

ΜΑΡΙΑΣ ΒΑΡΘΑΛΙΤΗ
A.M. 97198



Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ
ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ
ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ



Επιβλέπων:
Αν. Καθηγητής κ. Σπ. Γιαννακουρέας

Αθήνα 2003

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	σελ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	4
ΕΝΟΤΗΤΑ Α΄: ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΕ ΕΘΝΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ ΚΑΙ Η ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ	6
Κεφάλαιο 1 ^ο : Η άντληση των μεγάλων κεφαλαίων των σύγχρονων μεγάλων επιχειρήσεων εταιρικής μορφής από το κοινωνικό σύνολο και η ανακύπτουσα επιτακτική ανάγκη προστασίας τους	6
Κεφάλαιο 2 ^ο : Η θέση της σύγχρονης επιχειρήσεως στη σημερινή οικονομική και κοινωνική ζωή και η εξ' αυτής επιβαλλόμενη εποπτεία της δραστηριότητάς της αλλά και προστασία της βιωσιμότητας των βιώσιμων επιχειρήσεων	11
Κεφάλαιο 3 ^ο : Για την οργάνωση ουσιαστικής εποπτείας στη σημερινή επιχείρηση και αποτελεσματικής προστασίας της βιωσιμότητάς της είναι απαραίτητο να προηγηθεί λογιστική οργάνωση σε εθνική κλίμακα δια της καθιερώσεως του θεσμού της καθολικής λογιστικής τυποποίησης	12
Κεφάλαιο 4 ^ο : Έννοια και περιεχόμενο των λογιστικών σχεδίων και η επιτυγχανόμενη με την εφαρμογή τους λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα	14
Κεφάλαιο 5 ^ο : Η εφαρμογή του θεσμού της Λογιστικής Τυποποίησης στη Χώρα μας	18
Κεφάλαιο 6 ^ο : Η ουσιαστική συμβολή της καθολικής λογιστικής τυποποίησης στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας	21
Κεφάλαιο 7 ^ο : Τα ειδικότερα πλεονεκτήματα της καθολικής λογιστικής τυποποίησης για την οικονομική μονάδα	25
Κεφάλαιο 8 ^ο : Η ουσιαστική συμβολή της καθολικής λογιστικής τυποποίησης στην προαγωγή της λογιστικής επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος	26

ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄: ΜΟΡΦΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ (Πε.Σ.Υ. – ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ – ΚΕΝΤΡΑ ΥΓΕΙΑΣ)	28
Κεφάλαιο 9 ^ο : Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης των λογαριασμών και διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών, δαπανών και εσόδων	28
Κεφάλαιο 10 ^ο : Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό (Σχέδιο Λογαριασμών τάξεως)	34
Κεφάλαιο 11 ^ο : Εννοιολογικός Προσδιορισμός αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων και Γενικές Αρχές Λογισμού των Μονάδων Υγείας	36
Κεφάλαιο 12 ^ο : Στοιχεία για την Τήρηση Μητρώου Παγίων Στοιχείων	38
Κεφάλαιο 13 ^ο : Ανάλυση και Επεξήγηση των Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής	40
Κεφάλαιο 14 ^ο : Ανάλυση και Επεξήγηση των Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής	69
Κεφάλαιο 15 ^ο : Ανάλυση και Επεξήγηση των Λογαριασμών Τάξεως	110
ΕΝΟΤΗΤΑ Γ΄: ΜΟΡΦΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΥΓΕΙΑΣ	114
Κεφάλαιο 16 ^ο : Προϋπολογισμός, εκτέλεση αυτού και απολογισμός	114
Κεφάλαιο 17 ^ο : Ανάπτυξη λογαριασμών Δημοσίου Λογιστικού των Δημόσιων Μονάδων Υγείας με βάση το σχέδιο λογαριασμών Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας	134
Κεφάλαιο 18 ^ο : Βασικές λειτουργίες των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού	137
ΕΝΟΤΗΤΑ Δ΄: ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	151

Κεφάλαιο 19 ^ο : Μέθοδος σύνταξης ερωτηματολογίου	151
Κεφάλαιο 20 ^ο : Αποτελέσματα έρευνας	153
ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ	161
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	162
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	168

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

«Κατανοήθηκε κάπως αργά ότι ένα καλώς διαρθρωμένο σχέδιο λογαριασμών είναι ισχυρός παράγοντας της ορθολογιστικής οργάνωσης» έγραψε το 1929 ο πρωτοπόρος της λογιστικής τυποποίησης (Δυτικο)Γερμανός Καθηγητής Schmalenbach.

Από το έτος 1943, από την Γερμανοϊταλική Κατοχή ακόμα, εμφανίστηκαν οι πρώτες φωνές και στην Ελλάδα που ζητούσαν εισαγωγή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου όχι μόνο στις ιδιωτικές επιχειρήσεις, αλλά και στα νομικά πρόσωπα του δημοσίου τομέα (βλ. Σ. Αντωνιάδου: «Συμβολή εις την Εφαρμογήν της Διγραφικής Λογιστικής εις το Δημόσιον Λογιστικόν», Αθήνα 1943).

Με την ελπίδα ότι «κάλλιο αργά παρά ποτέ», ολοκληρώνεται εν έτει 2003 η εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής οργάνωσης στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας της Χώρας μας. Με τη δημοσίευση του Π.Δ. 146/2003 (ΦΕΚ τ.Α΄ 122/21-5-2003) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» έγινε ένα μεγάλο βήμα προς τα εμπρός όσον αφορά το μέλλον των Κρατικών Νοσοκομείων, των Κέντρων Υγείας και των Περιφερειακών Συστημάτων Υγείας μέσα στα πλαίσια του Εθνικού Συστήματος Υγείας.

Η παρούσα εργασία στοχεύει να παρουσιάσει και να αναδείξει το μέχρι σήμερα συντελεσθέν έργο, καθώς και να επισημάνει τυχόν αδυναμίες, στο μέτρο του δυνατού.

Για το σκοπό αυτό η μελέτη χωρίστηκε σε τέσσερις ενότητες. Στην Ενότητα Α΄ παρουσιάζεται το περιεχόμενο της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα και η συμβολή της στην οικονομική ανάπτυξη της Χώρας. Στην Ενότητα Β΄ αναλύεται η μορφή και το περιεχόμενο του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας. Στην Ενότητα Γ΄ παρουσιάζεται η μορφή του νέου Δημόσιου Λογιστικού, το οποίο θα λειτουργεί παράλληλα και αυτόνομα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο. Επιπλέον, στην Ενότητα

Δ' γίνεται μια ερευνητική απόπειρα στατιστικής καταγραφής του επιπέδου της λογιστικής οργάνωσης και τυποποίησης των Ελληνικών Νοσοκομείων. Ακόμα, στο Παράρτημα παρουσιάζεται συνοπτικό υπόδειγμα των οικονομικών καταστάσεων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας, όπως προβλέπεται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

Τέλος, αισθάνομαι το χρέος να ευχαριστήσω τον Επιβλέποντα την εργασία αυτή Αν. Καθηγητή κ. Γιαννακουρέα Σπύρο, για τη συνεχή και πολύτιμη βοήθειά του καθώς και για τις χρήσιμες συμβουλές του.

ΕΝΟΤΗΤΑ Α΄

ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΕ ΕΘΝΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ ΚΑΙ Η ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Κεφάλαιο 1^ο:

Η άντληση των μεγάλων κεφαλαίων των σύγχρονων μεγάλων επιχειρήσεων εταιρικής μορφής από το κοινωνικό σύνολο και η ανακύπτουσα επιτακτική ανάγκη προστασίας τους

Η βιομηχανική επανάσταση, που εμφανίστηκε στις αρχές του 19^{ου} αιώνα, είχε ανάγκη μεγάλων κεφαλαίων. Αυτό οδήγησε εξελικτικά στη δημιουργία του θεσμού των ανώνυμων εταιρειών, στοιχειώδη νομοθετική ρύθμιση των οποίων έγινε για πρώτη φορά στο Γαλλικό Εμπορικό Κώδικα του 1807, στον οποίο διαθέτονται έντεκα άρθρα. Έκτοτε ήταν αλματώδης η ανάπτυξη του θεσμού της ανώνυμης εταιρείας υπό τη μορφή της μεγάλης επιχειρήσεως, τόσο σε αριθμό όσο και σε μέγεθος, με τη σταδιακή δημιουργία πολλών μεγάλων οικονομικών συγκροτημάτων, τα οποία αντλούν τα κολοσσιαία κεφάλαιά τους από το ανώνυμο πλήθος, με την έκδοση μετοχών και ομολογιών, καθώς και με δανεισμό από τις εμπορικές Τράπεζες κυρίως, καθώς και από διάφορους τρίτους (προμηθευτές κ.λ.π.). Παράλληλα, όμως, εμφανίστηκαν και σοβαρότατες καταχρήσεις, οι οποίες οφείλονταν στην κακή διαχείριση των κεφαλαίων αυτών του κοινωνικού συνόλου.

Παράλληλα, άρχισε να δραστηριοποιείται το Κράτος αναλαμβάνοντας την παραγωγή ορισμένων «δημόσιων αγαθών» (εθνική άμυνα, δημόσια τάξη, κοινωνική ασφάλιση, δημόσια υγεία) και την παροχή υπηρεσιών. Σε αρκετές περιπτώσεις χρησιμοποιήθηκε η μορφή της ανώνυμης εταιρείας. Στις υπόλοιπες εισήχθη ο θεσμός του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.).

Η σύγχρονη επιχείρηση της ανώνυμης εταιρείας αντλεί τα κεφάλαιά της από το κοινωνικό σύνολο (από το ανώνυμο πλήθος των μετόχων και ομολογιούχων, τους μικροαποταμιευτές μέσω των τραπεζικών χρηματοδοτήσεων και τους διάφορους πιστωτές). Η ουσιαστική διαχείριση των κεφαλαίων αυτών, που συνθέτουν την περιουσία της ανώνυμης εταιρείας, γίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο, τα Διευθυντικά στελέχη και τους υπαλλήλους της. Δηλαδή, από πρόσωπα τρίτα έναντι του νομικού προσώπου της εταιρείας, τα οποία (τρίτα πρόσωπα) διαχειρίζονται ξένη περιουσία, την περιουσία της ανώνυμης εταιρείας που προέρχεται από το κοινωνικό σύνολο και συνεπώς επιτακτικό προβάλλει το καθήκον της Πολιτείας να λάβει αποτελεσματικά μέτρα προστασίας της περιουσίας αυτής του κοινωνικού συνόλου.

Διευκρινίζεται ότι, ως ξένη περιουσία εννοούμε την περιουσία οποιουδήποτε νομικού προσώπου, αλλά και φυσικού προσώπου, έναντι των τρίτων που την διαχειρίζονται. Ειδικότερα:

- Η περιουσία της ανώνυμης εταιρείας, (και γενικά οποιαδήποτε εταιρείας), είναι ξένη περιουσία έναντι όλων των οργάνων της που τη διαχειρίζονται (Δ.Σ., Διευθυντικά στελέχη και υπάλληλοί της).
- Η περιουσία οποιουδήποτε Οργανισμού ή Ιδρύματος και γενικά Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου (Νοσοκομείου, Κοινοφελούς Ιδρύματος, Ταμείου Κοινωνικής Ασφάλισης κ.λ.π.), είναι ξένη περιουσία έναντι όλων των συλλογικών οργάνων του (Δ.Σ. ή άλλων οργάνων) και των υπαλλήλων του, που τη διαχειρίζονται.
- Και στην ατομική επιχείρηση ακόμα, γίνεται διαχείριση ξένης περιουσίας. Όχι μόνο οι υπάλληλοι της ατομικής επιχειρήσεως διαχειρίζονται ξένη περιουσία, αλλά και ο ιδιοκτήτης επιχειρηματίας είναι διαχειριστής ξένης περιουσίας ως προς τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεώς του, δηλαδή τα ξένα κεφάλαιά της, τα οποία, κατά κανόνα, είναι πολύ μεγαλύτερα από τα δικά της κεφάλαια.

Η χρηστή διοίκηση και η διαφάνεια στη διαχείριση ξένης περιουσίας επιτυγχάνεται με την οργάνωση, σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, ουσιαστικού και ανεξάρτητου **εξωτερικού ελέγχου**, ο οποίος πρέπει να συμπληρώνεται και με οργάνωση πλήρους **συστήματος εσωτερικού ελέγχου**. Ο έλεγχος, συνεπώς, είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής διαχειρίσεως ξένης περιουσίας. Είναι ένα είδος ασφάλισης κατά των λαθών, της ανειλικρίνειας, της κλοπής και απάτης.

Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των καταδολιεύσεων και απατών περιλαμβάνεται και η κατάρτιση ανειλικρινών και αναληθών οικονομικών καταστάσεων, με τις οποίες εμφανίζεται ψευδής εικόνα της περιουσιακής καταστάσεως της εταιρείας και εξαπατώνται, έτσι, οι ενδιαφερόμενοι (μέτοχοι, πιστωτές, Κράτος κ.λ.π.).

Εξωτερικός έλεγχος είναι ο λογιστικοδιαχειριστικός έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες, ανεπίληπτου ήθους και ακέραιου χαρακτήρα, άρτιας επιστημονικής κατάρτισεως και εξειδικευμένης πείρας, οι οποίοι δεν έχουν καμία υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση ή άλλη εξάρτηση από αυτή ή από τη Δημόσια Διοίκηση και έτσι είναι κατοχυρωμένη η ανεξαρτησία της επαγγελματικής τους γνώμης. Πρόκειται για το θεσμό των εξωτερικών ελεγκτών (των γνωστών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών). Αποστολή του εξωτερικού ελέγχου είναι, μετά από διενέργεια ουσιαστικού και αντικειμενικού ελέγχου με βάση τους κανόνες της Ελεγκτικής, να πληροφορήσει το πλήθος των ενδιαφερόμενων (μετόχους, πιστωτές, Κράτος κ.λ.π.):

- ♦ Εάν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας – και γενικά οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας – εμφανίζουν την αληθινή και πραγματική εικόνα της χρηματοοικονομικής (περιουσιακής) καταστάσεως της συγκεκριμένης εταιρείας και των αποτελεσμάτων της, δηλαδή αν από τις οικονομικές καταστάσεις προκύπτει ένα πραγματικό «δελτίο υγείας» της εταιρείας.

- ♦ Εάν η οικονομική διαχείριση της παρούσας χρήσεως διεξήχθη ομαλά και σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατι-

κού και, γενικά, σύμφωνα με τους κανόνες της χρηστής διαχειρίσεως.

♦ Εάν υφίσταται ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου (που να πληροί τις βασικές αρχές που παρατίθενται στη συνέχεια).

♦ Εάν για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισεως εφαρμόζεται Λογιστικό Σχέδιο πλήρες και επιστημονικά θεμελιωμένο που να περιλαμβάνει τις γενικά παραδεγμένες βασικές λογιστικές αρχές.

Εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και ασκείται, κατ' αρχήν, από υπαλλήλους της. Τονίζεται όμως ιδιαίτερα ότι, με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» δεν εννοείται μόνο η ιδιαίτερη υπηρεσία ελέγχου, που τυχόν υπάρχει στην επιχείρηση, ή οι υπάλληλοι, οι οποίοι, μαζί με τα άλλα καθήκοντά τους, διενεργούν και προληπτικό έλεγχο, αλλά το όλο σύστημα οργανώσεως των διαδικασιών εκτελέσεως των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής τους απεικονίσεως. Ο ορθός όρος του όλου αυτού συστήματος είναι «σύστημα εσωτερικού ελέγχου». Δηλαδή, με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» ή «σύστημα εσωτερικού ελέγχου» εννοούμε:

- τις διαδικασίες εκτελέσεως των επιμέρους διαχειριστικών πράξεων και κυρίως τα πρόσωπα που εκτελούν κάθε διαδικασία και τις αρμοδιότητες καθενός
- τα εισερχόμενα και εκδιδόμενα δικαιολογία, τη διαδρομή και τον έλεγχό τους και κυρίως ποιοι υπάλληλοι διεκπεραιώνουν τις εργασίες αυτές,
- τους τηρούμενους λογαριασμούς, τον τρόπο και τη μέθοδο ενημερώσεώς τους, καθώς και τους υπαλλήλους που τους ενημερώνουν.

Όλα αυτά και κυρίως οι αρμοδιότητες προσωπικού, πρέπει να είναι σχεδιασμένα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εφαρμόζεται η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου, που είναι η εξής:

Καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώριση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα και μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία καθενός πρέπει, απαραίτητα, να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός, τουλάχιστον, άλλου υπαλλήλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο υπάλληλο (τον εσωτερικό ελεγκτή ή τον εποπτεύοντα προϊστάμενο). Ο σχεδιασμός πρέπει να είναι τέτοιος, ώστε να εφαρμόζεται και η βασική αρχή: **ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής, και αντίστροφα**. Αυτές οι αρχές καταλαμβάνουν και τα ανώτατα στελέχη και τη Διοίκηση καθώς και όλους τους τομείς διαχείρισης (και όχι μόνο τη Χρηματική διαχείριση).

Διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή όλων αυτών δεν απαιτείται πρόσληψη νέου προσωπικού, αλλά μόνο σωστή διασταύρωση (διασπορά) των αρμοδιοτήτων του υπηρετούντος προσωπικού χρειάζεται.

Αυτονόητο είναι ότι για να είναι δυνατή η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου είναι απαραίτητο η οικονομική διαχείριση της ξένης περιουσίας να απεικονίζεται λογιστικώς, με την εφαρμογή των σύγχρονων αρχών και κανόνων της Λογιστικής επιστήμης.

Τονίζεται με ιδιαίτερη έμφαση ότι, μόνο με άρτια λογιστική οργάνωση, που να βασίζεται σε λογιστικό σχέδιο καταρτισμένο με βάση τις σύγχρονες λογιστικές αρχές, είναι δυνατόν:

- α Να ασκεί σωστά το Κράτος την υπό του νόμου προβλεπόμενη εποπτεία επί της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.
- α Να πραγματοποιείται σωστή παρακολούθηση της διαχείρισης της περιουσίας της οικονομικής μονάδας.
- α Να οργανωθεί ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου.
- α Να διενεργείται ουσιαστικός εξωτερικός έλεγχος επί της διαχείρισης της περιουσίας της οικονομικής μονάδας και επί της παραγωγικοσυναλλακτική της δράσεως και των εξ' αυτής αποτελεσμάτων.
- α Να τροφοδοτείται η διοίκηση της οικονομικής μονάδας με τα απαραίτητα αξιόπιστα στοιχεία, ώστε να δύναται να λαμβάνει σωστές επιχειρηματικές αποφάσεις.

Κεφάλαιο 2^ο:

Η θέση της σύγχρονης επιχειρήσεως στη σημερινή οικονομική και κοινωνική ζωή και η εξ' αυτής επιβαλλόμενη εποπτεία της δραστηριότητάς της αλλά και προστασία της βιωσιμότητας των βιώσιμων επιχειρήσεων

Οι σύγχρονες αντιλήψεις θεωρούν την επιχείρηση κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό, γιατί παράγει αγαθά (προϊόντα και υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη και κοινωνική πρόοδο. Δηλαδή, η σύγχρονη επιχείρηση, λόγω της θέσεώς της μέσα στη σημερινή κοινωνική και οικονομική ζωή και του τρόπου της δράσεως και λειτουργίας της, έχει παύσει, πριν από πολλά χρόνια, να θεωρείται ότι αποσκοπεί μόνο στον προσπορισμό κέρδους στον κεφαλαιούχο επιχειρηματία. Έχει πλέον από ετών καθολικά εδραιωθεί η αντίληψη ότι τα κύτταρα της σύγχρονης οικονομίας είναι οι επιχειρήσεις, οι οποίες διαδραματίζουν πρωταρχικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη και κοινωνική πρόοδο. Έτσι, στα προηγμένα Κράτη από πολλών ετών, παράλληλα με τα μέτρα εποπτείας επί της δραστηριότητας της σύγχρονης επιχειρήσεως της ανώνυμης εταιρείας και προστασίας των αντλούμενων από το κοινωνικό σύνολο κεφαλαίων της, λαμβάνονται και διάφορα μέτρα προστασίας της βιωσιμότητας των βιώσιμων επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με όσα αναφέρονται προηγούμενα στο Κεφάλαιο 1, επιτακτική προβάλλει η ανάγκη λήψεως των κατάλληλων μέτρων, με τα οποία να διασφαλίζεται, αφενός η καλή διαχείριση των κεφαλαίων των επιχειρήσεων, γιατί προέρχονται, όπως αναφέρθηκε, από το κοινωνικό σύνολο, και αφετέρου η βιωσιμότητα της επιχείρησης, γιατί, όπως τονίζεται πιο πάνω, η σημερινή επιχείρηση είναι κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό.

Το σπουδαιότερο και το πλέον αποτελεσματικό μέτρο είναι η οργάνωση ουσιαστικού εξωτερικού ελέγχου με παράλληλη οργάνω-

νωση ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο έλεγχος αυτός αποτελεί το σοβαρότερο και αποτελεσματικότερο μέσο προστασίας των κεφαλαίων του Κοινωνικού συνόλου, που διαχειρίζονται οι επιχειρήσεις δια των οργάνων τους, και συμβάλλει αποτελεσματικά στην εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων και γενικά των οικονομικών μονάδων, που αποτελούν τα κύτταρα της κοινωνικής οικονομίας, με επακόλουθο αποτέλεσμα και την περιφρούρηση της βιωσιμότητάς τους.

Κεφάλαιο 3^ο:

Για την οργάνωση ουσιαστικής εποπτείας στη σημερινή επιχείρηση και αποτελεσματικής προστασίας της βιωσιμότητάς της είναι απαραίτητο να προηγηθεί λογιστική οργάνωση σε εθνική κλίμακα δια της καθιέρωσης του θεσμού της καθολικής λογιστικής τυποποίησης

Όπως προηγουμένα στο Κεφάλαιο 1 επισημαίνεται, η εκβιομηχάνιση της παγκόσμιας οικονομίας, που άρχισε στις αρχές του 19^{ου} αιώνα, αντλούσε τα μεγάλα κεφάλαια που είχε ανάγκη από το κοινωνικό σύνολο με τη δημιουργία του θεσμού της ανώνυμης εταιρείας, που ταχύτατα εξελίχθηκε στη μεγάλη βιομηχανική επιχείρηση που συγκέντρωνε τα μεγάλα κεφάλαιά της από τους μετόχους, τους ομολογιούχους, διάφορους πιστωτές και κυρίως από το πλήθος των μικροαποταμιευτών μέσω των τραπεζικών χρηματοδοτήσεων. Παράλληλα, όμως, εμφανίστηκαν και καταχρήσεις, οι οποίες οφείλονταν στην κακή διαχείριση των κεφαλαίων που είχε εμπιστευτεί το κοινωνικό σύνολο. Έτσι, επιτακτική ανέκυψε η ανάγκη της εποπτείας, από το Κράτος, της δραστηριότητας των Α.Ε., καθώς και της οργανώσεως ελέγχου επί της οικονομικής διαχειρίσεώς τους δια της θεσμοθετήσεως ειδικού οργάνου. Αμέσως όμως έγινε αντιληπτό ότι, για να είναι εφικτή η άσκηση της εποπτείας και η διενέργεια του ελέγχου, έπρεπε προηγουμένα να ληφθούν νομοθετικά μέτρα για τη λογιστική απεικόνιση της δραστηριότητας των Α.Ε. Έτσι, πολλές χώρες άρχισαν να λαμβάνουν

νομοθετικά μέτρα, σχετικά με τον τρόπο καταρτίσεως και το περιεχόμενο του ισολογισμού των ανωνύμων εταιρειών. Σταδιακά, η μία μετά την άλλη, οι προηγμένες χώρες άρχισαν να περιλαμβάνουν στις εμπορικές τους νομοθεσίες και κατά κανόνα στις νομοθεσίες τους περί ανωνύμων εταιρειών, σχετικές διατάξεις για τη διενέργεια της απογραφής, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και γενικούς κανόνες για την κατάρτιση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως. Αρκετές χώρες περιέλαβαν στις νομοθεσίες τους και υπόδειγμα ισολογισμού, ενώ άλλες καθόρισαν τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία, κατ' ελάχιστο όριο, πρέπει να καταχωρούνται στον ισολογισμό με ιδιαίτερους λογαριασμούς.

Πολύ αργότερα άρχισαν να κάνουν το ίδιο και για τους Δημόσιους Οργανισμούς και τα Ν.Π.Δ.Δ.

Με τη λήψη των νομοθετικών αυτών μέτρων, κάθε χώρα αποσκοπούσε να επιτύχει, να καταρτίζουν οι επιχειρήσεις της ειλικρινείς, αληθείς, σαφείς και ομοιόμορφους ισολογισμούς και λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως.

