμοποιεί ένα συντελεστή καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων, προκειμένου μια παραγγελία να μπορεί να κοστολογηθεί σε πραγματικό χρόνο και όχι όταν το έτος ολοκληρωθεί (Hojna, Stryckona, 2018). Ο συντελεστής αυτός αφορά ένα κλάσμα που στον αριθμητή έχει τα προϋπολογισθέντα γενικά βιομηχανικά έξοδα του έτους και στον παρονομαστή μια προϋπολογισμένη βάση με την οποία τα συνδέει, με

συνηθέστερες επιλογές τις ώρες άμεσης εργασίας και τις ώρες λειτουργίας μηχανημάτων. Συνεπώς, ο συντελεστής επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων δείχνει πόσες έμμεσες δαπάνες αναλώνονται ανά μονάδα βάσης προκειμένου να τα καταλογίσει στην εκάστοτε παραγγελία (Μπάλλας, Χέβας 2014).

Να σημειωθεί επίσης ότι ο συντελεστής καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων υπολογίζεται από τους υπευθύνους παραγωγής στην αρχή κάθε διαχειριστικής χρήσης και εφαρμόζεται σε όλες τις παραγγελίες κατά τη διάρκεια αυτής. Στο τέλος κάθε έτους, θα πρέπει το σύνολο των καταλογισμένων γενικών βιομηχανικών εξόδων να συγκριθεί με τα αντίστοιχα πραγματικά προκειμένου να γίνουν οι λογιστικές διορθώσεις υπό ή υπερκαταλογισμού.

4.2.3 Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System)

Η αυτοματοποιημένη παραγωγή συναντάται κυρίως στις μεγάλες βιομηχανίες που παράγουν τυποποιημένα προϊόντα και υπηρεσίες και εργάζονται είκοσι τέσσερις ώρες για επτά ημέρες την εβδομάδα. Πρόκειται για μια μαζική παραγωγή, η οποία χωρίζεται σε επιμέρους τμήματα παραγωγής, με συνέπεια η παραγωγική διαδικασία να εκτελείται σειριακά από όλα αυτά σε διαδοχικούς χρόνους. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι για να παραχθεί ένα προϊόν ή υπηρεσία θα πρέπει να παρέλθει από όλα τα επιμέρους τμήματα παραγωγής κατά τρόπο που δηλώνεται στο σύστημα κοστολόγησης που ακολουθείται, λαμβάνοντας από όλα ένα μέρος από τις πρώτες ύλες, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές. Προφανώς, το αγαθό ή υπηρεσία παράγεται κατά φάση σε μια παραγωγική διαδικασία που είναι συνεχής και αρκετά αυτοματοποιημένη, γεγονός που επιτρέπει τη δημιουργία οικονομιών κλίμακας. Το τελευταίο σημαίνει ότι η μαζική παραγωγή μειώνει σημαντικά το κόστος των συνιστωσών παραγωγής λόγω του μεγάλου όγκου των παραγόμενων μονάδων, προσφέροντας τη δυνατότητα να δημιουργούνται περισσότερα τεμάχια με λιγότερο κόστος (Anderson, 2012).

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι στη μαζική παραγωγή λείπει το στοιχείο της εξατομίκευσης, υπό την έννοια ότι η παραγωγή δεν μπορεί να εξειδικευτεί στις απαιτήσεις ενός πελάτη και να δημιουργήσει ένα ελαφρώς διαφοροποιημένο προϊόν ή υπηρεσία, καθώς δεν είναι διαμορφωμένο με αυτή τη δυνατότητα. Παραδείγματα αγαθών που

παράγονται αυτοματοποιημένα είναι τα αυτοκίνητα, τα αναψυκτικά, ο ρουχισμός, τα φάρμακα και άλλα (Κεχράς, 1999).

4.3 Είδη κοστολόγησης

Στα είδη κοστολόγησης εντάσσονται εκείνες οι μέθοδοι που προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής ανά σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζεται, προσδιορίζοντας ακριβώς ποια κόστη θα ενταχθούν σε αυτό όσον αφορά το σύνολο των σταθερών και μεταβλητών δαπανών των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και του γενικού κόστους περιόδου.

Βασικό κριτήριο στο ποια μέθοδος θα επιλεγεί, έχει να κάνει με τη διαχείριση των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων, εάν δηλαδή θα θεωρηθούν συνιστώσα του κόστους παραχθέντων ή θα συμπεριληφθούν στο γενικό κόστος περιόδου της επιχείρησης και όχι στην παραγωγή. Το κριτήριο αυτό έγκειται στο γεγονός ότι τα σταθερά έμμεσα έξοδα επιβαρύνουν την επιχείρηση ακόμα και όταν η παραγωγή είναι μηδενική, συνεπώς, ανάλογα με τη σημασία που έχουν αυτά σε αριθμό και αξία για κάθε εργοστάσιο, αποφασίζεται ποιο είδος κοστολόγησης θα εφαρμοστεί ανά παραγωγική διεργασία (Μπάλλας, Χέβας 2014).

4.3.1 Πλήρης κοστολόγηση (fullcosting)

Όπως γίνεται κατανοητό, στην πλήρη κοστολόγηση το κόστος παραχθέντων αποτελείται από όλα τα μεταβλητά και σταθερά του μέρη, αποτελώντας την πλέον κλασσική τεχνική κοστολόγησης διαχρονικά. Η πλήρης κοστολόγηση λαμβάνει υπόψη της όλο το κόστος των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων, σταθερών και μεταβλητών, με αποτέλεσμα το κόστος παραγωγής να συμπεριλαμβάνει όλες τις συνιστώσες κόστους. Για το λόγο αυτό, η πλήρης κοστολόγηση έχει κριθεί ως την πλέον κατάλληλη τεχνική για την αυτοματοποιημένη παραγωγή, όπου όλα τα σταθερά και μεταβλητά κόστη επιρρίπτονται με μαζικό τρόπο στην παραγωγική διεργασία, όπως για παράδειγμα συμβαίνει στις αυτοκινητοβιομηχανίες (Jasinskietal, 2015).

Αυτό που αξίζει να επισημανθεί είναι ο λογιστικός χειρισμός των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων συγκριτικά με τα άλλα είδη κοστολόγησης. Πιο αναλυτικά,

στην πλήρη κοστολόγηση το σταθερό γενικό κόστος περιόδου θεωρείται ως άμεσα συνδεδεμένο με την παραγωγική διαδικασία, καθώς θεωρείται ότι προκύπτει και οφείλεται από αυτή, παρόλο που ως αξία δεν επηρεάζεται από τις παραγόμενες μονάδες. Αυτό το παράδοξο, βασίζεται στη λογική ότι όλα τα δημιουργούμενα έσοδα μιας περιόδου πρέπει να συνδέονται με τα αντίστοιχα κόστη του ίδιου χρονικού διαστήματος, ανεξάρτητα εάν η αξία τους αυξομειώνεται ή όχι από το σύνολο των μονάδων παραγωγής, με αποτέλεσμα τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραχθέντων (Μπάλλας, Χέβας 2014).

Ένα ακόμα βασικό της πλεονέκτημα είναι το γεγονός ότι παρέχει πλήρη και κατανοητή πληροφόρηση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις δαπάνες όσο επουσιώδεις σε αξία κι αν είναι, γεγονός που παραδοσιακά οι παλαιότερες τεχνικές δεν το έκαναν. Συνεπώς, είναι αυτός ένας ακόμα λόγος που χρησιμοποιείται διαδεδομένα για την εξωτερική πληροφόρηση μέσω των οικονομικών καταστάσεων (Obara, 2014).

Θα πρέπει να επισημανθεί σε αυτό το σημείο ότι θέλει ιδιαίτερη προσοχή η πληροφόρηση που προσφέρει η πλήρης κοστολόγηση σε επίπεδο κόστους ευκαιρίας, καθώς άλλες έρευνες απέδειξαν ότι παρουσιάζει υπερεκτιμήσεις του κόστους αυτού, ενώ στην πράξη δεν υφίστανται (Gietzmann, Monahan 1996).

4.3.2 Μεταβλητή κοστολόγηση (variable costing)

Σε αντίθεση με τα παραπάνω, η μεταβλητή κοστολόγηση περιλαμβάνει στο κόστος παραχθέντων μόνο τα μεταβλητά στοιχεία κόστους και συγκεκριμένα, τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και το μεταβλητό γενικό κόστος περιόδου. Η φιλοσοφία σε αυτό το είδος κοστολόγησης βασίζεται στο γεγονός ότι τα σταθερά έξοδα παραγωγής επιβαρύνουν την επιχείρηση σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα εάν υπάρχει ή όχι παραγωγική διαδικασία. Επομένως, θεωρούνται δαπάνες που αφορούν το σύνολο της επιχείρησης και που θα πρέπει να μειώνουν τα οικονομικά αποτελέσματά της σε επίπεδο έτους. Σε αυτή τη λογική, στη μεταβλητή κοστολόγηση το κόστος παραγωγής αποτελείται μόνο από άμεσα και έμμεσα έξοδα αρκεί να μεταβάλλεται η αξία τους αναλογικά του αριθμού των παραγόμενων μονάδων (Βενιέρης et al, 2005).

Αυτό που αξίζει να σημειωθεί είναι ότι με την εφαρμογή της μεταβλητής κοστολόγησης τα αποτελέσματα χρήσης είναι μικρότερα σε αξία από ότι συμβαίνει με την πλήρη κοστολόγηση, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχουν αποθέματα ετοιμών προϊόντων

τέλους χρήσης. Αυτό συμβαίνει διότι στη μεταβλητή κοστολόγηση όλο το σταθερό κόστος παραγωγής επιβαρύνει εξ ολοκλήρου τα αποτελέσματα της περιόδου, σε αντιδιαστολή με την πλήρη, που ένα μέρος αυτού απορροφάται στο κόστος παραχθέντων του τελικού αποθέματος που έμεινε απούλητο και εμφανίζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό του ισολογισμού (Guptaetal, 2010).

Στην πράξη, η μεταβλητή κοστολόγηση δεν εφαρμόζεται διότι δεν είναι αποδεκτή ούτε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ούτε από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, παρόλο που αρκετές βιομηχανικές επιχειρήσεις τη χρησιμοποιούν για εσωτερική πληροφόρηση όσον αφορά την αξιολόγηση των στελεχών διοίκησης (Hasan, 2015).

4.3.3 Πρότυπη κοστολόγηση (standardcosting)

Η πρότυπη κοστολόγηση είναι μια τρίτη τεχνική μέτρησης του κόστους παραχθέντων η οποία βρίσκει έδαφος τα τελευταία χρόνια στα σημεία που οι προαναφερθείσες παρουσιάζουν αδυναμίες λόγω της εξαιρετικής ευκολίας στην εφαρμογή της στις βιομηχανίες τόσο των αναπτυγμένων όσο και των αναπτυσσόμενων χωρών. Πρόκειται για ένα προκαθορισμένο κόστος παραγωγής ανά συνιστώσα κόστους, το οποίο έχει προσδιοριστεί με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές του εκάστοτε αγαθού ή υπηρεσίας και στην ουσία αφορά την πρότυπη ποσότητα επί την πρότυπη τιμή που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας αυτών. Στην ουσία αφορά ένα αναμενόμενο κόστος παραγωγής που έχει υπολογιστεί ανά μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας υπό κανονικές συνθήκες αγοράς και υπό την ισχύουσα παραγωγική δυναμικότητα του εργοστασίου, το οποίο η επιχείρηση καλείται να φτάσει (De Zoysa, Herath 2007).

Για την επιτυχία αυτής της τεχνικής κοστολόγησης, θα πρέπει να γίνει πολλή καλή εκτίμηση των πρότυπων αναλώσεων πρώτων υλών, άμεσης εργασίας και γενικού κόστους παραγωγής με βάση τα ιστορικά στοιχεία της εκάστοτε βιομηχανικής επιχείρησης στην αρχή του έτους. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι οι υπεύθυνοι παραγωγής θα πρέπει να προϋπολογίσουν τα κάτωθι μεγέθη με αρκετή ακρίβεια (Βενιέρης et al, 2005):

- ↳ Πρότυπες τιμές για όλες τις συνιστώσες κόστους με βάση τα πραγματικά δεδομένα του κλάδου όπως εξελίσσονται στην παρούσα χρονική στιγμή. Οι πρότυπες τιμές αφορούν την τιμή αγοράς των άμεσων υλικών που χρησιμοποιούνται στην

παραγωγή, καθώς και του ωρομισθίου με βάση την συλλογική σύμβαση εργασίας του κλάδου.

↳ Πρότυπες ποσότητες, που απευθύνονται στον αριθμητικό προσδιορισμό των μονάδων πρώτων υλών που απαιτούνται για την παραγωγική διαδικασία και βρίσκονται σε αναλογία με τις μονάδες προϊόντος με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές. Στις πρότυπες ποσότητες περιλαμβάνονται και οι ώρες απασχόλησης των εργαζομένων στην παραγωγική διεργασία προκειμένου μια μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας να ολοκληρωθεί.

↳ Πρότυπο κόστος, που υπολογίζεται με βάση κάποιους προϋπολογισμένους σταθερούς και μεταβλητούς συντελεστές καταλογισμού του γενικού κόστους περιόδου.

Αναλογικά, σε τακτά χρονικά διαστήματα που θα κρίνει η κάθε βιομηχανία ή τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης, προσδιορίζονται και οι αποκλίσεις του πρότυπου με το πραγματικό κόστος ανά στοιχείο κόστους, προκειμένου ανά πάσα στιγμή το κόστος παραχθέντων να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Αυτή η πληροφόρηση δίνει πολλά σημαντικά στοιχεία σε θέματα ελέγχου των άμεσων και έμμεσων δαπανών, της αξιολόγησης της παραγωγικής απόδοσης και της υφιστάμενης τιμολόγησης, εάν θα πρέπει να υπάρχουν διαφοροποιήσεις στην πολιτική πωλήσεων ή όχι (Eisenberg, 2016).

Αυτό που θα πρέπει να παρατηρηθεί είναι το γεγονός ότι η ευρεία χρήση της πρότυπης κοστολόγησης από τις βιομηχανίες ακόμα και σήμερα, έχει διαφορετικές προεκτάσεις και εφαρμογές ανάμεσα στις χώρες. Για παράδειγμα, έρευνες έχουν αποδείξει ότι στη Νέα Ζηλανδία, οι βιομηχανίες αντιμετωπίζουν δυσκολίες στο διαχωρισμό των ελεγχόμενων και μη δαπανών όσον αφορά τον καθορισμό του πρότυπου κόστους τους, ενώ στο Ηνωμένο Βασίλειο η πρότυπη κοστολόγηση επαφίεται κυρίως στα ιστορικά δεδομένα του παρελθόντος κυρίως ως προς τη διάκριση σταθερών και μεταβλητών εξόδων (Guilding et al, 1998). Σε γενικές γραμμές, η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις που διαθέτουν μια τυποποιημένη γραμμή παραγωγής με διεργασίες που επαναλαμβάνονται κατά ένα αυτοματοποιημένο τρόπο, γεγονός που δεν προκαλεί μεγάλες μεταβολές στο κόστος παραχθέντων των μονάδων παραγωγής. Συνεπώς, οι πρότυπες τιμές και ποσότητες που διαμορφώνονται, έχουν καθοριστεί με εμπειρία από τα παλαιότερα χρόνια, ενώ δεν εμφανίζουν πολλές αποκλίσεις με τα πραγματικά δεδομένα παραγωγής (Βενιέρης et al, 2005).

4.4 Σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης

4.4.1 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (ABCmethod)

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αφορά μια νέα μέθοδο που εφαρμόζεται κυρίως σε εργοστάσια που παράγουν πολλούς κωδικούς προϊόντων ή υπηρεσιών με ελαφρά διαφοροποίηση μεταξύ τους. Αυτό συμβαίνει διότι η τεχνολογική εξέλιξη έχει οδηγήσει στην αυτοματοποίηση των παραγωγικών διεργασιών με αποτέλεσμα να αλλάζει σημαντικά λιγότερο ο χρόνος που οι εργάτες ασχολούνται στην παραγωγή, αλλάζοντας τη σύνθεση και την αναλογία της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε αυτή.

