

**ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΕ ΜΟΝΑΔΕΣ
ΥΓΕΙΑΣ»**

«COSTING BY ACTIVITY HEALTH UNITS»



**ΔΑΜΙΑΝΟΣ ΣΤΡΑΤΗΓΟΣ
ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ ΒΕΛΗΣ**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ, 2013

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας, αποτελεί ένα εισαγωγικό κεφάλαιο για την ανάλυση ABC, καθώς γίνεται μια σύντομη ιστορική αναδρομή, περιγράφεται η μέθοδος χρησιμοποίησης του.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται η ανάλυση ενός συστήματος abc, ενώ στην συνέχεια περιγράφονται οι επιχειρήσεις στις οποίες μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά μια τέτοια εφαρμογή. Επίσης, αναφέρονται οι παράγοντες για μια επιτυχημένη εφαρμογή του συστήματος και τέλος, πως η abc ανάλυση στηρίζεται στον κανόνα του Pareto.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το νοσοκομείο ως μια οικονομική μονάδα, ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η οικονομική διαχείριση των μονάδων, ενώ τέλος περιγράφεται η έννοια του προϋπολογισμού μέσα από την λογιστική και την κοστολόγηση.

Στο επόμενο κεφάλαιο αποδίδονται κάποιες βασικές έννοιες για την Διοικητική λογιστική και την κοστολόγηση των μονάδων υγείας. Επίσης αναλύονται τα συστήματα της αναλυτικής λογιστικής, όπως και οι λογαριασμοί της ομάδας 9.

Το πέμπτο κεφάλαιο μέσω ενός παραδείγματος, περιγράφει τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος με την χρήση της αναλυτικής λογιστικής, ενώ στο τελευταίο κεφάλαιο διατυπώνονται τα συμπεράσματα για το σύστημα ABC.

ABSTRACT

The first chapter is an introductory chapter on the analysis of ABC, as well as a brief historical overview, describing the method of use.

The next chapter is the analysis of a system abc, and then described the firms can operate efficiently such application. Also, the factors for a successful implementation of the system and, finally, that the abc analysis based on the rule of Pareto.

The third chapter analyzes the hospital as an economic unit, the way is the financial management units, and finally describes the meaning of the budget through accounting and costing.

In the next chapter some basic concepts attributed to Management accounting and costing the health units. We also analyzed the cost accounting systems, as well as the accounts of the group 9.

The fifth chapter, by way of example, describes how the system using cost accounting, while the final chapter sets out the conclusions for the system ABC.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|---|----|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ..... | 2 |
| ABSTRACT..... | 3 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 | 7 |
| ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ..... | 7 |
| 1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ..... | 7 |
| 1.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ..... | 8 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 | 10 |
| ACTIVITY-BASED COSTING | 10 |
| 2.1 Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ..... | 10 |
| 2.1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ | 10 |
| 2.1.2 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY COST CENTERS)..... | 11 |
| 2.1.3 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ..... | 12 |
| 2.1.4 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ..... | 14 |
| 2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΤΑΙΡΙΑΖΕΙ ΤΟ ABC ΚΑΙ ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ..... | 14 |
| 2.3 Η ABC ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΟΥ PARETO | 20 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 | 24 |
| ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ | 24 |
| 3.1 ΤΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΩΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ | 24 |
| 3.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ | 28 |
| 3.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ | 39 |
| 3.3.1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ | 42 |
| 3.3.2 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ | 44 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3..... | 47 |
| ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ | 47 |

| | |
|---|-----------|
| 4.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ | 47 |
| 4.1.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΚΑΙ ΜΗ ΕΞΟΔΑ | 48 |
| 4.1.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ | 49 |
| 4.1.3 ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ | 50 |
| 4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ | 51 |
| 4.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜΑΔΑΣ 9 | 53 |
| 4.4 ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ..... | 55 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 | 60 |
| Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ | 60 |
| 5.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΣ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟΥ | 60 |
| 5.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ | 66 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 | 78 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 78 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 82 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '80, οι περιορισμοί των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης άρχισαν να γίνονται ευρέως αντιληπτοί. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είχαν κατασκευαστεί πριν δεκαετίες, όταν οι περισσότερες επιχειρήσεις παρήγαγαν έναν περιορισμένο αριθμό προϊόντων και η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες αποτελούσαν τα βασικά στοιχεία κόστους για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα συνιστούσαν μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους και κατά συνέπεια οι παραποιήσεις στο κόστος των προϊόντων που προέρχονταν από ακατάλληλους επιμερισμούς των γενικών βιομηχανικών εξόδων, ήταν ασήμαντες.

Στη σημερινή πραγματικότητα, οι επιχειρήσεις παράγουν μεγάλο αριθμό προϊόντων, το κόστος της άμεσης εργασίας αντιπροσωπεύει ένα μικρό μόνο ποσοστό του συνολικού κόστους, ενώ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται μέγιστης σημασίας. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται η άμεση εργασία ως βάση επιμερισμού για τα γενικά βιομηχανικά. Επιπλέον, ο έντονος παγκόσμιος ανταγωνισμός της δεκαετίας του '80 έχει ως αποτέλεσμα να είναι περισσότερο πιθανές και επιζήμιες οι λανθασμένες αποφάσεις εξαιτίας έλλειψης κοστολογικής πληροφόρησης. Κατά την πάροδο των ετών, το αυξανόμενο κόστος ευκαιρίας της έλλειψης κοστολογικής πληροφόρησης και το συνεχώς μειούμενο κόστος της λειτουργίας περισσότερο εξειδικευμένων και πολύπλοκων κοστολογικών συστημάτων, έκαναν πιο έντονη την ανάγκη

για ακριβή προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, αναπτύχθηκε το activity-based costing (ABC).

Το activity-based costing αποτελεί μία μέθοδος κοστολόγησης, η οποία πρώτα συσχετίζει το κόστος με τις δραστηριότητες και στη συνέχεια το επιμερίζει στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που χρησιμοποιούν αυτές τις δραστηριότητες.¹

Το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι ο επιμερισμός του κόστους, ο οποίος λαμβάνει χώρα σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο, το κόστος επιμερίζεται στα κέντρα κόστους (cost centers) και στο δεύτερο στάδιο το κόστος που έχει ήδη συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους επιμερίζεται στα κοστολογικά αντικείμενα με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων οδηγών κόστους.

Οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ των συστημάτων βάσει δραστηριοτήτων και των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης κατά τη διαδικασία επιμερισμού του κόστους είναι ότι τα ABC systems χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερο αριθμό κέντρων κόστους στο 1^ο στάδιο και από μεγαλύτερο αριθμό οδηγών κόστους στο 2^ο στάδιο σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα.²

1.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

Είναι χρήσιμο πριν προχωρήσουμε στην περαιτέρω ανάλυση του activity-based costing, να δοθούν οι παρακάτω ορισμοί:

Ø Δραστηριότητα (activity): Είναι μία ενέργεια ή ένα σύνολο ενεργειών που πραγματοποιείται εντός της επιχείρησης για ένα κοινό σκοπό, που είναι η παραγωγή/προσφορά του προϊόντος/υπηρεσίας στον πελάτη. Παραδείγματα δραστηριοτήτων

¹ Αληφαντής Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004.

² Μπέης Ι. «Διοικητική Κοστολόγηση», Εκδόσεις Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη 2002.

είναι η προετοιμασία των μηχανών, η λήψη παραγγελιών, η μεταφορά των προϊόντων, η αγορά και διαχείριση υλικών, ο ανασχεδιασμός της παραγωγικής διαδικασίας κ.λπ.

Ø **Δεξαμενή κόστους (cost pool):** Είναι μια ομάδα δραστηριοτήτων με παρόμοια χαρακτηριστικά, το κόστος της οποίας επιμερίζεται στα κοστολογικά αντικείμενα με τη χρήση ενός μόνο οδηγού κόστους. Όλα τα στοιχεία κόστους που συγκεντρώνονται σε μία δεδομένη δεξαμενή κόστους θα πρέπει να εξηγούνται από τον ίδιο παράγοντα, δηλαδή από τον ίδιο οδηγό κόστους.

Ø **Οδηγοί κόστους (cost drivers):** Είναι η αιτία που εξηγεί την ύπαρξη αυτών των δραστηριοτήτων. Χρησιμοποιούνται προκειμένου να καταλογιστεί το κόστος αρχικά στις δραστηριότητες και στη συνέχεια στα κοστολογικά αντικείμενα, προϊόντα ή υπηρεσίες, αντικατοπτρίζοντας πάντα τις αιτιώδεις σχέσεις που υπάρχουν μεταξύ δραστηριοτήτων και προϊόντων.³

³ Κεχράς Ι. «Η σύγχρονη κοστολόγηση», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2009.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ACTIVITY-BASED COSTING

2.1 Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

Η ανάπτυξη ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων αποτελείται από τα ακόλουθα τέσσερα βήματα, εκ των οποίων τα δύο πρώτα βήματα σχετίζονται με το πρώτο στάδιο της διαδικασίας επιμερισμού του κόστους, ενώ τα δύο τελευταία συνδέονται με το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας επιμερισμού του κόστους.

2.1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων γίνεται με τη διεξαγωγή μιας ανάλυσης των δραστηριοτήτων. Ένα χρήσιμο σημείο εκκίνησης τέτοιου είδους ανάλυσης είναι η εξέταση του χώρου εργασίας για να διαπιστωθεί με ποιον τρόπο χρησιμοποιούνται όλοι οι χώροι εργασίας και της λίστας των εργαζομένων για να διαβεβαιωθεί ότι έχει ληφθεί υπόψη όλο το προσωπικό. Αυτό μπορεί να γίνει μέσα από μια σειρά συνεντεύξεων με το προσωπικό ή με τη συμπλήρωση χρονοδιαγραμμάτων από αυτό για το ποιες εργασίες εκτελούν μέσα στο ωράριο τους.

Αρχικά μπορεί να προκύψουν πολλές λεπτομερείς εργασίες αλλά μέσα από άλλες συνεντεύξεις, θα προκύψουν τελικά οι κύριες δραστηριότητες. Ο βαθμός ανάλυσης των δραστηριοτήτων θα εξαρτηθεί από την ανάλυση κόστους-οφέλους. Για παράδειγμα, αντί να

ταξινομείται η αγορά υλικών ως μία δραστηριότητα, μπορεί κάθε εργασία που περιλαμβάνεται σε αυτή να ταξινομείται ως ξεχωριστή δραστηριότητα. Κάτι τέτοιο βέβαια συνεπάγεται τη συλλογή πλήθους πληροφοριών και κατά συνέπεια οδηγεί σε σημαντική αύξηση του κόστους. Εναλλακτικά, αν η αγορά των υλικών συνδυαστεί με την παραλαβή και την αποθήκευση αυτών και όλα αυτά αποτελέσουν μια ενιαία δραστηριότητα, όπως για παράδειγμα τη δραστηριότητα προμήθειας και διαχείρισης υλικών, τότε η πληροφόρηση που θα αντλείται θα είναι γενική και η χρησιμοποίηση ενός οδηγού κόστους δεν θα μπορεί να εξηγήσει το κόστος της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Στα πρώτα ABC συστήματα που αναπτύχθηκαν προσδιορίστηκε μεγάλος αριθμός δραστηριοτήτων (activity cost centers), αλλά πρόσφατες έρευνες δείχνουν ότι ο κανόνας είναι 20-30 δραστηριότητες. Η τελική επιλογή των δραστηριοτήτων εξαρτάται από το συνολικό κόστος της δραστηριότητας (θα πρέπει να είναι υψηλό, ώστε να εξηγείται η αντιμετώπιση της ως ξεχωριστή δραστηριότητα) και από την ικανότητα επεξήγησης του κόστους της από έναν οδηγό κόστους. Αν μια δραστηριότητα δεν επεξηγείται ικανοποιητικά από έναν οδηγό κόστους, τότε είναι αναγκαία η ανάλυση της σε περαιτέρω υπο-δραστηριότητες.⁴

2.1.2 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ACTIVITY COST CENTERS)

Μετά τον προσδιορισμό των κύριων δραστηριοτήτων, το κόστος των πόρων που αναλώνονται θα πρέπει να επιμεριστεί σε κάθε δραστηριότητα. Σκοπός είναι ο καθορισμός του κόστους που απορροφά κάθε δραστηριότητα. Κάποιοι από τους αναλώσιμους πόρους

⁴Μαγγίνα Γ. Α., «Διοικητική Λογιστική-από την ανάλυση αποκλίσεων στην ανάλυση βάση των δραστηριοτήτων», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1995.

επιμερίζονται άμεσα σε συγκεκριμένες δραστηριότητες, ενώ άλλα κόστη (π.χ. το κόστος φωτισμού και θέρμανσης) θεωρούνται έμμεσα και κοινά για περισσότερες από μία δραστηριότητες. Αυτό το κόστος επιμερίζεται στις δραστηριότητες με τη χρησιμοποίηση αιτιωδών οδηγών κόστους (cause-and-effect cost drivers) ή μέσω συνεντεύξεων με το προσωπικό, που να μπορεί να παράσχει αξιόλογες εκτιμήσεις των πόρων που αναλίσκονται από διαφορετικές δραστηριότητες. Αυθαίρετοι επιμερισμοί δεν θα πρέπει να γίνονται. Οι οδηγοί κόστους στη βάση σχέσης αιτίας - αποτελέσματος με τις δραστηριότητες που συναντώνται σε αυτό το στάδιο ονομάζονται *resource cost drivers*.⁵

2.1.3 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΤΑΛΛΗΛΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ

Για τον επιμερισμό του κόστους, που έχει ήδη συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους δραστηριοτήτων στο πρώτο στάδιο επιμερισμού, στα προϊόντα θα πρέπει να επιλεγεί ένας οδηγός κόστους για κάθε δραστηριότητα. Οι οδηγοί κόστους που χρησιμοποιούνται σε αυτό το δεύτερο στάδιο του επιμερισμού καλούνται οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων (activity cost centers).

Στην επιλογή ενός κατάλληλου οδηγού κόστους θα πρέπει να ληφθούν υπόψη πολλοί παράγοντες. Πρώτον, θα πρέπει να παρέχει καλή εξήγηση του κόστους για κάθε δεξαμενή κόστους δραστηριοτήτων. Δεύτερον, θα πρέπει να είναι εύκολα μετρήσιμος και θα πρέπει τα δεδομένα που απαιτούνται για τον υπολογισμό του να μπορούν να ληφθούν με ευκολία και να αναγνωριστούν στα προϊόντα. Επιπλέον, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το κόστος υπολογισμού του οδηγού κόστους.

⁵ Μαγγίνα Γ. Α., «Διοικητική Λογιστική-από την ανάλυση αποκλίσεων στην ανάλυση βάση των δραστηριοτήτων», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1995.

Οι οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- ü Οδηγοί κόστους συναλλαγών (transaction drivers): Μετρούν τις φορές που μια δραστηριότητα εκτελείται. Παραδείγματα της εν λόγω κατηγορίας αποτελούν ο αριθμός των επιθεωρήσεων, ο αριθμός των παραγγελιών, ο αριθμός των επανεκκινήσεων των μηχανών κ.λπ. Οι οδηγοί κόστους συναλλαγών αποτελούν τη φτηνότερη κατηγορία οδηγών κόστους αλλά και τη λιγότερο αξιόλογη, επειδή υποθέτουν ότι κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα απαιτείται η ίδια ποσότητα πόρων.
- ü Οδηγοί κόστους διάρκειας (duration drivers): Αντιπροσωπεύουν τη διάρκεια που απαιτείται για να εκτελεστεί μια δραστηριότητα. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι η διάρκεια (ώρες) των επιθεωρήσεων και των επανεκκινήσεων των μηχανών. Έτσι, αν ένα προϊόν απαιτεί περισσότερες ώρες για την επανεκκίνηση των μηχανών (long set-up time), ενώ ένα άλλο απαιτεί λιγότερες ώρες (short set-up time), τότε η χρησιμοποίηση ως οδηγού κόστους των ωρών των επανεκκινήσεων κρίνεται σκόπιμη, καθώς θα μετρήσει με περισσότερη ακρίβεια τους πόρους που αναλύσκονται από μία δραστηριότητα σε σχέση με τον οδηγό κόστους βάσει των συναλλαγών. Αν επιλεγόταν ως οδηγός κόστους, αυτός με βάση τις συναλλαγές, τότε το προϊόν που θα απαιτούσε περισσότερες ώρες για την επανεκκίνηση των μηχανών (long set-up time) θα υποκοστολογούταν, ενώ το προϊόν που θα απαιτούσε λιγότερες ώρες (short setup time) θα υπερκοστολογόταν.
- ü Οδηγοί κόστους έντασης (intensity drivers): Περιλαμβάνουν άμεση χρέωση για τους πόρους που χρησιμοποιούνται κάθε φορά που μία δραστηριότητα εκτελείται. Ενώ οι οδηγοί κόστους με βάση τη διάρκεια (duration drivers) υπολόγιζαν το μέσο χρόνο που

απαιτείται για να εκτελεστεί μία δραστηριότητα, οι οδηγοί κόστους με βάση την ένταση περιλαμβάνουν άμεση χρέωση του κόστους, στη βάση ότι οι πραγματικοί πόροι που έχουν συγκεντρωθεί σε μια δραστηριότητα επιμερίζονται στο προϊόν.⁶

2.1.4 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΣΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Το τελευταίο βήμα στην ανάπτυξη ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων συνίσταται στην εφαρμογή των οδηγών κόστους στα προϊόντα. Οι οδηγοί κόστους πρέπει να μπορούν να μετρηθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να είναι δυνατή η αναγνώριση τους σε κάθε προϊόν. Έτσι, αν ως οδηγός κόστους έχουν επιλεγεί οι ώρες επανεκκινήσεων των μηχανών, τότε θα πρέπει να έχει αναπτυχθεί ένας μηχανισμός που να μπορεί να μετρά τις ώρες για επανεκκινήσεις που αναλύσκονται από κάθε προϊόν. Η ευκολία και το κόστος της λήψης δεδομένων σχετικών με τον οδηγό κόστους είναι παράγοντες που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στην επιλογή κατάλληλων οδηγών κόστους.⁷

2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΤΑΙΡΙΑΖΕΙ ΤΟ ABC ΚΑΙ ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ

Ένα πρόβλημα που τίθεται είναι αν θα έπρεπε όλες οι επιχειρήσεις να υιοθετήσουν το ABC και ποια είναι εκείνα τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που κάνουν επιτακτική την υιοθέτηση του συγκεκριμένου

⁶ Innes, J. and Mitchell, F. “Activity-Based Costing: A Review with Case Studies”, London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants, 1990.