Αποδείχθηκε, όμως, σύντομα, ότι με τη θέσπιση κανόνων αναφερόμενων μόνο στο περιεχόμενο του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, δεν επιτυγχάνεται η κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών, γιατί, κατά την επεξεργασία κ.λ.π. των αριθμητικών μεγεθών των περιουσιακών στοιχείων, για την καταχώρισή τους στον ισολογισμό και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, παρεμβαίνει το υποκειμενικό στοιχείο και η αυθαιρεσία, με συνέπεια οι σχετικοί κανόνες να μην εφαρμόζονται ομοιόμορφα, έτσι ώστε να μη δύναται να γίνει λόγος ότι με τους κανόνες αυτούς επιτεύχθηκε κάποια ικανοποιητική τυποποίηση των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως.

Κατανοήθηκε, δηλαδή, ότι για την κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών και λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως, δεν είναι αρκετοί οι κανόνες περί καταρτίσεώς τους, αλλά απαιτείται η θέσπιση κανόνων περί του περιεχομένου, του

τρόπου λειτουργίας κ.λ.π., των τηρητέων λογαριασμών, από τους οποίους πηγάζει ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως.

Δηλαδή απαιτείται η τυποποίηση ολόκληρης της λογιστικής εργασίας: η τυποποίηση της λογιστικής απεικόνισης και παρακολουθήσεως της όλης δράσεως της οικονομικής μονάδας. Πέρα από αυτό, έγινε αντιληπτό και το ότι, με την τυποποίηση αυτή εξασφαλίζεται και η δημιουργία ενιαίων πηγών αντλήσεως αληθινού, ομοιόμορφου και συγκρίσιμου πληροφοριακού υλικού, πολύτιμου για την ίδια την οικονομική μονάδα, για τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει, καθώς και για τον προγραμματισμό της οικονομίας της χώρας (κατάρτιση εθνικών λογαριασμών και εθνικής στατιστικής, προγραμματισμός της οικονομικής αναπτύξεως, της πολιτικής χρηματοδοτήσεως, τιμών, αμοιβών κ.λ.π.).

Η καθολική αυτή τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, όπως περιγράφεται προηγουμένως, καλείται Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Όταν οι κανόνες τυποποίησης της λογιστικής δεν αφορούν το σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας, αλλά ορισμένο κλάδο επιχειρήσεων, τότε η μερική (τμηματική) αυτή τυποποίηση καλείται Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

Κεφάλαιο 4^ο:

Έννοια και περιεχόμενο των λογιστικών σχεδίων και η επιτυγχανόμενη με την εφαρμογή τους λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα

Πρέπει να τονιστεί ότι, ο όρος «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» είναι πολύ στενός και δεν δύναται να θεωρηθεί επιτυχής, γιατί με το Λογιστικό Σχέδιο δεν ρυθμίζονται μόνο θέματα καθαρώς «λογιστικά», με την περιορισμένη έννοια της λέξεως, αλλά λύνονται ζητήματα ιδιαίτερης οικονομικής σημασίας, όπως π.χ., ο τρόπος, η έκταση κ.λ.π. της διενέργειας αποσβέσεων, του σχηματισμού προβλέψεων και αποθεματικών, ενιαίος τρόπος αποτιμήσεως αποθεμάτων, ομοιόμορφη σύνθεση κόστους παραγωγής, γενικά, αλλά

και κατά κλάδους, καθιέρωση ακριβούς και ομοιόμορφης αντιμετώπισης όλων αυτών, καθώς και τόσων άλλων βασικών θεμάτων.

Επομένως, οι σκοποί στους οποίους αποβλέπει ένα σύγχρονο και επιστημονικά θεμελιωμένο Λογιστικό Σχέδιο, είναι πολύ ευρύτεροι από ότι φαίνεται εκ πρώτης όψεως. Επικράτησε, όμως, στην πράξη, η λογιστική τυποποίηση (ή «λογιστική ομοιομορφοποίηση», κατά την κυριολεκτικότερη απόδοση του όρου «Normalisation»), να αποκαλείται απλούστερα «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο».

Η Γερμανία είναι η πατρίδα των λογιστικών σχεδίων, θεμελιωτής δε αυτών είναι ο σοφός Καθηγητής του Πανεπιστημίου της Κολωνίας E. Schmalenbach, ο οποίος το έτος 1927 δημοσίευσε το πρώτο ολοκληρωμένο Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο αποτέλεσε τη βάση όλων των μεταγενεστέρων.

Το πλέον ευφήμως γνωστό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο έχει την καλύτερη και τελειότερη επιστημονική θεμελίωση, είναι το Γαλλικό του 1947. Αυτά τα ιδιαίτερα προτερήματα του τα δίνει η υπό των συντακτών του αριστοτεχνική σύλληψη του συστήματος της αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9).

Οι Γάλλοι πρώτοι επινόησαν το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) και το περιέλαβαν στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιό τους του 1947. Πρόκειται περί της τηρήσεως της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, (της λογιστικής του κόστους και των κατ' είδος αποτελεσμάτων), στην ομάδα 9, οι λογαριασμοί της οποίας αποτελούν ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα από τη Γενική Λογιστική, δηλ. λειτουργούν (χρεωπιστώνονται) μόνο μεταξύ τους, όπως γίνεται και στους λογαριασμούς τάξεως.

Το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του 1947 αναθεωρήθηκε τα έτη 1957 και 1975, καθώς και το έτος 1982 για την προσαρμογή του στις Οδηγίες της ΕΟΚ, δίχως, όμως, η αρχική του φυσιογνωμία να μεταβληθεί.

Το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου υιοθετήθηκε από το Λογιστικό Σχέδιο Βιομηχανίας του 1971 της (Δυτικής) Γερμανίας, το οποίο αποτελεί αναθεώρηση του από το έτος 1949 εφαρμοζόμενου λογιστικού σχεδίου που βασιζόταν στο λογιστικό σχέδιο του Schmalenbach του 1927. Το σύστημα αυτό της αυτονομίας έχει υιοθετηθεί και από όλα σχεδόν τα νεότερα λογιστικά σχέδια των άλλων χωρών της Δυτικής Ευρώπης (Βελγίου του 1965, Λουξεμβούργου του 1960, Ισπανίας του 1964 – μερικώς όμως – Μονακό του 1958 κ.λ.π., καθώς και από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του 1980).

Ένα πλήρες και επιστημονικό θεμελιωμένο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής βασικά:

1. Το σχέδιο λογαριασμών, δηλ. τον πίνακα (κατάλογο) των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων κ.λ.π. λογαριασμών, που πρέπει να χρησιμοποιούνται, συστηματικά ταξιθετημένους και κωδικοποιημένους με βάση το δεκαδικό σύστημα ταξιθετήσεως των λογαριασμών. Το σύστημα αυτό έχει υιοθετηθεί από όλα ανεξαιρέτως τα γνωστά Λογιστικά Σχέδια (γενικά και κλαδικά), γιατί, με τον περιορισμό των πρωτοβάθμιων λογαριασμών κάθε ομάδας μέχρι 10 και των δευτεροβάθμιων κάθε πρωτοβάθμιου επίσης μέχρι 10 κ.λ.π., τίθεται φραγμός στην αυθαίρετη δημιουργία νέων λογαριασμών και έτσι επιτυγχάνεται να χρησιμοποιούνται ομοιόμορφα, από όλες τις επιχειρήσεις, μόνο οι λογαριασμοί που προβλέπονται από το σχέδιο (δηλ. με τους περιορισμούς αυτούς επιτυγχάνεται η λογιστική τυποποίηση).
2. Το εννοιολογικό περιεχόμενο της χρησιμοποιούμενης ορολογίας (δηλ. να καθορίζεται με ποια έννοια, π.χ. χρησιμοποιούνται οι όροι «γήπεδα», «κτίρια», «απόσβεση», «επέκταση ή προσθήκη», σε κτίριο ή μηχάνημα, «συντήρηση κτιρίου», «επισκευή ή συντήρηση μηχανήματος», «πρόβλεψη», κ.λ.π.).
3. Το περιεχόμενο των λογαριασμών (του σχεδίου λογαριασμών) και κανόνες περί της λειτουργίας και συνδεσμολογίας τους

(δηλ. τι περιλαμβάνει κάθε λογαριασμός, πότε χρεώνεται, πότε πιστώνεται κ.λ.π.).

4. Κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων της απογραφής τέλους χρήσεως (περιλαμβανομένων και των κανόνων διενέργειας αποσβέσεων και σχηματισμού προβλέψεων).
5. Τα περί προσδιορισμού του κόστους παραγωγής (προϊόντων και υπηρεσιών).
6. Υποδείγματα Ισολογισμού, λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως, λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και Προσαρτήματος.

Με τα όσα αναφέρονται προηγούμενα (1 – 6) ρυθμίζεται όλη η λογιστική εργασία, η λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση ολόκληρης της δράσεως της επιχειρήσεως. Συνεπώς, με την ορθή εφαρμογή όλων αυτών, από όλες τις επιχειρήσεις μιας χώρας, επιτυγχάνεται τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων τους (ισολογισμός, λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως και λογαριασμούς Αποτελεσμάτων Χρήσεως) να είναι ομοιογενή, πλήρη, σαφή, ακριβή και συγκρίσιμα μέσα στην ίδια την επιχείρηση (ως προς τα αντίστοιχα των προηγούμενων χρήσεων), μεταξύ των επιχειρήσεων του αυτού κλάδου, καθώς και του συνόλου των επιχειρήσεων της χώρας.

Δηλαδή η τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται με την καθολική εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (και των στα πλαίσια αυτού καταρτιζόμενων κλαδικών λογιστικών σχεδίων).

Για να επιτευχθεί ιδεώδης καθολική τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα απαιτείται, το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο να καταλαμβάνει το σύνολο των οικονομικών μονάδων μιας χώρας και να εφαρμόζεται από αυτές πιστά. Τούτο, όμως, δεν είναι κατορθωτό, γιατί, ένα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, όσο πλήρες και αν είναι, δεν είναι δυνατόν να προβλέπει και να ρυθμίζει τις ειδικές περιπτώσεις όλων των κλάδων επιχειρήσεων, ιδίως εκείνων των οποίων η φύση του αντικειμένου της δραστηριότητάς τους δημιουργεί πολλές ιδιομορφίες (όπως συμβαίνει με τις Τράπεζες και τις Ασφαλι-

στικές Εταιρείες καθώς και με τους διάφορους Οργανισμούς του Δημοσίου και Τοπικής Αυτοδιοίκησης). Για να αντιμετωπισθούν οι ιδιομορφίες αυτές καταρτίζονται, με βάση τις αρχές και τη δομή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια. Διευκρινίζεται ότι, ένα Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο δεν είναι ένα νέο Λογιστικό Σχέδιο, αλλά είναι το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο τροποποιημένο κατάλληλα, έτσι ώστε να ρυθμίζονται οι ιδιομορφές περιπτώσεις του κλάδου.

Τονίζεται πάντως ότι, οι παρεκκλίσεις από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, με την κατάρτιση Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, πρέπει να γίνονται με πάρα πολύ μεγάλη φειδώ, δηλ. μόνο για τις απολύτως αναγκαίες περιπτώσεις, γιατί οι παρεκκλίσεις αυτές αποδυναμώνουν την ιδεώδη καθολική τυποποίηση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, από την οποία πολλά και μεγάλα οφέλη αποκομίζονται. Η δε αποδυνάμωση είναι τόσο μεγαλύτερη, όσο περισσότερα είναι τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια. Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα ολοκληρώνεται πλήρως με την κατάρτιση Οκτώ (8) Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων (2 για τον ιδιωτικό τομέα και 6 για το Δημόσιο τομέα).

Κεφάλαιο 5^ο:

Η εφαρμογή του θεσμού της Λογιστικής Τυποποίησης στη Χώρα μας

Οι προσπάθειες για την κατάρτιση Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καλύπτουν μία ολόκληρη 30ετία σχεδόν:

- ❖ το 1954 συστήθηκε η Α΄ Επιτροπή
- ❖ το 1962 συστήθηκε η Β΄ Επιτροπή
- ❖ το 1967 συστήθηκε η Γ΄ Επιτροπή
- ❖ το 1972 συστήθηκε η Δ΄ Επιτροπή

Δυστυχώς, όμως, για πολλούς και ποικίλους λόγους, καμιά από τις επιτροπές αυτές δεν κατόρθωσε, όχι να ολοκληρώσει το έργο της, αλλά ούτε να το προχωρήσει σε αξιόλογο σημείο.