Με την πάροδο του χρόνου και την πολυπλοκότητα των αναγκών, κάθε εργοστάσιο αύξησε τον αριθμό των διαφορετικών ή ελαφρά διαφοροποιούμενων προϊόντων και υπηρεσιών που πρόσφερε, με αποτέλεσμα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης να μην επαρκούν ή να προσφέρουν ελλιπή ή ακόμα και λανθασμένη πληροφόρηση. Αυτό που διαπιστώθηκε στην πράξη είναι ότι αυτοί οι κωδικοί αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούσαν κάποιους από τους συντελεστές κόστους είτε επιλεκτικά είτε σε διαφορετικό βαθμό με αποτέλεσμα αυτή να είναι η αιτία διαφοροποίησής τους. Επομένως, τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης που λάμβαναν υπόψη ότι κάθε προϊόν ή υπηρεσία παράγεται με το ίδια στοιχεία κόστους, δεν μπορούσαν να διακρίνουν αυτή την εξειδίκευση (Βενιέρης et al, 2005).

Με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων λύνεται το άνω πρόβλημα. Σε αυτό το είδος κοστολόγησης, τα στοιχεία κόστους επιμερίζονται σε επιμέρους δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στην παραγωγική διαδικασία και το σύνολο των οποίων δίνει το κόστος παραχθέντων. Η εκάστοτε δραστηριότητα δηλαδή λειτουργεί ως ένα επιμέρους κέντρο κόστους που έχει το ρόλο του υπό-τμήματος στο σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας. Όσο ένα αγαθό ή υπηρεσία περνά από μια δραστηριότητα, αντλεί το κόστος παραγωγής που αυτή έχει, με συνέπεια το συνολικό κόστος παραχθέντων να προκύπτει από το σύνολο και μόνο των δραστηριοτήτων που συμμετείχαν στην παραγωγική διαδικασία (Kumar, Mahto 2013). Με αυτή την τεχνική, υπάρχει καλύτερη και πιο αποτελεσματική διαχείριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων που αντιμετωπίζονται ως άμεσες δαπάνες ανά δραστηριότητα αναφοράς γεγονός που έλειπε από τα κλασικά συστήματα κοστολόγησης (Khodadadzadeh, 2015).

Ένα ακόμη βασικό πλεονέκτημα της ABCMethod είναι το γεγονός ότι με αυτή τη σύνθεση παραγωγής μπορεί να κοστολογηθεί οποιοδήποτε τμήμα ή αντικείμενο ή κατηγορία εντός της επιχείρησης εκτός από τις παραγόμενες μονάδες όπως για παράδειγμα το κόστος των πελατών ή το κόστος λειτουργίας του κτιρίου, καθώς η παραγόμενη ποσότητα ως μονάδα μέτρησης κόστους παραγωγής αποσυνδέεται από το κόστος παραχθέντων (Μπάλλας, Χέβας 2014).

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές, πως μια παραγωγή ακόμα και αυτοματοποιημένη, δύναται να παράγει διαφοροποιημένα μεταξύ τους προϊόντα ή υπηρεσίες λαμβάνοντας υπόψη το κόστος παραγωγής από το ποιες συγκεκριμένα δραστηριότητες χρησιμοποιήθηκαν ανά περίπτωση. Για να είναι επιτυχής μια τέτοια διαδικασία και να εξάγει έγκυρη πληροφόρηση θα πρέπει να έχει σωστό και αποτελεσματικό σχεδιασμό από την αρχή, σύμφωνα με την κάτωθι μεθοδολογία (Μπάλλας, Χέβας 2014):

1. Αρχικά, θα πρέπει να γίνει καταγραφή όλων των επιμέρους δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα σε μια παραγωγική διαδικασία από τον υπεύθυνο που είναι πολύ καλός γνώστης αυτής.
2. Σε κάθε δραστηριότητα θα πρέπει να γίνει επιμέρους ανάλυση της σύνθεσης της για να διαπιστωθούν ποια κόστη παραγωγής συμπεριλαμβάνονται και σε τι βαθμό.
3. Στην συνέχεια, ακολουθεί η ομαδοποίηση των δραστηριοτήτων ώστε να διαμορφωθούν τα κέντρα κόστους.
4. Για κάθε κέντρο κόστους, ορίζεται επακριβώς το κόστος παραγωγής που περιλαμβάνει.
5. Ακολουθεί ο προσδιορισμός των οδηγών κόστους, δηλαδή εκείνου του στοιχείου που θα λειτουργήσει ως «γέφυρα» μεταξύ της παραγωγικής διαδικασίας και του αγαθού ή υπηρεσία που παράγεται. Για παράδειγμα, εάν το κέντρο κόστους είναι η λήψη παραγγελιών, ως οδηγός κόστους θα είναι ο αριθμός των παραγγελιών που ελήφθησαν για μια συγκεκριμένη περίοδο.
6. Τελευταίο βήμα είναι ο καθορισμός του συντελεστή βαρύτητας ανά οδηγό κόστους, προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος παραχθέντων.

Σε κάθε περίπτωση, έρευνες έδειξαν ότι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων προσφέρει πιο σαφή, πλήρη και κατανοητή πληροφόρηση για τη διοίκηση ώστε να επιτυγχάνεται πιο αποτελεσματικό μάνατζμεντ. Παρ' όλα αυτά όμως, λόγω του κόστους

αλλαγής από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στην ABCMethod και των τεχνικών πολύπλοκων προβλημάτων που δημιουργούνται από τη στιγμή που απαιτείται αλλαγή του τρόπου οργάνωσης της παραγωγής, τη σημερινή εποχή ελάχιστα εργοστάσια ανά τον κόσμο τη χρησιμοποιούν (Durana, 2019).

4.4.2 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στον τομέα παροχής υπηρεσιών

Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα του κλάδου παροχής υπηρεσιών είναι η κυριαρχία στο κόστος των προϊόντων του, των δαπανών προσωπικού. Το ίδιο συμβαίνει και με το κόστος των λοιπών, πέραν της παραγωγικής, λειτουργιών των επιχειρήσεων του κλάδου, όπως είναι η λειτουργίες Διοίκησης, πωλήσεων και ερευνών και ανάπτυξης. Άλλο επίσης γνώρισμα ή ιδιομορφία του κλάδου είναι η ύπαρξη και λειτουργία, στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας, πολλών βοηθητικών ή υποστηρικτικών τμημάτων ή υπηρεσιών, τα οποία παράγουν έργο απορροφημένο από τα κύρια παραγωγικά τμήματα και τις παραγόμενες σ' αυτά υπηρεσίες. Στις ιδιομορφίες του κλάδου παροχής υπηρεσιών πρέπει να αναφερθεί η μεγάλη ανομοιομορφία των προϊόντων των διαφόρων υποκλάδων όπως τα τραπεζικά προϊόντα, τα προϊόντα λογισμικού, τα τουριστικά προϊόντα, τα προϊόντα των μεταφορικών επιχειρήσεων, τα προϊόντα των ελεγκτικών και λογιστικών μονάδων, της εκπαίδευσης, των δραστηριοτήτων ερευνητικών προγραμμάτων κ.λπ. Η ανομοιομορφία των παραγομένων-προσφερόμενων προϊόντων-υπηρεσιών δημιουργεί πρόσθετες δυσκολίες κοστολόγησης τους και κοστολογικής οργάνωσης των αντιστοίχων επιχειρήσεων. Σε αντίθεση με τον κλάδο της μεταποίησης όπου τα προϊόντα των διαφόρων υποκλάδων, οποιαδήποτε ποικιλία και αν εμφανίζουν, ακολουθούν την ίδια διαδικασία κοστολόγησης, εμφανίζουν την ίδια δομή κόστους και παρουσιάζουν ίδια μορφή κοστολογικής οργάνωσης των μονάδων του κλάδου, οι παραγόμενες υπηρεσίες, από τους διάφορους υποκλάδους, σε τίποτα δεν μοιάζουν μεταξύ τους ως προς τη δομή του κόστους, τη διαδικασία προσδιορισμού του και την κοστολογική οργάνωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. (Τήλιος Β. Διοικητική Λογιστική, έκδ. 1998)

4.4.3 Τα στοιχεία κόστους των παραγομένων-παρεχομένων υπηρεσιών

Το κόστος των παραγομένων-προσφερόμενων υπηρεσιών χαρακτηρίζεται από την πλήρη σχεδόν απουσία άμεσων υλικών ή πρώτων υλών στη διαμόρφωση του. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από όλα τα άλλα είδη δαπανών όπως: Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές και έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι-τέλη, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις

παγίων και προβλέψεις εκμεταλλεύσεως. Δεδομένου, όμως, ότι αποκλειστικός σκοπός εφαρμογής του συστήματος ABM είναι ο προσδιορισμός ακριβούς κόστους των παραγομένων-προσφερόμενων υπηρεσιών, και αυτό επιτυγχάνεται με την ενίσχυση του τμήματος του αμέσου κόστους, στο σύνολο του κόστους της υπηρεσίας, η παρακολούθηση της απασχόλησης του προσωπικού κατά έργο ή υπηρεσία αποκτά ιδιαίτερη σημασία, δεδομένου ότι η δαπάνη αυτή αντιπροσωπεύει το μοναδικό σχεδόν άμεσο στοιχείο του κόστους των υπηρεσιών. Η ενίσχυση του τμήματος αυτού του κόστους των παραγομένων υπηρεσιών και με άλλα είδη δαπανών -πέραν της αμέσου εργασίας- πρέπει να είναι μόνιμος στόχος και φροντίδα του συστήματος κοστολογικής οργάνωσης των επιχειρήσεων του κλάδου. Οι δυσχέρειες ωστόσο ανακύπτουν όταν πρόκειται να επιβαρύνουμε το κόστος παραγωγής της υπηρεσίας με αναλογία εμμέσου κόστους, ή αλλιώς με τον καταλογισμό στο κόστος των υπηρεσιών, των δαπανών των υποστηρικτικών τμημάτων. Οποιοδήποτε κριτήριο ή βάση καταλογισμού και αν χρησιμοποιήσουμε δεν θα αποφύγουμε την αυθαιρεσία σε μεγαλύτερο ή σε μικρότερο βαθμό (Σακκέλης Ε. Κοστολόγηση, έκδ. 1992).

4.5 Παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης στον τομέα της υγείας

Ένας οργανισμός που παράγει ένα ενιαίο αγαθό η μία υπηρεσία συνήθως έχει ελάχιστες δυσκολίες στον υπολογισμό του κόστους κάθε μονάδας. Αντίθετα οργανισμοί όπως αυτοί της παροχής Υγειονομικής περίθαλψης που παράγουν ποικιλία υπηρεσιών που η καθεμία απαιτεί διαφορετικό συνδυασμό ποσοτήτων γης εργασίας και κεφαλαίου έχουν ένα πιο δύσκολο έργο για τον προσδιορισμό του κόστους κάθε μονάδας παρεχόμενης υπηρεσίας (Young 2014, Tsitsakis C. Karasavoglou A. Elefteriadou G., 2013)

Τα νοσηλευτικά ιδρύματα βάσει της οργάνωσης τους και προκειμένου για την παροχή των υπηρεσιών περιλαμβάνουν λειτουργικά η κυρία τμήματα και βοηθητικά τμήματα ή τμήματα υπηρεσιών και υποστήριξης. Οι κύριοι στόχοι των οργανισμών και η παροχή των υπηρεσιών υγείας επιτυγχάνονται στα κύρια τμήματα όπως για παράδειγμα είναι τα εξωτερικά ιατρεία, η χειρουργική, η παθολογική, η παιδιατρική κλινική, ενός νοσοκομείου ενώ τα τμήματα υπηρεσιών είναι αυτά που υποστηρίζουν τα λειτουργικά τμήματα όπως για παράδειγμα η φαρμακευτική υπηρεσία, το μικροβιολογικό τμήμα, το τμήμα προμηθειών κ.λ.π.

4.5.1 Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System)

Ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις που όλες οι μονάδες παραγωγής (προϊόντα ή υπηρεσίες) είναι ομοιογενείς όπως σε μία γραμμή συνεχούς παραγωγής. Όλα τα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή για μία δεδομένη λογιστική περίοδο υπολογίζονται και στη συνέχεια διαιρούνται με το συνολικό αριθμό μονάδων παραγωγής. Έτσι για κάθε μονάδα προϊόντος υπολογίζεται ένα μέσο κόστος ανά μονάδα.

Αυτός ο τύπος κοστολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οργανισμούς που παρέχουν σχεδόν ταυτόσημα αποτελέσματα η χαρακτηρίζονται από επαναλαμβανόμενες λειτουργίες διαδικασίες. Για τον υπολογισμό του μοναδιαίου κόστους των υπηρεσιών το συνολικό κόστος παροχής υπηρεσιών πρέπει να διαιρείται με τον αριθμό των παρεχόμενων υπηρεσιών.(Lucey 2002)

Επίσης χρησιμοποιείται συχνά σε περιπτώσεις όπου η μονάδα υπηρεσίας είναι το αποτέλεσμα μιας διαδικασίας που περιλαμβάνει πολλές εισροές από διαφορετικά τμήματα και ακολουθεί μία σειρά διαδοχικών διαδικασιών. Οι υπηρεσίες χωρίζονται σε διαδοχικά στάδια φάσης και το κόστος κάθε φάσης υπολογίζεται χωριστά. Το μοναδιαίο κόστος κάθε υπηρεσίας είναι το συνολικό άθροισμα του κόστους όλων των σταδίων.(Mogyorosy and Smith, 2005)

Αυτός ο τύπος κοστολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κοστολόγηση διαφόρων υπηρεσιών Υγειονομικής περίθαλψης για παράδειγμα αν σε μία μονάδα αιμοκάθαρσης το μοναδικό προϊόν του Τμήματος είναι μία πανομοιότυπη θεραπεία αιμοκάθαρσης το κόστος ανά θεραπεία μπορεί απλά να υπολογιστεί διαιρώντας το συνολικό κόστος με το συνολικό αριθμό θεραπειών. Επίσης το σύστημα κοστολόγησης διαδικασιών μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε τμήματα νοσοκομείων που παράγουν παρόμοια αποτελέσματα όπως για παράδειγμα είναι το μικροβιολογικό ή το ακτινολογικό τμήμα (Young, 2014).

4.5.2 Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System)

Ένα σύστημα κοστολόγησης έργου παραγγελίας μπορεί να εφαρμοστεί όταν η μονάδα προϊόντος η υπηρεσίας είναι μοναδική παράγεται κατά παρτίδες και κάθε παρτίδα είναι μοναδική (Young, 2014). Χρησιμοποιείται εκτεταμένα σε κλάδους παροχής

υπηρεσιών όπως είναι τα νοσοκομεία καθώς ακόμα και ασθενείς με την ίδια νόσο διαφοροποιούνται ως προς την κατανάλωση των πόρων που απαιτείται για τη θεραπεία τους (Garrison and Noreen, 2003).

Για την ολοκλήρωση του στόχου του, το σύστημα κοστολόγησης έργου παραγγελίας χρησιμοποιεί για κάθε περίπτωση ασθενούς ένα διαφορετικό αρχείο κόστους. Σε κάθε αρχείο καταχωρούνται αναλυτικά τα στοιχεία κόστους που σχετίζονται με τη θεραπεία του ασθενή προκειμένου να υπολογιστεί τελικά το κόστος θεραπείας.

Σε αντίθεση με τη μονάδα αιμοκάθαρσης σε ένα ακτινοδιαγνωστικό τμήμα που παράγει έναν ετερογενή συνδυασμό αποτελεσμάτων όπως ακτινογραφίες θώρακα, ακτίνες αρθρώσεων, μαγνητικές τομογραφίες, αξονικές τομογραφίες κ.ο.κ, το μέσο κόστος ανά μονάδα προϊόντος θα παρείχε ανακριβείς πληροφορίες. Όσον αφορά το κόστος των τελικών υπηρεσιών και την τιμολόγηση τους σε αυτή την περίπτωση ένα σύστημα έργου παραγγελίας θα ήταν πιο κατάλληλο.

Εφαρμόζοντας τη μέθοδο κοστολόγησης κατά παραγγελία τα στελέχη της διοίκησης ενός νοσοκομείου μπορούν να καθορίσουν εάν για παράδειγμα το συνολικό κόστος του τμήματος επειγόντων περιστατικών ήταν μεγαλύτερο ή μικρότερο σε σχέση με την αποζημίωση που έλαβε το νοσοκομείο για την περίθαλψη και θεραπεία του ασθενή. Κατά αυτόν τον τρόπο θα μπορούσε να καθορίσει τα χαρακτηριστικά εκείνων των επισκέψεων που δημιουργούν κέρδος και εκείνων που δημιουργούν ζημιά.