⁷ Innes, J. and Mitchell, F. “Activity-Based Costing: A Review with Case Studies”, London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants, 1990.

κοστολογικού συστήματος. Τα χαρακτηριστικά αυτά αναλύονται ως ακολούθως:

- ▼ **Επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν** ισχυρό ανταγωνισμό όσον αφορά την τιμολογιακή πολιτική τους είναι περισσότερο πρόθυμες να υιοθετήσουν το ABC, αφού ενδεχόμενη εφαρμογή του οδηγεί σε καλύτερη μέτρηση του κόστους και συμβάλλει στην αναγνώριση των πιο κερδοφόρων προϊόντων.
- ▼ **Επιχειρήσεις που** παράγουν πολλά, διαφορετικά και σύνθετα προϊόντα αντλούν μεγαλύτερα οφέλη από την εφαρμογή του, σε σχέση με τις επιχειρήσεις που ακολουθούν απλούστερες διαδικασίες, παράγοντας τυποποιημένα προϊόντα.
- ▼ **Επιχειρήσεις που** θέλουν να γνωρίζουν το κόστος τους κατά μήκος της αλυσίδας αξίας, αφού τις βοηθάει στη λήψη αποφάσεων, όπως είναι η απόφαση μιας επιχείρησης για το αν την συμφέρει να διατηρήσει ή να κάνει outsourcing ένα συγκεκριμένο τμήμα /λειτουργία.

Οι παράγοντες που εξασφαλίζουν με επιτυχία την εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων δεν είναι ακόμα γνωστοί και εξακολουθεί να διενεργείται έρευνα πάνω στο συγκεκριμένο ζήτημα.

Ως βασικότερος παράγοντας μιας επιτυχημένης εφαρμογής, θεωρείται η καταβολή σημαντικής προσπάθειας κατά το σχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, πριν ακόμα ξεκινήσει η συλλογή των απαραίτητων δεδομένων για την εφαρμογή του. Το μεγαλύτερο ποσοστό επιτυχίας ενός συστήματος ABC αποδίδεται στον καλό σχεδιασμό του.⁸

⁸ Κεχράς Ι. «Η σύγχρονη κοστολόγηση», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2009.

Τα θέματα τα οποία θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά το σχεδιασμό είναι: Το πεδίο εφαρμογής του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, αφού θα πρέπει να αποφασιστεί από την αρχή αν θα χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο για την επίλυση προβλημάτων από τους αναλυτές στη διαχείριση του κόστους ή αν θα αποτελέσει ένα περισσότερο αισιόδοξο σύστημα που θα χρησιμοποιείται από το σύνολο της επιχείρησης. Σε καθεμία από τις δύο περιπτώσεις, η διεξαγωγή ενός πιλοτικού προγράμματος κρίνεται ως η καταλληλότερη μέθοδος για την εισαγωγή του ABC. Το πιλοτικό πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα περιορισμένου εύρους που εντάσσεται στα πλαίσια ενός μεγαλύτερου προγράμματος. Η εφαρμογή ενός προγράμματος για το οποίο δεν έχει διεξαχθεί πιλοτική έρευνα αντιμετωπίζει μικρή πιθανότητα να στεφθεί με επιτυχία καθώς οι πολυπλοκότητες εντός μιας επιχείρησης είναι δυνατό να εξαλείψουν τα στοιχεία της μάθησης και έρευνας που είχαν αποκτηθεί αρχικά πριν την εφαρμογή του.

Θα πρέπει να προσδιορισθούν όλοι οι απαραίτητοι πόροι προκειμένου να αναληφθεί ένα τέτοιο σύστημα και να υπάρχει επαρκής δέσμευση από την πλευρά της διοίκησης. Αν η διοίκηση δεν δεσμευτεί αρκετά σε αυτή την προσπάθεια και πολύ περισσότερο αν δεν εφαρμόσει το πιλοτικό πρόγραμμα, τότε το ABC θα έχει ελάχιστη επίδραση στην επιχείρηση. Για να επιτευχθεί αυτή η δέσμευση θα πρέπει οι διοικητικοί αναλυτές (management analysts) να ενημερώσουν τους ανώτατους διευθυντές, ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν τα οφέλη και τα κόστη αυτής της προσέγγισης.

Η πρόκληση για τους αναλυτές της διοίκησης κόστους είναι να επικοινωνήσουν με σαφήνεια και με αποτελεσματικό τρόπο, σχετικά με το τι μπορεί να περιμένει κανείς από το ABC και τι όχι. Η υπερεκτίμηση των δυνατοτήτων του ABC και η θεώρηση του ως θεραπεία για όλα τα

προβλήματα που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση είναι βέβαιο ότι θα οδηγήσει τελικά σε απογοήτευση.

Ένας άλλος απαραίτητος πόρος που θα πρέπει να έχει προσδιοριστεί κατά το σχεδιασμό ενός ABC, είναι το προσωπικό που θα ασχοληθεί με αυτό και ο χρονικός ορίζοντας που θα απαιτηθεί για το σχεδιασμό του. Συνήθως απαιτούνται τρία με τέσσερα άτομα, που απασχολούνται σε διαφορετικές λειτουργίες/τμήματα εντός της επιχείρησης και ένα χρονικό διάστημα τεσσάρων έως έξι μηνών συνεχούς προσπάθειας.

Για τον κατάλληλο σχεδιασμό ενός ABC απαιτούνται επίσης κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα. Οι περισσότερες συμβουλευτικές επιχειρήσεις ισχυρίζονται ότι είναι αποτελεσματικότερο να χρησιμοποιηθεί αρχικά το υπάρχον στο εμπόριο λογισμικό, παρά να αναπτυχθεί εταιρικό λογισμικό που θα είναι δυσκολότερο να κατασκευαστεί και να διατηρηθεί. Σε αυτό το κομμάτι, ίσως να υπάρχει κάποιος βαθμός προκατάληψης, αφού η δουλειά των εξωτερικών συμβούλων είναι να προωθούν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους.

Η ανάλυση του ABC συχνά επιφέρει την ανάγκη για δραματικές αλλαγές στις επιχειρήσεις. Ωστόσο, πολλοί εργαζόμενοι εντός της επιχείρησης είναι πιθανόν ότι θα προβάλλουν αντίσταση σε οποιαδήποτε αλλαγή διαδικασιών προτείνει το ABC. Οι κυριότεροι λόγοι που ενισχύουν αυτή την αντίσταση είναι τα συναισθήματα του φόβου, της καχυποψίας και του κυνισμού που συνήθως δημιουργούνται στο προσωπικό, όταν πρόκειται να γίνει ανασχεδιασμός των εργασιών τους.

Οι προοδευτικές επιχειρήσεις συνήθως εμποδίζουν ή ελαχιστοποιούν μια τέτοιου είδους αντίσταση του προσωπικού τους μέσω της επιμόρφωσης και εκπαίδευσης του, της δυνατότητας εκτεταμένης συμμετοχής του σε θέματα που αφορούν την εφαρμογή του εν λόγω συστήματος και των κινήτρων που του δίδονται για ενθάρρυνση

και επιβράβευση τέτοιου είδους αλλαγών. Βέβαια γίνεται αντιληπτό, ότι η συμμετοχή εκείνων των εργαζομένων που πιστεύουν ότι οι θέσεις τους τίθενται σε κίνδυνο με την εφαρμογή του ABC (π.χ. το ABC τους αναγνωρίζει ως non-value added personnel) θα είναι πολύ δύσκολη. Μία προτεινόμενη από κάτω προς τα πάνω προσέγγιση συνίσταται στην επιμόρφωση του προσωπικού για την ανταγωνιστική αναγκαιότητα του ABC, στη δυνατότητα ενεργής συμμετοχής του και επηρεασμού του στην ανάλυση και στη διαβεβαίωση αυτού ότι θα καταλάβει σημαντικές θέσεις εργασίας στην ανασχεδιασμένη επιχείρηση. Εναλλακτικά, ίσως είναι περισσότερο αποτελεσματικός ο σχεδιασμός μιας διαφορετικής προσέγγισης, που θα είναι από πάνω προς τα κάτω, χρησιμοποιώντας μία ομάδα ή έναν σύμβουλο που θα επινοήσει τη λύση και θα την επιβάλλει στην επιχείρηση.

Στην επιλογή της προσέγγισης που θα υιοθετηθεί, δηλαδή αν θα είναι από κάτω προς τα πάνω (bottom-up approach) ή από πάνω προς τα κάτω (top-down approach), μεγάλη σημασία έχει και η κουλτούρα των εργαζομένων, όσον αφορά το ρόλο τους έναντι του συνόλου της επιχείρησης και στην προώθηση και αποδοχή αλλαγών, όπως είναι το ABC. Για παράδειγμα, μία από κάτω προς τα πάνω προσέγγιση (bottom-up approach) μπορεί να μην είναι κατάλληλη σε μια επιχείρηση που η κουλτούρα των εργαζομένων είναι τέτοια, ώστε να θεωρούν ότι η αμφισβήτηση των υπαρχόντων διαδικασιών δείχνει μη αφοσίωση απέναντι στην επιχείρηση.

Το ABC απαιτεί πληροφόρηση, που θα πρέπει να συλλεχθεί, αφού δεν είναι διαθέσιμη από τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης. Αυτή η πληροφόρηση δύναται να συλλεχθεί μέσω παρατήρησης, συνεντεύξεων και έρευνας που γίνονται στους εργαζόμενους της επιχείρησης. Μία επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει οποιαδήποτε από τις παραπάνω μεθόδους, αλλά θα

πρέπει η πληροφόρηση που θα συλλεχθεί από αυτές για τους πόρους, τις δραστηριότητες και τη χρήση των πόρων να είναι ακριβής σε ικανοποιητικό βαθμό. Εάν δεν είναι αρκετά ακριβής, τότε οι αναλύσεις και οι προτάσεις που θα στηρίζονται σε αυτή την πληροφόρηση, δεν θα αποτελούν έγκυρους οδηγούς για την αλλαγή των διαδικασιών. Από την άλλη πλευρά, η πλήρης ακρίβεια (perfect accuracy) ούτε μπορεί να επιτευχθεί, ούτε είναι επιθυμητή από τη στιγμή που το κόστος απόκτησης της πλήρους πληροφόρησης είναι απαγορευτικό.

Τέλος, παρά το γεγονός ότι οι ανώτατοι διευθυντές έχουν τελικά την ευθύνη για την εξουσιοδότηση (authorization) και την επίδραση σημαντικών αλλαγών, η ομάδα που ασχολείται με τη μελέτη του συστήματος είναι καλύτερα προετοιμασμένη για την ανάλυση των δεδομένων και τη λήψη αποφάσεων για πολλούς λόγους. Πρώτον, η ομάδα που ασχολείται με τη μελέτη του συστήματος είναι πολύ εξοικειωμένη με τα δεδομένα και γνωρίζει καλά τα δυνατά και αδύναμα σημεία του project. Δεύτερον, παρέχοντας τη δυνατότητα στην ομάδα μελέτης να κάνει προτάσεις, ουσιαστικά της δίνεις την εξουσία για το συνολικό project και κατά συνέπεια την κινητοποιείς να συλλέξει και να αναλύσει τα δεδομένα προσεκτικά και να σκεφτεί για ένα μεγάλο αριθμό πιθανών αλλαγών. Αν οι προτάσεις της ομάδας μελέτης γίνουν απευθείας στην ανώτατη διοίκηση ή όχι, είναι κάτι που θα εξαρτηθεί από την κουλτούρα και τις ανάγκες της επιχείρησης. Σε κάποιες επιχειρήσεις είναι σημαντικό η ομάδα μελέτης να μην αναφέρει τίποτα και να μην κάνει καμία πρόταση στην ανώτατη διοίκηση μέχρι να συλλέξει πλήθος στοιχείων από μεμονωμένα πρόσωπα και τμήματα, ενώ σε κάποιες άλλες επιχειρήσεις, η ανώτατη διοίκηση μπορεί να χρειαστεί να αναμειχθεί

στην επιβολή βασικών αλλαγών και στην ανάπτυξη προτάσεων για αλλαγή.⁹

2.3 Η ABC ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΟΥ PARETO

Η Αρχή του Pareto, στο ευρύτερο πλαίσιο της, υποστηρίζει ότι 80% των αποτελεσμάτων προκύπτουν από 20% των μέσων ή αιτίων. Με άλλα λόγια, ο Κανόνας 80-20 σημαίνει ότι, σε κάθε κατάσταση, λίγοι παράγοντες (20%) είναι ζωτικοί και πολλοί (80%) είναι επουσιώδεις.

Το βασικό μήνυμα που δίνει ο κανόνας αυτός είναι πως το 80% των αποτελεσμάτων από κάτι το οποίο κάνουμε, θα έρθει από το 20% των προσπαθειών μας. Αυτό πρακτικά σημαίνει πως αν έχεις μια λίστα με 10 πράγματα που θέλεις να κάνεις, 2 μόνον θα αξίζουν πραγματικά να ασχοληθείς μαζί τους και όχι με τα υπόλοιπα 8. Ενώ το ενδιαφέρον είναι πως για όλα θα σπαταλήσεις ισάξιο χρόνο.

Στην περίπτωση του Pareto, αυτό σήμαινε ότι 20% των ανθρώπων κατείχαν 80% του πλούτου. Αντίστοιχα, στην αρχική του εργασία, ο Juran επεσήμανε ότι 20% των δυσλειτουργιών προκαλούσε 80% των προβλημάτων. Οι υπεύθυνοι διαχείρισης έργων γνωρίζουν ότι 20% της εργασίας (το πρώτο 10% και το τελευταίο 10%) αναλώνουν 80% του χρόνου και των πόρων.

Ο Κανόνας 80-20 μπορεί να εφαρμοστεί σε οτιδήποτε, από την επιστήμη του μάνατζμεντ μέχρι το φυσικό κόσμο.

Η ABC ανάλυση είναι μια πολύ γνωστή τεχνική ανάλυσης των αποθεμάτων, των πωλήσεων, των αγορών και πολλών άλλων θεμάτων. Η ανάλυση αυτή βασίζεται στον γνωστό κανόνα του Pareto που αναφέρει ότι το 80% των πωλήσεων πραγματοποιείται από το 20% των ειδών. Ο

⁹ Μαγγίνα Γ. Α., «Διοικητική Λογιστική-από την ανάλυση αποκλίσεων στην ανάλυση βάση των δραστηριοτήτων», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1995.

κανόνας αυτός εφαρμόζεται και στον έλεγχο των αποθεμάτων όπου το 20% των ειδών αντιπροσωπεύει το 80% της αξίας των αποθεμάτων ή το 20% των ειδών καταλαμβάνει το 80% της αποθήκης.

Η ανάλυση ξεκινά με την κατάταξη όλων των προϊόντων με βάση την αξία των πωλήσεων του τελευταίου έτους. Το προϊόν με τις μεγαλύτερες πωλήσεις τοποθετείται πρώτο, μετά τοποθετείται το προϊόν με τις δεύτερες μεγαλύτερες πωλήσεις και ακολουθούν με σειρά, ένα, ένα, όλα τα προϊόντα που διατηρεί η επιχείρηση. Τα προϊόντα που βρίσκονται στην αρχή του καταλόγου είναι τα πιο σημαντικά προϊόντα για την επιχείρηση, είναι τα προϊόντα με τις μεγαλύτερες πωλήσεις, ή τα προϊόντα με τη μεγαλύτερη ταχύτητα κυκλοφορίας. Τα προϊόντα αυτά χαρακτηρίζονται ως προϊόντα της “Α” κατηγορίας, είναι τα πρώτα 10% των ειδών, που αντιπροσωπεύουν περίπου το 70% των πωλήσεων.

Ως “Β” χαρακτηρίζονται τα κανονικής ταχύτητας κυκλοφορίας που είναι τα επόμενα 20% των ειδών που αντιπροσωπεύει το 20% των πωλήσεων.

Τέλος “C” χαρακτηρίζονται τα προϊόντα χαμηλής ταχύτητας κυκλοφορίας δηλαδή το υπόλοιπο 70% των ειδών που πραγματοποιούν το 10% των πωλήσεων. Η κατάταξη των προϊόντων στις διάφορες κατηγορίες μπορεί να γίνει και με διαφορετικά κριτήρια. Μπορεί να χαρακτηριστούν ως “Α” τα πρώτα 20% των ειδών, που πραγματοποιούν το 80% των πωλήσεων, ως “Β” τα επόμενα 15%-20% των ειδών που αντιπροσωπεύουν το 15% των πωλήσεων και τέλος τα τελευταία 60%-65% χαρακτηρίζονται ως “C” και πραγματοποιούν μόλις το 5% των πωλήσεων.