Υπό την πίεση κυρίως της επικείμενης εντάξεως της Χώρας στην Ε.Ο.Κ. και των υποχρεώσεων που θα προέκυπταν για τη σχετική προσαρμογή της νομοθεσίας μας (διατάξεως Ν. 2190/1920 περί ισολογισμού κλπ), συστήθηκε τον Ιανουάριο του 1976 η Ε΄ Επιτροπή, με Πρόεδρο το Σπύρο Βασιλείου, η γνωστή ως «Ομάδα Εργασίας δια την κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», η οποία, ευτυχώς, ολοκλήρωσε το έργο της τον Ιούνιο του 1980. Το σχετικό χρονικό συνοψίζεται ως εξής:

- ✓ Η πρώτη συνεδρίαση πραγματοποιήθηκε την 2 Μαρτίου 1976.
- ✓ Τον Ιανουάριο του 1977 υποβλήθηκε από την τεχνική Υπο-ομάδα το προσχέδιο της Γενικής Λογιστικής, το οποίο κυκλοφόρησε το Μάρτιο του 1977 σε πολυγραφημένη έκδοση του τότε Υπουργείου Συντονισμού και απεστάλη στους ενδιαφερόμενους (επαγγελματικές οργανώσεις, παραγωγικές τάξεις, καθηγητές, επιστήμονες κλπ), για τη διατύπωση παρατηρήσεων.
- ✓ Τον Ιανουάριο του 1978 άρχισε η επεξεργασία των παρατηρήσεων που λήφθηκαν.
- ✓ Το Μάρτιο του 1978 άρχισε η κατάρτιση της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, από σχετική Υπο-ομάδα.
- ✓ Τον Ιούνιο του 1979 άρχισε η κατάρτιση του οριστικού κειμένου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ✓ Με το Ν. 1041/2.4.1980 (άρθρα 47-49) νομοθετήθηκε ο θεσμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ✓ Τον Ιούνιο του 1980 υποβλήθηκε στην Κυβέρνηση το οριστικό κείμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ✓ Με το Π.Δ. 1123/1980, (Φ.Ε.Κ., τ. Α΄ 283/15.12.1980), που κυκλοφόρησε τον Ιούνιο του 1981, εγκρίθηκε το βασικό κείμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (δεν περιλαμβάνονται η Εισαγωγή και το Παράρτημα, το οποίο αποτελείται από το Πρόγραμμα Δράσεως, την Πρότυπη Κοστολόγηση και τον Προϋπολογιστικό Έλεγχο).
- ✓ Το Σεπτέμβριο του 1981 κυκλοφόρησε (σε 10.000 αντίτυπα) ολόκληρο το κείμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σε καλαίσθητη έκδοση του ΕΛΚΕΠΑ, που έγινε με επιμέλεια της

«Ομάδας Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», δηλαδή της Επιτροπής Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και Λογιστικής Τυποποίησης που υποκαθιστούσε το υπό σύσταση Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής.

Επειδή, αφενός τα αντίτυπα της παραπάνω Α΄ εκδόσεως του Ε.Γ.Λ.Σ. εξαντλήθηκαν, αφετέρου το Π.Δ. 1123/1980 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα Π.Δ. 502/1984 και 186/1986 (κυρίως για την προσαρμογή του με ορισμένες νέες διατάξεις Οδηγιών της Ε.Ο.Κ.), το Ε.Γ.Λ.Σ. εκδόθηκε σε Β΄ έκδοση, πάλι από το ΕΛ-ΚΕΠΑ και με επιμέλεια της «Ομάδας Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», η οποία κυκλοφόρησε τον Ιούνιο του 1987 και έχει τις εξής διαφορές από την Α΄ έκδοση:

✓ Τα τροποποιητικά Π.Δ. 502/1984 και 186/1986 έχουν ενσωματωθεί στο αρχικό Π.Δ. 1123/1980 και έτσι παρατίθεται ένα ενιαίο (κωδικοποιημένο) κείμενο.

✓ Τα κείμενα του σχεδίου νόμου για τη σύσταση Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής και της αντίστοιχης εισηγητικής εκθέσεως, έχουν αντικατασταθεί από νέα, που είχαν καταρτισθεί από την ΟΕ-ΓΛΣ και είχαν υποβληθεί στον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας.

Από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής κρίθηκε ότι, για την ολοκλήρωση της Λογιστικής Τυποποίησης απαιτείται να ρυθμιστούν, με την κατάρτιση αντίστοιχων Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, ο ιδιομορφίες των εξής κατηγοριών οικονομικών μονάδων:

- των Τραπεζών
- των Ασφαλιστικών Εταιρειών
- των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης
- των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ βαθμού (Δήμοι – Κοινότητες)
- των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης Β΄ βαθμού (Νομαρχίες)
- των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Κρατικών Νοσοκομείων)
- των λοιπών Οργανισμών και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

- «Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο» (Κεντρικής Κυβέρνησης).

Ήδη για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις καταρτίστηκε Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο εγκρίθηκε με το Π.Δ. 148/12.4.1984 (Φ.Ε.Κ. τ. Α΄ 47/16.4.1984) και εφαρμόζεται από 1.1.1985. Επίσης, καταρτίστηκε και το άλλο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του ιδιωτικού τομέα, δηλ. το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών, που εγκρίθηκε με το Π.Δ. 384/31.12.1992 (ΦΕΚ τ. Α΄ 210) και εφαρμόζεται υποχρεωτικά από 1.1.1994.

Με το Π.Δ. 80/1997 (ΦΕΚ τ. Α΄ 68/8.5.1997) εγκρίθηκε το πρώτο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του Δημόσιου τομέα, το οποίο αφορά τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης και εφαρμόζεται από 1.1.1999. Το δεύτερο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του Δημοσίου τομέα, που αφορά τα Ν.Π.Δ.Δ. (εκτός των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης), εγκρίθηκε με το Π.Δ. 205/1998 (ΦΕΚ τ. Α΄ 163/15.7.1998) και εφαρμόζεται από 1.1.2000. Το δε τρίτο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του Δημόσιου τομέα, που είναι το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δήμων και Κοινοτήτων, εγκρίθηκε με το Π.Δ. 315/1999 (ΦΕΚ τ. Α΄ 302/1999) και εφαρμόζεται από 1.1.2000. Τέλος, ολοκληρώθηκε και η κατάρτιση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Πε.Σ.Υ. – Δημόσιων Νοσοκομείων – Κέντρων Υγείας), το οποίο και δημοσιεύτηκε πρόσφατα (Π.Δ. 146/2003, ΦΕΚ τ. Α΄/21-5-2003).

Κεφάλαιο 6^ο:

Η ουσιαστική συμβολή της καθολικής λογιστικής τυποποίησης στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας

Με την καθιέρωση του θεσμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των αναγκαίων Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, επιδιώκεται ο σχεδιασμός της Λογιστικής σε εθνική κλίμακα, ο οποίος σήμερα είναι επιτακτικά απαραίτητος, γιατί ο ρόλος της ασκούμενης από το Κράτος οικονομικής πολιτικής συνεχώς αυξάνεται, δεδομένου ότι το κράτος λαμβάνει μέτρα καθοριστικά της οικονομικής πορείας.

Με τα σημερινά οικονομικά δεδομένα, διεθνώς η Λογιστική αποτελεί πολύτιμο οδηγό, για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων της ιδιωτικής πρωτοβουλίας και για την εκτίμηση των συνεπειών από την εύστοχη ή άστοχη κρατική οικονομική πολιτική. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, μόνο με τη βοήθεια σχεδιασμένης σε εθνική κλίμακα Λογιστικής είναι δυνατό:

- να μετριοούνται σωστά τα αποτελέσματα της ιδιωτικής πρωτοβουλίας
- να μετριοούνται σωστά τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του Κράτους (από τις επιχειρήσεις που ανήκουν ή ελέγχονται από το Κράτος)
- να αντλεί το Κράτος τα αναγκαία στοιχεία για τον προσδιορισμό και την άσκηση της οικονομικής πολιτικής του
- να εκτιμούνται σωστά οι συνέπειες από την εύστοχη ή άστοχη κρατική οικονομική πολιτική.

Ειδικότερα, με το σχεδιασμό της Λογιστικής σε εθνική κλίμακα επιδιώκεται, κατά κύριο λόγο, η τυποποίηση και απλούστευση της λογιστικής εργασίας όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (ιδιωτικών και δημόσιων), αφενός για να είναι δυνατή η εποπτεία της δραστηριότητάς τους και ο έλεγχος της οικονομικής διαχειρίσεώς τους, και αφετέρου για να εξασφαλισθεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών, σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωσή τους, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και τη δραστηριότητά τους. Τα στοιχεία αυτά είναι απολύτως απαραίτητα για τη άντληση των αναγκαίων αξιόπιστων πληροφοριών και τη ορθή κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, με βάση τα δεδομένα των οποίων προγραμματίζεται και ασκείται η οικονομική πολιτική της χώρας.

Η λογιστική κάθε οικονομικής μονάδας παρακολουθεί τη δραστηριότητάς της.

Οι εθνικοί λογαριασμοί αποτελούν τη λογιστική του Έθνους και χρησιμεύουν για την παρακολούθηση της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας της χώρας, δηλ. της οικονομικής δραστηριότητας

όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, συστηματικά ταξινομημένης κ.λ.π.

Τα δεδομένα της λογιστικής κάθε οικονομικής μονάδας χρησιμεύουν στα διευθυντικά στελέχη της για την ορθή διοίκησή της (λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων κ.λ.π.).

Τα δεδομένα της εθνικής λογιστικής (δηλ. των εθνικών λογαριασμών) χρησιμεύουν στους υπεύθυνους κυβερνητικούς φορείς, τόσο για την άσκηση επιτυχούς βραχυχρόνιας οικονομικής πολιτικής, η οποία υλοποιείται με τη λήψη και εφαρμογή των ενδεδειγμένων μέτρων, όσο και για την άσκηση επιτυχούς μακροπρόθεσμης οικονομικής πολιτικής, η οποία αποτυπώνεται στα προγράμματα οικονομικής και κοινωνικής αναπτύξεως και υλοποιείται με την εφαρμογή τους.

Από όλα αυτά βγαίνει μόνο του το μέγεθος της σπουδαιότητας των στοιχείων, με τα οποία τροφοδοτούνται οι εθνικοί λογαριασμοί.

Συγκεκριμένα:

Όπως σε κάθε οικονομική μονάδα, όταν τα στοιχεία με τα οποία τροφοδοτείται η λογιστική της είναι εσφαλμένα και τα δεδομένα της θα είναι εσφαλμένα, με συνέπεια να λαμβάνονται (από τη διοίκηση) εσφαλμένες επιχειρηματικές αποφάσεις.

Έτσι και στο Κράτος, όταν τα στοιχεία με τα οποία τροφοδοτούνται οι εθνικοί λογαριασμοί είναι εσφαλμένα και τα δεδομένα τους θα είναι εσφαλμένα, με συνέπεια οι υπεύθυνοι κυβερνητικοί φορείς να λαμβάνουν εσφαλμένες αποφάσεις οικονομικής πολιτικής.

Μέχρι το έτος 1990 οι εθνικοί λογαριασμοί στην Ελλάδα τροφοδοτούνται με στοιχεία τα οποία συγκεντρώνονταν με πρωτόγονο τρόπο και συνεπώς ήταν αναξιόπιστα σε μεγάλο βαθμό. Τα ερωτηματολόγια των εθνικών λογαριασμών έρχονταν στις επιχειρήσεις και οργανισμούς για συμπλήρωση και δεδομένου ότι αρκετά ερωτήματα ήταν δυσνόητα, πολλά άλλα δεν μπορούσαν να συμπληρωθούν με ακριβή στοιχεία γιατί κάθε επιχείρηση είχε δικό της τρόπο τηρήσεως των λογαριασμών της και δεν προέκυπταν τα

στοιχεία αυτά κλπ, δεν είναι δύσκολο να αντιληφθεί κανείς πως συμπληρώνονταν τα ερωτηματολόγια αυτά και το μέγεθος των συνεπειών από την κατάσταση αυτή.