Ωστόσο στα συστήματα κοστολόγησης έργου παραγγελίας ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους παραγωγής στις παραγόμενες υπηρεσίες αποδεικνύεται δύσκολος στην πράξη, διότι αποτελεί μη άμεσο κόστος και είναι δύσκολο να συνδεθούν τα στοιχεία του κόστους σε μία συγκεκριμένη υπηρεσία. Για παράδειγμα το προσωπικό που προγραμματίζει τις διαδικασίες σε ένα τμήμα που ασχολείται με τις ιατροφαρμακευτικές προμήθειες των τμημάτων ή με την αποστείρωση στο χειρουργείο καθώς και οι δαπάνες νερού και ηλεκτρικού ρεύματος, τα έξοδα διοικήσεως, οι αποσβέσεις αποτελούν στοιχεία έμμεσου κόστους που είναι δύσκολο να καταλογιστούν απευθείας σε κάποια υπηρεσία. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος χρησιμοποιείται συνήθως ένας προκαθορισμένος δείκτης επιμερισμού του έμμεσου κόστους με κάποια κατάλληλη βάση μερισμού (Garrison and Noreen, 2003).

4.5.3 Σύστημα Κοστολόγησης βάση της αναλογίας κόστους προς χρεώσεις (Ratio of costs to charges)

Για να αντιμετωπίσουν τις δυσκολίες που ανακύπτουν σε σχέση με τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους αλλά και για την προσαρμογή των χρεώσεων του στους ασθενείς πολλά νοσοκομεία χρησιμοποίησαν τη μέθοδο αναλογίας κόστους προς χρεώσεις (Shwartz, Young and Siegrist, 1995) η οποία υπολογίζει το κόστος μιας διαδικασίας μέσω της τιμής με την οποία χρεώνεται ο ασθενής για την παροχή των υπηρεσιών.

Αρχικά υπολογίζεται το πλήρες κόστος του κυρίου τμήματος για ένα έτος και στη συνέχεια το σύνολο των χρεώσεων του ίδιου τμήματος στην ίδια περίοδο. Ο δείκτης αναλογίας κόστους προς χρεώσεις (RCC) είναι ο λόγος του συνολικού κόστους προς τις συνολικές χρεώσεις. Το κόστος υπηρεσίας κάθε κέντρου κόστους υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας το δείκτη RCC με το πόσο χρεώσεως της παρεχόμενης υπηρεσίας (Young, 2014).

Παρόλο που η προσέγγιση αυτή παρέχει εύλογα ακριβείς πληροφορίες κόστους για ένα μίγμα προϊόντων μπορεί να είναι εξαιρετικά παραπλανητική για ένα προϊόν ή μία υπηρεσία ξεχωριστά. Έρευνες έχουν δείξει ότι η προσέγγιση του RCC για τον προσδιορισμό του κόστους ενός νοσοκομείου είναι περίπου 95% ακριβής στο επίπεδο της γραμμής παραγωγής και περίπου 85% ακριβής όσον αφορά τα DRGs (Shwartz, Young and Siegrist, 1995).

Όμως σε επίπεδο προϊόντος ή υπηρεσίας που παρέχεται από κάποιο κύριο τμήμα νοσοκομείου η ακρίβεια της είναι αμφισβητήσιμη και τα αποτελέσματα της αναξιόπιστα (Shwartz, Young and Siegrist, 1995).

Με βάση κάποιες συγκριτικές μετρήσεις που έχουν γίνει τα αποτελέσματα κόστους με τη μέθοδο RCC φαίνεται να είναι διαφορετικά από το πραγματικό κόστος μίας παρεχόμενης υπηρεσίας και αυτό διότι το κάθε νοσοκομείο εφαρμόζει διαφορετική πολιτική και χρησιμοποιεί διαφορετικούς συντελεστές για να καλύψει το έμμεσο κόστος. ΓΒΕ ώστε να πετύχει κέρδη.

Γενικά η χρήση των RCC παράγει παραπλανητικές πληροφορίες σχετικά με το πραγματικό κόστος ως εκ τούτου δεν είναι χρήσιμη για τον προσδιορισμό του κόστους των υπηρεσιών που παρέχονται σε έναν ασθενή (Young, 2014).

4.6 Σύγχρονα συστήματα Κοστολόγησης στον τομέα της υγείας

Ο προσανατολισμός της διαδικασίας στην υγειονομική περίθαλψη αποτελεί βασικό παράγοντα στην προσπάθεια βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του κόστους και των ιατρικών αποτελεσμάτων οι μεθοδολογίες και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι απαραίτητες για τη σύνδεση των σχετικών δεδομένων κλινικών αποτελεσμάτων και των δεδομένων διοικητικού κόστους με τη διαδικασία υγειονομικής περίθαλψης (Ridderstolpe et al., 2002).

Οι συμβατικές μεθοδολογίες ωστόσο δεν παρέχουν πληροφορίες σχετικά με το κόστος των δραστηριοτήτων που εκτελούνται για την κάλυψη των αναγκών των ασθενών. Δεδομένου ότι η απόδοση αυτών των δραστηριοτήτων προκαλεί (ή όχι) βελτίωση της ποιότητας και των δαπανών που προκύπτουν τα στελέχη χρειάζονται αξιόπιστες πληροφορίες για να εξασφαλίσουν τη βιωσιμότητα των οργανώσεών τους (Aird, 1996).

4.6.1 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες στον τομέα της υγείας(ABC)

Οι οργανισμοί παροχής υπηρεσιών υγείας είναι ιδανικοί υποψήφιοι για την ABC πολύ περισσότερο και από τις παραγωγικές και αυτό γιατί το μεγαλύτερο μέρος του κόστους σε αυτού του είδους τις οργανώσεις είναι έμμεσο κόστος (Cooper & Kaplan 1999).

Η ABC βασίζεται στο πρωτότυπο ότι οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και οι υπηρεσίες ή τα προϊόντα είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Επομένως η κατανάλωση πόρων οποιασδήποτε δραστηριότητας μπορεί να μετρηθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια και να πραγματοποιηθεί μία πιο ακριβής εκτίμηση του κόστους.

Μία δραστηριότητα είναι το σύνολο των πόρων οι οποίοι συνδυάζονται για την εκτέλεση μιας υπηρεσίας. Στόχος της ABC είναι να προσδιορίσει το συνολικό κόστος των δραστηριοτήτων που εκτελέστηκαν και αφορούσαν τη φροντίδα ενός ασθενή. Το κόστος δραστηριότητας περιλαμβάνει το κόστος των αναλώσιμων, το κόστος της φαρμακευτικής αγωγής, το κόστος του προσωπικού, το κόστος του εξοπλισμού και το κόστος των νοσοκομειακών υποδομών (Negrini et al., 2004).

Ένα σύστημα κοστολόγησης βάση δραστηριοτήτων εντοπίζει τις δράσεις αυτές που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας υπηρεσίας και που αποτελεί το αντικείμενο

κόστους. Το επόμενο βήμα είναι ο υπολογισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας και η ανάθεση του κόστους στα αντικείμενα κόστους (Young, 2014).

Η ακρίβεια των αποτελεσμάτων της σχετικά με τα στοιχεία κόστους παρέχει τη δυνατότητα στα Διοικητικά στελέχη των οργανισμών υγείας να αναπτύξουν στρατηγικό σχεδιασμό και να συγκρατήσουν το κόστος με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα (Udpa, 1996).

Στην κοστολόγηση βάση των δραστηριοτήτων αρχικά το κόστος συσσωρεύεται στις δραστηριότητες που διεξάγονται προκειμένου να παραχθούν οι απαιτούμενες υπηρεσίες και οι οποίες καταναλώνουν πόρους. Στη συνέχεια το κόστος αυτό κατανέμεται σε προϊόντα που χρησιμοποιούν οι ασθενείς με βάση τις δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή της θεραπείας τους (Chan, 1993).

Η ABC με την ακρίβεια των δεδομένων κόστους καθώς και της αναλυτικής παρουσίασης των διαδικασιών του προσφέρει μπορεί να συμβάλλει στην ανάπτυξη των προτύπων πρωτοκόλλων θεραπείας, αλλά και να προσδιορίσει αν μία συγκεκριμένη θεραπεία επηρεάζει θετικά το τελικό αποτέλεσμα του οργανισμού ή θα πρέπει να ληφθούν διορθωτικά μέτρα για τη μείωση του κόστους (Chan, 1993, Aird, 1996).

Η αποδοτικότητα και ο έλεγχος του κόστους σε μονάδες υγείας αποτέλεσαν προτεραιότητα με την εισαγωγή αρχικά στις ΗΠΑ το 1983 μιας νέας μεθόδου αποζημίωσης των παροχών υπηρεσιών υγείας της προοπτικής μεθόδου πληρωμής βάσει των DRGs (Fetter and Freeman, 1986). Η αναδρομική μέθοδος αποζημίωσης που είχε καθιερωθεί πριν την είσοδο των DRGs βάσει των ημερών νοσηλείας δεν προωθούσε την αποδοτικότητα (Cinquini et al., 2009). Οι ασφαλιστικοί φορείς ή η κυβέρνηση αποζημιώνουν πλέον τα νοσοκομεία βάσει της προκαθορισμένης τιμής που ορίζεται για κάθε κατηγορία DRG χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό κόστος και η πραγματική κατανάλωση πόρων. Η εισαγωγή αυτής της μεθόδου αλλάζει σημαντικά την αντίληψη των διοικήσεων των νοσοκομειακών ιδρυμάτων όσον αφορά το κόστος των υπηρεσιών (Evans, Hwang and Nagarajan, 1997, Tan et also., 2011). Έτσι οι οργανισμοί Υγειονομικής περίθαλψης άρχισαν να αναζητούν πιο εξελιγμένες προσεγγίσεις για την διαχείριση των προϋπολογισμών τους (Kerschener and Rooney, 1987).

Κεφάλαιο 5ο Μελέτη Περίπτωσης : Το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ιωαννίνων

Το ελληνικό σύστημα υγείας αντιμετωπίζει πολλά ζητήματα σχετικά με την κοστολόγηση των υπηρεσιών του στην προσπάθεια να μην μειωθεί ιδιαίτερα η ποιότητα των παρεχόμενων ιατρικών και νοσηλευτικών υπηρεσιών, ειδικά από την περίοδο της οικονομικής κρίσης και έως πρόσφατα. Για τον λόγο αυτό, παρουσιάζει ξεχωριστό ενδιαφέρον η πρακτική μέθοδος υπολογισμού του κόστους των υπηρεσιών υγείας σε ένα πανεπιστημιακό νοσοκομείο τριτοβάθμιας περίθαλψης όπως αυτό της πόλης των Ιωαννίνων.

5.1 Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ιωαννίνων



Πηγή: <http://www.uhi.gr>

Το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ιωαννίνων (ΠΓΝΙ) ξεκίνησε να λειτουργεί από το 1989 με το Π.Δ. 391/86 (ΦΕΚ 174/Α/86) και αποτελεί Νομικό Πρόσωπο

Δημοσίου Δικαίου. Ανήκει στην 6η ΥΠΕ και ο σκοπός ίδρυσής του είναι να παρέχει τριτοβάθμια φροντίδα περίθαλψης του πληθυσμού, που γεωγραφικά καλύπτει την περιφέρεια της Ηπείρου, των Ιονίων νησιών αλλά και γενικότερα την ευρύτερη περιοχή της βορειοδυτικής Ελλάδας. Παράλληλα ως Πανεπιστημιακό, αποτελεί μαζί με την Ιατρική Σχολή του Πανεπιστημίου Ιωαννίνων το βασικό μηχανισμό εκπαίδευσης των επαγγελματιών υγείας της περιοχής

Επεκτείνεται σε ένα κτιριακό συγκρότημα που ξεπερνά τα 80.000 τμ και διαθέτει ικανοποιητικές υποδομές, που μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν :

- 47 κλινικά Τμήματα με 845 κλίνες
- 20 Χειρουργικές Αίθουσες
- 167 Τακτικά Εξωτερικά Ιατρεία
- 7 Ιατρεία εκτάκτων περιστατικών στο ΤΕΠ & 1 Ιατρείο Παιδιατρικό ΤΕΠ
- 100 Ιατρεία Ολοήμερης λειτουργίας (Απογευματινά)
- 2 Αιμοδυναμικά Τμήματα
- 4 Ειδικές Μονάδες (ΜΕΘ, ΜΕΠΚ, ΜΤΝ & Μονάδα Περιτοναϊκής)
- Πλήρη Εργαστηριακό Τομέα που περιλαμβάνει :
 1. Ακτινοδιαγνωστικό Τμήμα με 6 Μονάδες (CT, CT-ΤΕΠ, CR, MR, US, MG)
 2. Βιοχημικό
 3. Αιματολογικό
 4. Μικροβιολογικό
 5. Παθολογοανατομικό
 6. Κυτταρολογικό
 7. Αιμοδοσία
 8. Πυρηνική Ιατρική
 9. Ιατρική Γενετική

Το Νοσοκομείο μέχρι το 2003 είχε 698 αναπτυγμένες κλίνες. Έπειτα αυξήθηκαν σε 783 και από το 2005 μέχρι και το 2012 είχε 882 αναπτυγμένες κλίνες. Στον αριθμό αυτό συμπεριλαμβάνονται και οι κλίνες της Μονάδας Μετεγχειρητικής Ανάνηψης, καθώς και οι κλίνες ημερήσιας νοσηλείας του ΤΕΠ. Από το 2013 μέχρι το 2018, ο αριθμός των κλινών του Νοσοκομείου μειώθηκε σε 760 κλίνες, με βάση τον νέο Οργανισμό του Νοσοκομείου (ΦΕΚ 1243/Β/2012). Από αυτές όμως ήταν ανεπτυγμένες οι 756 κλίνες (Απόφαση Δ.Σ. 22/30-6-2015 (Θ.2) αφού δεν λειτουργούσαν 4 κλίνες του Ψυχιατρικού Τομέα.

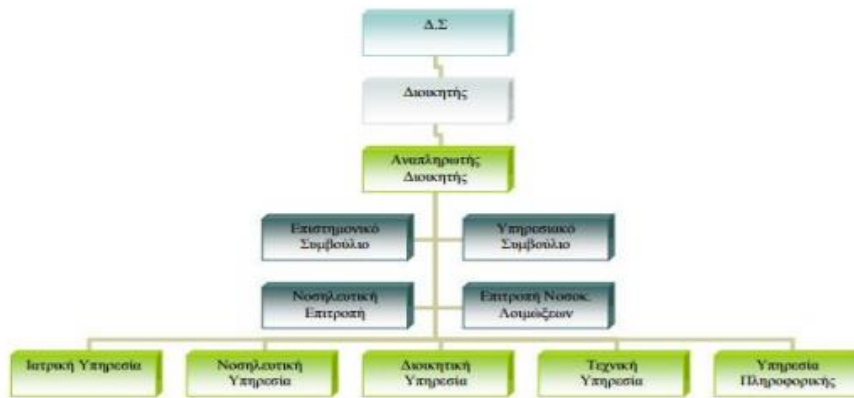
Το 2019, με την ολοκλήρωση της κατασκευής και έναρξης λειτουργίας του νέου 5όροφου 4ου κτιρίου Νοσηλευτικών Μονάδων & Χειρουργείων, προστέθηκαν άλλες 85 κλίνες και ο συνολικός αριθμός των ανεπτυγμένων κλινών είναι 845.

Στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού το Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο Ιωαννίνων έχει πιστοποιηθεί με το ISO 9000/2001

Το νοσοκομείο ως παραγωγική και οικονομική μονάδα, ανήκει στις μεγάλες επιχειρησιακές μονάδες του τριτογενή τομέα της οικονομίας απασχολώντας πάνω από 2000 εργαζόμενους διαφορετικών ειδικοτήτων. Η παραγωγική του λειτουργία και ο στόχος του πραγματοποιείται με την αξιοποίηση και τον κατάλληλο συνδυασμό του ανθρώπινου δυναμικού του – το οποίο το καθιστά ως μια από τις σημαντικότερες μονάδες παροχής υγείας με διεθνή αναγνώριση και φήμη – καθώς και με τη συνεχή επένδυση σε σύγχρονη τεχνολογία. (<http://www.uhi.gr/>)

Στα πλαίσια της παραγωγικής του διαδικασίας αναπτύσσει οικονομικές, διοικητικές, θεσμικές και άλλες λειτουργίες, ακολουθώντας με την ευρεία έννοια του όρου τις αρχές μιας επιχείρησης, η οποία για να λειτουργήσει απαιτεί καταμερισμό των εργασιών σε επιμέρους τομείς, σχεδιασμό και προγραμματισμό των δραστηριοτήτων, καθορισμό αρμοδιοτήτων και τομέων ευθύνης και λήψη αποφάσεων βασισμένη σε ιεραρχική διοικητική δομή. (<http://www.uhi.gr/>)

Το ΠΓΝΙ διοικείται από τον Διοικητή και το Διοικητικό Συμβούλιο, ενώ η διοικητική του διάρθρωση περιλαμβάνει πέντε διευθύνσεις – υπηρεσίες όπως φαίνεται και στο οργανόγραμμα του παρακάτω σχήματος. Κάθε υπηρεσία αποτελείται από επιμέρους τμήματα ή αυτοτελή γραφεία, ενώ η Ιατρική υπηρεσία αποτελείται από τομείς, καθένας από τους οποίους περιλαμβάνει κλινικές, εργαστήρια ή επιμέρους τμήματα.



Γράφημα : *Οργανωτική Δομή του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου Ιωαννίνων.*

Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Οι τομείς της ιατρικής υπηρεσίας είναι:

A) Παθολογικός,

B) Χειρουργικός,

Γ) Εργαστηριακός,

Δ) Ψυχιατρικός

E) Τομέας Κοινωνικής Ιατρικής

Από τα στοιχεία που προκύπτουν από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του Νοσοκομείου, κατά το έτος 2021 στο Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο Ιωαννίνων εξυπηρετήθηκαν 340.068 ασθενείς, έναντι 322.527 ασθενών το 2020 (αύξηση 5,44%)

Από το παραπάνω σύνολο των εξυπηρετηθέντων ασθενών, το 21,41% αφορά νοσηλεύόμενους ασθενείς σε κλινικά Τμήματα του Νοσοκομείου.

ΤΜΗΜΑ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ	2020	2021	Μεταβολή % 2020-2021	Μεταβολή % 2011-2021	2021 Ποσοστό συμμετοχής
Νοσηλευθέντες σε κλινικές	51.726	72.819	40,78%	14,86%	21,41%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Ε.Θ.	298	485	62,75%	42,65%	0,14%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Ε.Π.Κ.	922	1.860	101,74%	160,50%	0,55%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Τ.Ν.	784	657	-16,20%	-12,17%	0,19%
Εξετασθέντες σε Τακτικά Εξωτερικά Ιατρεία	202.776	191.904	-5,36%	19,58%	56,43%
Εξετασθέντες σε έκτακτα περιστατικά (ΤΕΠ & Ιατρεία Εκτάκτων)	47.676	52.579	10,28%	49,04%	15,46%
Εξετασθέντες σε Απογευματινά Ε.Ι.	18.345	19.764	7,74%	18,89%	5,81%
Σύνολο ασθενών που εξυπηρετήθηκαν από το Νοσοκομείο ετησίως	322.527	340.068	5,44%	22,51%	100,00%

Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Κίνηση κλινικών τμημάτων

Α/Α	ΤΜΗΜΑ - ΜΟΝΑΔΑ - ΚΛΙΝΙΚΗ	WARD	ΣΥΝΟΛΟ 2021				
			ΚΛΙΝΕΣ	ΑΣΘΕΝ	ΗΜ.ΝΟΣ.	%	ΜΔΝ
1	Α ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-3	18	1475	6718	102,25	4,55
2	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.1	B-0	20	513	3804	52,11	7,42
3	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.2	A-0	16	311	2418	41,40	7,77
4	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.3	A-2	19	166	1206	17,39	7,27
5	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.4	A-4	24	52	359	4,10	6,90
6	ΝΕΦΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	B-1	11	1255	2632	65,55	2,10
7	ΜΟΝΑΔΑ ΠΕΡΙΤΟΝΑΪΚΗΣ ΚΑΘΑΡΣΗΣ	B-1	2	631	447	61,23	0,71
8	ΜΟΝΑΔΑ ΤΕΧΝΗΤΟΥ ΝΕΦΡΟΥ	N-1	9	657	5974	79,78	1,00
9	ΜΟΝΑΔΑ ΠΛΑΣΜΑΦΑΙΡΕΣΗΣ ΝΕΦΡΟΛΟΓΙΑΣ	N-1		69			
10	ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-2	11	3252	4263	106,18	1,31
11	ΜΟΝΑΔΑ ΕΝΔΟΣΚΟΠΗΣΕΩΝ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΑΣ	B-0	4	2609	1898	130,00	0,73

12	ΡΕΥΜΑΤΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-4	9	2584	2961	90,14	1,15
13	ΔΕΡΜΑΤΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-4	9	738	1588	48,34	2,15
14	ΝΕΥΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-4	22	2742	6586	82,02	2,40
ΣΥΝΟΛΟ Α ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			174	17054	40854	64,33	2,40
15	ΝΕΟΓΛΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ ΜΑΦ	K-1	14	143	680	13,31	4,76
15	ΜΟΝΑΔΑ ΕΝΤΑΤΙΚΗΣ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ ΝΕΟΓΝΩΝ	K-1	10	371	3793	103,92	10,22
16	ΠΑΙΔΙΑΤΡΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-0	18	2577	4138	62,98	1,61
17	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ ΠΑΙΔΩΝ	A-0	10	259	431	11,81	1,66
18	Β ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-3	28	1633	6677	65,33	4,09
19	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΗΣ ΑΝΑΙΜΙΑΣ	B-3	8	2569	1778	60,89	0,69
20	ΑΙΜΑΤΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	B-3	28	2654	7943	77,72	2,99
21	ΕΝΔΟΚΡΙΝΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-2	4	270	357	24,45	1,32
22	ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-2	32	1101	6422	54,98	5,83
23	Α ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-1 / Δ-1	24	2893	7290	83,22	2,52
24	Β ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-1 / Δ-1	24	3067	7370	84,13	2,40
25	ΜΟΝΑΔΑ ΣΤΕΦΑΝΙΑΙΩΝ (ΜΕΠΚ)	K-1 / Δ-1	8	1860	4140	141,78	2,23
26	ΟΓΚΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	B-3	24	1183	6673	76,18	5,64
27	ΟΓΚΟΛΟΓΙΚΗ ΗΜΕΡΗΣΙΑΣ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ	B-0	20	13844	10727	146,95	0,77
28	ΚΛΙΝΙΚΗ ΑΚΤΙΝΟΘΕΡΑΠΕΙΑΣ	E-1	6	55	462	21,10	8,40
29	ΜΟΝΑΔΑ ΒΡΑΧΥΘΕΡΑΠΕΙΑΣ ΑΚΤΙΝΟΘΕΡΑΠΕΙΑΣ	B-0					
30	ΜΟΝΑΔΑ ΙΩΔΟΘΕΡΑΠΕΙΑΣ ΠΥΡΗΝΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ	B-0	3	139	145	13,24	1,04
ΣΥΝΟΛΟ Β ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			261	34618	69026	72,46	1,99
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			435	51672	109880	69,20	2,13
31	ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-3	48	2679	12302	70,22	4,59
32	ΜΟΝΑΔΑ ΑΓΓΕΙΩΝ	Γ-3	6	2	1	0,05	0,00
33	ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΙΔΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ	Δ-3	5			0,00	0,00
34	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΑΜΟΣΧΕΥΣΕΩΝ	Γ-3	1			0,00	0,00
35	ΚΛΙΝΙΚΗ ΘΩΡΑΚΟΣ / ΚΑΡΔΙΑΣ	Γ-2	18	258	2323	35,36	9,00
36	ΜΟΝΑΔΑ ΚΑΡΔΙΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ	Γ-2	4	151	278	19,04	1,84
37	ΟΥΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	B-3	31	4185	7116	62,89	1,70
38	ΜΑΙΕΥΤΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	A-1	46	2902	9692	57,72	3,34
39	ΓΥΝΑΙΚΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	B-1	28	1010	3543	34,67	3,51
ΣΥΝΟΛΟ Α ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			187	11187	35255	51,65	3,15
40	ΝΕΥΡΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-4	26	508	3562	37,53	7,01
41	ΚΛΙΝΙΚΗ ΠΛΑΣΤΙΚΗΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ	Δ-3	9	1085	1198	36,47	1,10
42	ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-2 / Δ-2	48	1700	6780	38,70	3,99

43	ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΙΔΟΟΡΘΟΠΑΙΔΙΚΗΣ	Δ-2	7	42	100	3,91	2,38
44	ΟΦΘΑΛΜΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-4 / Δ-4	35	4636	5270	41,25	1,14
45	Ω. Ρ. Λ. ΚΛΙΝΙΚΗ	Β-2	20	986	2888	39,56	2,93
46	ΚΛΙΝΙΚΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ & ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	ΦΙΑ	12	208	2208	50,41	10,62
ΣΥΝΟΛΟ Β ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			157	9165	22006	38,40	2,40
ΣΥΝΟΛΟ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			344	20352	57261	45,60	2,81
47	ΨΥΧΙΑΤΡΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ	Γ-0	22	495	6100	75,97	12,32
48	ΜΟΝΑΔΑ ΟΞΕΩΝ ΨΥΧ/ΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ	Γ-0	10	235	3277	89,78	13,94
ΣΥΝΟΛΟ ΨΥΧΙΑΤΡΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ			32	730	9377	80,28	12,85
ΣΥΝΟΛΟ 3 ΤΟΜΕΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ			811	72754	176518	59,63	2,43
49	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΕΓΧΕΙΡΗΤΙΚΗΣ ΑΝΑΝΗΨΗΣ	Κ-1	4	122	359	24,59	2,94
50	Μ. Ε. Θ.	Κ-1	14	485	4398	86,07	9,07
51	Μ.Α.Φ. ΜΕΘ	Δ-0	16	184	2648	45,34	14,39
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΤΟΜΕΑΚΩΝ ΚΛΙΝΩΝ			34	791	7405	59,67	9,36
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΙΝΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ			845	73545	183923	59,63	2,50

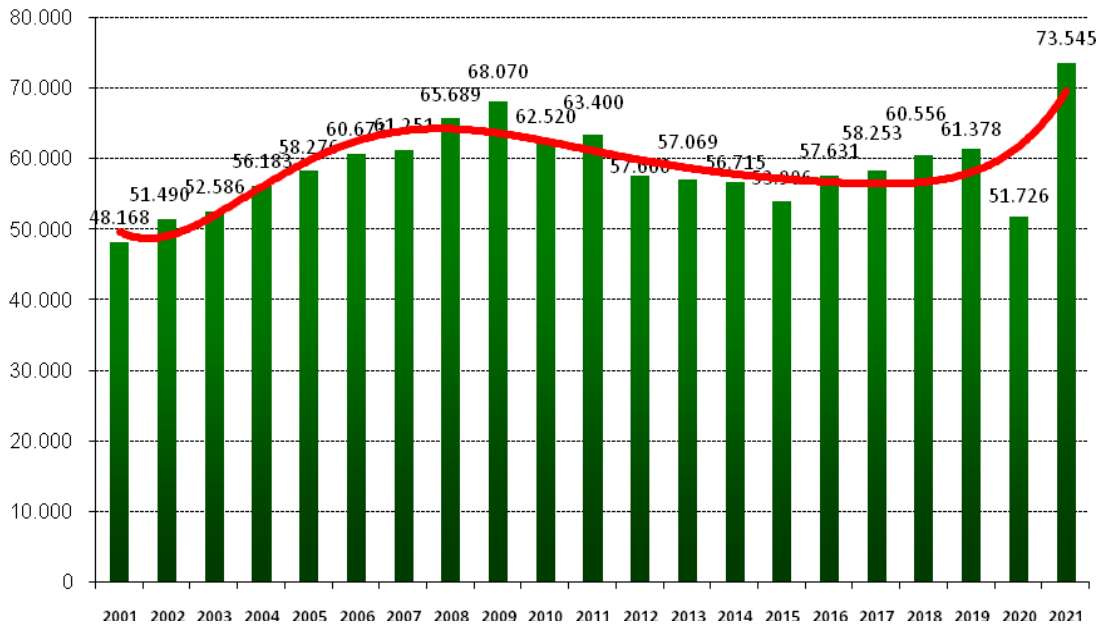
Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Ειδικότερα δε η κίνηση των ειδικών Τμημάτων Covid στα οποία νοσηλεύονται κρούσματα κορωνοϊού έχει ως εξής :

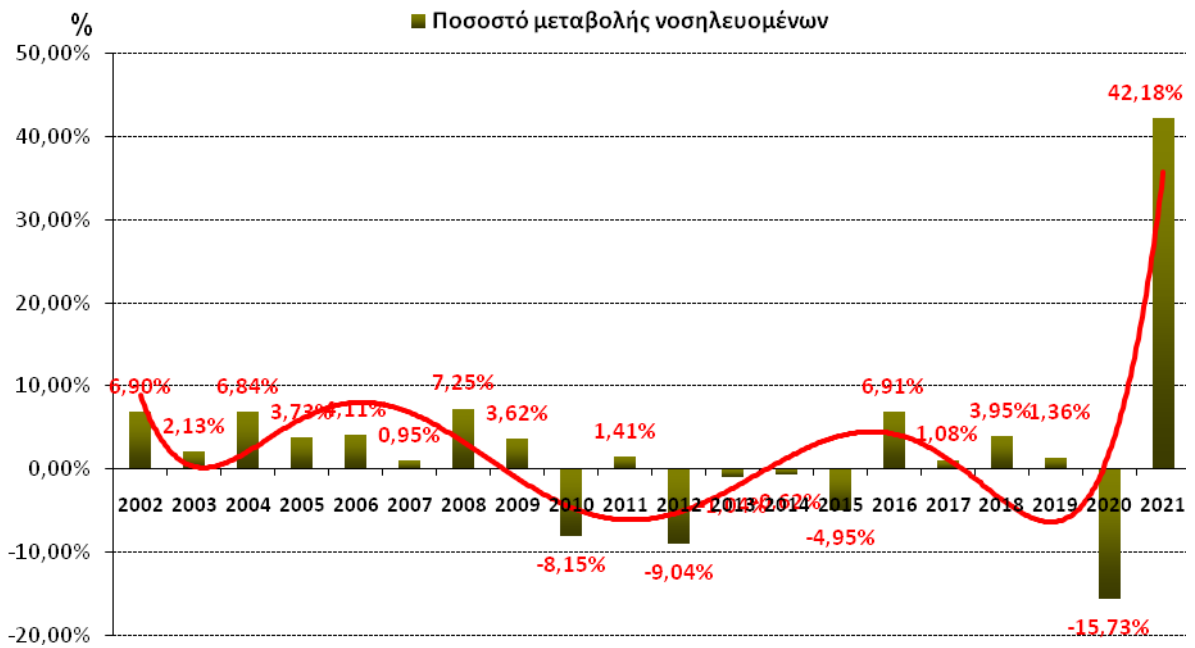
A/A	ΤΜΗΜΑ – ΜΟΝΑΔΑ COVID	WARD	ΚΛΙΝΕΣ	ΑΣΘΕΝΕΙΣ	ΗΜ. ΝΟΣΗΛ	%	ΜΔΝ
1	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.1	Β-0	20	513	3804	52,11	7,42
2	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.2	Β-0	16	311	2418	41,40	7,77
3	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.3	Β-0	19	166	1206	17,39	7,27
4	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ - ΜΕΛ.4	Β-0	24	52	359	4,10	6,90
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΙΝΙΚΩΝ ΜΕΛ			79	1042	7787	27,01	7,47
5	ΜΟΝΑΔΑ ΛΟΙΜΩΔΩΝ ΝΟΣΩΝ ΠΑΙΔΩΝ	Α-0	10	259	431	11,81	1,66
6	Μ.Α.Φ. ΜΕΘ	Δ-0	16	184	2648	45,34	14,39
ΣΥΝΟΛΟ ΚΛΙΝΙΚΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ COVID			105	1485	10866	28,35	7,32

Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Νοσηλευθέντες ασθενείς



Πηγή : <http://www.uhi.gr>



Πηγή : <http://www.uhi.gr>

5.2 Χρηματοδότηση

Η χρηματοδότηση των Πανεπιστημιακών Νοσοκομείων είναι παρόμοια με την χρηματοδότηση όλων των δημόσιων νοσοκομείων. Ο δημόσιος τομέας Υγείας, και συγκεκριμένα η δευτεροβάθμια φροντίδα υγείας – Νοσοκομεία – χρηματοδοτείται με την βοήθεια του ημερήσιου νοσηλίου. Οι τιμές είναι αυτές που ορίζει το υπουργείο υγείας και καλύπτονται από τον κρατικό προϋπολογισμό και τα ασφαλιστικά ταμεία. Τα κοινωνικά ταμεία χρηματοδοτούν τις υπηρεσίες που προσφέρονται στους ασφαλισμένους με την βοήθεια των DRGs. Επίσης τα δημόσια νοσοκομεία χρηματοδοτούνται και από μέρος του κρατικού προϋπολογισμού (Αλετράς et. al, 2002).