Για να διαπιστώσει ο υπεύθυνος των αποθεμάτων ποια προϊόντα δεν θα έπρεπε να βρίσκονται στα αποθέματα της επιχείρησης, πρέπει να ψάξει την τελευταία κατηγορία τη “C”. Στην κατηγορία αυτή κρύβονται

όλα τα άχρηστα, όλα τα ανενεργά προϊόντα που δεσμεύουν μεγάλα κεφάλαια χωρίς να προσφέρουν τα αντίστοιχα οφέλη.

Η ABC ανάλυση των αποθεμάτων που καταγράφονται σε μια απογραφή σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, είναι καλύτερα να μη γίνεται σε τρεις μόνο κατηγορίες αλλά σε περισσότερες, ανάλογα με τη φύση της επιχείρησης. Η ανάλυση μπορεί να γίνει δημιουργώντας όχι μόνο τρεις κατηγορίες αλλά περισσότερες A, B, C, D, E, F.

Σε κάθε κατηγορία τοποθετούνται τα προϊόντα με βάση τον αριθμό τεμαχίων που αναλώθηκαν το τελευταίο έτος π.χ. στην κατηγορία “Α” τοποθετούνται τα προϊόντα που παρουσιάζουν αναλώσεις 10 ή περισσότερων τεμαχίων την ημέρα, στη “Β” τα προϊόντα που έχουν αναλώσεις 10 ή περισσότερων τεμαχίων την εβδομάδα, στη “C” τα προϊόντα που έχουν 10 ή περισσότερα τεμάχια το μήνα κλπ. Στην τελευταία κατηγορία την “F” θα βρεθούν και πάρα πολλά τεμάχια που είχαν 0 (μηδέν) αναλώσεις το τελευταίο έτος. Αν τα είδη που βρίσκονται σε αυτή την κατηγορία είναι ανταλλακτικά μηχανημάτων τότε πρέπει να ελεγχθεί με προσοχή αν αυτά αναφέρονται σε νέα μηχανήματα που ακόμη δεν χρειάστηκε να επιδιορθωθούν ή κάτι το πιο συνηθισμένο αν σχετίζονται με μηχανήματα που ήδη έχουν αποσυρθεί και αντικατασταθεί με νεότερα και παραγωγικότερα μηχανήματα.

Ο κανόνας είναι ότι για όσα προϊόντα δεν προβλέπεται ότι θα ζητηθούν, θα πρέπει να αποσύρονται από τα αποθέματα και να υιοθετούνται διαδικασίες άμεσης διάθεσής τους. Αν τα προϊόντα της τελευταίας κατηγορίας είναι εμπορεύματα, τότε η απόφαση πρέπει να είναι ακόμη πιο άμεση και γρήγορη. Ο κανόνας είναι ότι, αντίθετα απ’ ότι ισχυρίζονται τα αποθέματα προϊόντων με ελάχιστη ζήτηση δεν φέρνουν πελάτες και κέρδη, αλλά προκαλούν ζημιές και γι’ αυτό πρέπει το ταχύτερο δυνατό να διατεθούν σε τιμές πολύ χαμηλές ακόμη και κάτω του κόστους αγοράς.

Η παραπάνω ανάλυση μπορεί και μάλιστα είναι προτιμότερο να γίνει για κάθε κατηγορία προϊόντων ξεχωριστά. Πρέπει να γίνει ξεχωριστή ανάλυση για τα τελικά προϊόντα, για τις πρώτες ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα ανταλλακτικά και για κάθε κατηγορία που έχει κάποιο νόημα για τη συγκεκριμένη επιχείρηση.¹⁰

¹⁰ Innes, J. and Mitchell, F. “Activity-Based Costing: A Review with Case Studies”, London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants, 1990.

Μπέης Ι. «ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ», Εκδόσεις Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη 2002.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

3.1 ΤΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΩΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΜΟΝΑΔΑ

Οι θεωρίες που κατά καιρούς έχουν καταγραφεί για τον προσδιορισμό της συμπεριφοράς των νοσοκομείων ως οικονομικές μονάδες αφορούσαν την επιβεβαίωση του επιχειρηματικού προτύπου (hospital as a firm):

- Ø της παραδοσιακής οικονομικής θεωρίας για τη μεγιστοποίηση των κερδών (profit maximizing model) μιας επιχείρησης
- Ø της εναλλακτικής συμπεριφοράς της μεγιστοποίησης του "διαχειριστικού" οφέλους ή της χρησιμότητας (utility maximizing model), κυρίως από την πλευρά του "διευθύνοντα" το νοσοκομείο, ιδιαίτερα σε νοσοκομεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (not-for-profit)
- Ø της επικράτησης του ιατρικού προτύπου στη διαμόρφωση της νοσοκομειακής συμπεριφοράς (physician-control model).

Στην πράξη, όμως, στόχο είχαν:

- Û την εξέταση της αγοράς και του περιβάλλοντος στα οποία αναπτύσσεται το νοσοκομείο,
- Û το ιδιοκτησιακό καθεστώς σε αλληλουχία με το ποιος παίρνει τις αποφάσεις,
- Û την αξιολόγηση της αποδοτικότητας των νοσοκομειακών υπηρεσιών. Από τη δεκαετία του '70, αλλά κυρίως στις δεκαετίες '80 και '90, η σημασία στην προτυποποίηση-μοντελοποίηση της οικονομικής συμπεριφοράς του νοσοκομείου στράφηκε εσωτερικά στη διαμόρφωση εργαλείων αναζήτησης της αποδοτικότητας-παραγωγικότητας, με στόχο τη μέτρηση του προϊόντος και την

αναζήτηση εναλλακτικών προτύπων χρηματοδότησης, με βάση τα κίνητρα για την καλύτερη απόδοση.¹¹

Μεγιστοποίηση του κέρδους

Η παραδοσιακή οικονομική θεωρία των επιχειρήσεων βασίζεται στο κίνητρο του επιχειρηματία για το κέρδος. Σε ένα πλήρως ανταγωνιστικό περιβάλλον, η προσφορά ανταποκρίνεται στη ζήτηση, η οποία ρυθμίζει τόσο τις εισροές όσο και τις εκροές. Οι τιμές που οι τελευταίες λαμβάνουν είναι ανταγωνιστικές και περίπου ίσες με το (μακροχρόνιο) κόστος, ενώ οι αμοιβές για υπηρεσίες πληρώνονται στο ακέραιο από τους πελάτες-ασθενείς. Η κάθε είδους επένδυση στοχεύει στην κερδοφόρα απόσβεσή της. Δεν υπάρχουν φραγμοί στην είσοδο νέων "επιχειρήσεων" - νοσοκομείων στην αγορά, ενώ το προϊόν είναι ομογενοποιημένο. Σε μια τέτοια αγορά, τα νοσοκομεία:

- αποφασίζουν για τις υπηρεσίες που θα παράγουν και το ύψος των τιμών τους με βάση τη ζήτηση και τη διαφοροποίηση του προϊόντος,
- επενδύουν αυξάνοντας τις κλίνες και τον εξοπλισμό για να έχουν, θετικές οικονομικές επιστροφές, αύξηση της ζήτησης και των εισροών (π.χ. γιατροί κ.λπ.),
- επιδιώκουν τη μείωση του κόστους, πολλές φορές σε βάρος της ποιότητας κ.λπ.

Ακόμα και αν κάποιος ακολουθήσει τη (θεωρητική) ροή της σκέψης αυτού του προτύπου, π.χ. στα ιδιωτικά νοσοκομεία, θα βρει αποκλίσεις σε σχέση με τις παραπάνω συμπεριφορές. Η αγορά των υπηρεσιών υγείας έχει διαφορετική συμπεριφορά. Την ίδια στιγμή,

¹¹ Αποστολάκης Ι., «Πληροφοριακά Συστήματα υγείας», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2007.

περιλαμβάνει την αναζήτηση και παρουσία του ποιοτικού στοιχείου στην ελαχιστοποίηση του κόστους και στον καθορισμό των επενδύσεων και κυρίως την παρουσία του γιατρού στη διαμόρφωση των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Μεγιστοποίηση της ποιότητας-χρησιμότητας των υπηρεσιών

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η αγορά για υπηρεσίες υγείας έχει ιδιαιτερότητες και κινείται σχετικά διαφοροποιημένα από την κλασική οικονομική ανάλυση. Το στοιχείο που επιβεβαιώνει τις μονοπωλιακές ή ολιγοπωλιακές τάσεις της συγκεκριμένης αγοράς είναι η δυσκολία εισόδου στην αγορά νέων παραγωγών και η αλληλεξάρτηση των υπάρχοντων νοσοκομείων στον κοινό σκοπό να δημιουργήσουν το δικό τους status, το οποίο μεγιστοποιεί το όφελος τους.

Κυρίαρχη διάσταση στην εξέταση της οικονομικής συμπεριφοράς ενός νοσοκομείου είναι η διαμόρφωση στόχων από αυτόν που αποφασίζει. Το ποιος παίρνει τις αποφάσεις έχει άμεση σχέση και με τον διαχωρισμό της έννοιας της ποιότητας από την ποσότητα. Θεωρητικά ο ιδιοκτήτης θέλει το κέρδος (στα ιδιωτικά νοσοκομεία), η διοίκηση-διεύθυνση προσδοκά την αύξηση της ποσότητας και της ποιότητας, λαμβάνοντας υπ' όψιν τους προϋπολογισμούς, ενώ η επιδίωξη της ποιότητας είναι κύριο μέλημα του γιατρού καθώς και των άλλων επαγγελματιών υγείας.

Στην κορυφή της ιεραρχίας του νοσοκομείου έχει ιδιαίτερη σημασία αν οι αποφάσεις λαμβάνονται από διαφορετικό πρόσωπο (π.χ. *manager*) σε σχέση με τον *ιδιοκτήτη* (π.χ. κράτος ή ιδιώτης). Σε νοσοκομεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι *manager* έχουν στόχο τη μεγιστοποίηση της ποσοτικής και, κυρίως, της ποιοτικής διάστασης των νοσοκομειακών υπηρεσιών μέσα από τη βελτίωση της προσωπικής τους

συνάρτησης χρησιμότητας. Το στοιχείο που σχετικά διαφοροποιεί τις προτιμήσεις του ασθενούς-πελάτη είναι η ποιότητα, όπως αυτή καθορίζεται από τη *φήμη* για τον γιατρό, τις ξενοδοχειακές υπηρεσίες ή τον εξοπλισμό του νοσοκομείου. Στόχος των manager είναι το επιχειρηματικό κέρδος να επενδυθεί για τη βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών, π.χ. σε περισσότερους και καλύτερους γιατρούς ή σε εξοπλισμό. Έτσι, ακολουθώντας το μοντέλο αυτό, τα ιδιωτικά νοσοκομεία θα ανταγωνισθούν τα μη κερδοσκοπικά όχι μόνο με βάση τη μείωση των τιμών, αλλά και τη διάκριση ασθενών, που συνήθως έχει άμεσο αντίκτυπο στην πρόσβασή τους.

Μεγιστοποίηση του ιατρικού ελέγχου

Η απόδοση των νοσοκομείων δεν εξαρτάται τόσο από τον ιδιοκτήτη ή τον "διευθύνοντα" -manager- όσο από τον γιατρό. Οι στόχοι του νοσοκομείου συμβαδίζουν με εκείνους του γιατρού, ο οποίος εκφράζει και τη ζήτηση από μέρους του καταναλωτή-ασθενούς.

Στις *παραδοσιακές αγορές* έχει σημασία: α) ο διαχωρισμός του ιδιοκτησιακού καθεστώτος από τη διοίκηση-διαχείριση μιας επιχείρησης και β) η επιδίωξη του κέρδους ως στοιχείο αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας μιας επιχείρησης. Στα νοσοκομεία, όλα τα παραπάνω τείνουν να συγκεντρώνονται ή να αντιπροσωπεύονται από τον *γιατρό*. Ο *γιατρός αποτελεί καθοριστικό μηχανισμό για την λήψη των αποφάσεων*, καθώς έχει στόχο την αύξηση είτε του προσωπικού του εισοδήματος είτε της παραγωγής υπηρεσιών. Με βάση το μοντέλο αυτό, ο γιατρός αποτελεί μια ξεχωριστή "επιχείρηση" εντός της επιχείρησης (νοσοκομείο) όπου παρέχει τις υπηρεσίες του. Συνεπώς το ιατρικό αποτέλεσμα είναι πρώτης προτεραιότητας και έτσι καθίσταται σημαντική η επιδίωξη της *ιατρικής* αποδοτικότητας στη χρησιμοποίηση των κάθε

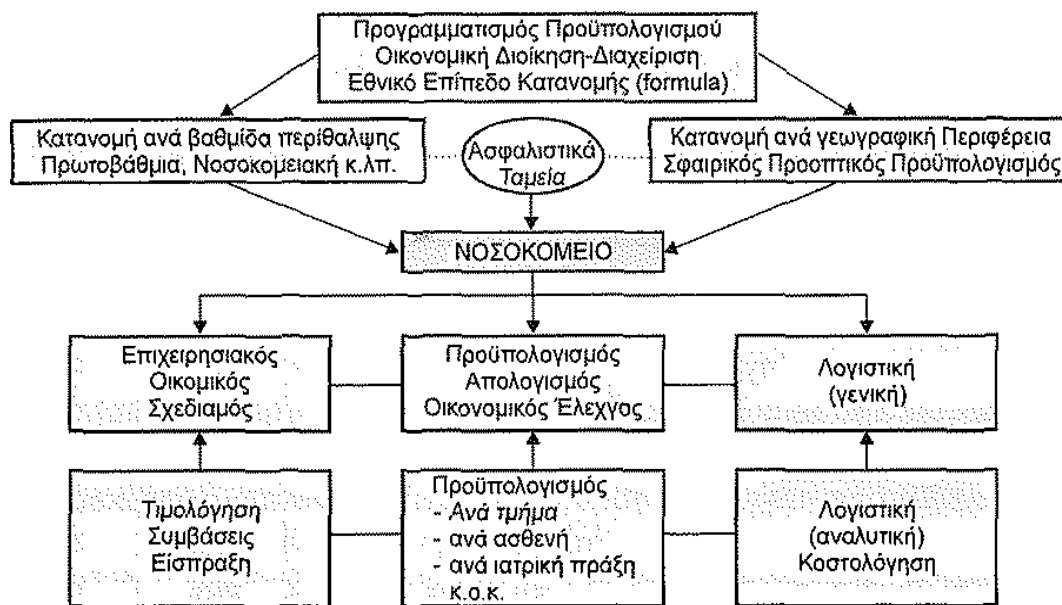
μορφής πόρων και όχι (μόνο) στη μεγιστοποίηση των κερδών ή της ποιότητας. Η επίδραση του ιατρικού ελέγχου στην παραγωγική διαδικασία και την επενδυτική πολιτική του νοσοκομείου δίνει το δικαίωμα στον γιατρό να θεωρεί μηδενικές τις τιμές των υπόλοιπων παραγωγικών συντελεστών, ζητώντας συνεχώς τη μεγιστοποίηση της χρήσης τους, και συνεπώς το νοσοκομείο δεν μπορεί εύκολα να ελαχιστοποιήσει το κόστος του.¹²

3.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

Η αύξηση των δαπανών υγείας, σε συνδυασμό με την αναγκαιότητα ελέγχου της αποδοτικής χρήσης των πόρων, δημιούργησε την ανάγκη για άντληση οργανωμένων οικονομικών πληροφοριών, με άμεσο στόχο τη βελτίωση της οικονομικής διοίκησης σε όλα τα επίπεδα. Στόχος είναι η μεγιστοποίηση του οφέλους των φορολογουμένων ή των ασφαλισμένων ή των καταναλωτών, σε σχέση με την αξία των χρημάτων που δίδονται για τις υπηρεσίες υγείας.

Με στόχο, λοιπόν, την αποτύπωση της οικονομικής αυτής διάστασης στον σχεδιασμό και τη διαχείριση των πόρων, το ολοκληρωμένο κύκλωμα ροών των διαφόρων επιπέδων χρηματοδότησης, οικονομικής διαχείρισης και ροών προϋπολογισμού σε όλα τα επίπεδα αποτυπώνεται στο διάγραμμα που υπάρχει παρακάτω.

¹² Πολύζος Ν., «Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας», Εκδόσεις Διόνικος, Αθήνα 2007.



Αναλυτικότερα περιλαμβάνει:

1. Τον προγραμματισμό του εθνικού προϋπολογισμού και την κατανομή των πόρων.

Αφορά την οριοθέτηση πολιτικών και στρατηγικών υγείας, με στόχο την αποδοτική χρήση και ισότιμη κατανομή των πόρων σε επίπεδο εθνικό ή περιφερειακό ή ανά βαθμίδα περίθαλψης (π.χ. νοσοκομειακή).

Επιλύει βασικά προβλήματα, που έχουν σχέση με τις υπηρεσίες υγείας:

- ✓ αοριστία - γενίκευση στόχων και αξιολογήσεων,
- ✓ έλλειψη γνώσεων για όλο το φάσμα της παραγωγικής διαδικασίας στην Υγεία,
- ✓ έλλειψη κινήτρων για βελτίωση της αποδοτικότητας,
- ✓ ανισότητες (γεωγραφικές, ασφαλιστικές, επιπέδου και αναγκών περίθαλψης),
- ✓ αναγκαιότητα σφαιρικού ελέγχου των υπηρεσιών υγείας.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διάφορες οικονομικές τεχνικές ανάπτυξης του (ανακεφαλαίωση εισροών-εκροών, αξιολόγηση περιφερειών-υπηρεσιών υγείας-προγραμμάτων κ.λπ.) δεν αντικαθιστούν

τον αρχικό ορθολογικό σχεδιασμό και την τελική πολιτική προτεραιοτήτων που πρέπει να ακολουθηθούν σε επίπεδο χώρας. Αντίθετα, μετά την ανάλυση πολιτικής και στρατηγικής, τα επιχειρησιακά σχέδια των μετόχων του συστήματος υγείας οφείλουν να εξειδικεύονται και να εναρμονίζονται σε προϋπολογισμούς, που μελλοντικά ελέγχονται για την αποδοτικότητά τους. Άλλωστε από τα επιμέρους προϋπολογιστικά σχέδια των υπηρεσιών υγείας (νοσοκομείων) προκύπτουν τα συνολικά.