Ευτυχώς όλα αυτά εξέλιπαν μετά την καθολική εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από τον ιδιωτικό τομέα και την ανάλογη προσαρμογή (ενοποίηση κ.λ.π.) των ερωτηματολογίων των Εθνικών Λογαριασμών της Στατιστικής Υπηρεσίας και κυρίως το ερωτηματολόγιο «ετήσιας έρευνας βιομηχανίας – βιοτεχνίας» των εθνικών Λογαριασμών της Ε.Σ.Υ.Ε., το οποίο είναι προσαρμοσμένο με τους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

Εκτός από τους βασικούς και κύριους σκοπούς του σχεδιασμού της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, όπως αναπτύσσονται στα προηγούμενα, με το σχεδιασμό αυτό (δηλ. την καθολική λογιστική τυποποίηση με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Κλαδικά), επιδιώκονται και τα εξής:

1. Η αύξηση της παραγωγικότητας όλων των οικονομικών μονάδων (ιδιωτικού και Δημόσιου τομέα), η οποία θα προκύψει από την τυποποίηση της λογιστικής τους εργασίας και την ενιαία οργάνωσή τους με βάση ορθολογικές και σύγχρονες μεθόδους.
2. Η απλούστερη και ουσιαστική υποβοήθηση του έργου των ελέγχων που διενεργούνται από αρμόδια κρατικά όργανα (φορολογικού ελέγχου, αγορανομικού κ.λ.π.).
3. Η εξασφάλιση των αναγκαίων αξιόπιστων και σωστών στοιχείων, για την κατάρτιση οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερα, όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
4. Η εξασφάλιση αναμφισβήτητων στοιχείων για την απρόσκοπτη θετική συνεργασία της Πολιτείας με τις παραγωγικές τάξεις και γενικά με τις επαγγελματικές οργανώσεις, η οποία συνεργασία, με τις σημερινές κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες, είναι εξαιρετικά απαραίτητη.
5. Η διευκόλυνση των συναλλασσομένων με τις επιχειρήσεις, του επενδυτικού κοινού και γενικά οποιουδήποτε ενδιαφερόμενου, στην κατανόηση των δημοσιευόμενων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων,

καθώς και ο ευχερέστερος έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητάς τους.

Κεφάλαιο 7^ο:

Τα ειδικότερα πλεονεκτήματα της καθολικής λογιστικής τυποποίησης για την οικονομική μονάδα

Μπορούμε να τα συνοψίσουμε ως εξής:

1. Με την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή παραδεγμένων λογιστικών αρχών, αναφερόμενων, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, στον υπολογισμό των αποσβέσεων, στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, στο περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας και συλλειτουργίας των τηρούμενων λογαριασμών, επιτυγχάνεται οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις οικονομικές μονάδες (Ισολογισμός, λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως και λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως) να είναι ομοιόμορφες, πλήρεις, σαφείς και αληθείς.
2. Επιτυγχάνεται σοβαρή βελτίωση της λογιστικής και διαχειριστικής οργανώσεως των οικονομικών μονάδων, δίχως αύξηση των σχετικών δαπανών και με επακόλουθο την κατάργηση του αυτοσχεδιασμού και της διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας κατά τις προσωπικές αντιλήψεις του εκάστοτε υπεύθυνου του λογιστηρίου.
3. Διευκολύνεται η εφαρμογή εκσυγχρονισμένων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας (μηχανογράφηση κ.λ.π.).
4. Εξασφαλίζεται η ταχύτατη παροχή ορθών και αναλυτικών στοιχείων και πληροφοριών στους ιθύνοντες την οικονομική μονάδα, για την καλύτερη διοίκησή της.
5. Το κόστος παραγωγής προσδιορίζεται ομοιόμορφα, με βάση παραδεγμένες και σύγχρονες αρχές.
6. Διευκολύνεται μεν ο φορολογικός έλεγχος και συνεπώς εξασφαλίζεται το Δημόσιο, αλλά παράλληλα προστατεύεται και η

επιχείρηση και ο οργανισμός από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων.

7. Θα δύνανται πλέον να παρέχονται στις Τράπεζες ομοιόμορφα και αξιόπιστα στοιχεία, για τον έλεγχο της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας.
8. Διευκολύνεται ουσιαστικά το έργο των διάφορων ελεγκτών, που διενεργούν έλεγχο στις επιχειρήσεις και οργανισμούς (ορκωτών ελεγκτών, εφοριακών ελεγκτών, αγορανομικών οργάνων, νομισματικών αρχών κ.λ.π.), με αποτέλεσμα τη σημαντική μείωση του χρόνου του ελέγχου και συνεπώς και του κόστους του, καθώς και τη σοβαρή βελτίωση της ποιότητάς του. Αυτά τα αποτελέσματα προκύπτουν από το γεγονός ότι, η έκταση και το βάθος του ελέγχου εξαρτώνται άμεσα και σε μεγάλο βαθμό από την ποιότητα της λογιστικής και διαχειριστικής οργανώσεως της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, από την οποία, σε τελική ανάλυση, εξαρτάται και ο χρόνος του ελέγχου, επομένως και το κόστος του. Ο χρόνος του ελέγχου επιβαρύνεται ακόμα και με το χρόνο που χρειάζεται ο ελεγκτής για να ενημερωθεί και να εξοικειωθεί στις ιδιομορφίες κ.λ.π. του συστήματος της λογιστικής και διαχειριστικής οργανώσεως κάθε οικονομικής μονάδας, όταν η οργάνωση των επιχειρήσεων δεν έχει γίνει βάσει Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, δηλ. όταν δεν υπάρχει λογιστική τυποποίηση, οπότε κάθε μονάδα έχει το δικό της σύστημα λογιστικής οργανώσεως, το οποίο είναι, κατά κανόνα, εκείνο που επιβάλλει ο εκάστοτε υπεύθυνος του λογιστηρίου της.

Κεφάλαιο 8^ο:

Η ουσιαστική συμβολή της καθολικής λογιστικής τυποποίησης στην προαγωγή της λογιστικής επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος

Στις χώρες στις οποίες εφαρμόστηκαν καλώς μελετημένα και επιστημονικώς θεμελιωμένα γενικά λογιστικά σχέδια, (όπως, π.χ. στη Γαλλία, Γερμανία κ.λ.π.) παρατηρείται ότι, το γεγονός αυτό

είχε μεγάλη ευεργετική επίδραση πάνω στην επαγγελματική εκπαίδευση. Ο σαφής καθορισμός του εννοιολογικού περιεχομένου των λογαριασμών και των κανόνων λειτουργίας τους, η ομοιόμορφη ορολογία και η ενιαία λύση βασικών οικονομολογιστικών θεμάτων κ.λ.π., χαράσσουν σαφώς προσανατολισμένες κατευθύνσεις προς συγκεκριμένους σκοπούς και έτσι διευκολύνεται και γίνεται συστηματική και ομοιόμορφη η διδασκαλία και κατάρτιση των σπουδαστών και η φροντιστηριακή τους άσκηση. Στη Γαλλία, π.χ., όλα τα σοβαρά επιστημονικά λογιστικά συγγράμματα που εκδόθηκαν μετά την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και όλα τα διδακτικά που προορίζονται για τις μέσες και ανώτατες εμπορικές, βιομηχανικές κ.λ.π. σχολές, βασίζονται στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και ακολουθούν τη δομή, τις αρχές και τις οδηγίες του. Αυτονόητο είναι ότι, η ομοιόμορφη αυτή λογιστική κατάρτιση των σπουδαστών των Ανωτάτων και Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, καθιστά ευκολότερη και πολύ αποδοτικότερη την επαγγελματική τους απασχόληση, όταν μετά την αποφοίτησή τους θα προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στις βιομηχανικές και εμπορικές επιχειρήσεις, γιατί σε όλες αυτές τις οικονομικές μονάδες θα βρουν να εφαρμόζονται τα όσα διδάχθηκαν θεωρητικά στις ανώτατες σχολές, δηλ. θα βρουν να εφαρμόζεται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο διδάχθηκαν θεωρητικά στις Σχολές. Έτσι και η μετακίνηση στελεχών από μία επιχείρηση σε άλλη δεν θα δημιουργεί προβλήματα ενημερώσεως και προσαρμογής των μετακινουμένων, γιατί η βασική λογιστική οργάνωση θα είναι ίδια σε όλες τις επιχειρήσεις, αφού όλες θα εφαρμόζουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Σε όλους μας είναι γνωστό ότι η διδασκαλία της λογιστικής στις ανώτατες οικονομικές σχολές της χώρας δεν είναι ομοιόμορφη. Σε κάθε Σχολή διδάσκεται η λογιστική ανάλογα με τις επιστημονικές πεποιθήσεις των καθηγητών που κάθε φορά κατέχουν τις έδρες της λογιστικής. Συνήθως οι διαφορές είναι σημαντικές, γεγονός που προκύπτει και από τα σχετικά συγγράμματα.

ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄
ΜΟΡΦΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΛΑΔΙΚΟΥ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ
(Πε.Σ.Υ. – ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ – ΚΕΝΤΡΑ ΥΓΕΙΑΣ)

Κεφάλαιο 9^ο:

Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης των λογαριασμών και διαδικασίες Λογιστικοποίησης αγορών, δαπανών και εσόδων

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού), δηλαδή αποδεικτικών πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, που προβλέπονται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία :

1. Ο αύξων αριθμός του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.
2. Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.

Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της Γενικής Λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως, είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών ατομικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Παρέχεται η δυνατότητα στη Μονάδα Υγείας να τηρεί τα βιβλία του και να εκδίδει τα στοιχεία του μηχανογραφικά ή να τηρεί μηχανογραφικά τη Γενική Λογιστική και να εκδίδει τα στοιχεία του χειρόγραφα ή αντίστροφα. Δεν παρέχεται η δυνατότητα, το ίδιο βιβλίο άλλοτε να τηρείται μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα ή

ένα στοιχείο να εκδίδεται μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων και τα λοιπά δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα.

Η Μονάδα Υγείας εφόσον χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των παραστατικών στοιχείων υποχρεούται:

1. Να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην Ελληνική γλώσσα και το οποίο ενημερώνεται αμέσως για κάθε μεταβολή που επέρχεται σε αυτό.
2. Να διαθέτει στον οποιοδήποτε αρμόδιο εξωτερικό έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό για να εκτυπωθούν ή εμφανιστούν στην οθόνη τα ζητούμενα στοιχεία ή για να γίνουν ανάλογες ελεγκτικές επαληθεύσεις, τόσο στις εγγραφές των βιβλίων, όσο και στις δυνατότητες του λογισμικού.
3. Να διαφυλάσσει το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης λογισμικού για δέκα χρόνια από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία θα σταματήσει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ή θα αλλάξει εγχειρίδιο οδηγιών.
4. Να διαφυλάσσει τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους.
5. Να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα παραστατικά στοιχεία, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

Το πρόγραμμα που χρησιμοποιεί η Μονάδα Υγείας για τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων της, πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

1. Το πρόγραμμα πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας, ώστε να παρέχει τη δυνατότητα ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών σύμφωνα με αυτούς που χρησιμοποιούνται στο σχέδιο Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως που επισυνάπτονται.
2. Πρέπει να εξασφαλίζει την αυτόματη ετήσια προοδευτική αρίθμηση κάθε ημερολογιακής εγγραφής, χωριστά για κάθε ημερο-

λόγιο και η οποία δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από το χρήστη.

3. Το πρόγραμμα πρέπει να εξασφαλίζει υποχρεωτικά την ενημέρωση των βιβλίων της Μονάδας Υγείας με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά και παράλληλα να αποκλείεται η δυνατότητα στο χρήστη για επιλεκτική καταχώρηση του περιεχομένου ορισμένων στοιχείων, με ανάλογη εντολή στον Η/Υ.
4. Το λειτουργικό σύστημα του Η/Υ πρέπει να εξασφαλίζει τη δυνατότητα ακύρωσης του λανθασμένου ενιαίου μηχανογραφικού παραστατικού στοιχείου και των εγγραφών που έγιναν ταυτόχρονα στους οικείους λογαριασμούς, με την μηχανογραφική έκδοση Ειδικού Ακυρωτικού Στοιχείου.
5. Το πρόγραμμα πρέπει να εξασφαλίζει στο χρήστη τη δυνατότητα διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου, παράλληλα με τις οικονομικές πράξεις και τις τακτοποιητικές πράξεις της διαχειριστικής χρήσης που έληξε (σύνταξη ισολογισμού), καθώς και αυτόματης μεταφοράς των υπολοίπων στους λογαριασμούς της νέας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται, πρέπει να είναι οριστικό εκκαθαρισμένο.
6. Το πρόγραμμα πρέπει να εξασφαλίζει το διαχωρισμό των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε, από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης και τη χωριστή εκτύπωση τους.
7. Το λειτουργικό σύστημα (το λογισμικό), πρέπει να αποκλείει τη δυνατότητα στο χρήστη για την αναδρομική τροποποίηση ή την παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης, μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση λήψης του δικαιολογητικού.
8. Σε περίπτωση τροποποίησης του προγράμματος, αυτό πρέπει να δίνει τη δυνατότητα στο χρήστη για μεταγενέστερη εκτύπωση των εγγραφών που έχουν εισαχθεί στον Η/Υ, μέχρι την τροποποίηση του.