Η ιδιαιτερότητα των Πανεπιστημιακών δημόσιων νοσοκομείων, είναι πως μέρος του προσωπικού, και συγκεκριμένα τα μέλη ΔΕΠ (Διδακτικό – Ερευνητικό Προσωπικό), δεν αποτελούν απλά εργαζόμενους του νοσοκομείου, αλλά και των Πανεπιστημίων, όντας παράλληλα επαγγελματίες υγείας και εκπαιδευτικοί – καθηγητές – ερευνητές. Για το λόγο αυτόν, οι αμοιβές τους χρηματοδοτούνται από το υπουργείο Παιδείας. Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 1397/1983 «Εθνικό Σύστημα Υγείας» (Α' 143), *«Στα νοσοκομεία μπορεί να εγκαθίστανται και να λειτουργούν πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια και ειδικές μονάδες που στελεχώνονται αποκλειστικά με πανεπιστημιακό ιατρικό και λοιπό επιστημονικό προσωπικό. Η διάταξη αυτή δεν αναφέρεται στους ειδικευόμενους και μετεκπαιδευόμενους. Οι πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια και μονάδες εντάσσονται στον αντίστοιχο τομέα του νοσοκομείου και αποτελούν τμήματά του.... Η εγκατάσταση γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Υγείας και Πρόνοιας και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, ύστερα από γνώμη του ιατρικού τμήματος και πρόταση του ΚΕ.Σ.Υ. Με όμοιες αποφάσεις μεταφέρονται πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια και ειδικές μονάδες που λειτουργούν σήμερα στα νοσοκομεία.... Το πανεπιστημιακό προσωπικό, σε ό,τι αφορά την υπηρεσία του στο νοσοκομείο, θεωρείται ότι βρίσκεται σε οργανική σχέση με αυτό και υπάγεται στη δικαιοδοσία, τον επιστημονικό και ιεραρχικό έλεγχο των αρμόδιων οργάνων του νοσοκομείου, όπως και το λοιπό προσωπικό της ιατρικής υπηρεσίας»* (άρθρο 13 του Ν. 1397/1983).

5.3 Ανθρώπινο Δυναμικό



Στις 31.12.2021 το σύνολο των εργαζομένων στο Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο Ιωαννίνων ήταν 2.236 εργαζόμενοι, εμφανίζοντας μείωση κατά -7,45% σε σχέση με το 2020 (2.416 εργαζόμενοι) και αύξηση κατά 21,99% σε σχέση με το 2015 (1.833 εργαζόμενοι).

ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ & ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Κατανομή (%) τελευταίου έτους	Μεταβολή (%) 2020-2021	Μεταβολή (%) 2015-2021
Μέλη ΔΕΠ	110	107	105	101	99	100	97	4,34%	-3,00%	-11,82%
Ιατροί ΕΣΥ	153	155	139	151	156	164	169	7,56%	3,05%	10,46%
Ιατροί ΕΣΥ (Ειδικευόμενοι)	247	237	217	198	185	203	195	8,72%	-3,94%	-21,05%
Ιατροί ΕΣΥ (εξειδικευμένοι)	9	8	8	7	7	5	5	0,22%	0,00%	-44,44%
Ιατροί ΕΣΥ (επικουρικοί)	13	26	36	47	47	56	59	2,64%	5,36%	353,85%
Επιστημονικό (Μη Ιατρικό) προσωπικό	36	33	33	34	37	43	44	1,97%	2,33%	22,22%
Παραϊατρικό προσωπικό	153	150	164	151	170	189	170	7,60%	-10,05%	11,11%
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΙΑΤΡΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	721	716	702	689	701	760	739	33,05%	-2,76%	2,50%
Νοσηλευτικό προσωπικό	841	841	864	883	940	1.089	986	44,10%	-9,46%	17,24%
Διοικητικό προσωπικό	149	139	128	129	146	170	149	6,66%	-12,35%	0,00%
Τεχνικό προσωπικό	90	90	82	77	87	89	84	3,76%	-5,62%	-6,67%
Λοιπό προσωπικό (ΔΕ πληρωμάτων ασθενοφόρου)		4	4	4	3	3	3	0,13%	0,00%	
Βοηθητικό προσωπικό (καθαριότητας, εστίασης, φυλάκων κλπ)	32	30	212	246	273	305	275	12,30%	-9,84%	759,38%
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	1.833	1.820	1.992	2.028	2.150	2.416	2.236	100,00%	-7,45%	21,99%
Ιατρικό προσωπικό	532	533	505	504	494	528	525	23,48%	-0,57%	-1,32%

Πηγή : <http://www.uhi.gr>

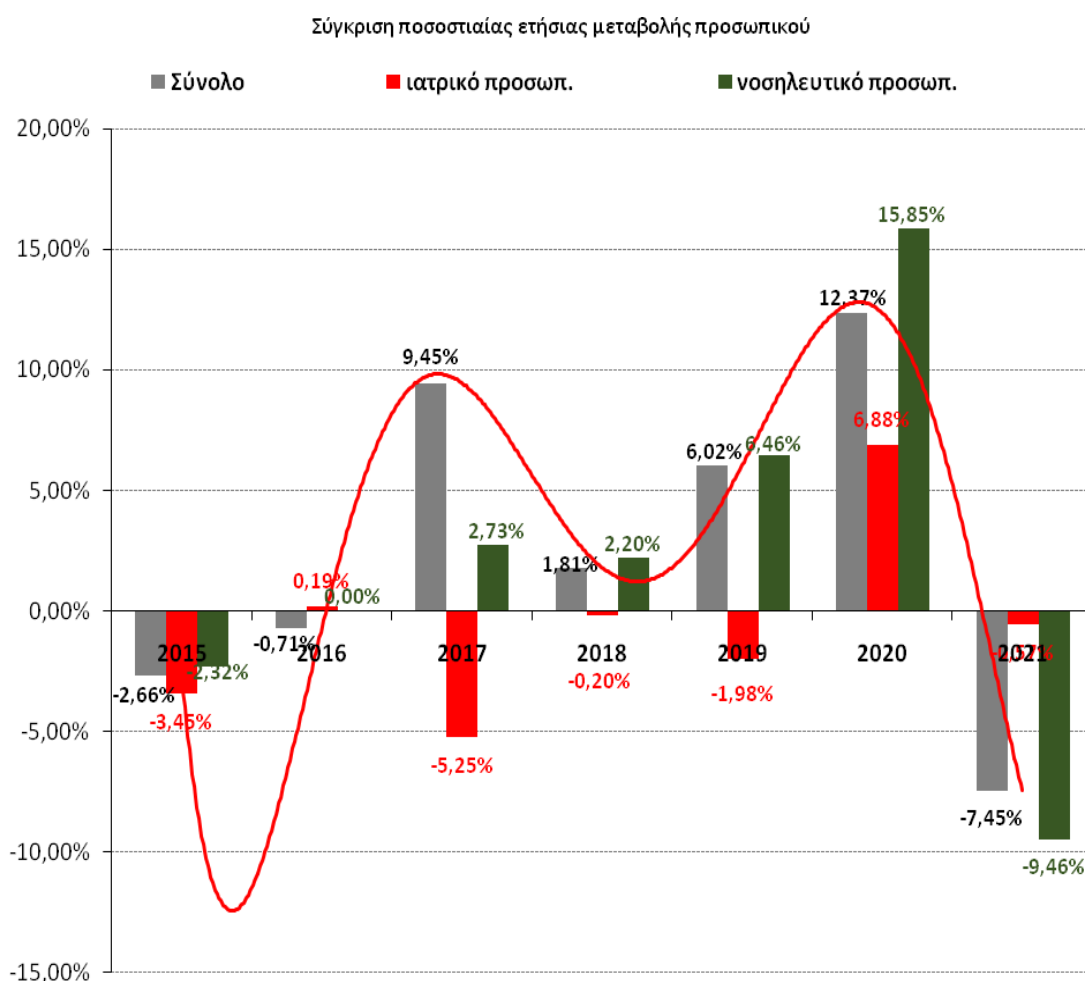
Από τον παραπάνω Πίνακα μεταβολής του ανθρώπινου δυναμικού, αναφορικά με την κατανομή του ανά κατηγορία προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό ανήκει στο Νοσηλευτικό προσωπικό (44,10%) και ακολουθεί το Ιατρικό προσωπικό (23,48%), το Βοηθητικό προσωπικό (12,30%) το Παραϊατρικό προσωπικό (7,60%) το Διοικητικό προσωπικό (6,66%) και τέλος το Τεχνικό προσωπικό (3,76%) και το μη ιατρικό επιστημονικό προσωπικό (1,97%).



Πηγή : <http://www.uhi.gr>



Πηγή : <http://www.uhi.gr>



Πηγή : <http://www.uhi.gr>

5.4 Διαδικασία συλλογής και επεξεργασίας ερευνητικών δεδομένων

Αξίζει να αναφερθεί πως η σωστή συλλογή πρέπει να ακολουθηθεί από κατάλληλη αξιοποίηση των δεδομένων από τον ερευνητή ώστε τελικά να εξαχθούν σωστά, αντικειμενικά και κυρίως χρήσιμα αποτελέσματα (Pole&Lampard, 2002).

Οι έρευνες μπορεί να είναι πρωτογενείς ή δευτερογενείς. Στις πρωτογενείς έρευνες τα δεδομένα είναι νέα, συλλέγονται για τους σκοπούς μίας συγκεκριμένης μελέτης και καλούνται να απαντήσουν σε συγκεκριμένα ερευνητικά ερωτήματα. Αντίθετα οι δευτερογενείς έρευνες, αφορούν την ανάλυση ήδη υπάρχοντων δεδομένων, πού έχουν συλλεχθεί για άλλους λόγους και σκοπούς, π.χ. για άλλη έρευνα. Οι πρωτογενείς έρευνες που κυριαρχούν είναι δύο ειδών, η ποιοτική και η ποσοτική. Η ποσοτική έρευνα χρησιμοποιεί ως επί το πλείστον στατιστική ανάλυση με την βοήθεια προγραμμάτων

ανάλυσης όπως είναι το SPSS.. Η ποιοτική δίνει έμφαση στην παρατήρηση, π.χ. μέσω ενός πειράματος ή μίας συνέντευξης. Η ποιοτική έρευνα είναι μία περισσότερο περίπλοκη έρευνα που απαιτεί αντικειμενικότητα από τον ερευνητή κατά την διεξαγωγή της έρευνας και την εξαγωγή των συμπερασμάτων (Κυριαζή, 1999).

Στην παρούσα εργασία χρησιμοποιήθηκε και πρωτογενής και δευτερογενής έρευνα. Αρχικά επιλέχθηκε η συλλογή στοιχείων με την βοήθεια μίας πρωτογενούς ποιοτικής έρευνας, και ακολουθήσε μία ανάλυση δευτερογενών στοιχείων που έχουν δοθεί από τα επιμέρους τμήματα της οικονομικής υπηρεσίας του νοσοκομείου.

Στο πλαίσιο της ποιοτικής έρευνας πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις σε στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών του Νοσοκομείου. Οι συνεντεύξεις είχαν ως στόχο την συλλογή στοιχείων από τα άτομα αυτά που χειρίζονται και γνωρίζουν καλύτερα την πραγματική διαδικασία της κοστολόγησης που ακολουθείται στο νοσοκομείο, γνωρίζουν τα προβλήματα και μπορούν υπό πραγματικές συνθήκες να προτείνουν λύσεις.

Η ερευνητική διαδικασία που ακολουθήθηκε είναι η συμπερασματική – περιγραφική έρευνα, όπου ο ερευνητής καταλήγει σε συμπεράσματα χρησιμοποιώντας ήδη υπάρχουσες – κατοχυρωμένες πληροφορίες.

Στην παρούσα υπάρχουν στοιχεία για το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ιωαννίνων που αφορούν κυρίως τα έτη 2015-2021.

5.5 Ανάλυση συνολικού κόστους λειτουργίας του νοσοκομείου

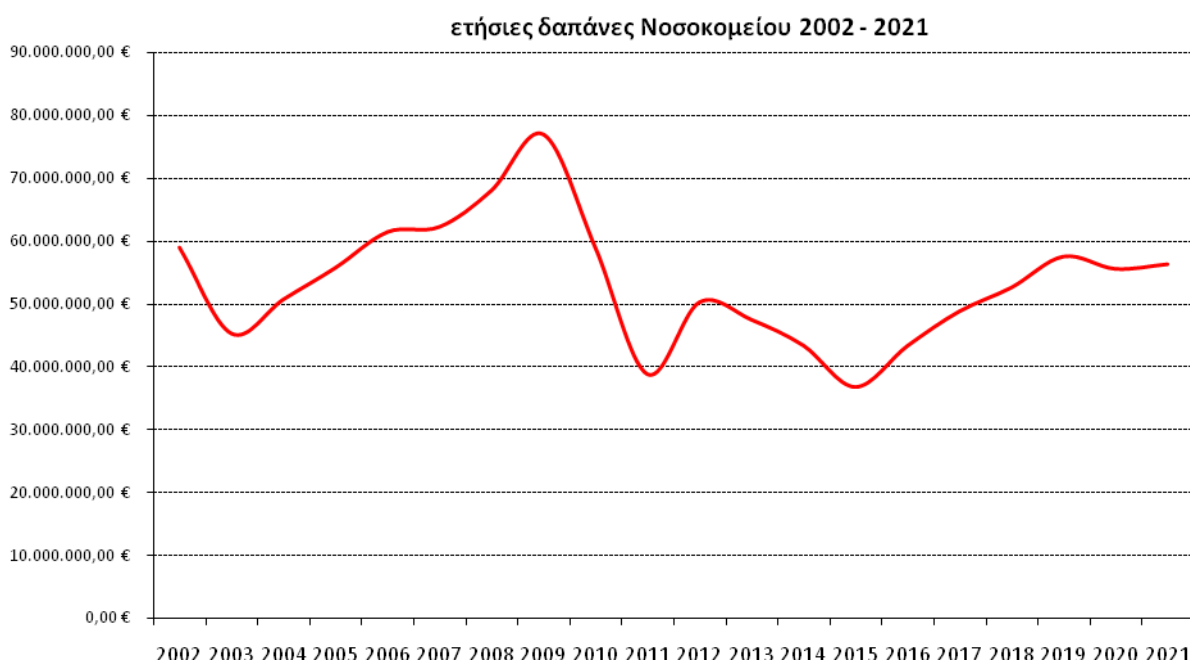
Έννοια του κόστους και βασικές αρχές λογισμού του σύμφωνα με το ΠΔ 146/2003. Το κόστος λειτουργίας ή κόστος κατά προορισμό είναι το ομαδοποιημένο κατ' είδος κόστος που αναλώνεται από μία οικονομική μονάδα για να παραχθεί ομαλά το έργο της με βάση τις λειτουργίες της. Για να μπορέσει το νοσοκομείο να επιτελέσει το κοινωνικό του έργο χρειάζεται να καλύπτει τις ανάγκες για υγειονομική περίθαλψη με το μικρότερο δυνατό κόστος, Για την επίτευξη του στόχου αυτού η οικονομική μονάδα οργανώνεται ανάλογα και ακολουθεί τις αναγκαίες διαδικασίες πραγματοποίησης επενδύσεων, αγορές αναλώσιμων αγαθών, παραγωγή προϊόντων υπηρεσιών και τα λοιπά και υποβάλλεται και στις αντίστοιχες θυσίες, δαπάνες, έξοδα, οι οποίες καταχωρούνται και παρακολουθούνται κατά είδος εξόδου στους λογαριασμούς της ομάδας 6 (ΠΔ 146/2003). Ειδικά για τα κρατικά νοσοκομεία στους λογαριασμούς της ομάδας 6 παρακολουθούνται κατά είδος τα έξοδα που δαπανούνται για την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.

Προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος λειτουργίας τα κατ' είδος έξοδα στους λογαριασμούς της ομάδας 6, καταχωρούνται κατά λειτουργία στους λογαριασμούς της ομάδα 9 της αναλυτικής λογιστικής και συνθέτουν έτσι το κόστος λειτουργίας ή κόστος κατά προορισμό της οικονομικής μονάδας.

Ο εντοπισμός και επιμερισμός των διαφόρων κοστών είναι μία διαδικασία που απαιτεί σωστούς χειρισμούς από τα τμήματα των νοσοκομείων, καλή καταγραφή και αποφυγή λαθών, εφόσον μία λάθος λογιστική εγγραφή μπορεί να επιβαρύνει ένα κέντρο κόστους και να εξαχθούν παραπλανητικά στοιχεία τόσο για το ίδιο το κέντρο κόστους, όσο και για ολόκληρο το νοσοκομείο.

Από τη μελέτη των Οικονομικών στοιχείων του Νοσοκομείου και ειδικότερα στον τομέα των δαπανών, προκύπτει ότι από το 2003 μέχρι και το έτος 2009 το συνολικό ετήσιο κόστος λειτουργικών δαπανών του Νοσοκομείου ήταν συνεχώς αυξανόμενο.

Έτσι ενώ το έτος 2003 το συνολικό κόστος δαπανών ήταν 45 εκατ. ευρώ, το έτος 2009 το αντίστοιχο κόστος άγγιξε στο ποσό των 77 εκατ. ευρώ, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 70,10% , που ήταν το υψηλότερο ετήσιο κόστος λειτουργικών δαπανών του Νοσοκομείου, μέχρι σήμερα.



Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Όμως από το έτος 2010 και μετά, καταβάλλεται μια συστηματική προσπάθεια περιορισμού του συνολικού ετήσιου κόστους λειτουργικών δαπανών του Νοσοκομείου.

Η μείωση αυτή, τα έτη 2010 και 2011, ήταν ιδιαίτερα απότομη, δεδομένου ότι το έτος 2010 το αντίστοιχο κόστος μειώθηκε στο ποσό των 58,7 εκατ. ευρώ (μείωση κατά 23,58%) και το έτος 2011 το συνολικό ποσό δαπανών ήταν μόνο 40,5 εκατ. ευρώ (μείωση κατά 31,10%)

Το έτος 2012 παρατηρείται ανατροπή της πτωτική τάσης του ετήσιου κόστους δαπανών, με μια σημαντική αύξησή του κατά 35% και το αντίστοιχο ποσό δαπανών 50,2 εκατ. προσεγγίζοντας το αντίστοιχο κόστος του 2004.

Από το έτος 2013 μέχρι το 2015 υπάρχει μια εξισορρόπηση της λειτουργίας, με μια πιο ομαλή και σταδιακή μείωση του ετήσιου κόστους λειτουργικών δαπανών, το οποίο διαμορφώθηκε το 2015, στο ποσό των 36,7 εκατ. ευρώ.

Όμως, από το 2016 και μετά παρατηρείται και πάλι μια σταδιακή αύξηση του ετήσιου συνολικού κόστους δαπανών του Νοσοκομείου.

Έτσι, την περίοδο 2016 – 2021 οι κυριότερες κατηγορίες δαπανών του Νοσοκομείου, φαίνονται στον Πίνακα που ακολουθεί.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Φάρμακα	17.263.280,25 €	20.037.181,31 €	23.027.359,52 €	27.161.001,15 €	27.538.795,64 €	26.943.548,66 €
Ορθοπεδικό υλικό	1.671.242,05 €	1.517.801,49 €	1.485.222,31 €	2.492.446,97 €	1.884.249,91 €	1.555.223,29 €
Χημικά αντιδραστήρια	3.946.587,30 €	4.064.792,02 €	4.005.821,74 €	4.209.823,31 €	5.392.660,76 €	4.660.169,66 €
Σύνολο Υγειονομικού υλικού	4.468.257,23 €	4.473.301,03 €	4.791.741,16 €	5.661.784,30 €	6.370.308,60 €	10.811.848,60 €
Υπηρεσίες	4.290.677,58 €	4.866.186,62 €	2.056.577,49 €	2.637.472,78 €	3.140.303,66 €	5.218.069,56 €
Λουπές δαπάνες	8.614.627,15 €	10.586.807,65 €	13.422.451,86 €	10.389.002,94 €	11.180.056,18 €	7.061.363,76 €

Πηγή : <http://www.uhi.gr>

5.6 Λειτουργικές δαπάνες νοσοκομείου ανά κατηγορία

Από τη μελέτη του ετήσιου κόστους δαπανών του Νοσοκομείου προκύπτουν τα εξής :

Η μεγαλύτερη ετήσια ποσοστιαία μεταβολή δαπανών αφορά το κόστος προμήθειας φαρμάκων, που το 2021 αυξήθηκε σε σχέση με το 2015 κατά 160,36%. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι ασθενείς ασφαλισμένοι του ΕΟΠΥΥ, που πάσχουν από χρόνια νοσήματα και κάνουν τακτικές θεραπείες με ακριβά φάρμακα στο Νοσοκομείο Ιωαννίνων (ογκολογικά, ρευματολογικά, βιολογικοί παράγοντες κλπ) από το 2016, τα φάρμακα αυτά τα χορηγεί το Φαρμακείο του Νοσοκομείου, επιβαρύνοντας τον ανάλογα και προϋπολογισμό του.

Αντίθετα μέχρι και το 2015, τα φάρμακα αυτά χορηγούσε στους ασθενείς το Φαρμακείο του ΠΕΔΥ (πρώην ΙΚΑ) και δεν υπήρχε επιβάρυνση του προϋπολογισμού του Νοσοκομείου.

Ακολουθεί το κόστος προμήθειας υγειονομικού υλικού και τα χημικά αντιδραστήρια.

Αντίθετα το κόστος προμήθειας ορθοπεδικού υλικού, ενέργειας και διατροφής είναι συνεχώς μειούμενο.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	Μεταβολή % 2020-2021	Μεταβολή % 2019-2020	Μεταβολή % 2015-2021
Φάρμακα	-2,16%	1,39%	160,36%
Ορθοπεδικό υλικό	-17,46%	-24,40%	-24,32%
Χημικά αντιδραστήρια	-13,58%	28,10%	22,24%
Υγειονομικό υλικό	69,72%	12,51%	148,60%
Υπηρεσίες	66,16%	19,06%	9,61%
Ενεργειακό κόστος	15,11%	-13,32%	-0,81%
Κόστος διατροφής	9,30%	-12,46%	-8,66%

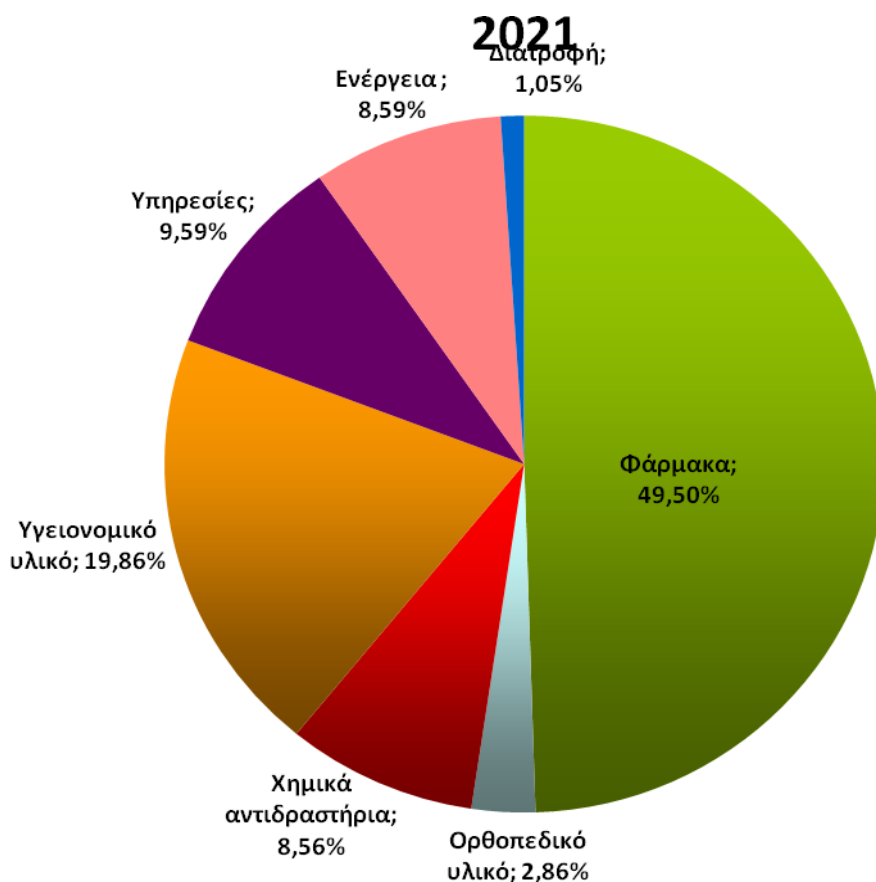
Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Όσον αφορά το ποσοστό συμμετοχής κάθε κατηγορίας δαπανών φαίνεται ότι το κόστος προμήθειας φαρμάκων παραμένει σταθερό και αποτελεί το ήμισυ του ετήσιου κόστους όλων των δαπανών του Νοσοκομείου.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	2019	2020	2021
	Ποσοστό Συμμετοχής	Ποσοστό Συμμετοχής	Ποσοστό Συμμετοχής
Φάρμακα	57,25%	56,31%	49,50%
Ορθοπεδικό υλικό	5,25%	3,85%	2,86%
Χημικά αντιδραστήρια	8,87%	11,03%	8,56%
Υγειονομικό υλικό	11,93%	13,02%	19,86%
Υπηρεσίες	5,56%	6,42%	9,59%
Ενέργεια	9,88%	8,30%	8,59%
Διατροφή	1,25%	1,06%	1,05%
Σ Υ Ν Ο Λ Ο	100,00%	100,00%	100,00%

Πηγή : <http://www.uhi.gr>

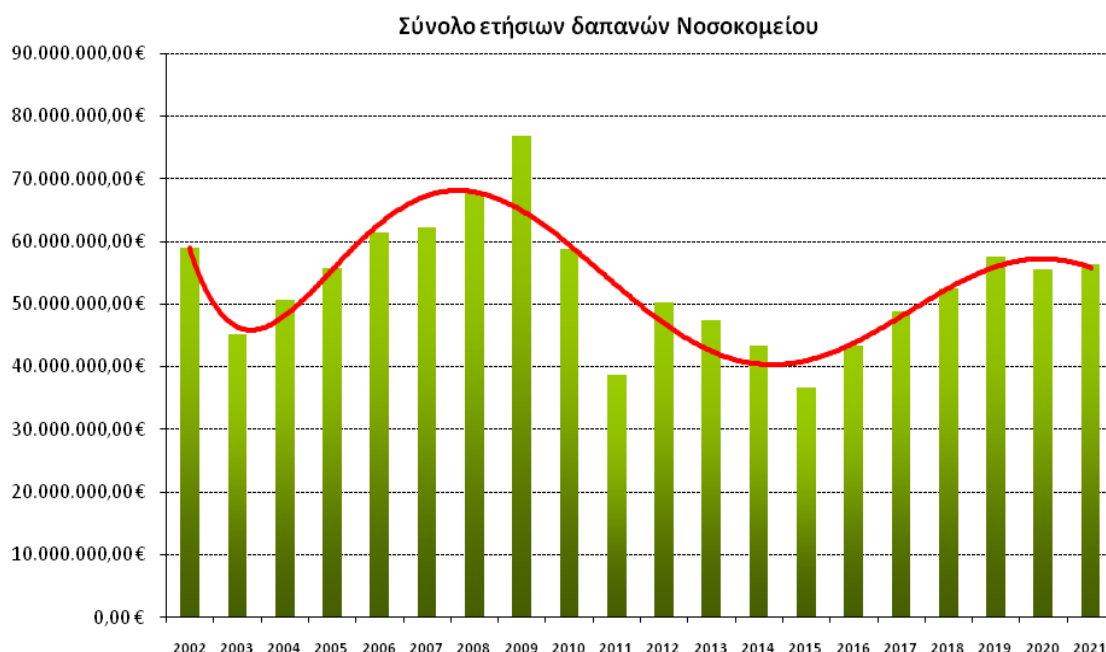
Ακολουθούν το υγειονομικό υλικό με ποσοστό συμμετοχής 20% περίπου, στο σύνολο των ετήσιων δαπανών.



Πηγή : <http://www.uhi.gr>

Αντίθετα η ποσοστιαία συμμετοχή του ενεργειακού κόστους (ηλεκτρική ενέργεια και καύσιμα) παραμένει χαμηλή γύρω στο 9%.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι το κόστος διατροφής (για νοσηλευόμενους ασθενείς και εφημερεύοντες ιατρούς) είναι πολύ χαμηλό και συμμετέχει μόνο κατά 1,05% στο σύνολο των ετήσιων δαπανών του Νοσοκομείου.



Πηγή : <http://www.uhi.gr>

5.7 Δαπάνες μισθοδοσίας

Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος λειτουργίας των νοσοκομείων χωρίζονται σε δύο βασικές ομάδες: στο κόστος μισθοδοσίας των υπαλλήλων (το οποίο δεν έχουμε προσμετρήσει στο σύνολο του λειτουργικού κόστους του νοσοκομείου που παρουσιάσαμε) και στο κόστος των υπόλοιπων δαπανών οι οποίες περιλαμβάνουν τις δαπάνες για αγορά αγαθών και υπηρεσιών καθώς και τις αποσβέσεις παγίων.

Το γεγονός ότι το κόστος μισθοδοσίας δεν συμπεριλαμβάνεται στις συνολικές δαπάνες του νοσοκομείου οφείλεται στο γεγονός ότι η μισθοδοσία των εργαζομένων στα δημόσια νοσοκομεία χρηματοδοτείται απευθείας από τον Προϋπολογισμό του Υπουργείου Υγείας.

Παρόλα αυτά το κόστος της μισθοδοσίας αποτελεί βασικό συνθετικό στοιχείο του συνολικού τους κόστους, καθώς κατά μέσο όρο για κάθε νοσοκομείο κυμαίνεται από το 30% έως το 50% του συνολικού κόστους λειτουργίας τους.

Από την εμπειρία της εφαρμογής του διπλογραφικού καταγράφηκε ότι τα προγράμματα μισθοδοσίας στη μεγάλη πλειοψηφία των νοσοκομείων δεν συλλειτουργούν με το πρόγραμμα της γενικής και αναλυτικής λογιστικής. Αυτό καθιστά πολύ κοστοβόρα και χρονοβόρα τη διαδικασία ενημέρωσης των κέντρων κόστους με την αναλογία του κόστους μισθοδοσίας αυτών. Λόγο της έλλειψης των δεδομένων χρονομέτρησης της εργασίας το κόστος της μισθοδοσίας πρέπει να επιρριφθεί στα κέντρα κόστους βάση τη θέση εργασίας και τις μηνιαίες αποδοχές κάθε υπαλλήλου με στοιχεία από το τμήμα προσωπικού και το τμήμα μισθοδοσίας.

5.8 Κόστος ανά ασθενή

Από τη μελέτη των Οικονομικών στοιχείων του Νοσοκομείου και ιδιαίτερα στον τομέα των δαπανών προμήθειας φαρμακευτικού υλικού, ορθοπεδικού υλικού, υλικού για το Αιμοδυναμικό Εργαστήριο και χημικών αντιδραστηρίων, σε συσχέτιση με τον ετήσιο αριθμό ασθενών που εξυπηρετούνται από το Νοσοκομείο, διαμορφώνεται και το αντίστοιχο κόστος ανά ασθενή.