Σε συστήματα κοινωνικής (ή/και ιδιωτικής) ασφάλισης η κατανομή πόρων προκύπτει από τις διαπραγματεύσεις, από τη μια, των ασφαλιστικών ταμείων και, από την άλλη, των υπηρεσιών υγείας (π.χ. νοσοκομείων). Αντίστοιχα, σε εθνικά συστήματα υγείας "περιφερειακές δομές" αντιπροσωπεύουν το κράτος ή την πλευρά της "ζήτησης" γενικότερα, στην παραπάνω διαδικασία. Η κατανομή των πόρων γίνεται, π.χ., μέσω ενός συμφωνημένου τύπου, που περιλαμβάνει παραμέτρους κυρίως της ζήτησης αλλά και της προσφοράς. Κοινή βάση όλων αποτελεί η επιδίωξη των τριών "Ε" στις υπηρεσίες υγείας, σύμφωνα με την αγγλική ορολογία (Perrin 1991):

- οικονομία (economy),
- αποδοτικότητα (efficiency),
- αποτελεσματικότητα (effectiveness).¹³

2. Τον προϋπολογισμό του νοσοκομείου.

Αποτελεί το σύνολο των επιχειρησιακών σχεδίων και δραστηριοτήτων ενός οργανισμού, όπως αυτά κοστολογούνται και εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες. Εμπεριέχει τη διαδικασία κατάρτισής του, η οποία πρέπει να ακολουθεί τον επιχειρησιακό

¹³ Δουμουλάκης Γ., Πολύζος Ν., Χρυσοχοϊδής Γ., «Οικονομική και Χρηματοδοτική Διοίκηση / Διαχείριση Νοσοκομείων», έκδοση ΕΑΠ, Πάτρα 2000.

σχεδιασμό, καθώς και τον έλεγχο πραγματοποίησής του. Τα εργαλεία αυτά ακολουθούν την καθημερινή διοικητική λειτουργία. Ο απολογισμός στο τέλος της χρονιάς επιβεβαιώνει στην πράξη την επιτυχία του παραπάνω κύκλου. Οι στόχοι του κύκλου αυτού καθώς και τα οφέλη για τους υπευθύνους (π.χ. Managers) περιλαμβάνουν:

§ την παροχή πληροφοριών και τελικά τη χρήση των πόρων για τα σχέδια και τις δραστηριότητες της νέας χρονιάς με βάση τους στόχους του οργανισμού, και

§ τον καθορισμό της μέτρησης του τελικού προϊόντος και την επακόλουθη αποτύπωση του στο κόστος, από όπου διαφαίνεται η πραγματοποίηση της οικονομικής αποδοτικότητας και παραγωγικότητας ενός τμήματος, ή ακόμα και το μέγεθος των αποκλίσεων.

Από τα βασικά εργαλεία τεχνικής αποτύπωσης του προϋπολογισμού είναι η λογιστική και η κοστολόγηση. Πρέπει να αναφερθεί ότι το κάθε λογιστικό σύστημα έρχεται σε σχετική αντίθεση με τη γενικότερη οικονομική θεωρία, που μετρά, εκτός των άλλων, το κόστος ευκαιρίας και το κοινωνικό κόστος στην τέλεια αναζήτηση της αποδοτικότητας. Η λογιστική αγνοεί τις κάθε μορφής εξωτερικότητες στην οικονομία. Οι προϋπολογισμοί έρχονται, λοιπόν, να καλύψουν μέρος του χαμένου αυτού εδάφους, ελέγχοντας την παρούσα επιχειρησιακή αποδοτικότητα ενός οργανισμού και προβλέποντας τη μελλοντική συνολικά (εξωτερικά και εσωτερικά). Ο προϋπολογισμός (πρέπει να) αποτελεί ένα σύγχρονο εργαλείο πληροφόρησης, ελέγχου και επιδίωξης της λειτουργικής (επιχειρησιακής ή διοικητικής) εσωτερικής αποδοτικότητας. Άλλωστε, η κατάρτιση ενός προϋπολογισμού εμπεριέχει:

Ü τη διοικητική προετοιμασία,

Ü τη λογιστική αποτύπωση του κόστους σε κάθε μορφή και κυρίως

Ὑ τον σχεδιασμό-προγραμματισμό για το μέλλον.

Η έκταση αυτών των διαδικασιών εξαρτάται από το εξωτερικό περιβάλλον και τους κανόνες του (έλεγχος, χρηματοδότηση κ.λπ.). Στην Ελλάδα, για παράδειγμα, η έκταση αυτή είναι μειωμένη εξαιτίας και του μειωμένου εξωτερικού παράγοντα ελέγχου, σχεδιασμού και χρηματοδοτικών κινήτρων, καθώς και των δυνατοτήτων του νομικού πλαισίου.

Η σχέση προϋπολογισμού και χρηματοδότησης είναι άρρηκτη. Οι μορφές προϋπολογισμού (σταθερός - κλειστός ή ευέλικτος) συνδυάζονται ανά ζεύγη με τις αντίστοιχες της χρηματοδότησης (προοπτική ή απολογιστική) και ανάλογα δημιουργούν τη σχέση νοσοκομείου και χρηματοδότη-εκφραστή της ζήτησης.

Ο σταθερός-κλειστός προϋπολογισμός σε προοπτική βάση θεωρείται διεθνώς ότι έχει τα κίνητρα για αποδοτικότερη λειτουργία του νοσοκομείου. Οι διάφορες τεχνικές κατάρτισης του αναφέρονται ως εξής:

Ø *επαυξανόμενος* προϋπολογισμός: χρησιμοποιεί ιστορικά-απολογιστικά στοιχεία και πληροφορίες. Έχει το πλεονέκτημα της απλούστευσης στην κατανόηση και τη μέτρηση των στοιχείων, είναι πιο ρεαλιστικός και απαιτεί μικρό σχετικά χρόνο κατάρτισης. Από την άλλη μεριά, μπορεί και να επιβραβεύει την όποια μη αποδοτική παρελθούσα χρήση του, με την εκ νέου επανάληψή της, ενώ δεν συνδέεται άμεσα με την αξιολόγηση της μελλοντικής δραστηριότητας.

Ø προϋπολογισμός *μηδενικής βάσης*: καταρτίζεται από την αρχή, λαμβάνοντας υπόψη κάθε δραστηριότητα και μετρώντας την άριστη κατανομή κάθε παραγωγικού συντελεστή. Πολλές φορές είναι αξεπέραστα χρονοβόρος, ιδιαίτερα όταν απουσιάζουν τα κατάλληλα εργαλεία (μηχανοργάνωση, βάσεις δεδομένων, κατάλληλο προσωπικό κ.λπ.).

Ο προϋπολογισμός *βασισμένος στη δραστηριότητα*: αποτελεί ένα από τα πιο βασικά και σύγχρονα εργαλεία για τον μετρήσιμο προσδιορισμό της οικονομικής αποδοτικότητας ενός οργανισμού στο σύνολο του, κατά τμήμα, δραστηριότητα κ.ο.κ. Το μόνο, ίσως, πρόβλημά του είναι η πολυδιάσπαση του, η δυσκολία στον τελικό έλεγχο και κυρίως στην είσπραξη οφειλών ή την ακριβή χρηματοδότηση ενός οργανισμού. Απαιτεί κοστολόγηση ανά ασθενή και ανά ιατρική πράξη. Η διευθέτηση των προβλημάτων αυτών γίνεται με την κατάρτιση σφαιρικών προϋπολογισμών ανά τμήμα ή/και τη σωστή τιμολόγηση.

Η σημασία στην αναζήτηση και μέτρηση της οικονομικής αποδοτικότητας ενός οργανισμού συνδυάζεται με τη δυνατότητα εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου, καθώς και με τον βαθμό ευελιξίας του προϋπολογισμού. Αυτό, με τη σειρά του, έχει σχέση και με το επίπεδο ανάπτυξης σύγχρονων συστημάτων λογιστικής και κοστολόγησης για την εξειδίκευση των μελλοντικών δράσεων. Τα ελληνικά νοσοκομεία του ΕΣΥ δυσκολεύονται σε αυτήν την αναζήτηση από τη συνδυαστική έλλειψη αυτών των στοιχείων.¹⁴

3. Οι κλινικοί ή τμηματικοί προϋπολογισμοί.

Γίνονται στα πλαίσια της αξιολόγησης, της σύγκρισης και του ελέγχου της ανά τμήμα αποδοτικότητας και αποτελούν ένα από τα πιο σύγχρονα εργαλεία εσωτερικής κατανομής και διαχείρισης των πόρων σε ένα νοσοκομείο. Ο παραδοσιακός συγκεντρωτισμός στη διαχείριση των νοσοκομείων αντικαθίσταται από τη νέα οργανωτική κατάταμησή τους σε *κλινικά, νοσηλευτικά, διοικητικά και εργαστηριακά τμήματα*, στα οποία

¹⁴ Δουμουλάκης Γ., Πολύζος Ν., Χρυσοχοϊδης Γ., «Οικονομική και Χρηματοδοτική Διοίκηση / Διαχείριση Νοσοκομείων», έκδοση ΕΑΠ, Πάτρα 2000.

εντοπίζονται οι ομοιογενείς δραστηριότητες, π.χ. νοσηλευτικές, ιατρικές, εργαστηριακές, ερευνητικές κ.ά. Κάθε τμήμα ή τομέας λειτουργεί με σχετική αυτονομία, καθορίζει τους στόχους του στα πλαίσια των γενικότερων στόχων του νοσοκομείου, κατανέμει τις εγκεκριμένες σε αυτό δαπάνες και συντάσσει τον δικό του τμηματικό προϋπολογισμό. Αυτό σχετίζεται με τις ανάγκες, την παραγωγικότητα και την ετήσια σφαιρική χρηματοδότηση του νοσοκομείου.

Οι διάφοροι τμηματικοί προϋπολογισμοί διαμορφώνουν τον γενικό προϋπολογισμό του νοσοκομείου. Με αυτόν τον τρόπο, επιτυγχάνεται η αποκεντρωμένη νοσοκομειακή διαχείριση, η οποία έχει ως επακόλουθο τον ουσιαστικό έλεγχο στην αποδοτικότητα του νοσοκομείου. Προϋπόθεση αποτελεί η στήριξη και συμμετοχή των υπευθύνων των τμημάτων στην κατάρτιση του τελικού προϋπολογισμού. Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στη συμμετοχή των γιατρών σε αυτή τη διαδικασία. Ο έλεγχος αυτός, αποσκοπεί στη μέτρηση και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων δραστηριότητας σε κάθε τομέα, στην παροχή κινήτρων στους συμμετέχοντες και στη διασφάλιση ότι οι διαθέσιμοι πόροι αξιοποιούνται αποδοτικά. Είναι βέβαιο ότι η αποκεντρωμένη συμμετοχή στη διαχείριση και η εμπλοκή στην προϋπολογιστική διαδικασία ευαισθητοποιούν τους εργαζόμενους (γιατρούς, νοσηλευτές και διοικητικούς) στη συνειδητοποίηση των οικονομικών συνεπειών των δραστηριοτήτων τους.

Με την εφαρμογή των τμηματικών προϋπολογισμών δίνεται η δυνατότητα αξιολόγησης και *μέτρησης του νοσοκομειακού προϊόντος*. Επιπρόσθετα, οι προϋπολογισμοί αυτοί μπορούν να αποτελέσουν το προκαταρκτικό στάδιο για τη *μελλοντική χρησιμοποίηση των "διαγνωστικών κατηγοριών"* (DRGs) ως εναλλακτικής μεθόδου χρηματοδότησης των νοσοκομείων, αλλά και ως *κριτηρίου μέτρησης της αποδοτικότητας*. Απώτερος σκοπός είναι η σύγκριση και εναρμόνιση των

νοσοκομειακών κλινικών και των οικονομικών δεδομένων σε εθνικό ή ακόμα και ευρωπαϊκό επίπεδο. Η διαχείριση των νοσοκομειακών πόρων με βάση το ιατρικό περιστατικό έχει τις ρίζες της στις ΗΠΑ από τη δεκαετία του '80, αν και εφαρμόστηκε με διαφοροποιήσεις κυρίως στην Αυστραλία και το Ηνωμένο Βασίλειο.¹⁵

4. Το λογιστικό σύστημα (accounting system) του νοσοκομείου.

Σε όλο τον κόσμο χρησιμοποιείται συγκεκριμένη ορολογία για την αποτύπωση των οικονομικών πληροφοριών (έσοδα, έξοδα, αποσβέσεις, λογαριασμοί, καταστάσεις, κέντρα κόστους κ.λπ.). Σε όλα τα λογιστικά συστήματα καταγράφονται τα έσοδα και τα αντίστοιχα έξοδα (ανά κωδικό). Το ενδιαφέρον, ιδιαίτερα στην περίπτωση των νοσοκομείων του ΕΣΥ, συγκεντρώνεται στην αναζήτηση, αξιολόγηση και εφαρμογή μιας από τις υπάρχουσες μεθοδολογίες (παρακάτω κεφάλαια). Η σύνδεση της αποδοτικότητας με κάποιο από τα λογιστικά συστήματα εξαρτάται από τη χώρα και τον συγκεκριμένο οργανισμό που θα τα εφαρμόσει. Πρέπει, όμως, να σημειωθεί ότι το εγγενές πρόβλημα του Ελληνικού "Δημόσιου Λογιστικού Σχεδίου" είναι ότι δεν παρείχε τις κατάλληλες πληροφορίες από την ανυπαρξία "Αναλυτικής Λογιστικής" (καταμερισμός του κόστους σε άμεσο ή έμμεσο, σταθερό ή μεταβλητό και, πολύ περισσότερο, κόστος ανά τμήμα). Η διαδικασία εφαρμογής του δεν περιλαμβάνει όλες τις σύγχρονες λογιστικές αρχές και στόχους, όπου παρακολουθούνται οι συναλλαγές (π.χ. του νοσοκομείου με όλα τα τμήματά του, αλλά και προς τρίτους αναλυτικά), καθώς και η δομή της περιουσιακής του συγκρότησης, που σήμερα δεν αξιολογείται.¹⁶

¹⁵ Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

¹⁶ Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

5. Την κοστολόγηση (costing system).

Η κοστολόγηση είναι συνάρτηση του λογιστικού συστήματος και χωρίς τη σωστή λειτουργία της δεν είναι δυνατόν να προχωρήσουν τα επόμενα επίπεδα χρηματοοικονομικής διαχείρισης μιας Μονάδας Υγείας, ούτε να εφαρμοσθούν οι τμηματικοί προϋπολογισμοί που αναφέρθηκαν. Οι βασικές αρχές της κοστολόγησης είναι:

- Ø η κωδικοποίηση που γίνεται με τη βοήθεια π.χ. της Αναλυτικής Λογιστικής και είναι η ανάλυση λογαριασμών ανά κέντρο κόστους και κατηγορία δαπάνης,
- Ø η κατηγοριοποίηση του κόστους ανάλογα με το κέντρο κόστους, σε άμεσο (π.χ. κέντρο κόστους παθολογικής κλινικής), έμμεσο (π.χ. εργαστηριακών εξετάσεων ασθενών παθολογικής κλινικής) και λειτουργικό ή επιμεριζόμενο κόστος (π.χ. φως, νερό, καύσιμα κ.λπ.), που δείχνει τις διακυμάνσεις του τελικού προϊόντος όσον αφορά το κόστος, και
- Ø η ανάλυση του κόστους ανάλογα με την κατηγορία δαπάνης, σε σταθερό (π.χ. μισθοί) και μεταβλητό (π.χ. φάρμακο), που δείχνει τις διακυμάνσεις των παραγωγικών συντελεστών σε σχέση με το τελικό προϊόν, ανάλογα με το επίπεδο δραστηριοτήτων. Οι διάφορες τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιήθηκαν διεθνώς στο παρελθόν ήταν η μερική (άμεσο ή/και σταθερό κόστος) ή η συνολική κατηγοριοποίηση και ανάλυσή του με βάση το συνολικό προϊόν, με τη χρήση σταθερών συντελεστών ανά εισροή ή εκροή, με βάση απολογιστικά στοιχεία.

Βασικές μορφές-τεχνικές (συστήματα) κοστολόγησης

| μορφές-τεχνικές κοστολόγησης . (συστήματα) | οριακό κόστος | συνολικό κόστος |
|--|---------------|-----------------|
| Κοστολόγηση ενιαίου αντικείμενου ή συγκεκριμένου έργου ή «κατά παραγγελία πελάτη» ("object or project or job" costing), π.χ. ασθένεια, ασθενής, γιατρός | ? | 0 |
| Κοστολόγηση ενιαίας διαδικασίας ("process" costing) ή λειτουργίας ("operation" costing) κοστολόγησης, π.χ. τομέας-τομεοποίηση, τμήμα-τμηματοποίηση (ειδικότητα) | α | ? |
| Κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα (Activity Based Costing - ABC) | 0 | 0 |
| «Just in time System» (JITS) (σημασία στα αποθέματα) και «Backflush costing system» (BCS) (σύστημα αντίστροφης κοστολόγησης, από το τέλος της παραγωγικής διαδικασίας προς τα αποθέματα) | ? | ? |

? = πιθανό, 0 = βέβαιο.