9. Τα ποσά των ημερολογίων, των λογαριασμών, των ισοζυγίων, των καταστάσεων και των στηλών των βιβλίων πρέπει να αθροίζονται αυτόματα και τα αθροίσματα να μεταφέρονται από τη μία σελίδα στην άλλη.

Η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων πραγματοποιείται σε δύο στάδια: το στάδιο της ενημέρωσης και το στάδιο της εκτύπωσης.

Η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται με την εισαγωγή των δεδομένων κάθε οικονομικής πράξης που πραγματοποιεί η Μονάδα Υγείας στο αρχείο του Η/Υ και τη λογιστικοποίηση των πράξεων αυτών. Η εισαγωγή γίνεται με την πληκτρολόγηση ή αυτόματα όταν υπάρχει σύστημα ON LINE ενημέρωσης των βιβλίων, με τα στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά.

Η εκτύπωση είναι η μεταφορά από το αρχείο του Η/Υ και η απεικόνιση σε μηχανογραφικά έντυπα (θεωρημένα ή αθεώρητα) των οικονομικών πράξεων. Η θεώρηση των μηχανογραφικών εντύπων γίνεται από εξουσιοδοτημένο, από το Διοικητικό Συμβούλιο, πρόσωπο.

Κατά τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, αυτά ενημερώνονται και εκτυπώνονται ως εξής:

1. Θεωρημένο βιβλίο «Ημερολογίου», που θα φέρει τις ενδείξεις του προηγούμενου υπολοίπου κάθε πρωτοβαθμίου λογαριασμού, την ημερήσια χρέωση και πίστωση του και το νέο του υπόλοιπο.
2. Θεωρημένο βιβλίο «Γενικού Καθολικού» ή βιβλίο «Μηνιαίων Ισοζυγίων Γενικού Καθολικού», στο οποίο θα καταχωρούνται, συνολικά οι μηνιαίες κινήσεις των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, το προηγούμενο υπόλοιπο, η συνολική χρέωση και πίστωση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών και το νέο υπόλοιπο.
3. Αθεώρητο βιβλίο «Αναλυτικών Καθολικών».

Η καταχώρηση των εγγραφών στα Αναλυτικά Καθολικά πρέπει να γίνεται κατά παραστατικό, με καταχώρηση αιτιολογίας, με ανα-

γραφή του είδους και του α/α του στοιχείου και όχι με μια συγκεντρωτική ημερήσια εγγραφή, γιατί στην περίπτωση αυτή, εξαφανίζεται η λογιστική και φορολογική έννοια του Αναλυτικού Καθολικού.

4. Θεωρημένο «Μητρώο Παγίων» στο οποίο θα αναγράφονται όλα τα αναγκαία στοιχεία των Παγίων που αναφέρονται από τον Κ.Β.Σ.⁽¹⁾ (άρθρο 27) και από το οποίο Μητρώο θα μεταφέρονται κατά ομάδες στο Βιβλίο Απογραφών.

Τα θεωρημένα βιβλία και καταστάσεις, που τηρούνται μηχανογραφικά, μπορεί να εκτυπώνονται σε ενιαίο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί, με τη προϋπόθεση ότι το ενιαίο αυτό μηχανογραφικό χαρτί πρέπει να φέρει, κατά τη θεώρηση του, γενική προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και κατά την εκτύπωση να αποτυπώνεται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης και να δίδεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων κάθε βιβλίου ή κατάστασης.

Το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης, πρέπει να δίνει οδηγίες και να περιέχει πλήρη ανάλυση των δυνατοτήτων του λογισμικού, ούτως ώστε να αποτελεί βοήθημα για το χρήστη και με βάση αυτό να μπορεί να εκτελέσει το πρόγραμμα και επιπλέον να είναι εργαλείο ελέγχου και επαλήθευσης για τακτικό και έκτακτο έλεγχο. Συγκεκριμένα πρέπει:

1. να είναι γραμμένο στην ελληνική γλώσσα
2. να παρέχει οδηγίες χρήσης του υπολογιστή και των περιφερειακών του μονάδων.
3. να περιέχει το σύνολο των προγραμμάτων εφαρμογών, τις οδηγίες χρήσης τους και τις δυνατότητες τους, οι οποίες πρέπει να είναι σύμφωνες με το παρόν διάταγμα.

Το εγχειρίδιο οδηγιών μπορεί να αναφέρεται και σε άλλες ε-

⁽¹⁾ Βλ. Τόση Χρ.: «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», εκδ. 7^η, εκδ. Πάμισος, 2003, σελ. 95 – 96.

φαρμογές, χωρίς αυτό να είναι απαραίτητο.

Για κάθε μεταβολή, πρέπει να ενημερώνεται πρώτα το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών του λογισμικού και μετά να αρχίζει η εφαρμογή του νέου ή τροποποιημένου προγράμματος.

Όταν η Μονάδα Υγείας χρησιμοποιεί μηχανογραφικό σύστημα για τη τήρηση των βιβλίων και από το ίδιο σύστημα εκδίδονται και τα στοιχεία (π.χ. συμψηφιστικά) με ταυτόχρονη ενημέρωση των βιβλίων του (ON LINE) και συμβεί να δοθούν λανθασμένες εντολές στον Η/Υ με αποτέλεσμα να εκδοθεί λάθος στοιχείο (π.χ. συμψηφιστικό) ή το σωστό στοιχείο να εκδοθεί με λανθασμένο περιεχόμενο, πρέπει το λειτουργικό σύστημα του Η/Υ να εξασφαλίζει τη δυνατότητα ακύρωσης του λανθασμένου στοιχείου και των εγγραφών που έγιναν στους οικείους λογαριασμούς, με την άμεση μηχανογραφική έκδοση ειδικού ακυρωτικού σημειώματος. Το σημείωμα αυτό μπορεί να εκδίδεται από το ίδιο πακέτο μηχανογραφικών εντύπων που εκδίδονται και άλλα στοιχεία. Στο ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, θα αναγράφονται ακριβώς τα ίδια δεδομένα που γράφτηκαν και στο στοιχείο του οποίου επιδιώκεται η ακύρωση, για να κλείσουν οι ανάλογες λανθασμένες εγγραφές, ο αριθμός του στοιχείου που ακυρώνεται και σύντομη αιτιολογία του λόγου της ακύρωσης.

9.1 Διαδικασίες Λογιστικοποίησης αγορών, δαπανών

Αμέσως μετά τη δημιουργία (π.χ. κατάρτιση μισθοδοτικής καταστάσεως) ή τη λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών, στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τη Μονάδα Υγείας θα εκδίδονται κατά περίπτωση Δελτία Συμψηφιστικής Εγγραφής, με τα οποία θα χρεώνονται και θα πιστώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί. Ταυτόχρονα θα γίνεται, σε όσες περιπτώσεις απαιτείται, ενημέρωση των λογαριασμών τάξεως για το Δημόσιο Λογιστικό.

Με την έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής θα χρεώνεται ο λο-

γαριασμός της Γενικής Λογιστικής και ταυτόχρονα θα γίνεται, σε όσες περιπτώσεις απαιτείται, ενημέρωση των λογαριασμών τάξεως για το Δημόσιο Λογιστικό.

Η Μονάδα Υγείας δύναται να τηρεί διαφορετικές σειρές Ενταλμάτων Πληρωμής. Τα εντάλματα πληρωμής, είναι προαριθμημένα κατά σειρά.

Η διενέργεια των περιλαμβανόμενων στα προηγούμενα είναι υποχρεωτική.

9.2 Διαδικασίες Λογιστικοποίησης Εσόδων της Μονάδας Υγείας

Τα έσοδα της Μονάδας Υγείας παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς υπολογαριασμούς της ομάδας 7.

Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης τους. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου πρέπει να προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτό αφορά τη βεβαίωση της είσπραξης του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση ή Extrait λογαριασμού τράπεζας) ή τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο της Μονάδας Υγείας ή ακόμη έγγραφο του οφειλέτη που αποδέχεται οφειλή και κοινοποιεί στη Μονάδα Υγείας την οφειλή του.

Κεφάλαιο 10^ο:

Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό (Σχέδιο Λογαριασμών τάξεως)

Το σχέδιο λογαριασμών έχει συνδυασθεί ώστε ταυτόχρονα με τη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής, να εξυπηρετούνται και οι υποχρεώσεις της Μονάδας Υγείας για τη Λογιστική παρακολούθη-

ση του προϋπολογισμού της.

Οι λογαριασμοί τελευταίας βαθμίδας του σχεδίου, που αφορούν αγορές ή προσθήκες παγίων, λοιπές επενδύσεις και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της ομάδας 1 και συγκεκριμένα για τη Μονάδα Υγείας οι κωδικοί της ομάδας (1) που χρησιμοποιούνται είναι οι (10) Εδαφικές εκτάσεις, (11) Κτίρια και τεχνικά έργα, (12) Μηχανήματα & Μηχανολογικός εξοπλισμός (13) Μεταφορικά Μέσα, (14) Έπιπλα & Λοιπός εξοπλισμός καθώς και οι αντίστοιχοι αυτών στο λογ/σμό (15) Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων. Η ανάπτυξη των λογαριασμών του προϋπολογισμού γίνεται στους λογαριασμούς 02 και 06 του σχεδίου Λογαριασμών τάξεως.

Σε περίπτωση που μετά την έγγραφη ενός ποσού στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού, η διαδικασία ολοκλήρωσης της συναλλαγής ακυρωθεί, ακυρώνεται και η έγγραφη του προϋπολογισμού, παράλληλα με τις σχετικές ακυρωτικές εγγραφές στη Γενική Λογιστική.

Η μηχανογραφική υποστήριξη πρέπει να παρέχει απαραίτητα τη δυνατότητα παρακολούθησης των λογαριασμών του προϋπολογισμού, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

Η σύνδεση και παραμετροποίηση μπορεί να γίνει μηχανογραφικά μεταξύ των εγγραφών της Γενικής Λογιστικής και των εγγραφών στους Λογαριασμούς Τάξεως, ώστε όταν γίνεται μια κατηγορία εγγραφών στη Γενική Λογιστική να γίνονται ταυτόχρονα και αντίστοιχες εγγραφές στους Λογαριασμούς Τάξεως. Η ταυτόχρονη λογιστικοποίηση των εγγραφών Γενικής Λογιστικής και λογαριασμών τάξεως οι οποίοι λειτουργούν αυτόνομα και δεν συνδέονται μπορεί να επιτευχθεί μηχανογραφικά μόνο με την κατάλληλη παραμετροποίηση.

Κεφάλαιο 11^ο:

Εννοιολογικός Προσδιορισμός αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων και Γενικές Αρχές Λογισμού των Μονάδων Υγείας

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξιώσεως του.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από τη Μονάδα Υγείας για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από τη Μονάδα Υγείας είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η Μονάδα Υγείας από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως).

Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των απο-

σβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει.

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον 1 λεπτό), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μειώσεως καθορίζεται, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»

και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρούνται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή όλες οι λειτουργίες της Μονάδας Υγείας) καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Στην περίπτωση που η Μονάδα Υγείας δεν εφαρμόζει (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) την Αναλυτική Λογιστική (Ομάδα 9), προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της Μονάδας Υγείας.

Κεφάλαιο 12^ο:

Στοιχεία για την Τήρηση Μητρώου Παγίων Στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του ,τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το οποίο ενημερώνεται εσωλογιστικά και αποτελεί την τελευταία ανάλυση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί αναλυτικού καθολικού τρίτου ή τέταρτου κ.λ.π βαθμού) κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού).

Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στη κρίση της Μονάδας Υγείας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, αναπροσαρμογές της αξίας, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία τη λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής ζωής του (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων, σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μια ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

Κεφάλαιο 13°:

Ανάλυση και Επεξήγηση των Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής

1^η Ομάδα: Πάγιο Ενεργητικό

Στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

Λογαριασμός 10: «Εδαφικές εκτάσεις»

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Διακρίνονται σε εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής όπως είναι π.χ τα οικόπεδα και σ' αυτές που η διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα όπως π.χ τα Δάση.

Λογαριασμός 11: «Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα»

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για στέγαση υπηρεσιών, κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της Μονάδας Υγείας. Βιομηχανοστάσια είναι οικοδομικές κατασκευές, μέσα στις οποίες έχουν μόνιμα εγκατασταθεί μηχανήματα και μηχανολογικές εγκαταστάσεις

συνδεδεμένες σε βιομηχανικό παραγωγικό κύκλωμα.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, εσωτερικής μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη αυτών των ιδίων ή του κτιρίου ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας τους ή του προορισμού τους. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Αν δεν είναι κατά τον τρόπο αυτό συνδεδεμένες με το κτίριο, καταχωρούνται στο λογαριασμό 12.01 «τεχνικές εγκαταστάσεις» ή ανάλογα, στον αρμόζοντα λογαριασμό του 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός».