Το Συνολικό λειτουργικό κόστος ανά νοσηλευθέντα ασθενή, από το 2003 μέχρι και το 2009 παρουσίαζε μια σταθερή αυξητική τάση, με αποτέλεσμα, το έτος 2009 να φτάσει στο ποσό των 272,52€ ανά ασθενή.

Στη συνέχεια, από το έτος 2010, μέχρι και το έτος 2015, υπάρχει μια συνεχής πτωτική τάση, με μια απότομη μείωση το έτος 2011 και μετά από μια απότομη αυξητική αντίδραση το 2012, το έτος 2015 μειώθηκε στο ποσό των 105,18€ που είναι και η ελάχιστη τιμή 20ετίας.

Όμως η πτωτική τάση ανακόπηκε το 2016 και από το 2017 υπάρχει μια τάση σταθεροποίησης, μεσοσταθμικά γύρω στα 130 € ανά ασθενή, με αποτέλεσμα το έτος 2021 να είναι 133,64€ ανά ασθενή, παρουσιάζοντας αύξηση κατά 27,08% σε σχέση με το 2015.

Αντίστοιχα και το κόστος φαρμάκων ανά νοσηλευόμενο ασθενή, από το 2003 μειώνεται συνεχώς και από τα 701,03€ ανά ασθενή το 2003, μειώθηκε στο ποσό των 191,97€ ανά ασθενή το έτος 2015 . Όμως από το 2016 παρατηρείται μια σταδιακή αύξηση του κόστους φαρμακευτικού υλικού για τους λόγους που αναφέρθηκαν προηγούμενα, αφού το 2016 ανέβηκε στα 299,55€, με αποτέλεσμα να φτάσει το 2021 στα 369,31 €, αύξηση κατά 92,38% σε σχέση με το 2015.

5.9 Ανάλυση επιμέρους κόστους των ειδικών μονάδων ΜΕΘ και ΜΕΠΚ

Τα κόστη έχουν υπολογιστεί σε ετήσια βάση και έχουν δοθεί από το λογιστικό και πληροφοριακό τμήμα . Ως υπηρεσίες ή φορείς κόστους θεωρούνται οι νοσηλευθέντες ασθενείς.

Η ανάλυση κόστους, αφορά όλα τα κόστη πλην του μισθολογικού, το οποίο καλύπτεται από το κονδύλι του γενικού προϋπολογισμού για την μισθοδοσία των δημοσίων υπαλλήλων.

ΕΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΘ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΠΚ
2015	1.180.922,49 €	258.653,26 €
2016	1.196.050,01 €	342.562,77 €
2017	1.081.570,79 €	286.134,53 €
2018	1.152.938,58 €	272.104,42 €
2019	1.478.427,15 €	448.636,99 €
2020	1.538.631,14 €	568.809,75 €
2021	1.476.728,07 €	636.365,17 €

Πηγή : Πληροφοριακό σύστημα ΑΣΚΛΗΠΙΟΣ και ΕΠΣΜ.

Από τη μελέτη του κόστους δαπανών ανά έτος των δυο μονάδων ΜΕΘ και ΜΕΠΚ του Νοσοκομείου προκύπτει ότι η κατανομή των δαπανών, ανά κατηγορία, διαμορφώνεται ως εξής :

ΕΤΟΣ	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΙΑΧ. ΑΙΜ/ΚΟΥ	ΔΙΑΧ. ΥΓ/ΚΟΥ	ΔΙΑΧ. ΑΝΑΛ.ΥΓΕΙΟΝ.	ΔΙΑΧ. ΑΝΤΙΔΡΑΣΤ.	ΠΑΓΙΟΣ	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ
2015	844.195,48 €	3.319,52 €	188.229,90 €	85.668,33 €	30.895,78 €	24.363,79 €	4.249,69 €	1.180.922,49 €
2016	901.472,03 €	3.812,32 €	188.899,73 €	78.974,60 €	7.557,94 €	9.825,80 €	5.507,59 €	1.196.050,01 €
2017	772.272,26 €	4.394,56 €	215.896,04 €	61.238,48 €	21.965,61 €	0,00 €	5.803,84 €	1.081.570,79 €
2018	837.269,96 €	5.722,90 €	186.410,74 €	84.434,24 €	29.340,95 €	3.084,10 €	6.675,69 €	1.152.938,58 €
2019	1.028.586,91 €	6.138,00 €	269.139,14 €	110.371,30 €	24.779,28 €	31.173,05 €	8.239,47 €	1.478.427,15 €
2020	1.058.578,95 €	2.246,88 €	202.598,68 €	222.258,94 €	38.978,18 €	5.873,36 €	8.096,15 €	1.538.631,14 €
2021	1.026.195,60 €	3.906,00 €	219.648,08 €	165.799,47 €	48.772,38 €	3.903,85 €	8.502,69 €	1.476.728,07 €

Γράφημα : Λειτουργικές δαπάνες **ΜΕΘ** ανά κατηγορία Πηγή : Πληροφοριακό σύστημα ΑΣΚΛΗΠΙΟΣ και ΕΠΣΜ.

ΕΤΟΣ	ΦΑΡΜΑΚΑ	ΔΙΑΧ. ΑΙΜ/ΚΟΥ	ΔΙΑΧ. ΥΓ/ΚΟΥ	ΔΙΑΧ. ΑΝΑΛ.ΥΓΕΙΟΝ.	ΔΙΑΧ. ΑΝΤΙΔΡΑΣΤ.	ΠΑΓΙΟΣ	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ
2015	155.502,68 €	0,00 €	44.038,64 €	30.554,67 €	24.925,95 €	0,00 €	3.631,32 €	258.653,26 €
2016	225.829,21 €	11.055,04 €	43.358,72 €	37.945,89 €	21.335,73 €	0,00 €	3.038,18 €	342.562,77 €
2017	175.155,83 €	7.607,40 €	38.197,61 €	39.089,40 €	15.184,02 €	7.333,67 €	3.566,60 €	286.134,53 €
2018	153.825,85 €	5.009,60 €	64.118,21 €	22.498,30 €	17.256,81 €	2.202,88 €	7.192,77 €	272.104,42 €
2019	235.067,21 €	31.256,48 €	86.448,91 €	41.515,33 €	19.962,08 €	23.731,62 €	10.655,36 €	448.636,99 €
2020	282.022,51 €	13.424,37 €	116.165,81 €	102.589,97 €	41.899,29 €	1.466,37 €	11.241,43 €	568.809,75 €
2021	382.080,89 €	28.631,25 €	122.364,51 €	62.286,00 €	27.607,76 €	2.128,62 €	11.266,14 €	636.365,17 €

Γράφημα : Λειτουργικές δαπάνες **ΜΕΠΚ** ανά κατηγορία Πηγή : Πληροφοριακό σύστημα ΑΣΚΛΗΠΙΟΣ και ΕΠΣΜ.

Από τον παραπάνω Πίνακα προκύπτει ότι το 69,49% και το 60,04 % των λειτουργικών δαπανών για το 2021, της ΜΕΘ και της ΜΕΠΚ αντίστοιχα, αφορά το κόστος προμήθειας φαρμακευτικού υλικού. Λόγω της σοβαρότητας των περιστατικών που νοσηλεύονται στις ΜΕΘ και ΜΕΠΚ αυτό είναι απόλυτα συμβιβάσιμο.

Φαίνεται από τα στοιχεία πως τα έξοδα στο σύνολο τους για φάρμακα είναι περισσότερα για τη ΜΕΘ σε σχέση με τη ΜΕΠΚ. Το δεδομένο αυτό είναι εξηγήσιμο λόγω του μεγαλύτερου όγκου νοσηλευόμενων στη ΜΕΘ.

Στοιχεία νοσηλευτικής κίνησης

Από τα στοιχεία που προκύπτουν από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του Νοσοκομείου, κατά το έτος 2021.

ΤΜΗΜΑ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Μεταβολή % 2020-2021
Νοσηλευθέντες σε κλινικές	53.906	57.631	58.253	60.556	61.378	51.726	72.819	40,78%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Ε.Θ.	302	300	288	342	373	298	485	62,75%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Ε.Π.Κ.	711	676	754	753	931	922	1.860	101,74%

Πηγή : Πληροφοριακό σύστημα ΑΣΚΛΗΠΙΟΣ και ΕΠΣΜ.

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι η κίνηση των νοσηλευθέντων ασθενών στη ΜΕΘ ήταν αυξημένη κατά 40,78%, ενώ στη ΜΕΠΚ κατά 101,74%

ΔΕΙΚΤΗΣ ΠΑΡΩΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑΣ	ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΤΟΥΣ 2019	ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΤΟΥΣ 2020	ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΤΟΥΣ 2021	ΜΕΤΑΒΟΛΗ 2020-2021 %
ΚΙΝΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ				
Σύνολο κλινών Μ.Ε.Θ.	14	14	14	0,00%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Ε.Θ.	373	298	485	62,75%
Ημέρες νοσηλείας Μ.Ε.Θ.	4116	4245	4398	3,60%
Κάλυψη (%) Μ.Ε.Θ.	80,55	83,07	86,07	3,61%
Μέση Διάρκεια Νοσηλείας Μ.Ε.Θ.	11,03	14,24	9,07	-63,69%
Σύνολο κλινών Μ.Ε.Π.Κ.	6	8	8	0,00%
Νοσηλευθέντες σε Μ.Ε.Π.Κ.	931	922	1860	101,74%
Ημέρες νοσηλείας Μ.Ε.Π.Κ.	2391	3714	4140	11,47%
Κάλυψη (%) Μ.Ε.Π.Κ.	109,18	127,19	141,78	11,47%
Μέση Διάρκεια Νοσηλείας Μ.Ε.Π.Κ.	2,57	4,03	2,23	-55,33%

Πηγή : Πληροφοριακό σύστημα ΑΣΚΛΗΠΙΟΣ και ΕΠΣΜ.

Στον παραπάνω πίνακα παρουσιάζονται στοιχεία της νοσηλευτικής κίνησης των δύο ειδικών μονάδων νοσηλείας ΜΕΘ και ΜΕΠΚ που εξετάζονται. Από τα στοιχεία αυτά

προκύπτει πως η ΜΕΘ για το έτος 2021 με συνολική δυναμικότητα 14 κλινών είχε πληρότητα των κλινών 86,07%. Νοσηλεύθηκαν 485 ασθενείς για 4.398 ημέρες νοσηλείας στο σύνολο και με μέση διάρκεια νοσηλείας 9,07 ημέρες. Επίσης προκύπτει πως η ΜΕΠΚ για το έτος 2021 με συνολική δυναμικότητα 8 κλινών είχε πληρότητα των κλινών 141,78%. Νοσηλεύθηκαν 1860 ασθενείς για 4.140 ημέρες νοσηλείας στο σύνολο ενώ η μέση διάρκεια νοσηλείας διαμορφώνεται στις 2,23 ημέρες.

Παρατηρείται πολύ μεγαλύτερος αριθμός νοσηλευθέντων ασθενών αναλογικά με τις κλίνες στην ΜΕΠΚ σε αντιπαράθεση με την ΜΕΘ.

Κόστη ανά νοσηλευθέντα ασθενή

Παρακάτω παρουσιάζονται τα κόστη ανά νοσηλευθέντα ασθενή για το 2020 και για το 2021, με βάση τα παραπάνω υπάρχοντα στοιχεία από τα δύο κέντρα κόστους

$$\text{Κόστος αν}\Phi \text{ νοσηλευθ}\chi\text{ντα ασθεν}\Psi = \frac{\text{Συνολικό κόστος}}{\text{αριθμός νοσηλευθ}\chi\text{ντων ασθεν}\omega\text{ν}}$$

$$\text{Κόστος ανα νοσηλευθ}\chi\text{ντα ασθεν}\Psi \text{ ΜΕΘ 2020} = \frac{1.538.631,14 \text{ €}}{298} = 5.163,19\text{€}$$

$$\text{Κόστος ανα νοσηλευθ}\chi\text{ντα ασθεν}\Psi \text{ ΜΕΘ 2021} = \frac{1.476.728,07 \text{ €}}{485} = 3.044,80\text{€}$$

Παρατηρείται πολύ υψηλότερο κόστος ανά νοσηλευθέντα ασθενή για τη ΜΕΘ του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείο σε σύγκριση με την ΜΕΠΚ η οποία φιλοξενεί μεγαλύτερο όγκο ασθενών αλλά με μικρότερη διάρκεια νοσηλείας. Όπως επίσης προκύπτει από την σύγκριση των δύο ετών ότι και για τις δύο κλινικές μειώθηκε το κόστος ανά νοσηλευθέντα ασθενή σχεδόν 50%. Το αποτέλεσμα αυτό οφείλεται στο γεγονός της αύξησης των νοσηλευθέντων ασθενών χωρίς την αντίστοιχη αύξηση των εξόδων νοσηλείας τους .

Κόστη ανά ημέρα νοσηλείας

Παρακάτω παρουσιάζονται τα κόστη ανά ημέρα νοσηλείας για το 2020 και για το 2021, με βάση τα παραπάνω υπάρχοντα στοιχεία από τα δύο κέντρα κόστους

$$\text{Κόστος ανά ημέρα νοσηλείας} = \frac{\text{Συνολικό κόστος}}{\text{αριθμός ημερών νοσηλείας}}$$

$$\text{Κόστος ανά ημέρα νοσηλείας ΜΕΘ 2020} = \frac{1.538.631,14 \text{ €}}{4245} = 362,46 \text{ €}$$

$$\text{Κόστος ανά ημέρα νοσηλείας ΜΕΘ 2021} = \frac{1.476.728,07 \text{ €}}{4398} = 335,77 \text{ €}$$

$$\text{Κόστος ανά ημέρα νοσηλείας ΜΕΠΚ 2020} = \frac{568.809,75 \text{ €}}{3714} = 153,15 \text{ €}$$

$$\text{Κόστος ανά ημέρα νοσηλείας ΜΕΠΚ 2021} = \frac{636.365,17 \text{ €}}{4140} = 157,71 \text{ €}$$

Παρατηρείται πολύ υψηλότερο κόστος ανά ημέρα νοσηλείας για τη ΜΕΘ του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείο σε σύγκριση με την ΜΕΠΚ της οποίας το κόστος είναι σχεδόν το μισό από το κόστος ανά ημέρα νοσηλείας της ΜΕΘ.

Στον παρακάτω πίνακα συνοψίζονται τα αποτελέσματα από τον υπολογισμό των παραπάνω δεικτών κόστους:

ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ 2020	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ 2021	ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ 2020-2021	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΗΜΕΡΑ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ 2020	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΗΜΕΡΑ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ 2021	ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΗΜΕΡΑ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ 2020-2021
ΚΛΙΝΙΚΗ ΜΕΘ	5.163,19€	3.044,80€	-41,02%	362,46€	335,77€	-7,36%
ΚΛΙΝΙΚΗ ΜΕΠΚ	616,93€	342,13€	-44,54%	153,15€	157,71€	2,98%

Παρατηρούμε μεγάλη απόκλιση μεταξύ της μεταβολής κόστους ανά ασθενή και της μεταβολής κόστους ανά ημέρα νοσηλείας στα δύο κέντρα κόστους. Η μεταβολή κόστους ανά ημέρα νοσηλείας είναι σε αρκετά χαμηλά επίπεδα το οποίο σημαίνει ότι με το ίδιο κόστος νοσηλείας τους έτους 2020 στο έτος 2021 εξυπηρετήθηκε μεγαλύτερος αριθμός ασθενών.

Από τα παραπάνω καταλήγουμε πως η διαδικασία της κοστολόγησης μπορεί να μας προσφέρει πολύ σημαντικές πληροφορίες για την αποδοτικότητα και παραγωγικότητα του νοσοκομείου. Στην περίπτωση του ΠΓΝΙ όπως αναλύθηκε και ανωτέρω η διαδικασία αυτή δεν είναι απόλυτα ακριβής και αντικειμενική γιατί η αναλυτική λογιστική είναι ακόμη σε στάδιο προσαρμογής και δεν έχει ολοκληρωθεί η πλήρης εφαρμογή της.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στη παρούσα εργασία μελετήσαμε την ανάλυση του κόστους των οργανισμών και των μεθόδων κοστολόγησης που εφαρμόζονται. Είναι δεδομένο ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δημιουργήθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν με μεγάλη απήχηση για αρκετά χρόνια. Χωρίς καμία αμφισβήτηση ήταν αρκετά αξιόπιστα και για το λόγο αυτό αποτέλεσαν την βάση για την δημιουργία των σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης .

Η γνώση και η σωστή εφαρμογή των συστημάτων κοστολόγησης από τον εκάστοτε δημόσιο οργανισμό είναι πολύ σημαντική. Βάση των ταχύτατων οικονομικών και τεχνολογικών εξελίξεων που συνέβησαν και συνεχίζουν να συμβαίνουν, αναδεικνύουν αναπόφευκτη την ανάγκη ο κάθε δημόσιος οργανισμός να μπορεί να μειώνει το κόστος του και να αυξάνει την αποδοτικότητα του.

Από τα ευρήματα της έρευνας του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου Ιωαννίνων προκύπτει ότι κατά τα τελευταία χρόνια η πλειοψηφία των νοσοκομείων του ΕΣΥ πρέπει να εφαρμόζει τόσο τη διπλογραφική μέθοδο όσο και τη γενική λογιστική. Σε έναν αρκετά μικρότερο βαθμό εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική. Αυτή η αλλαγή πραγματοποιήθηκε διότι το Δημόσιο λογιστικό είναι μονογραφικό και δεν παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες στα Νοσοκομεία. Παρά την αλλαγή του λογιστικού συστήματος, το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αξιολογήθηκε ως μέτριο από το αρμόδιο Υπουργείο. Ο βασικός περιορισμός για την καθολική εφαρμογή του διπλογραφικού, της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής είναι η έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών, ενώ κατά δεύτερο λόγο η έλλειψη μηχανοργάνωσης. Η κοστολόγηση είναι μια μέθοδος η οποία απαιτεί σωστό χειρισμό αλλά και κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό. Στη χώρα μας όμως, παρατηρείται έλλειψη σε κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό στη διαδικασία κοστολόγησης. Τέλος, τα στοιχεία έδειξαν ότι και η σαφής έκφραση της βούλησης της διοίκησης αποτελεί άλλο ένα εμπόδιο για την εφαρμογή των νέων συστημάτων λογιστικής. . Σημαντικό πρόβλημα των δημόσιων μονάδων υγείας φαίνεται να είναι και η υψηλή γραφειοκρατία, που σε συνδυασμό με την σχετικά μικρή ικανότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών από τα στελέχη επιδεινώνουν το πρόβλημα.

Παρατηρώντας λοιπόν τα παραπάνω δεδομένα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι για να εφαρμοστεί με επιτυχία το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα απαιτείται η επίλυση

των προβλημάτων καθώς και η τήρηση των διαδικασιών οι οποίες συμβάλλουν στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ 146/2003.

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

Διότι είναι σημαντικό να θυμόμαστε ότι μέσα σε ένα χρονικό διάστημα οικονομικής ανεπάρκειας και αυξημένων υγειονομικών απαιτήσεων, η αναδιοργάνωση της νοσοκομειακής περίθαλψης μπορεί να επακολουθήσει όχι μόνο με τον περιορισμό της νοσοκομειακής δαπάνης αλλά και με την επιδιωκόμενη βελτίωση της αποδοτικότητας διαμέσου της κατάλληλης αξιοποίησης των πόρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βαρβάκης Α Κωνσταντίνου (2001) «Θεωρία του Κόστους-Το Κόστος και οι Επιχειρηματικές αποφάσεις»

Βαρβάκης, Κ. (2005). Θεωρία του Κόστους: Το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις.

Βασιλείου, Δ. (2009). Αρχές χρηματοοικονομικής λογιστικής. Rosili.

Βενιέρης, Γ. (1998). Λογιστική Κόστους. Σμπίλιας Κων/νος & Πέτρος

Βενιέρης Γ, Κόεν Σ., και Κωλέτση Μ. (2005) Λογιστική Κόστους , Αρχές και Εφαρμογές

Γεωργιάδης, Μ. (1967). Οικονομική των Επιχειρήσεων. Αθήνα.

Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π., & Μωυσή, Σ. (2005). Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική.

Δημητράς Α., και Μπάλλας Α.(2009) Διοικητική λογιστική για προγραμματισμό και έλεγχο Gutenberg

Δημητράς Ι. Αυγουστίνος, Μπάλλας Α. Απόστολος (2010), Διοικητική Λογιστική.

Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος (2001). Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου. Αθήνα - Κομοτηνή: Σάκκουλας. σελίδες 267–297.

Ηλιάδης Κ., (2017), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Θανάσας Γ., 2012 Η δομή του κόστους των νοσοκομείων στην Ελλάδα: η επίδραση του παράγοντα της εκπαίδευσης (teaching impact cost) στο κόστος των πανεπιστημιακών νοσοκομείων της Ελλάδας

Καραγιώργος, Κ. Θ., Πετρίδης, Π. Α. (2010). Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ). Θεσσαλονίκη: Αλεξοπούλου, Μ. Καραγιώργος, Α.

Καρκατσούλης, Π. (2004) Το Κράτος σε Μετάβαση, Αθήνα: εκδ. Σιδέρη.

Κεχράς Ι, (1999), Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων με την ομάδα 9 του ΕΓΛΣ, εκδ.Αθ. Σταμούλης, Αθήνα

Κοέν, Σ. (2007). Λογιστική Δημοσίου Τομέα. Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Κοντάκος, Α., Μαργαρόνης, Κ., & Ζαρίφης, Α. (2009). Λογιστική Κόστους σε Ευρώ. Παρίκος Γ. & ΣΙΑ Ε.Ε

Μακρυδημήτρης, Α., (2010), Δημόσια Διοίκηση - Στοιχεία Διοικητικής Οργάνωσης, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

Μιχαλόπουλος, Ν. (2003) Από τη Δημόσια Γραφειοκρατία στο Δημόσιο Management, Αθήνα: εκδ. Παπαζήση.

Μπάλλας Α, Χέβας Δ, (2014), Λογιστική Κόστους, εκδ Ε. Μπένου, Αθήνα

Οικονόμου Χ. (1999) Οι σύγχρονες εξελίξεις στα συστήματα υγείας. Προβλήματα και τάσεις . Αθήνα : Κριτική

Πάγγειος Γ. Θεωρία Κόστους - Έννοιες Κόστους , Διακρίσεις Κόστους , Συστήματα Κοστολόγησης , εκδ. Α. Σταμούλη , Αθήνα-Πειραιάς 1993.

Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης (2010), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση.

Παπαδημητρίου, Δ. (1967). Βιομηχανικός Λογισμός (Τόμ. Α). Βιομηχανική Λογιστική.

Πλέσσας Φ. (2009). Εναλλακτικά σενάρια τεχνολογικής ανασυγκρότησης οργανισμών του δημοσίου, Πάτρα.

Πολύζος Ν.Μ. (2007) Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων. Αθήνα : Διόνικος

Πομόνης Ν, (2001), Κοστολόγηση, εκδ. Αθ. Σταμούλης, Αθήνα

Ρωσσίδης, Ι. (2014) Εφαρμογές του Επιχειρησιακού Management στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση, Αθήνα: εκδ. Σταμούλη.

Σακκέλης Ε. (1992) Κοστολόγηση . Αθήνα : Βρίκους

Σγουρινάκης, Ν. (2016), Το διπλογραφικό και το απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Σπανού, Κ. (2001) Δημόσια Διοίκηση και Δημόσια Πολιτική σε Αντ. Μακρυδημήτρης Ε. Σπηλιωτοπούλος "Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα" Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, εκδ. Σάκκουλα.

Τάκης Ε., (2017) Κοστολόγηση με βάση το στόχο (Target costing)

ΤΗΛΙΟΣ Β. Διοικητική Λογιστική, έκδ. 1998

Τσιμάρας, Μ. (1944). Θεωρία του Κόστους. Αθήνα.

Φαναριώη Π. (1999), «Δημόσια Διοίκηση Αποκέντρωση και Αυτοδιοίκηση», εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, Αθήνα

Φαναριώη Π. (2002), «Διοίκηση Υπηρεσιών & Οργανισμών», εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, Αθήνα

Χριστίνα Ακριβοπούλου, Χαράλαμπος Ανθόπουλος (2015). Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο. Αθήνα: Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα - Κάλλιππος. σελ. 66.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Anderson N, (2012), Using Continuous Processes to Increase Production, *Org. Process Res. Dev.* 2012, 16, 5, 852–869, <https://doi.org/10.1021/op200347k>

Aird B. (1996) 'Activity-based cost management in health care – another fad?' *International Journal of Health Care Quality Assurance*.

Banker R, Chang H, Chin O, Wu A, (2000), *Job Costing and Pricing: Empirical Evidence from a Printing Company*.

Britton, A., & Waterston, C. (2009). *Financial Accounting*. Prentice-Hall.

Boselli, R., Cesarini, M., & Mezzanzanic, M., 2011. Public service intelligence: evaluating how the public sector can exploit decision support systems. *International Journal for Infonomics*, 9 (1), pp. 1107-1111. Available through: 74 https://www.academia.edu/8142265/Business_Intelligence_in_Government_Driven_Environment [accessed 25/04/2019].

Bozeman, B. & Pandey, S., 2004. Public Management Decision Making: Effects of Decision Content. *Public Administration Review*, 64 (5), pp. 553-565. Available through: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1540-6210.2004.00403.x> [accessed 20/04/2019].

Chan, Y.-C.L. (1993) 'Improving hospital costs accounting with activity-based costing', *Health Care Management Review*, pp. 71-77.

Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1999) *The design of cost management systems : text and cases*, 2nd edition, Upper Saddle River, N.J. : Prentice Hall.

De Zoysa, A. ,Kanthi Herath, S. (2007), Standard costing in Japanese firms: Reexamination of its significance in the new manufacturing environment, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 107 No. 2, pp. 271-283. <https://doi.org/10.1108/02635570710723840>

Dillon, S., Buchanan, J. & Corner, J.L., 2010. Comparing Public and Private Sector Decision Making: Problem Structuring and Information Quality Issues. At 45th Annual Conference of the ORSNZ, Auckland, New Zealand 29-30 November 2010. *Operation Research Society of New Zealand: Auckland*. Available through: https://www.researchgate.net/publication/268201259_Comparing_Public_and_Private_Sector_Design_Making_Problem_Structuring_and_Information_Quality_Issues [accessed 20/04/2019].

Durana M, (2019), *Research Review on Activity-Based Costing System (ABC): ABC's Development, Applications, Challenges, and Benefits*.

Eisenberg P, (2016), Implications of standard costing system in manufacturing: a case study, *Journal of applied management and investments*, Vol 5, No 3, summer 2016, pp. 162-165, <https://ssrn.com/abstract=2827581>

Evans, J.H., Hwang, Y. and Nagarajan, N.J. (1997) 'Cost reduction and process

reengineering in hospitals', *Journal of Cost Management*, May - June.

Garrison, R.H. and Noreen, E.W. (2003) *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Companies Inc.

Gupta M, Pevzer N, Seethampraju C, (2010), The Implications of Absorption Cost Accounting and Production Decisions for Future Firm Performance and Valuation, *Contemporary Accounting Research* Vol 27, (Fall 2010), No 3, pp 889-922, <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01030.x>

Hasan S, (2015), Variable costing and its applications in manufacturing company, *International Scholar Journal of Accounting and Finance*, Volume-1, No 1 (2015) 1-10, ISSN 2412-3218

Hojna, R.; Stryckova, L., (2018), Absorption costing analysis and its use by Czech manufacturing companies, *International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts-SGEM*, Vol 18, Book number 1.3, pp 19-26, DOI:10.5593/sgemsocial2018/1.3/S03.003

Hornngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2007). *Cost Accounting*. Prentice-Hall. Hornngren, C.,

Harrison, W., & Bamber, L. (1999). *Accounting*. Prentice-Hall

Jacomit A & Granja, (2011), An Investigation into the Adoption of Target Costing on Brazilian Public Social Housing Projects

Jasinski D, Meredith J, Kirwan K, (2015), A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry, *Journal of Cleaner Production*, Volume 108, Part A, 1 December 2015, Pages 1123-1139, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.06.040>

Johnson, T.H. (1983) 'The search of gain in markets and firms: A review of the historical emergence of management accounting systems', *Accounting, Organizations and Society*.

Jones, M.J., Mellett, H.J. (2007). Determinants of changes in accounting practices: Accounting and the UK Health Service, *Critical Perspectives on Accounting*, 18: 91 –121.

Khodadadzadeh T, (2015), A state-of-art review on activity-based costing, *Accounting*, 1(2):89-94, DOI: 10.5267/j.ac.2015.12.001

Kerschener, M.I. and Rooney, J.M. (1987) 'Utilizing cost accounting information for budgeting', *Topics in Health Care Finance*, pp. 1-9.

Kloot, L. & Martin, J., 2000. Strategic performance management: A balance approach to performance management issues in local government. *Management Accounting Research*, 11, pp.231-251. Available through:

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.472.258&rep=rep1&type=pdf> [accessed 20/04/2019].

Kotler P. & Lee N., (2007) Marketing in the public sector. Wharton School Publishing.

Kumar N, Mahto D, (2013), A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company: A Case Study, Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing, Vol 13, Issue 4 Version 1.0, Year 2013, Online ISSN: 2249-4588

Lucey, T. (2002) Costing, 6th edition, United Kingdom: Thompson Learning.

Mankiw, N.G. and Ball, M.L. (2013), Μακροοικονομική και το Χρηματοπιστωτικό Σύστημα, Εκδόσεις Gutenberg, Αθήνα.

Milakovich, Michael and Gordon, George. 2009, Public Administration in America (10th edition), USA: Wadsworth Cengage Learning.

Mogyorosy, Z. and Smith, P. (2005) The main methodological issues in costing health care services, York: Center of Health Economics University of York.

Morgan, D. and Astofli, R. (2014) Health spending continues to stagnate in many OECD countries, OECD Publishing.

Negrini, D., Kettle, A., Sheppard, L., Mills, G.H. and Edbrooke, D.L. (2004) 'The cost of a hospital ward in Europe Is there a methodology available to accurately measure costs' Journal of Health Organization and Management.

Obara L, (2014), Conventional Absorption Costing Information Model and Operational Decision Making: An Empirical Critique By Obara, Canadian Open Accounting Journal, Vol. 1, No. 1, July 2014, pp. 1 – 7, Available online at <http://crpub.com/Journals.php>

Pillai, R. (2010). Cost Accounting. Chand,S.&Co. Ltd.

Riabacke, M., Bohman, S., Danielson, M., Ekenberg, L., Faye, W., & Larsson, A., 2010. Public decision making support: A developing country perspective. At IST-Africa Conference, Durban, Africa 19-21 May 2010. South Africa: IEEE. Available through:https://www.academia.edu/25769119/Public_decision_making_support_A_developing_country_perspective [accessed 20/04/2019].

Ridderstolpe, L., Johansson, A., Skau, T., Rutberg, H. and Ahlfeldt, H. (2002) 'Clinical Process Analysis and Activity-Based Costing at a Heart Center', Journal of Medical Systems.

Shwartz M., Young D.w., Siegrist R., (1995). "The ratio of costs to charges: How good a basis for estimating costs?"

Sotirakou & Zeppou,(2005). How to align Greek civil service with European Union public sector management policiesQ a demanding role for HR managers in the contemporary public administration context.The International Journal of Public Sector Management, Vol.18 No 1, pp.54-82

Tsitsakis, C.; Karasavvoglou, A.; Elefteriadou, G. (2013) The cure of a big patient - An accountant's perspective (EBEEC 2013).

Udpa, S. (1996) 'Activity-Based Costing for Hospitals', Health Care Management Review , pp. 83-96.

Verma, D., 2009. Decision-making style social and creative dimensions. New Delhi: Global India publications.

Wheldon, H., Owler, L., & Brown, J. (1986). Cost Accounting and Costing Methods. Prentice-Hall.

Wilson, R., & Chua, W. (1988). Managerial Accounting: Method and Meaning. VNR International.

Windmarka C, Anderssona C, (2018), Cost assessment of a production system – A method targeting a product’s aggregated value stream costs, Procedia Manufacturing 25 (2018), 231-238, 10.1016/j.promfg.2018.06.078

Young, D. (2014) Management accounting in health care organizations, 3rd edition, San Francisco: Jossey-Bass

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

https://www.scribd.com/document/195471866/logistiko#download&from_embed

<http://www.uhi.gr>