Στον παραπάνω πίνακα παρουσιάζονται οι βασικές μορφές και συστήματα κοστολόγησης. Η κοστολόγηση με βάση το ενιαίο αντικείμενο κόστους (cost object ή project cost ή, όπως κυρίως έχει επικρατήσει, **job costing**) αποσκοπεί στην ακριβή καταγραφή του, δίνει πολύτιμες πληροφορίες, αλλά είναι δύσκολη και δαπανηρή διαδικασία, αν και έχει χρησιμοποιηθεί διεθνώς περισσότερο σε υπηρεσίες (και υγείας), ενώ προσεγγίζει αναλυτικότερα το συνολικό κόστος (και τα συνθετικά του). Η κοστολόγηση με βάση τη (συνολική) διαδικασία (process costing) ή/και λειτουργία παραγωγής (operation costing) ομαδοποιεί το κόστος, δίνοντας ίσως πιο αξιόπιστο συνολικό

μέσο όρο, και χρησιμοποιείται κυρίως στη βιομηχανία και στην αξιολόγηση του οριακού κόστους. Η μετεξέλιξη τους ή ο συνδυασμός τους στον νοσοκομειακό τομέα παρουσιάζει την κοστολόγηση με βάση τη δραστηριότητα (Activity Based Costing-ABC). Το τελευταίο συνδυάζεται και με τον προϋπολογισμό ή τη γενικότερη διαχείριση ανά δραστηριότητα. Τα υπόλοιπα συστήματα («Just In Time System» (JITS) και «Backflush Costing System» (BCS)) έχουν κύρια εφαρμογή στη βιομηχανία, αν και μπορούν να δώσουν καλές και αρκετές ιδέες στις υπηρεσίες (και υγείας).

Μεγάλη, επίσης, σημασία έχει αποδοθεί και στο οριακό κόστος των νοσοκομειακών υπηρεσιών, δηλαδή το κόστος κάθε πρόσθετου ασθενούς ή θεραπείας, που αρχίζει να μειώνεται σε σχέση με το ανά μονάδα συνολικό κόστος σε υψηλά επίπεδα χρησιμοποίησης του προϊόντος (π.χ. υψηλή κάλυψη κλινών). Με στόχο τη βέλτιστη αποδοτικότητα των υπηρεσιών του, ένα νοσοκομείο έχει κίνητρο να διατηρεί υψηλή κάλυψη, σε συνδυασμό με τη χαμηλή μέση διάρκεια νοσηλείας. Ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, όπου οι πόροι είναι περιορισμένοι, η επιδίωξη εισόδου πολλών ασθενών με εργαλείο τη μείωση της μέσης διάρκειας νοσηλείας ή τη διατήρηση υψηλής κάλυψης (ποσότητα), συνυπολογιζομένης της ποιότητας, είναι το σημαντικότερο σημείο επικράτησης στον ανταγωνισμό προς τον ιδιωτικό τομέα. Αυτός έχει το μειονέκτημα ότι τιμολογεί τις υπηρεσίες του, σε αντίθεση με τον δημόσιο. Στο επιχειρησιακό επίπεδο κάθε νοσοκομείου, η δυνατότητα τέτοιου είδους ποιοτικής βοήθειας στη λήψη αποφάσεων είναι μεγαλύτερη, σε αντίθεση με τις αποφάσεις σε επίπεδο πολιτικής υγείας.¹⁷

¹⁷ Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

6. Τιμολόγηση-πληρωμές.

Όλες οι παραπάνω ενέργειες καταλήγουν στον καθορισμό των τιμών που λαμβάνει το οποιοδήποτε μέγεθος του νοσοκομειακού προϊόντος για να καταστεί συγκρίσιμο και να αποφέρει τα απαραίτητα για μια Μονάδα Υγείας έσοδα (μέσω και των ανάλογων συμβάσεων). Έχει άμεση σχέση με:

- τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου νοσοκομείου και της αγοράς που το περικλείει (π.χ. ιδιωτικό ή δημόσιο, μεγάλο ή μικρό),
- τα συστήματα χρηματοδότησης που επικρατούν (προϋπολογιστικά- απολογιστικά, σφαιρικός προϋπολογισμός- νοσήλιο κ.ο.κ.)
- το συγκεκριμένο σύστημα υγείας (ασφάλιση - κράτος) και
- την δυνατότητα του νοσοκομείου για τη χρήση αναπτυγμένων συστημάτων οικονομικής διαχείρισης και πληροφορικής.¹⁸

3.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Προϋπολογισμός (budget) είναι το πρόγραμμα οικονομικής διαχείρισης προβλεπόμενων οικονομικών ενεργειών ενός οργανισμού, το οποίο αφορά κυρίως την παραγωγή (και το κόστος της), τις πωλήσεις (και τα έσοδα από αυτές), τις επενδύσεις και κάθε τι άλλο που ο οργανισμός χρειάζεται για έναν αποτελεσματικό χρηματοοικονομικό σχεδιασμό, συνήθως ετήσιας κάθε φοράς βάσης (κατανεμημένο ανά παρακολουθείσα περίοδο, π.χ. σε 3μηνα), που δύναται και να επεκταθεί (π.χ. 3ετία).

¹⁸ Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

Η κατάρτιση του Γενικού Προϋπολογισμού (Π/Υ) μιας ιδιωτικής επιχείρησης (π.χ. ενός ιδιωτικού νοσοκομείου) πρέπει να στηρίζεται στην υλοποίηση βασικών αρχών εφαρμογής του management, ως προς τον προγραμματισμό, την οργάνωση, τον συντονισμό και τον έλεγχο. Περιλαμβάνει, με οικονομικούς όρους, τους σκοπούς και στόχους του φορέα ως προς τη λειτουργία του για το επόμενο ή (στην περίπτωση των κεφαλαιουχικών δαπανών - Παγίων) τα επόμενα έτη. Προσδιορίζει προβλέψεις για το ύψος των εσόδων (κύκλος εργασιών) και των εξόδων-δαπανών, με στόχο τα αναμενόμενα κέρδη του φορέα συνολικά και ανά δραστηριότητα ή τομέα που αναπτύσσει ή που προτίθεται να αναπτύξει. Εφαρμόζεται και χρησιμοποιείται ως οικονομικό πρότυπο απόδοσης. Στην πορεία χου έτους και σε τακτά χρονικά διαστήματα (τρίμηνο, εξάμηνο κ.λπ.), εφόσον προσδιορίζονται τυχόν αποκλίσεις από τον Π/Υ, αναζητούνται οι αιτίες αυτών και αποφασίζονται από τη διοίκηση και υλοποιούνται κατάλληλες παρεμβάσεις και διορθωτικές κινήσεις, με σκοπό την επίτευξη των αρχικών στόχων.

Ο Π/Υ (ενός ιδιωτικού νοσοκομείου) δύναται να περιλαμβάνει τους εξής επιμέρους Π/Υ:

- Ø *Λειτουργικό Προϋπολογισμό Πωλήσεων* με **α.** προβλέψεις πωλήσεων (μονάδων) προϊόντων ή/και υπηρεσιών, ομαδοποιημένες (π.χ. ανά τμήμα), κατανεμημένες (π.χ. ανά 3μηνο) και συνολικές (π.χ. ανά έτος), καθώς και **β.** έσοδα πωλήσεων, ομαδοποιημένα, κατανεμημένα και συνολικά (ως ανωτέρω).
- Ø *Λειτουργικό Προϋπολογισμό Κόστους* (Μεταβλητού) Παραγωγής, με αντίστοιχη των πωλήσεων ομαδοποίηση και κατανομή (στηρίζονται και στην κατάρτιση του λεγόμενου και τμηματικού Π/Υ, μέσω του οποίου συμμετέχει στους στόχους και την ευθύνη υλοποίησης αυτών το στελεχικό δυναμικό του φορέα).

- Ø *Λειτουργικό Προϋπολογισμό Κόστους* (Σταθερού ή Λειτουργικού) Διοίκησης, Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας, Διάθεσης, Έρευνας και Ανάπτυξης και άλλων Γενικών Εξόδων, όπως ρεύμα –νερό-τηλέφωνο-τέλη-συντηρήσεις- κ.λπ. (υπαγόμενων στην κατηγορία των ονομαζόμενων ((Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων»-ΓΒΕ).
- Ø *Προϋπολογισμό Αποθεμάτων* ή αναλώσιμων υλικών και φαρμάκων (με ποσότητες και αξίες ανά είδος και διαχειριστικό ή αποθηκευτικό χώρο, καθώς και ανά περίοδο αγοράς ή αποθήκευσης ή ανάλωσης αντίστοιχης των πωλήσεων και του κόστους παραγωγής).
- Ø *Προϋπολογισμό Παγίων* ή κεφαλαιουχικών δαπανών (ανά προγραμματιζόμενη επένδυση κεφαλαίου).
- Ø *Προϋπολογισμό Μισθοδοσίας* προσωπικού (ανά κατηγορία και περίοδο, π.χ. μήνα).
- Ø *Προϋπολογισμένες οικονομικές καταστάσεις* ή Προϋπολογιστικές λογιστικές καταστάσεις: **α.** Ταμειακών ροών και διαθεσίμων (εισπράξεις/ πληρωμές μέσω Ταμείου ή τραπεζών), **β.** Άλλων χρηματοοικονομικών μεγεθών (φόροι, δάνεια και τόκοι, μερίσματα και άλλα ίδια έσοδα) κ.λπ.

Επίσης, σημαντική "προϋπολογιστέα" ενέργεια είναι ο Ισολογισμός, ο οποίος αποτελείται από τη λογιστική κατάσταση που εμφανίζει την οικονομική-χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή, με την ομαδοποίηση των στοιχείων, με τους ανάλογους λογαριασμούς, που δύναται να αποτελούν και αντικείμενο χωριστών (Προϋπολογισμών και αντιστοίχων) Απολογισμών, ως εξής:

- ü Ενεργητικό (προϋπολογισμός - απολογισμός)
- ü Παθητικό (προϋπολογισμός - απολογισμός)
- ü Καθαρή Θέση.

Τέλος, απαραίτητη είναι η έκδοση "προϋπολογισμένης" Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως. Είναι η λογιστική κατάσταση που εμφανίζει το αποτέλεσμα το οποίο πέτυχε μια οικονομική μονάδα (κέρδη ή ζημιές), κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου, καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος, που είναι:

υ Έσοδα (προϋπολογισμός - απολογισμός)

υ Έξοδα (προϋπολογισμός - απολογισμός)

υ Έκτακτα Έσοδα

υ Έκτακτα Έξοδα

υ Κέρδη – Ζημιές.¹⁹

3.3.1 **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

Το Λογιστικό σύστημα (accounting system) ή, Γενική Λογιστική, χρησιμοποιεί σε όλο τον κόσμο συγκεκριμένη ορολογία για την αποτύπωση των οικονομικών πληροφοριών (έσοδα, έξοδα, αποσβέσεις, λογαριασμοί, καταστάσεις, κέντρα κόστους κ.λπ.). Με βάση αυτές τις πληροφορίες, συγκροτούνται οι Προϋπολογισμοί και οι Απολογισμοί, αλλά και το κάθε σύστημα μέτρησης χρηματοοικονομικής απόδοσης (performance financial management). Το ενδιαφέρον, ιδιαίτερα στην περίπτωση των νοσοκομείων, συγκεντρώνεται στην αναζήτηση, αξιολόγηση και εφαρμογή μιας από τις παρακάτω μεθοδολογίες:

Ø συστήματα Αναλυτικής ή «Διπλογραφικής» Λογιστικής (π.χ. ιδιωτικά νοσοκομεία στην Ελλάδα), που εφαρμόζεται με τη βοήθεια της Γενικής Λογιστικής, με ιδιαιτερότητες ίσως στο μέγεθος της ανάλυσης, κυριότερη των οποίων είναι η σύνδεση με την κοστολόγηση

¹⁹ Αληφαντής Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004.

Μπέης Ι. «Διοικητική Κοστολόγηση», Εκδόσεις Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη 2002.

- Ø συστήματα «Απλογραφικής» Λογιστικής καταγραφής εσόδων - εξόδων, με παραλλαγές που συμπληρώνουν (π.χ. Δημόσιο Λογιστικό) τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα, προσαρμόζοντάς τα στα αντίστοιχα ταμειακά (νοσοκομεία του ΕΣΥ) χωρίς περαιτέρω ανάλυση
- Ø λογιστικά συστήματα, που εκτός των εγγραφών δίνουν επιπλέον σημασία στα εξής, (π.χ. NHS της Αγγλίας μετά και τις αλλαγές του 1983):
 - ✓ σχέση αγοραστή/πωλητή (purchaser/provider interface) με διαχειριστικούς Προϋπολογισμούς και συμβάσεις (contracts) εντός NHS (μεταξύ περιφερειακών δομών και νοσοκομείων) και εκτός (ιδιωτικός τομέας),
 - ✓ χρηματικές ροές (cash flows) και ροές πόρων (resource flows) με ανά δραστηριότητα (activity) ανάλυση και ανάλυση προπληρωμών (prepayments),
 - ✓ λεπτομερής ανάλυση ακίνητων ή πάγιων κεφαλαίων (fixed assets), με τεκμηριωμένο υπολογισμό της απόσβεσής τους,
 - ✓ ισολογιστικές καταστάσεις (balance sheets), με ανάλυση εσόδων και εξόδων (income and expenditure account) ανά δραστηριότητα (π.χ. κλινική ειδικότητα),
 - ✓ ετήσιος σχεδιασμός (planning), με βάση τον περιοδικό προϋπολογιστικό έλεγχο (budgetary control) και αντιστοιχία της Λογιστικής (responsibility accounting),
 - ✓ προσπάθεια σύνταξης Προϋπολογισμού μηδενικής βάσης (zero based budgeting) σε σχέση με την επικρατούσα δυνητική τάση του ιστορικού Προϋπολογισμού (incremental budgeting), σύνδεση προϋπολογιστικού κόστους και

τιμολόγησης (pricing), στο πλαίσιο της «εσωτερικής αγοράς» (internal market).²⁰

3.3.2 Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η κοστολόγηση (costing system), ως αναπόσπαστο μέρος της Αναλυτικής Λογιστικής, συμπληρώνει τη (Γενική) Λογιστική και αφορά τη συμπεριφορά του κόστους. Απαντά σε πολλές ερωτήσεις ύπαρξης οικονομιών κλίμακας, ενώ οι εκτιμήσεις των διαφόρων μορφών του κόστους δίνουν το μέτρο της αποδοτικότητας ενός νοσοκομείου, δημιουργώντας τις κατάλληλες συνθήκες ελέγχου της δραστηριότητάς του, προϋπολογιστικά και απολογιστικά. Οι βασικές αρχές της κοστολόγησης είναι:

- Ø η *κωδικοποίηση*, που γίνεται με τη βοήθεια π.χ. της Αναλυτικής Λογιστικής και είναι η ανάλυση λογαριασμών ανά κέντρο κόστους, ανάλογα με το επίπεδο δραστηριοτήτων,
- Ø η *ανάλυση* του κόστους ανάλογα με την κατηγορία δαπάνης, σε σταθερό (π.χ. μισθοί στελεχών, αποσβέσεις παγίων) και μεταβλητό (π.χ. φάρμακο, υλικά), που δείχνει τις διακυμάνσεις των παραγωγικών συντελεστών σε σχέση με το τελικό προϊόν, και
- Ø η *αναγωγή* του κόστους σε άμεσο (π.χ. κέντρο κόστους παθολογικής κλινικής), έμμεσο (π.χ. κόστος εργαστηριακών εξετάσεων ασθενών παθολογικής κλινικής) και «λειτουργικό ή επιμεριζόμενο» κόστος (π.χ. φως, νερό, καύσιμα κ.λπ.), που δείχνει τις διακυμάνσεις του τελικού προϊόντος όσον αφορά την πηγή του κόστους.

²⁰ Αληφαντής Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004.

Οι 3 διαστάσεις κοστολόγησης-κόστους

| Κόστος με βάση το κέντρο (τμήμα) | Ανάλυση κατηγορίας κόστους (σταθερό και μεταβλητό κόστος) | Πηγή κόστους (άμεσο, έμμεσο κ.ά.) |
|----------------------------------|---|-----------------------------------|
| Παθολογική κλινική | Μισθοδοσία | Κλινικές |
| Χειρουργική κλινική | Αποσβέσεις | Εργαστήρια |
| Άλλα τμήματα | Φάρμακα | Τεχνική υπηρεσία |

Πίνακας 1.

Οι διάφορες τεχνικές κοστολόγησης που χρησιμοποιήθηκαν διεθνώς στο παρελθόν ήταν η «μερική» (άμεσο ή/και σταθερό κόστος) ή η «συνολική» κατηγοριοποίηση και ανάλυσή του με βάση το συνολικό προϊόν και τη χρήση σταθερών συντελεστών ανά εισροή ή εκροή με βάση ιστορικά στοιχεία. Επίσης, δίνεται μεγάλη έμφαση είτε στον διαχωρισμό σε σταθερό και μεταβλητό κόστος, είτε στην κατηγοριοποίησή του σε άμεσο, έμμεσο και επιμεριζόμενο. Σήμερα, με στόχο να διευθετηθούν τα προβλήματα ανομοιογένειας του προϊόντος, το κόστος καταγράφεται κυρίως σε τρεις διαστάσεις, ανάλογα με τη μέθοδο συλλογής των στοιχείων και την κατηγοριοποίησή του, αν και υπάρχουν πλήθος σύγχρονων τρόπων κοστολόγησης. Οι νεωτερισμοί αυτοί στόχο έχουν τον χρηματοοικονομικό εκσυγχρονισμό των Μονάδων Υγείας.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η έκθεση Korner τη δεκαετία του 1980 στην Αγγλία (Perrin 1991), που απαιτεί πληροφόρηση **α.** γενική χρηματοοικονομική, **β.** για το προσωπικό που αναλογούσε σε περίπου 75% των δαπανών του NHS, **γ.** για τις υπηρεσίες και το κόστος ανά δραστηριότητα (specialty costing) στη νοσοκομειακή και την εξωνοσοκομειακή περίθαλψη. Με βάση τα παραπάνω, δημιουργήθηκε και εξαπλώθηκε σε όλη την Ευρώπη το «κίνημα» διαχείρισης με βάση

τους κλινικούς Προϋπολογισμούς και στη συνέχεια Προϋπολογισμούς ανά περιστατικό. Στην Ελλάδα ήρθε με κάποια χρονική υστέρηση, τουλάχιστον μίας δεκαετίας, με τη μορφή των τμηματικών Προϋπολογισμών.²¹

²¹ Κεχράς Ι. «Η Σύγχρονη Κοστολόγηση», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2009.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

4.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Το κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων (και κατ' επέκταση κέρδους) από πωλήσεις όταν αναφερόμαστε σε ιδιωτικές επιχειρήσεις, ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών όταν πρόκειται για δημόσιο οργανισμό. Ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, το κόστος διακρίνεται σε:

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

Το κόστος απασχολεί στοιχείο του Ενεργητικού (μέχρι την μετατροπή του σε έξοδο).

Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει την τρέχουσα χρήση μιας εκμεταλλεύσεως (πώληση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας) και τα αποτελέσματά της. Το έξοδο προϋπάρχει (έστω) στιγμιαία ως κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίθετο.

Δαπάνη είναι η διαδικασία (ή ενέργεια) πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου (αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας αγοράς ή επένδυσης). Δεν διαφέρει από το κόστος ή το έξοδο, αλλά αποτελεί την «εξωτερική τους όψη» ή διαμορφώνει την ενέργεια ή τη διαδικασία πραγματοποίησης τους, καθώς και την αριθμητική τους έκφραση (τιμολογιακή αρχική αξία, φόροι κ.λπ., άλλα έξοδα, εκπτώσεις).

Έσοδο είναι αντίστοιχα η αγοραστική δύναμη που αποκτάται από πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ή δικαιωμάτων (περιλαμβάνονται και οι διάφορες επιχορηγήσεις).

Τελικά η ισότητα περιλαμβάνει: ΕΣΟΔΑ χρήσεως - ΕΞΟΔΑ χρήσεως = ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ χρήσεως.²²

4.1.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΚΑΙ ΜΗ ΕΞΟΔΑ

Οι διάφορες λογιστικές ταξινομήσεις του κόστους-εξόδου περιλαμβάνουν τα εξής:

- Με κριτήριο τον σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίησή του, διακρίνεται σε
 - α. οργανικό* (ομαλό) κοστολογήσιμο, που σχετίζεται με αντίστοιχο έσοδο για την (ομαλή) εκμετάλλευση μιας επιχείρησης (μισθοί, υλικά, αποσβέσεις), και
 - β. ανόργανο* (ανώμαλο ή έκτακτο) μη κοστολογήσιμο (δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος παραγωγής, π.χ. δωρεά ή χορηγία).
- Με κριτήριο την ενσωμάτωση ή μη στο λειτουργικό κόστος, διακρίνεται σε
 - α. ομαλό* (οργανικό) κοστολογήσιμο και ενσωματώσιμο στη λειτουργία της οικονομικής μονάδας με τη μορφή που προϋπάρχει και σχετίζεται με την (ομαλή) εκμετάλλευση μιας επιχείρησης (μισθοί, υλικά, αποσβέσεις), και
 - β. ανώμαλο* μη κοστολογήσιμο και μη ενσωματώσιμο στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας με τη μορφή

²² Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

έκτακτης οργανικής ζημιάς που δεν προϋπάρχει (π.χ. υποαπασχόληση οικονομικής μονάδας, κόστος εκτάκτων περιστατικών).

- Τα ανόργανα ή/και ανώμαλα έξοδα καταχωρούνται στον λογαριασμό 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» (πρόστιμα, προσαυξήσεις φόρων ή εισφορών, ποινικές ρήτρες, τόκοι υπερημερίας, επισκευές παγίων από έκτακτες καταστροφές, δωρεές-χορηγίες, έκτακτες- απρόβλεπτες αποζημιώσεις προσωπικού, ελλείμματα ταμείου κ.λπ.), μαζί με τα αντίστοιχα ανόργανα έσοδα (σε αντιδιαστολή με τα οργανικά έσοδα, αναλόγως των οργανικών εξόδων).²³

4.1.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Προαπαιτούμενο μιας κοστολόγησης είναι η αντίστοιχη οργάνωση μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Η κοστολογική ακολουθεί τη λειτουργική διάρθρωση, γι' αυτό πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεγμένη και αναλυτική. Οι βασικές λειτουργίες οργάνωσης μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού είναι:

- ✓ Εφοδιασμός (προμήθειες- φαρμακείο),
- ✓ Παραγωγή προϊόντων ή/και υπηρεσιών (κλινικές-μονάδες- χειρουργεία-εργαστήρια ή νοσηλευτική υπηρεσία),
- ✓ Διάθεση (πωλήσεις, π.χ. γραφείο υποδοχής ή κινήσεως, τμήμα μάρκετινγκ ή ποιότητας),
- ✓ Διοίκηση (Δ.Σ., διοικητής ή γεν. δ/ντής, Διεύθυνση Διοικητικού- Οικονομικού),

²³ Πολύζος Ν., «Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας», Εκδόσεις Διόνικος, Αθήνα 2007.

- ✓ Έρευνα (ερευνητικά πρωτόκολλα) και Ανάπτυξη,
- ✓ Χρηματοοικονομική λειτουργία.

Ακολουθούν τα, ανάλογα με το οργανόγραμμα, που είναι ενταγμένα στις παραπάνω λειτουργίες.²⁴

4.1.3 ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σημαντικά είναι επίσης και τα κριτήρια κατανομής (μερισμού) του έμμεσου κόστους - των έμμεσων εξόδων ή των βοηθητικών κέντρων προς τα (κύρια) κέντρα κόστους. Κριτήρια μερισμού είναι οι (τελικές) μονάδες έργου, που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της δραστηριότητας της μονάδας (κέντρο κόστους ή συνολικά της επιχείρησης). Ως χαρακτηριστικά παραδείγματα αναφέρονται τα παρακάτω:

- Ώρες εργασίας προσωπικού
- Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων
- Βάρος ή όγκος αναλωσίμων (πρώτων υλών)
- Προϊόν ή υπηρεσία τμήματος (π.χ. ημέρες νοσηλείας στις κλινικές, εγχειρήσεις στα χειρουργεία, εξετάσεις στα εργαστήρια κ.λπ.)

Η επίρριψη των βοηθητικών στα κύρια κέντρα κόστους, με τον ανωτέρω τρόπο, γίνεται πάντα στο τέλος της κάθε κοστολογικής περιόδου (μήνας ή έτος), με στόχο να ολοκληρωθεί ο καταλογισμός του συνολικού κόστους.

²⁴ Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η παρακολούθηση των (οικονομικών) πληροφοριών και δεικτών μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, που αφορούν κυρίως την εσωτερική λειτουργία τους, ανήκει στην Αναλυτική Λογιστική, που βοηθά ως εργαλείο την *πραγμάτωση της Κοστολόγησης*. Κοστολόγηση και Αναλυτική Λογιστική περιλαμβάνονται στο γενικότερο περιεχόμενο της Διοικητικής Λογιστικής. Η Αναλυτική Λογιστική, ως το τελευταίο μέρος της Λογιστικής, παρακολουθεί μέσω των οικείων λογαριασμών τις μεταβολές, τις μορφολογικές μετατροπές και τις παντοειδείς συνθέσεις και συσχετισμούς:

- Û Των αποθεμάτων αναλυτικά (είδος, ποσότητα, αξία) και ιδιαίτερα -π.χ. στις Μονάδες Υγείας- των πρώτων υλών (ομάδα 24), των αναλωσίμων (25) και των ανταλλακτικών παγίων (26)
- Û Των οργανικών εξόδων κατ' είδος (60-68)
- Û Των οργανικών εσόδων κατ' είδος (70-78)
- Û Των αυτοτελών αποτελεσμάτων (81-85)

Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμεταλλεύσεως -μέσω των παραπάνω λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής (Γενικής) Λογιστικής- σκοπό έχει να φέρει σε λογιστικό προσδιορισμό και ανάλυση (της ομάδας 90): α. το λειτουργικό κόστος, β. το κόστος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών, γ. το κόστος των παραγόμενων ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, δ. τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων σε βραχυχρόνια (π.χ. μηνιαία) ή ετήσια βάση, ε. την κατανομή του κόστους στις διάφορες θέσεις ή κέντρα κόστους, και στ. τη λήψη κατάλληλων (επιχειρηματικών) αποφάσεων και τον έλεγχο της κάθε μορφής διοικητικής εξουσίας και αντίστοιχης αποδοτικότητας σε έναν οργανισμό.

Η Αναλυτική Λογιστική μπορεί να λειτουργεί με τα ακόλουθα συστήματα:

1. Σύστημα (πλήρους) Αυτονομίας (λογαριασμοί σε ανεξάρτητο λογιστικό σύστημα), αν και η τροφοδότηση της πρώτης ομάδας (90) λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής (με ανάλογες χρεοπιστώσεις) γίνεται από τους αντίστοιχους (20, 60, 70) της Γενικής Λογιστικής.
2. Σύστημα Συλλειτουργίας (Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής), υπό την προϋπόθεση της σαφούς λειτουργίας τριών μερών (Γεν. Λογιστική 1-8, Αναλ. Λογιστική 9, Λογαριασμοί Τάξεως 0) και της διατήρησης των αρχών της αυτονομίας τους, της ανωτέρω αναφερθείσας κατ' είδος συγκέντρωσης αποθεμάτων, εσόδων και εξόδων, καθώς και της κατάρτισης των λογαριασμών της Γενικής Εκμετάλλευσης (8).

Οι εγγραφές της Αναλυτικής Λογιστικής καταχωρούνται στο θεωρημένο Ημερολόγιο Αναλυτικής Λογιστικής. Το Υπουργείο Οικονομικών δέχεται ότι οι εγγραφές της Αναλυτικής Λογιστικής μπορεί να καταχωρηθούν (εγκύκλιος 1082121/πολ. 1206/1996) α. επί κλασικού συστήματος στο Γενικό Ημερολόγιο, β. επί συγκεντρωτικού συστήματος στο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων ή στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ή στο Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού. Βασική προϋπόθεση είναι η διατήρηση της αυτονομίας των δύο συστημάτων. Από το ημερολόγιο της Αναλυτικής Λογιστικής οι εγγραφές μεταφέρονται στο γενικό καθολικό της Αναλυτικής Λογιστικής (λογαριασμοί 90-99), στου οποίου την τήρηση εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του ΚΒΣ (θεώρηση, φύλαξη κ.λπ.). Σε κάθε περίπτωση, τα σύγχρονα μηχανοργανωμένα λογιστικά

συστήματα επιχειρήσεων έχουν λύσει ανάλογα ζητήματα (δεν φαίνεται να συμβαίνει το ίδιο στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας).²⁵

4.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜΑΔΑΣ 9

Ο τρόπος ανάπτυξης λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής για τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα (όπως και της Γενικής Λογιστικής) βρίσκεται στο Π.Δ. 1123/1980. Ο αντίστοιχος των δημόσιων επιχειρήσεων και οργανισμών εισήχθη με το Π.Δ. 205/1998 και τέλος για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας με το Π.Δ. 146/2003. Το τελευταίο έγινε (όπως αναφέρει) και για να διευκολυνθεί η μηχανογραφική οργάνωση Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής με κωδικαριθμητική συσχέτιση μεταξύ των συλλειτουργούντων και αντικριζόμενων ή αλληλοτροφοδοτούμενων λογαριασμών (υπάρχουν επιφυλάξεις για το πολύπλοκο της διαδικασίας της λειτουργίας αυτής, που αντανακλώνται και στη μη λειτουργία τους -μέχρι στιγμής- στις περισσότερες Μονάδες Υγείας του ΕΣΥ).

Η *Ομάδα 9* αναλύεται στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

- 90 Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη εξόδων - ενδιάμεσα κέντρα λειτουργικού κόστους
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής
- 94 Αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97 Διαφορές απογραφών και καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

²⁵ Αποστολάκης Ι., «Πληροφοριακά Συστήματα Υγείας», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2007.

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις.

Οι δεσμεύσεις από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο σε ότι αφορά τους λογαριασμούς αναφέρονται στην παρ. 5.3.100 του Π.Δ. 146, η οποία έχει ως εξής:

- Ø Παρέχεται η ευχέρεια όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (90-98) της ομάδας 9 να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. από τα δεδομένα των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται κάθε μήνα. Με την ευχέρεια αυτή δημιουργείται η δυνατότητα οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των 90- 98 να λειτουργούν ως πρωτοβάθμιοι και έτσι να ελαττώνονται κατά μία οι βαθμίδες των λογαριασμών που θα ενημερώνονται (μηχανογραφικά) αναλυτικά και καθημερινά, με τελικό αποτέλεσμα να διευκολύνεται η τήρηση αναλυτικών υπολογαριασμών για την εξασφάλιση περισσότερων πληροφοριών.
- Ø Από τους πιο πάνω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, υποχρεωτικής τήρησης είναι οι 90, 91, 92, 93, 94, 96 και 98 και από τους δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λπ., υποχρεωτικοί είναι μόνο οι δευτεροβάθμιοι των πρωτοβάθμιων 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» και 94 «αποθέματα».
- Ø Οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι και λοιποί λογαριασμοί που δεν φέρουν υπογράμμιση δύνανται να τροποποιούνται και να αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε νοσοκομείου, πρέπει, όμως, για την τήρησή τους να εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας κ.λπ., που περιλαμβάνονται στις επόμενες παραγράφους.
- Ø Οι πρωτοβάθμιοι 95 και 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που το νοσοκομείο θα ακολουθήσει διαδικασίες που προβλέπονται

και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς. *Επομένως φαίνεται να παρέχεται σημαντική ευελιξία σε ότι αφορά την ανάπτυξη των λογαριασμών.*

- Ø Ο βασικός περιοριστικός όρος είναι η σχεδιασμένη από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο δομή του λογαριασμού 92.00 και η μεγάλη ανάπτυξη σε τρίτο βαθμό, που έχει υπογραμμισμένους και επομένως υποχρεωτικούς λογαριασμούς.²⁶

4.4 ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

I. Τρόπος λειτουργίας των υπολογαρισμών του 90 (διάμεσοι αντικριζόμενοι)

1. Ο λογαριασμός 90.01 αρχικά αποθέματα λογισμένα και οι υπολογαρισμοί του πιστώνονται στην αρχή της χρήσης, με χρέωση των οικείων υπολογαρισμών του 94 (αποθέματα), με την αξία των αποθεμάτων έναρξης όπως αυτά θα εμφανισθούν στους λογαριασμούς της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής.
2. Ο λογαριασμός 90.02 αγορές λογισμένες και οι υπολογαρισμοί του πιστώνονται με χρέωση των οικείων υπολογαρισμών του 94 (αποθέματα), με την αξία των αγορών αποθεμάτων, όπως αυτή διαμορφώνεται και καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής. Σε περίπτωση επιστροφών ή εκπτώσεων, η εγγραφή είναι ίδια, αλλά με αρνητικό πρόσημο.
3. Ο λογαριασμός 90.06 οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα πιστώνεται με χρέωση:

Ø Των υπολογαρισμών του 92 (κέντρα κόστους) για τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των εξόδων της

²⁶ Κεχράς Ι. «Η Σύγχρονη Κοστολόγηση», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2009.

ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής και τη διαμόρφωση στους υπολογαριασμούς του 92 του λειτουργικού κόστους.

Ø Του ενδιάμεσου λογαριασμού 91.05 (οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό) με τα έξοδα εκείνα της ομάδας 6 στα οποία δεν έχει καθοριστεί (κατά τη στιγμή της μεταφοράς τους στην Αναλυτική Λογιστική) η θέση ή οι θέσεις κόστους που πρέπει να επιβαρύνουν.

Ø Του λογαριασμού 91.01 (οργανικά έξοδα κατ' είδος προ-ομαδοποιημένα) για τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των εξόδων της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής και τη διαμόρφωση στους υπολογαριασμούς του λειτουργικού κόστους, το οποίο θα μεταφερθεί με φύλλα μερισμού στις αρμόδιες θέσεις κόστους του 92. Σε περίπτωση επιστροφών, εκπτώσεων ή αντιλογισμών, η εγγραφή είναι ίδια, αλλά με αρνητικό πρόσημο.

4. Ο λογαριασμός 90.07 *οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα* και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 96 (έσοδα μικτά, αναλυτικά αποτελέσματα), για τη μεταφορά σε αυτούς των εσόδων της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής. Σε περίπτωση επιστροφών, εκπτώσεων ή αντιλογισμών, η εγγραφή είναι ίδια, αλλά με αρνητικό πρόσημο.

5. Ο λογαριασμός 90.08 *αποτελέσματα λογισμένα* και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με πίστωση του 98.99 (αποτελέσματα χρήσεως) για τη μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων, εκτάκτων κερδών, εσόδων προηγούμενων χρήσεων κ.λπ.

II. Τρόπος λειτουργίας των υπολογαριασμών του 91 (ανακατάταξη εξόδων-αγορών-εσόδων)

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί ως ενδιάμεσος μεταξύ του λογαριασμού 90 και των λοιπών λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής (π.χ. 92). Οι υπολογαριασμοί του εξυπηρετούν τους εξής σκοπούς:

A) Την κατάταξη εξόδων ή ορισμένων εξόδων κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνον της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής και από εκείνον του λογαριασμού 92 της Αναλυτικής Λογιστικής. Με την ανακατάταξη αυτή εξυπηρετούνται και ειδικές ανάγκες, όπως:

ü Διαχωρισμός εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά (91.00).

ü Δημιουργία ενδιάμεσων θέσεων λειτουργικού κόστους και συγκέντρωση-ομαδοποίηση σε ορισμένα έξοδα της ομάδας 6 προς μερισμό (91.05), για την άντληση χρήσιμων πληροφοριών ή για να διευκολυνθούν αποτελεσματικά η σωστή κατανομή και η επίρριψη τους στις κανονικές θέσεις του λειτουργικού κόστους, όπως π.χ. έξοδα κίνησης και συντήρησης αυτοκινήτων, έξοδα συντήρησης και επισκευών κτιρίων (91.01, π.χ. μεταφορικά, 91.02, π.χ. πωλήσεις).

B) Την αποτελεσματική (προϋπολογιστική) διευκόλυνση της ταυτόχρονης ενημέρωσης των εξόδων της ομάδας 6 και του λειτουργικού κόστους (λογ. 91.06).

Γ) Την (προϋπολογιστική) ανακατάταξη των εσόδων της ομάδας 7 ή ορισμένων από αυτά κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνον που κατατάσσονται στην ομάδα αυτή (91.07) ή στον λογαριασμό 96, προκειμένου να αντληθούν ορισμένες πληροφορίες.

Δ) Την (προϋπολογιστική) συγκέντρωση των αναλυτικών κατ' είδος βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων (λογαριασμοί 91.08) και την εξασφάλιση

των προϋποθέσεων λειτουργίας του συστήματος του κόστους παραγωγής.

Λογαριασμός 91.00 ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά.

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους, είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά. Με το σύστημα της ορθολογικής επιβαρύνσεως, το σταθερό κόστος κατανέμεται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχόλησης. Σκοπός του συστήματος είναι η ομοιόμορφη κατανομή του σταθερού κόστους και η εξουδετέρωση των διακυμάνσεων, οι οποίες οφείλονται σε μεταβολές του όγκου απασχόλησης.

Λογαριασμός 91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προ-ομαδοποιημένα

Καταχωρούνται προσωρινά σε χρέωση του λογαριασμού 91.01 με πίστωση του λογαριασμού 90.06, καταταγμένα με τρόπο διαφορετικό από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής και στους οικείους λογαριασμούς του 92 της Αναλυτικής Λογιστικής. Η κατάταξη αυτή γίνεται αποκλειστικά για την εξασφάλιση χρήσιμων πληροφοριών και συγκέντρωση συγκριτικών και στατιστικών στοιχείων.

Λογαριασμός 91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό

Είναι ενδιάμεσος λογαριασμός, σε χρέωση του οποίου καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι άμεσα να ενταχθούν στα κέντρα κόστους (υπολογαριασμοί του 92) με πίστωση του 90.06. Όταν λυθεί το πρόβλημα και καθορισθούν τα κέντρα κόστους που πρέπει να επιβαρυνθούν, τότε γίνεται η μεταφορά τους στη χρέωση των αρμόδιων λογαριασμών του 92.

Λογαριασμός 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ποο-οιααδοποιημένα

Καταχωρούνται προσωρινά σε πίστωση του λογαριασμού 91.09 με χρέωση του λογαριασμού 90.07, καταταγμένα με τρόπο διαφορετικό από εκείνο που κατατάσσονται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής και στους οικείους λογαριασμούς του 96 της Αναλυτικής Λογιστικής. Η κατάταξη αυτή γίνεται αποκλειστικά για την εξασφάλιση χρήσιμων πληροφοριών και συγκέντρωση συγκριτικών και στατιστικών στοιχείων.

Λογαριασμοί 91.02. 91.06. 91.07, 91.08

Οι λογαριασμοί αυτοί εξυπηρετούν αποκλειστικά τις ανάγκες της Λογιστικής των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, γιατί με τη χρησιμοποίησή τους αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά ο ετεροχρονισμός ανάμεσα στην περίοδο πραγματοποίησης των εσόδων, εξόδων και αγορών των ομάδων 2, 6, 7, 8 της Γενικής Λογιστικής και στην περίοδο λογιστικοποίησης.²⁷

²⁷ Κεχράς Ι. «Η Σύγχρονη Κοστολόγηση», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2009.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

5.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΣ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟΥ

Στην συγκεκριμένη ενότητα θα παρουσιαστεί ένα παράδειγμα κοστολόγησης ενός εργαστηρίου βιοπαθολογικών εξετάσεων, με τις σχετικές εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική, για μια περίοδο. Αρχικά, διαχωρίζονται τρεις κύριες λειτουργίες, με αντίστοιχα (κύρια) κέντρα κόστους:

Ø Προετοιμασία δειγμάτων (παραλαβή, διαχωρισμός, τοποθέτηση κ.λπ.) (92.00.01).

Ø Ανάλυση δειγμάτων από τα ανάλογα των εξετάσεων μηχανήματα (92.00.02).

Ø Ερευνητικό κέντρο για τους γιατρούς (92.02.03).

Επίσης, δημιουργείται μια 4η (δευτερεύουσα) λειτουργία (διοίκηση), που αποτελεί βοηθητικό (προς τα υπόλοιπα) κέντρο κόστους (92.01.04).

5.2 ΤΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Πίνακας 2. Η κατανομή του έργου-κόστους στις 4 λειτουργίες (κέντρα κόστους) είναι:

| Είδος εξόδου | Προετοιμασία | Ανάλυση | Ερευνητικό | Διοίκηση | Σύνολο |
|------------------|--------------|---------|------------|----------|--------|
| Γιατροί | 5% | 70% | 20% | 5% | 100% |
| Παραϊατρικό | 30% | 65% | 5% | | 100% |
| Διοικητικό κ.λπ. | 5% | 35% | 10% | 50% | 100% |
| Αποσβέσεις | 10% | 60% | 25% | 5% | 100% |
| Γενικά έξοδα | 5% | 70% | 5% | 20% | 100% |

Πίνακας 3. Η σύνθεση, ο χρόνος απασχόλησης και το (υποθετικό) απολογιστικό κόστος αμοιβών του προσωπικού

| <i>Κατηγορία προσωπικού</i> | <i>Άτομα</i> | <i>Ωρομίσθιο (ευρώ)</i> | <i>Χρόνος (ώρες)</i> | <i>Κόστος προσωπικού</i> |
|-----------------------------|--------------|-------------------------|----------------------|--------------------------|
| Γιατροί | 5 | 6,2 | 8.100 | 50.220 |
| Παραϊατρικό | 11 | 1,6 | 19.200 | 30.720 |
| Διοικητικό κ.λπ. | 5 | 2,1 | 13.700 | 28.770 |
| Σύνολα ή Μ.Ο. | 21 | 2,7 | 41.000 | 109.710 |

Πίνακας 4. Οι κατηγορίες των εξετάσεων και τα ανάλογα ετήσια στοιχεία πόδοσης του εργαστηρίου

| <i>Ομάδα-είδος εξετάσεων</i> | <i>Αριθμός εξετάσεων</i> | <i>Έσοδα εξετάσεων (σε ευρώ)</i> |
|------------------------------|--------------------------|----------------------------------|
| Αίματος απλές | 7.800 | 110.000 |
| Αίματος πλήρεις | 3.100 | 88.000 |
| Ούρων | 11.500 | 125.000 |
| Αντιγόνο Χ | 750 | 18.000 |
| Αντισώματα Ψ | 810 | 50.000 |
| Σύνολο | 23.960 | 391.000 |

Πίνακας 5. Τα υπόλοιπα έξοδα (αποσβέσεις κ.λπ.) ανά κατηγορία προσωπικού

| <i>Κατηγορία προσωπικού</i> | <i>Αποσβέσεις</i> | <i>Γενικά έξοδα</i> |
|-----------------------------|-------------------|---------------------|
| Γιατροί | 30.000 | 25.000 |
| Παραϊατρικό | 55.000 | 46.000 |
| Διοικητικό κ.λπ. | 40.000 | 34.000 |
| Σύνολο | 125.000 | 105.000 |

5.3 ΠΙΝΑΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Φύλλο κατανομής εξόδων

| Είδος εξόδου | Γενικ. Λογιστ. | Συνολικό κόστος | Κέντρα κόστους | | | | Κόστος εξετάσεων |
|--------------------|----------------|-----------------|----------------|------------|------------|------------|------------------|
| | | | Προετοιμασία | Ανάλυση | Έρευνα | Διοίκηση | |
| | | | (92.00.01) | (92.00.02) | (92.02.03) | (92.01.04) | (93.21.01-5) |
| Γιατροί | | 50.220 | 2.511,0 | 35.154,0 | 10.044,0 | 2.511,0 | 37.665,0 |
| Παραϊατρικό | | 30.720 | 9.216,0 | 19.968,0 | 1.536,0 | | 29.184,0 |
| Διοικητικό | | 28.770 | 1,438,5 | 10.069,5 | 2.877,0 | 14.385,0 | 11.508,0 |
| Αμοιβές προσωπικού | 60. | 109.710 | 13.165,5 | 65.191,5 | 14.457,0 | 16.896,0 | 78.357,0 |
| Γενικά έξοδα | 64. | 105.000 | 5.250,0 | 73.500,0 | 5.250,0 | 21.000,0 | 78.750,0 |
| Αμοιβές παγίων | 66. | 125.000 | 12.500,0 | 75.000,0 | 31.250,0 | 6.250,0 | 87.500,0 |
| Σύνολο | | 339.710 | 30.915,3 | 213.691,5 | 50.957,0 | 44.146,0 | 244.607,0 |

Πίνακας 6.

Κόστος παραγωγής κατά είδος εξέτασης

| <i>Είδος εξόδου</i> | <i>Είδος εξετάσεων</i> | <i>Αίματος</i> | <i>πλήρεις</i> | <i>Ούρων</i> | <i>Αντιγόνο III Hint</i> | <i>Αντισώματα Ψ</i> |
|-----------------------|----------------------------|----------------|----------------|--------------|------------------------------|-------------------------|
| | 93.21. | 93.21.01 | 93.21.02 | 93.21.03 | 93.21.04 | 93.21.05 |
| Γιατροί | 37.665,0 | 10.240,0 | 8.139,5 | 12.078,0 | 2.953,9 | 4.253,6 |
| Παραϊατρικό | 29.184,0 | 7.934,3 | 6.306,8 | 9.358,4 | 2.288,7 | 3.295,8 |
| Διοικητικό | 11.508,0 | 3.128,7 | 2.486,9 | 3.690,3 | 902,5 | 1.299,6 |
| Αμοιβές προσωπικού | 78.357,0 | 21.303,1 | 16.933,2 | 25.126,7 | 6.145,1 | 8.849,0 |
| Αμοιβές παγίων | 87.500,0 | 23.788,8 | 18.909,0 | 28.058,6 | 6.862,1 | 9.881,5 |
| Γενικά έξοδα | 78.750,0 | 21.409,9 | 17.018,1 | 25.252,7 | 6.175,9 | 8.893,3 |
| Σύνολο | 244.607,0 | 66.501,7 | 52.860,3 | 78.437,9 | 19.183,2 | 27.623,8 |
| Εξετάσεις | 23.690 | 7.800 | 3.100 | 11.500 | 750 | 810 |

Πίνακας 7.

Μέσο κόστος κατά εξέταση και είδος εξόδου

| <i>Είδος εξόδου</i> | <i>Αίματος</i> | <i>Αίματος πλήρεις</i> | <i>Ούρων</i> | <i>Αντιγόνο Χ</i> | <i>Αντισώματα Ψ</i> |
|-----------------------|----------------|----------------------------|--------------|-------------------|---------------------|
| Γιατροί | 1,3 | 2,6 | 1,1 | 3,9 | 5,3 |
| Παραϊατρικό | 1,0 | 2,0 | 0,8 | 3,1 | 4,1 |
| Διοικητικό | 0,4 | 0,8 | 0,3 | 1,2 | 1,6 |
| Αμοιβές προσωπικού | 2,7 | 5,5 | 2,2 | 8,2 | 10,9 |
| Αμοιβές παγίων | 3,1 | 6,1 | 2,4 | 9,2 | 12,2 |
| Γενικά έξοδα | 3,0 | 5,5 | 2,2 | 8,2 | 11,0 |
| Σύνολο | 8,5 | 17,1 | 6,8 | 25,6 | 34,1 |

Πίνακας 8.

5.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Κατανομή αμοιβών προσωπικού στα κέντρα κόστους

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|-----------------------|---------------|----------------|
| 92 | Κέντρα κόστους | | |
| 92.00 | Λειτουργ. παραγωγής | | |
| 92.00.01 | Προετοιμασία δειγμ. | | |
| 92.00.01.60 | Αμοιβές προσωπικού | 13.165,9 | |
| 92.00.02 | Ανάλυση δειγμάτων | | |
| 92.00.02.60 | Αμοιβές προσωπικού | 65.191,5 | |
| 92.01 | Λειτουργ. διοίκησης | | |
| 92.01.04 | Διοίκηση | | |
| 92.01.04.60 | Αμοιβές προσωπικού | 14.457,0 | |
| 92.02 | Λειτουργ. Ε. και Α. | | |
| 92.02.03 | Ερευνητικό κέντρο | | |
| 92.02.03.60 | Αμοιβές προσωπικού | 16.896,0 | |
| 90 | Διάμεσοι - αντ. λ/μοί | | |
| 90.06 | Οργανικά έξοδα λ/να | | |
| 90.06.60 | Αμοιβές προσωπικού | | 109.710,0 |
| | | 109.710,0 | 109.710,0 |

Πίνακας 9.

Κατανομή αποσβέσεων παγίων στα κέντρα κόστους

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|-----------------------|---------------|----------------|
| 92 | Κέντρα κόστους | | |
| 92.00 | Λειτουργ. παραγωγής | | |
| 92.00.01 | Προετοιμασία δειγμ. | | |
| 92.00.01.66 | Αποσβέσεις παγίων | 12.500,0 | |
| 92.00.02 | Ανάλυση δειγμάτων | | |
| 92.00.02.66 | Αποσβέσεις παγίων | 75.000,0 | |
| 92.01 | Λειτουργ. Διοίκησης | | |
| 92.01.04 | Διοίκηση | | |
| 92.01.04.66 | Αποσβέσεις παγίων | 6.250,0 | |
| 92.02 | Λειτουργ. Ε. και Α. | | |
| 92.02.03 | Ερευνητικό κέντρο | | |
| 92.02.03.66 | Αποσβέσεις παγίων | 31.250,0 | |
| 90 | Διάμεσοι - αντ. λ/μοί | | |
| 90.06 | Οργανικά έξοδα λ/να | | |
| 90.06.66 | Αποσβέσεις παγίων | | 125.000,0 |
| | | 125.000,0 | 125.000,0 |

Πίνακας 10.

Κατανομή γενικών εξόδων στα κέντρα κόστους

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|-----------------------|---------------|----------------|
| 92 | Κέντρα κόστους | | |
| 92.00 | Λειτουργ. παραγωγής | | |
| 92.00.01 | Προετοιμασία δειγμ. | | |
| 92.00.01.64 | Γενικά έξοδα | 5.250,0 | |
| 92.00.02 | Ανάλυση δειγμάτων | | |
| 92.00.02.64 | Γενικά έξοδα | 73.500,0 | |
| 92.01 | Λειτουργ. Διοίκησης | | |
| 92.01.04 | Διοίκηση | | |
| 92.01.04.64 | Γενικά έξοδα | 21.000,0 | |
| 92.02 | Λειτουργ. Ε. και Α. | | |
| 92.02.03 | Ερευνητικό κέντρο | | |
| 92.02.03.64 | Γενικά έξοδα | 5.250,0 | |
| 90 | Διάμεσοι - αντ. λ/μοί | | |
| 90.06 | Οργανικά έξοδα λ/να | | |
| 90.06.64 | Γενικά έξοδα | | 105.000,0 |
| | | 105.000,0 | 105.000,0 |

Πίνακας 11.

Καταλογισμός (κέντρων) κόστους παραγωγής εξετάσεων

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|---------------------|---------------|----------------|
| 93 | Κόστος παραγωγής | | |
| 93.21 | Κόστος παραγ. εξετ. | | |
| 93.21.01 | Αίματος απλές | | |
| 93.21.01.60 | Αμοιβές προσωπικού | 21.303,1 | |
| 93.21.01.64 | Γενικά έξοδα | 21.409,9 | |
| 93.21.01.66 | Αποσβέσεις | 23.788,8 | |
| 93.21.02 | Αίματος πλήρεις | | |
| 93.21.02.60 | Αμοιβές προσωπικού | 16.933,2 | |
| 93.21.02.64 | Γενικά έξοδα | 17.018,1 | |
| 93.21.02.66 | Αποσβέσεις | 18.909,0 | |
| 93.21.03 | Ούρων | | |
| 93.21.03.60 | Αμοιβές προσωπικού | 25.126,7 | |
| 93.21.03.64 | Γενικά έξοδα | 25.252,7 | |
| 93.21.03.66 | Αποσβέσεις | 28.058,6 | |
| 93.21.04 | Αντιγόνο Χ | | |
| 93.21.04.60 | Αμοιβές προσωπικού | 6.145,1 | |
| 93.21.04.64 | Γενικά έξοδα | 6.175,9 | |
| 93.21.04.66 | Αποσβέσεις | 6.862,1 | |
| 93.21.05 | Αντισώματα Ψ | | |
| 93.21.05.60 | Αμοιβές προσωπικού | 8.849,0 | |
| 93.21.05.64 | Γενικά έξοδα | 8.893,3 | |
| 93.21.05.66 | Αποσβέσεις | 9.881,5 | |

| | | | |
|-------------|------------------------------|-----------|-----------|
| 92 | Κέντρα κόστους | | |
| 92.00 | Λειτουργ. παραγωγής | | |
| 92.00.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | |
| 92.00.99.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός παραγωγής | | 244.607,0 |
| | | 244.607,0 | 244.607,0 |

Πίνακας 12.

Μεταφορά Κ.Κ. διοίκησης στα αναλυτικά αποτελέσματα χρήσης

| Κωδικός | Αιτιολογία | Χρέωση | Πίστωση |
|-------------|----------------------------------|----------|----------|
| 98 | Αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 98.99 | Αποτελέσματα χρήσεως | | |
| 98.99.01 | Έξοδα από Κ.Κ, (εκτός παραγωγής) | | |
| 98.99.01.01 | Κ.Κ, διοίκηση | 44.146,0 | |
| 92 | Κέντρα κόστους | | |
| 92.01 | Λειτουργ. διοίκησης | | |
| 92.01.99 | Συγκ, αντίθ. λ/μός | | |
| 92.01.99.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός διοίκησης | | 44.146,0 |

Πίνακας 13.

Μεταφορά Κ.Κ. ερευνητικό στα αναλυτικά αποτελέσματα χρήσης

| Κωδικός | Αιτιολογία | Χρέωση | Πίστωση |
|----------|----------------------------------|--------|---------|
| 98 | Αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 98.99 | Αποτελέσματα χρήσεως | | |
| 98.99.02 | Έξοδα από Κ.Κ. (εκτός παραγωγής) | | |

| | | | |
|-------------|-------------------------------|----------|----------|
| 98.99.02.01 | Κ.Κ. ερευνητικό | 50.957,0 | |
| 92 | Κέντρα κόστους | | |
| 92.02 | Λειτουργ. έρευνας | | |
| 92.02.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | |
| 92.02.99.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός έρευνας | | 50.957,0 |
| | | 50.957,0 | 50.957,0 |

Πίνακας 14.

Μεταφορά κόστους παραγωγής εξετάσεων στο κόστος πωληθέντων

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|------------------------------------|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.20 | Κόστος παραγωγής πωληθέντων | | |
| 96.20.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 96.20.21.01 | Αίματος απλές | 66.501,7 | |
| 96.20.21.02 | Αίματος πλήρεις | 52.860,3 | |
| 96.20.21.03 | Ούρων | 78.437,9 | |
| 96.20.21.04 | Αντιγόνο Χ | 19.183,2 | |
| 96.20.21.05 | Αντισώματα Ψ | 27.623,8 | |
| 93 | Κόστος παραγωγής | | |
| 93.21 | Κόστος παραγωγής εξετάσεων | | |
| 93.21.01 | Αίματος απλές | | |
| 93.21.01.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | 66.501,7 |
| 93.21.02 | Αίματος πλήρεις | | |
| 93.21.02.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | 52.860,3 |

| | | | |
|-------------|--------------------|-----------|-----------|
| 93.21.03 | Ούρων | | |
| 93.21.03.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | 78.437,9 |
| 93.21.04 | Αντιγόνο X | | |
| 93.21.04.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | 19.183,2 |
| 93.21.05 | Αντισώματα Ψ | | |
| 93.21.05.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός | | 27.623,8 |
| | | 244.606,9 | 244,606,9 |

Πίνακας 15.

Έσοδα κατ' είδος εξετάσεων

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 90 | Διάμεσοι - αντικρ. λ/μοί | | |
| 90.07 | Οργανικά έσοδα λ/να | | |
| 90.07.71 | Έσοδα από εξετάσεις | 391.000,0 | |
| 96 | Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.20 | Κόστος παραγωγής πωληθέντων | | |
| 96.20.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 96.20.21.01 | Αίματος απλές | | 110.000,0 |
| 96.20.21.02 | Αίματος πλήρεις | | 88.000,0 |
| 96.20.21.03 | Ούρων | | 125.000,0 |
| 96.20.21.04 | Αντιγόνο X | | 18.000,0 |
| 96.20.21.05 | Αντισώματα Ψ | | 50.000,0 |
| | | 391.000,0 | 391.000,0 |

Πίνακας 16.

Μεταφορά εσόδων για υπολογισμό αναλυτικών μικτών κερδών

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.01 | Πωλήσεις υπηρεσιών | | |
| 96.01.21 | Έσοδα από εξετάσεις | 391.000,0 | |
| 96.01.21.99 | Συγκ. αντίθετος λ/μός εσόδων | | |
| 96.22 | Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σης | | |
| 96.22.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 96.22.21.01 | Αίματος απλές | | 110.000,0 |
| 96.22.21.02 | Αίματος πλήρεις | | 88.000,0 |
| 96.22.21.03 | Ούρων | | 125.000,0 |
| 96.22.21.04 | Αντιγόνο Χ | | 18.000,0 |
| 96.22.21.05 | Αντισώματα Ψ | | 50.000,0 |
| | | 391.000,0 | 391.000,0 |

Πίνακας 17.

Μεταφορά κόστους πωληθέντων για υπολογισμό αναλυτικών μικτών κερδών

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.22 | Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σης | | |
| 96.22.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 96.22.21.01 | Αίματος απλές | 66.501,7 | |

| | | | |
|-------------|--|-----------|-----------|
| 96.22.21.02 | Αίματος πλήρεις | 52.860,3 | |
| 96.22.21.03 | Ούρων | 78.437,9 | |
| 96.22.21.04 | Αντιγόνο Χ | 19.183,2 | |
| 96.22.21.05 | Αντισώματα Ψ | | |
| 96.20 | Κόστος παραγωγής πωληθέντων | | |
| 90.20.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 90.20.21.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός κόστους πωληθέντων | | 244.606,9 |
| | | 244.606,9 | 244.606,9 |

Πίνακας 18.

Απεικόνιση αναλυτικών μικτών κερδών

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα- μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.22 | Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ. | | |
| 96.22.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 90.22.21.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός μικτού αποτελ. | 147.576,3 | |
| 96.22.90 | Αναλυτικό μικτό κέρδος | | |
| 96.22.90.01 | Αίματος απλές | | 43.498,3 |
| 96.22.90.02 | Αίματος πλήρεις | | 35.139,7 |
| 96.22.90.03 | Ούρων | | 46.562,1 |
| 96.22.90.05 | Αντισώματα Ψ | | 22.367,2 |
| | | 147.576,3 | 147.576,3 |

Πίνακας 19.

Απεικόνιση μικτής ζημιάς

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.22 | Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σης | | |
| 96.22.91 | Αναλυτική μικτή ζημιά | | |
| 90,22.91.04 | Αντιγόνο Χ | 1.183,2 | |
| 96.22.21 | Αναλυθέντα δείγματα | | |
| 96.22.21.99 | Συγκ. αντίθετος λ/μός μικτού αποτελ. | | 1.183,2 |

Πίνακας 20.

Οριστική απεικόνιση συγκεντρωτικού μικτού κέρδους

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|---------------------------------------|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.22 | Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σης. | | |
| 96.22.90 | Αναλυτικό μικτό κέρδος | | |
| 90.22.90.99 | Συγκ. αντίθετος λ/μός μικτού κέρδους | 147.576,3 | |
| 96.22.91 | Αναλυτική μικτή ζημιά | | |
| 90.22.91.99 | Συγκ. αντίθετος λ/μός μικτής ζημιάς | | 1.183,2 |
| 96.22.93 | Συγκεντρ. μικτό κέρδος | | |
| 96.22.93.01 | Μικτό κέρδος εξετάσεων | | 146.393,1 |
| | | 147.576,3 | 147.576,3 |

Πίνακας 21.

Μεταφορά μικτού κέρδους στα αποτελέσματα χρήσεως

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|---------------------------------------|---------------|----------------|
| 96 | Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 96.22 | Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμ/σης. | | |
| 96.22.93 | Συγκεντρ. μικτό κέρδος | | |
| 96.22.93.01 | Συγκ. αντίθετος λ/μός μικτού κέρδους | 146.393,1 | |
| 98 | Αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 98.99 | Αποτελέσματα χρήσης | | |
| 98.99.00 | Μικτό αποτέλεσμα | | |
| 98.99.00.01 | Μικτό κέρδος | | 146.393,1 |

Πίνακας 22.

Διαμόρφωση αποτελεσμάτων χρήσεως

| <i>Κωδικός</i> | <i>Αιτιολογία</i> | <i>Χρέωση</i> | <i>Πίστωση</i> |
|----------------|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 98 | Αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 98.99 | Αποτελέσματα χρήσης | | |
| 98.99.00 | Μικτό αποτέλεσμα | | |
| 98.99.00.99 | Συγκ. αντίθετος λ/μός μικτού κέρδους | 146.393,1 | |
| 98.99.01 | Έξοδα Κ.Κ. παραγωγής | | |
| 98.99.01.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός Κ.Κ. παραγωγής | | 95.103,1 |
| 98.99.99 | Αποτελέσματα χρήσης | | |

| | | | |
|-------------|---------------------|-----------|-----------|
| 98.99.99.99 | Αποτελέσματα χρήσης | | 51.290,0 |
| | | 146.393,1 | 146.393,1 |

Πίνακας 23.

Κλείσιμο Αναλυτικής Λογιστικής

| Κωδικός | Αιτιολογία | Χρέωση | Πίστωση |
|-------------|---|-----------|-----------|
| 90 | Διάμεσοι - αντίθετοι λ/μοί | | |
| 90.06 | Οργανικά έξοδα λ/να | | |
| 90.06.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός οργανικών εξόδων λ/νων | 339.710,0 | |
| 98 | Αναλυτικά αποτελέσματα | | |
| 98.99 | Αποτελέσματα χρήσης | | |
| 98.99.99 | Αποτελέσματα χρήσης | | |
| 98.99.99.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός αποτελ. Χρήσης | 51.290,0 | |
| 90 | Διάμεσοι-αντικρ. λ/μοί | | |
| 90.07 | Οργανικά έσοδα λ/να | | |
| 90.07.99 | Συγκ. αντίθ. λ/μός οργανικών εσόδων λ/νων | | 391.000,0 |
| | | 391.000,0 | 391.000,0 |

Πίνακας 24.²⁸

²⁸ Δουμουλάκης Γ., Πολύζος Ν., Χρυσοχοϊδης Γ., «Οικονομική και Χρηματοδοτική Διοίκηση / Διαχείριση Νοσοκομείων», έκδοση ΕΑΠ, Πάτρα 2000.

Θεοδώρου Μ. - Σαρρής Μ. - Σούλης Σ., «Συστήματα Υγείας και Ελληνική Πραγματικότητα», Αθήνα 1994 και 1995.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Γα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αγνοούν το γεγονός ότι υπάρχουν ορισμένα στοιχεία του κόστους που το μέγεθος τους δεν μπορεί να συσχετιστεί με τα προϊόντα χρησιμοποιώντας ως οδηγό κόστους τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων ή τις ώρες άμεσης εργασίας και τις ώρες λειτουργίας μηχανών, που εξαρτώνται και αυτές με τη σειρά τους από τον αριθμό των μονάδων που παράγονται. Οι οδηγοί κόστους καλούνται volume-related cost drivers. Με άλλα λόγια, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αγνοούσαν μέχρι πρότινος την ύπαρξη των non-volume related drivers, όπως είναι ο αριθμός των επανεκκινήσεων των μηχανών, των επιθεωρήσεων κ.τ.λ., οι οποίοι εισήχθησαν με την εφαρμογή του activity-based costing.

Το ABC επιλύει το πρόβλημα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, αναγνωρίζοντας αιτιώδεις σχέσεις ανάμεσα στους οδηγούς κόστους και στις δραστηριότητες. Εστιάζοντας στους οδηγούς κόστους των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, δίνεται η δυνατότητα στους διευθυντές αυτών να κατανοήσουν και να δράσουν ενάντια των αιτιών που δημιουργούν αυτά τα κόστη. Πιο αναλυτικά, παρακάτω αναλύονται τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από τη χρησιμοποίηση των συστημάτων κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.

Πλεονεκτήματα ανάλυσης ABC

- Ø Αναγνωρίζει αιτιώδεις σχέσεις (cause-and-effect relationships) ανάμεσα στους οδηγούς κόστους και στις δραστηριότητες και κατ' επέκταση συμβάλλει στον ακριβέστερο επιμερισμό του κόστους.
- Ø Προσφέρει καλύτερη πληροφόρηση στη διοίκηση σε θέματα λήψης αποφάσεων, αφού όπως έχει ήδη αναφερθεί, ο σωστός προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών συμβάλλει στη λήψη αποφάσεων.
- Ø Οι επιχειρήσεις με υψηλά γενικά έξοδα, με ποικιλία προϊόντων και μεγάλη μεταβλητότητα στον αριθμό των παρτίδων που παράγονται ωφελούνται περισσότερο από τα συστήματα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων.
- Ø Παρέχει αρκετή πληροφόρηση για τις δραστηριότητες και την ποσότητα των πόρων που απαιτείται προκειμένου να εκτελεστούν αυτές οι δραστηριότητες. Έτσι, συμβάλλει στη βελτίωση των διαδικασιών, αφού παρέχει στοιχεία που βοηθούν στην αναγνώριση εκείνων των δραστηριοτήτων που απορροφούν περισσότερους πόρους.
- Ø Γίνεται εφικτή η διάκριση των δραστηριοτήτων σε αυτές που προσθέτουν αξία (value added activities) και σε αυτές που δεν προσθέτουν αξία (non-value added activities) και άρα θα πρέπει να εξαλειφθούν.
- Ø Επιτρέπει τη χρησιμοποίηση πολλών διαφορετικών οδηγών κόστους, που έχει ως αποτέλεσμα τη καλύτερη συσχέτιση των δραστηριοτήτων με τα προϊόντα. Αντίθετα, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης επέμεναν στη χρησιμοποίηση μιας μοναδικής βάσης επιμερισμού (blanket-overhead rate) των γενικών εξόδων, που συνήθως ήταν οι ώρες άμεσης εργασίας.
- Ø Ως κοστολογικά αντικείμενα κάτω από το πρίσμα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων δεν νοούνται μόνο τα

προϊόντα και οι υπηρεσίες, αλλά και οι πελάτες, οι γεωγραφικές περιοχές κ.λπ.

Μειονεκτήματα ανάλυσης

- ü Πολλοί υποστηρίζουν ότι το ABC δεν προτρέπει τελικά τα διευθυντικά στελέχη να σκεφτούν την ενδεχόμενη αλλαγή των διαδικασιών, προκειμένου να κάνουν την επιχείρηση πιο αποδοτική.
- ü Υπάρχει αμφισβήτηση ως προς το κατά πόσο το ABC συνδέει τις δραστηριότητες με την ικανοποίηση των επιθυμιών του πελάτη.
- ü Δεν είναι συμβατό με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP), αφού ενθαρρύνει τον επιμερισμό εξόδων, όπως είναι τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, στα προϊόντα. Γι' αυτό οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το ABC μόνο για εσωτερική ανάλυση, ενώ εξακολουθούν να χρησιμοποιούν το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης για την δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την πληροφόρηση των εξωτερικών χρηστών.
- ü Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν πολλές φορές δυσκολία κατά το σχεδιασμό αλλά και την εφαρμογή του ABC, ενώ το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζεται κατά βάση από την πλειοψηφία των επιχειρήσεων είναι απλούστερο κατά την εφαρμογή του.
- ü Πολλές επιχειρήσεις δείχνουν δυσπιστία ως προς τα θετικά αποτελέσματα του στην κερδοφορία, καθώς οι περισσότερες ανυπομονούν να διαπιστώσουν τις θετικές επιπτώσεις του, ενώ για να γίνει κάτι τέτοιο χρειάζεται να παρέλθει ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

- ü Το κόστος για την υιοθέτηση ενός τέτοιου συστήματος είναι πολύ υψηλό, καθώς απαιτείται η συλλογή πλήθους δεδομένων, η κατάλληλη τεχνογνωσία, η ύπαρξη ανεπτυγμένων πληροφοριακών συστημάτων και εξειδικευμένου προσωπικού κ.λπ.
- ü Παρά το γεγονός ότι το ABC ενθαρρύνει τη χρησιμοποίηση πολλαπλών οδηγών κόστους, ενδέχεται ακόμα κι έτσι να υπάρχουν κόστη που να μην μπορούν να συσχετιστούν άμεσα με κάποια δραστηριότητα και επομένως να επιμερίζονται στα κοστολογικά αντικείμενα αυθαίρετα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφαντής Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2004.

Αποστολάκης Ι., «Πληροφοριακά Συστήματα Υγείας», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2007.

Δουμουλάκης Γ., Πολύζος Ν., Χρυσοχοϊδης Γ., «Οικονομική και Χρηματοδοτική Διοίκηση / Διαχείριση Νοσοκομείων», έκδοση ΕΑΠ, Πάτρα 2000.

Θεοδώρου Μ. - Σαρρής Μ. - Σούλης Σ., «Συστήματα Υγείας και Ελληνική Πραγματικότητα», Αθήνα 1994 και 1995.

Καρόκης Α. - Σισσούρας Α., «Οργάνωση και Χρηματοδότηση του ΕΣΥ» στη: Μελέτη για τον Σχεδιασμό και την Οργάνωση του ΕΣΥ, ΥΥΠΚΑ, Αθήνα 1994.

Κεχράς Ι. «Η Σύγχρονη Κοστολόγηση», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2009.

Μαγγίνα Γ. Α., «Διοικητική Λογιστική-από την Ανάλυση Αποκλίσεων στην Ανάλυση Βάση των Δραστηριοτήτων», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1995.

Μπέης Ι. «Διοικητική Κοστολόγηση», Εκδόσεις Παρατηρητής, Θεσσαλονίκη 2002.

Πολύζος Ν., «Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας», Εκδόσεις Διόνικος, Αθήνα 2007.

Innes, J. and Mitchell, F. “Activity-Based Costing: A Review with Case Studies”, London, United Kingdom: The Chartered Institute of Management Accountants, 1990.