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της Μονάδας Υγείας.

Σημειώνουμε δε ότι το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας προβλέπει, όπως αναφέρουμε παρακάτω, δημιουργία αντιστοίχων δευτεροβάθμιων ή και επόμενων βαθμίδων λογαριασμών της ανωτέρω ομάδας στην ομάδα λογαριασμών (15) όπου εκεί καταχωρούνται πρωτίστως και μετά την ολοκλήρωσή τους μεταφέρονται στην ομάδα λογαριασμού (11).

Λογαριασμός 12: «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός εξοπλισμός»

Στο λογαριασμό 12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπούν από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο δραστηριότητας.

Στο λογαριασμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογι-

κός εξοπλισμός της Μονάδας Υγείας που δεν μπορεί να ενταχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00 – 12.05.

Σημειώνουμε δε ότι το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας προβλέπει, όπως αναφέρουμε παρακάτω, δημιουργία αντίστοιχων, δευτεροβάθμιων ή και επόμενων βαθμίδων, λογαριασμών της ανωτέρω ομάδας στην ομάδα λογαριασμών (15) όπως εκεί καταχωρούνται πρωτίστως και μετά την ολοκλήρωσή τους μεταφέρονται στην ομάδα λογαριασμών (12).

Λογαριασμός 13: «Μεταφορικά Μέσα»

Στους οικείους λογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται κάθε είδους οχήματα με τα οποία διενεργούνται μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της, είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς.

Σημειώνουμε δε ότι το Κλαδικό Λογιστικό σχέδιο των Δημόσιων Μονάδων Υγείας προβλέπει, όπως αναφέρουμε παρακάτω, δημιουργία αντίστοιχων, δευτεροβάθμιων ή και επόμενων βαθμίδων, λογαριασμών της ανωτέρω ομάδας στην ομάδα λογαριασμών (15) όπως εκεί καταχωρούνται πρωτίστως και μετά την ολοκλήρωσή τους μεταφέρονται στην ομάδα λογαριασμών (13).

Λογαριασμός 14: «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός»

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της Μονάδας Υγείας (π.χ. γραφείων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών).

Στον υπολογαριασμό 14.00 «έπιπλα» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα, αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα και χωρίς βλάβη και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών

χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της Μονάδας Υγείας στο οποίο ανήκουν.

Στον υπολογαριασμό 14.01 «σκεύη» παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών της Μονάδας Υγείας (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

Στον υπολογαριασμό 14.02 «μηχανές γραφείων» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της Μονάδας Υγείας.

Στον υπολογαριασμό 14.03 «ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα και computers που εξυπηρετούν τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι εκτυπωτές.

Στον υπολογαριασμό 14.08 «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ και φαξ).

Στο λογαριασμό 14.09 καταχωρούνται τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού, αλλά δεν εντάσσονται στους λογαριασμούς 14.00 – 14.08.

Λογαριασμός 15: «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων»

Στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 15 και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται και παρακολουθούνται, αφενός τα ποσά που διατίθενται για την απόκτηση οποιωνδήποτε νέων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε με απευθείας αγορά είτε με κατασκευή (μέσω εργολάβων ή ιδιοκατασκευής), αφετέρου τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων.

Οι προαναφερθείσες καταχωρήσεις στο λογαριασμό 15 και στους υπολογαριασμούς του γίνονται σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στις διαδικασίες λογιστικοποίησης Αγορών – Δαπανών Εσόδων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία, μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

Επιβάλλεται η τήρηση του λογαριασμού 15 με την ανάπτυξη που παρατίθεται στις κατηγορίες ομάδος λογαριασμών (10-14) για να συγκεντρώνεται προηγουμένως το κόστος κάθε επενδύσεως και κατόπιν να μεταφέρεται λογιστικώς από το λογαριασμό 15 στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 10-14 ή του λογαριασμού 67 . Η ανωτέρω τακτική οφείλεται στους κάτωθι, κυρίως λόγους:

(α) Οι πάγιες επενδύσεις που πραγματοποιεί η Μονάδα Υγείας μπορεί να χρηματοδοτηθούν από διαφορετικές πηγές αλλά και από ιδίους πόρους της Μονάδας Υγείας. Είναι λοιπόν ανάγκη να παρακολουθούνται και κατά πηγή χρηματοδοτήσεων οι νέες επενδύσεις.

(β) Η πραγματοποίηση των επενδύσεων είναι συνήθως μακρόχρονη και συνεπώς η ολοκλήρωση του κόστους κάθε επενδύσεως βραδύνει.

Συνεπώς, πρέπει να παρακολουθείται η ιστορική εξέλιξη του κόστους της επενδύσεως κατά πηγή χρηματοδοτήσεως.

Όταν ολοκληρωθεί η επένδυση πραγματοποιείται η μεταφορά του κόστους αυτής από το λογαριασμό 15 στους αρμόδιους λογαριασμούς των παγίων 10–14, όπως προαναφέρθηκε.

Λογαριασμός 16: «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεων»

Αυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακίνητοποιήσεις) είναι τα δε-

κτικά χρηματικής αποτιμήσεως ασώματα (άυλα) οικονομικά αγαθά τα οποία αποκτά η Μονάδα Υγείας για να τα χρησιμοποιεί παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Τα άυλα αυτά οικονομικά αγαθά είναι:

- ή δικαιώματα όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία
- ή πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητα και σχέσεις, οι οποίες δεν προστατεύονται από την έννομη τάξη ως δικαιώματα, όπως π.χ. πελατεία, φήμη, πίστη, καλή οργάνωση, ειδίκευση.

Έξοδα εγκαταστάσεως ή πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που έγιναν για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της Μονάδας Υγείας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση του. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν η Μονάδα Υγείας για μεγάλη χρονική περίοδο – οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος – και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Λογαριασμός 17: «Συμμετοχές και τίτλοι με χαρακτήρα ακινήτοποιήσεων»

Στο λογαριασμό 17 παρακολουθούνται οι συμμετοχές και όλοι οι τίτλοι τους οποίους η Μονάδα Υγείας έχει πρόθεση να κατέχει διαρκώς. Στην αντίθετη περίπτωση, χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34.

Λογαριασμός 18: «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εκτός χορηγήσεων»

Στο λογαριασμό 18.11 «Δοσμένες εγγυήσεις» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση, όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης.

Στο λογαριασμό 18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε €» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που δεν εντάσσονται σε μια από τις κατηγορίες των λογαριασμών 18.00 & 18.13

2^η Ομάδα: Αποθέματα

Στην ομάδα 2 πρέπει να παρακολουθούνται τα αποθέματα της Μονάδας Υγείας που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά. Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στη Μονάδα Υγείας, τα οποία:

- α) Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της Μονάδας Υγείας.
- β) Προορίζονται να αναλωθούν για την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ή την καλή λειτουργία, συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.
- γ) Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία άλλων προϊόντων αναγκαίων για την παροχή των υγειονομικών υπηρεσιών ή την γενικότερη δραστηριότητα της Μονάδας Υγείας.

Παρά το γεγονός ότι ορισμένοι λογαριασμοί της ομάδας 2 σε ελάχιστες περιπτώσεις ανταποκρίνονται στις ανάγκες των Μονάδων Υγείας, παρατίθεται κατωτέρω ανάλυση όλων των λογαριασμών της ομάδας αυτής.

Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων:

- α) Εμπορεύματα (Λογαριασμός 20): Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες υλικά) που αποκτώνται από τη Μονάδα Υγείας με σκοπό να διατεθούν στην κατάσταση που αποκτώνται, χωρίς καμία μεταποίησή τους (π.χ. είδη πρωτογενούς παραγωγής, όπως γεωργικών, δασικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων κ.λ.π. είδη μεταποιημένα της πρωτογενούς παραγωγής, είδη βιομηχανικής ή βιοτεχνικής εκμεταλλεύσεως, καύσιμα κ.λ.π.).

β) Έτοιμα προϊόντα (Λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται ή ανασυσκευάζονται από τη Μονάδα Υγείας με σκοπό τη διάθεσή τους (π.χ. τα προαναφερόμενα στην περίπτωση (α) είδη, εφόσον η μεταποίηση ή η βιομηχανική ή βιοτεχνική επεξεργασία έχει γίνει από την ίδια τη Μονάδα Υγείας). Στην κατηγορία των ετοιμών προϊόντων εντάσσονται και οι παραγόμενες τεχνικές ενέργειες καθώς και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες, που περιορίζονται εντός ορισμένου χώρου (όχι αναγκαστικά αποθηκευτικού) και υπόκεινται σε εξουσίαση, όπως το ηλεκτρικό ρεύμα, το φυσικό αέριο, η ηλιακή θερμότητα.

γ) Ημιτελή προϊόντα (Λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή και για πώληση (διάθεση γενικότερα) στην ημιτελή τους κατάσταση. Πρόκειται δηλαδή για τα υλικά αγαθά της ανωτέρω περίπτωσης (β) που βρίσκονται σε κάποιο στάδιο επεξεργασίας ή μεταποίησης.

δ) Υποπροϊόντα (Λογαριασμός 22): Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από τη Μονάδα Υγείας ως πρώτη ή βοηθητική ύλη ή μπορεί να πωληθούν αυτούσια, ως έχουν.

ε) Υπολείμματα (Λογαριασμός 22) : Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, ως άχρηστα απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της απώλειας επεξεργασίας (φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

στ) Παραγωγή σε εξέλιξη (Λογαριασμός 23) : Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Πρέπει να διευκρινιστεί ότι σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις προκύπτει η ανάγκη χρησιμοποίησής των προαναφερόμενων ανωτέρω με στοιχεία (α) – (στ) λογαριασμών (λογαριασμοί 20-23).

ζ) Πρώτες και βοηθητικές ύλες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών: Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η Μονάδα Υγείας με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει αυτούσια στην παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ή κατόπιν σύντομης επεξεργασίας (π.χ. αναμείξεως).

η) Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25): Είναι τα υλικά αγαθά που η Μονάδα Υγείας αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού του και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών του.

Είναι δυνατό, εφόσον το επιβάλλουν οι ειδικές ανάγκες της Μονάδας Υγείας, με την αγορά μικρής σχετικώς αξίας αναλώσιμων υλικών, για τα οποία δεν τηρούνται μερίδες αποθήκης, επειδή προβλέπεται ότι θα αναλωθούν γρήγορα και οπωσδήποτε μέσα στη χρήση, να χρεώνονται άμεσα οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 64.08 “υλικά άμεσης αναλώσεως” της ομάδας 6.

θ) Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26): Είναι τα υλικά αγαθά που η Μονάδα Υγείας αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού του.

ια) Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28): Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από τη Μονάδα Υγείας για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων του και παραδίδονται στους καταναλωτές ή χρήστες ή λήπτες αυτών μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά τη διάθεση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

Πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από τη Μονάδα Υγείας με σκοπό την περαιτέρω διάθεσή τους, θεωρούνται ως εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 ή 21.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί, αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας.

Οι αγορές ή οι αποκτήσεις που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καθώς και τα αρχικά ή τελικά αποθέματα για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20-28 παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε ξεχωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς.

Παρατίθεται, ενδεικτικά, η ανάπτυξη ενός λογαριασμού π.χ. του λογαριασμού 20.

20 Εμπορεύματα

- 20.01** Απογραφή
- 20.01.01** Αρχική Απογραφή
- 20.01.02** Τελική Απογραφή
- 20.02** Αγορές χρήσεως
- 20.02.01** Αγορές εσωτερικού
- 20.02.02** Αγορές εξωτερικού

Η ανάπτυξη αυτή είναι ενδεικτική καθόσον μπορεί να δημιουργηθούν υπολογαριασμοί παρακολουθήσεως των αποθεμάτων και των αγορών κατά κατηγορίες ειδών.

Η εσωλογιστική παρακολούθηση των εμπορευμάτων, στην τελευταία τους υποδιαίρεση (κατ' είδος) γίνεται στην αναλυτική λογιστική όπου τηρείται και η λογιστική αποθήκη κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Το περιεχόμενο της μερίδας αποθήκης περιγράφεται αναλυτικά στο (επόμενο) Κεφάλαιο 14.

Οι λογαριασμοί 20-28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται οι ειδικοί υπολογαριασμοί αποθεμάτων με την αξία των αποθεμάτων της απογραφής.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αγορών) με την αξία κτήσεως των αγοραζομένων αγαθών

και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.

Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους που διενεργείται σύμφωνα με τους κανόνες που καθορίζονται παρακάτω.

Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεως τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν, τελικά, τη Μονάδα Υγείας. Τα ποσά του ΦΠΑ, για τα οποία δεν συντρέχει η περίπτωση της επόμενης παραγράφου, αυξάνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς.

Τα ποσά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που καταβάλλονται κατά τις αγορές των διάφορων υλικών αγαθών, τα οποία χρησιμοποιούνται σε δραστηριότητες της Μονάδας Υγείας που ενδεχομένως υπόκεινται σε ΦΠΑ, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας» για να συμψηφιστούν με τα εισπραττόμενα ποσά ΦΠΑ μαζί με τα έσοδα των δραστηριοτήτων αυτών.

Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ. οι δασμοί εισαγωγής, τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνται απ' ευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ο-

μάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6 μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».

Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό, καθορίζεται στην παράγραφο 2.3.1. «υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό».

Σε περίπτωση που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στη Μονάδα Υγείας τιμολόγια πριν από την παραλαβή (ποσοτική ή προσωρινή) των αντίστοιχων αγαθών δεν διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που κατά το τέλος της χρήσεως λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της Μονάδας Υγείας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η Μονάδα Υγείας μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Η αξία των αποθεμάτων που δωρίζονται στη Μονάδα Υγείας καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «έσοδα από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες».

Η Μονάδα Υγείας είναι υποχρεωμένη να πραγματοποιεί πραγματική (φυσική) απογραφή των αποθεμάτων του τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντι-

στοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για διάθεση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν, τελικά την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, τα ασφάλιστρα, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Η τιμή κτήσεως, στην οποία αποτιμούνται τα αποθέματα υπολογίζεται με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Το μέσο σταθμικό κόστος προκύπτει από τον τύπο :

$$\frac{\text{Αξία αποθεμάτων ενάρξεως περιόδου} + \text{αξία αγορών περιόδου στην τιμή κτήσεως}}{\text{ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου} + \text{ποσότητα αγορών περιόδου}}$$

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από παραγωγή της Μονάδας Υγείας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

Όταν όμως τα υποπροϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια τη Μονάδα Υγείας αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν είτε τα συ-

γκεκριμένα υποπροϊόντα είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από τη Μονάδα Υγείας

Τα Περιφερειακά Συστήματα Υγείας και τα Δημόσια Νοσοκομεία, δεδομένου ότι τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 5.215 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980), για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών.

Οι λοιπές Δημόσιες Μονάδες Υγείας, που ενδεχομένως δεν θα υποχρεούνται στην τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής, έχουν υποχρέωση να διαμορφώσουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Αυτά τα Δημόσια Νοσοκομεία θα υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με τη βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

3^η Ομάδα: Απαιτήσεις, Χρεόγραφα και Διαθέσιμα

Στην ομάδα 3 θα παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις εκτός χορηγήσεων, τα χρεόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της Μονάδας Υγείας.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού, είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί. Σύμφωνα με την έννοια αυτή, κάθε απαίτηση της Μονάδας Υγείας, για την οποία η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση, καταχωρείται στον οικείο λογαριασμό της ομάδας 3.

Λογαριασμός 38: «Διαθέσιμα»

Στους υπολογαριασμούς του 38 παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της Μονάδας Υγείας στα οποία περιλαμβάνονται, εκτός από τα μετρητά και οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως τα ληγμένα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας.

4^η Ομάδα: Καθαρή θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Στην ομάδα 4 παρακολουθούνται η καθαρή θέση της Μονάδας Υγείας, οι προβλέψεις και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία της Μονάδας Υγείας είναι εκείνη η οποία αποτελείται από το κεφάλαιο, από το κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε αποτέλεσμα εις νέο (πλεόνασμα ή έλλειμμα).

Λογαριασμός 40: «Κεφάλαιο»

Το κεφάλαιο αντιπροσωπεύει το μέρος εκείνο της καθαρής περιουσίας της κάθε Μονάδας Υγείας που σχηματίσθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες, κάθε φορά, από τη νομοθεσία διατάξεις.

Λογαριασμός 41: «Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής»

Τα αποθεματικά Κεφάλαια είναι συσσωρευμένα ποσά που δεν έχουν ενσωματωθεί στο Κεφάλαιο και σχηματίζονται:

(α) Από τα καταλειπόμενα στο τέλος της χρήσεως πλεονάσματα, στα οποία συμψηφίζονται τα τυχόν ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων.

(β) Από επιχορηγήσεις που γίνονται βάσει διατάξεων νόμων για να σχηματιστούν αποθεματικά.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής προέρχονται από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων ή χρεογράφων, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.

Λογαριασμός 42: «Αποτελέσματα εις νέον»

Στο λογαριασμό 42.00 «πλεονάσματα εις νέον» μεταφέρεται, από το λογαριασμό 88.99 «πλεόνασμα προς διάθεση», το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση του πλεονάσματος.

Στο λογαριασμό 42.01 «έλλειμμα χρήσεως εις νέον» μεταφέρεται από το λογαριασμό 88.98 «έλλειμμα εις νέον» το ποσό του ελλείμματος που μένει τελικά ακάλυπτο.

Στο λογαριασμό 42.02 «ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων» μεταφέρονται τα ελλείμματα των προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή το κατά χρήση προκύπτον έλλειμμα μεταφέρεται στο λογαριασμό αυτό κατά την επόμενη χρήση εκτός αν συμψηφίζεται από το πλεόνασμα της επομένης χρήσεως ή καλύπτεται από τυχόν διάθεση αποθεματικών.

Λογαριασμός 44: «Προβλέψεις»

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της Μονάδας Υγείας σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στη κάλυψη ζημίας ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες :

(α) Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).

β) Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτατες ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως 44.98).

Λογαριασμός 45: «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (εκτός καταθέσεων)»

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται, ανάλογα με το χρόνο ληκτότητας τους, σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά από το τέλος της χρήσεως που ακολουθεί.

Οι λοιπές υποχρεώσεις, δηλαδή εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει ως το τέλος της χρήσεως που ακολουθεί, θεωρούνται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Για να τακτοποιηθούν οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, κατά την κατάρτιση κάθε ισολογισμού, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες:

- α) Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση ή τμήμα αυτής που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη διαχωρίζεται για να εμφανισθεί χωριστά στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- β) Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται με βάση την ισοτιμία Ξ.Ν./€ κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

5^η Ομάδα: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Σχετικά με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, που με την πάροδο του χρόνου μετατρέπονται σε βραχυπρόθεσμες, ισχύουν όσα καθορίζονται στη προηγούμενη ενότητα.

Οι λογαριασμοί της Ομάδας 5 λειτουργούν σύμφωνα με τους κανόνες που περιλαμβάνονται στις επόμενες παραγράφους.

Λογαριασμός 50: «Προμηθευτές»

Στους υπολογαριασμούς του 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δόσοληψίες της Μονάδας Υγείας, με τους προμηθευτές της από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία (πάγια ή κυκλοφοριακά) ή υπηρεσίες.

Στους λογαριασμούς 50.00 «προμηθευτές εσωτερικού» και 50.01 «προμηθευτές εξωτερικού» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της Μονάδας Υγείας, από τις «επί πιστώσει» αγορές της από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού, αντίστοιχα.

Στους λογαριασμούς 50.02 «Ελληνικό Δημόσιο», 50.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες επιχειρήσεις» και 50.04 «ΟΤΑ» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της Μονάδας Υγείας, από τις «επί πιστώσει» αγορές της από το Ελληνικό Δημόσιο, από τα Ν.Π.Δ.Δ., τις Δημόσιες Επιχειρήσεις και τους ΟΤΑ όταν έχουν την ιδιότητα του προμηθευτή.

Στο λογαριασμό 50.08 «Προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός παγίων στοιχείων», παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες με τους προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, για την απόκτηση ή κατασκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Στο λογαριασμό 50.10 «προκαταβολές σε προμηθευτές» είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε προμηθευτές προκαταβολικά για την εκτέλεση παραγγελιών, εκτός από όσα αφορούν πάγια στοιχεία, τα οποία παρακολουθούνται, ή στο λογαριασμό 15.09 «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» ή στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός πάγιων στοιχείων» ή στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων».

Λογαριασμός 53: «Πιστωτές διάφοροι»

Στους υπολογαριασμούς του 53 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις οι οποίες δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία υποχρεώσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Ο λογαριασμός 53.00 «αποδοχές προσωπικού πληρωτέες» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων πληρωμής του προσωπικού γίνεται συμψηφιστικά, σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στην παράγραφο σχετικά με τις διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών δαπανών. Στην πίστωση του λογαριασμού αυτού με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», καταχωρούνται οι καθαρές πληρωτέες αποδοχές του προσωπικού, ενώ στη χρέωση του καταχωρούνται οι καταβολές προς τους δικαιού-

χους. Οι αποδοχές οι οποίες, μέσα σε εύλογο χρόνο, δεν ζητούνται από τους δικαιούχους, μεταφέρονται στη πίστωση του λογαριασμού 53.03 «οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού».

Στο λογαριασμό 53.08 «δικαιούχοι αμοιβών» καταχωρούνται οι αμοιβές που οφείλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου της Μονάδας Υγείας και σε τρίτους, ενώ στη χρέωση του καταχωρούνται οι καταβολές προς τους δικαιούχους.

Στους λογαριασμούς 53.17 και 53.18 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε € ή Ξ.Ν.» καταχωρείται στο τέλος κάθε χρήσης το τμήμα εκείνο των υποχρεώσεων του λογαριασμού 45 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις» το οποίο είναι πληρωτέο στην επόμενη χρήση.

Στο λογαριασμό 53.19 «επιστρεπτές επιχορηγήσεις» καταχωρείται το τμήμα των επιχορηγήσεων που έχουν ληφθεί για συγκεκριμένο σκοπό και για διάφορους λόγους χαρακτηρίζονται επιστρεπτές στους χορηγούς.

Λογαριασμός 54: «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη»

Στους υπολογαριασμούς του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της Μονάδας Υγείας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Λογαριασμός 55: «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί»

Στους υπολογαριασμούς του 55 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις προς διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς για εργοδοτικές εισφορές και κρατήσεις που προέρχονται από μισθοδοσία προσωπικού.

Λογαριασμός 56: «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού»

Στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται και τα πληρωτέα έξοδα της κλειόμενης χρήσεως, που πραγματοποιού-

νται δηλαδή μέσα στη χρήση, δεν πληρώνονται όμως μέσα σε αυτή, ούτε είναι δυνατή η πίστωση τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

Στο λογαριασμό 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων», σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σε αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 όσα από αυτά δεν αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις. Η ανάλυση του λογαριασμού 56.00 σε υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη επόμενη χρήση, αμέσως μετά την έναρξή της.

Στο λογαριασμό 56.01 «έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)» καταχωρούνται με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, τα έξοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται μέσα σ' αυτή, και τα οποία, σύμφωνα π.χ με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων.

6^η Ομάδα: Οργανικά Έξοδα κατ' είδος

Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στη ομαλή δραστηριότητα της χρήσεως, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Οι χρεώσεις των εξόδων στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6 γίνονται σύμφωνα με τα αναγραφόμενα σε προηγούμενη ενότητα σχετικά με τις διαδικασίες λογιστικοποίησης δαπανών.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται :

(α) Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3, με εξαίρεση εκείνα που αφορούν τις ιδιοκατασκευές, οπότε με τα

σχετικά ποσά χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί της ομάδας 1, με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων».

(β) Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

(γ) Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

(δ) Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 83 «προβλέψεις για έκτατους κινδύνους».

Αν κατά το χρόνο που γίνονται οι εγγραφές καταχώρησης των εξόδων δεν είναι γνωστός ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους, τα ποσά των εξόδων αυτών είναι δυνατό να καταχωρούνται προσωρινά στους λογαριασμούς της ομάδας 6 και από αυτούς, είτε περιοδικά μέσα στη χρήση, είτε στο τέλος της κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, να μεταφέρονται, με αντιλογιστική εγγραφή, στους λογαριασμούς στους οποίους πραγματικά ανήκουν (δηλαδή στους λογαριασμούς του ενεργητικού ή στους λογαριασμούς της ομάδας 8).

Ο τρόπος διορθώσεως των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, που περιγράφεται στην πιο πάνω παράγραφο, δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις πάγιων στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» και χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1.

Σε περιπτώσεις που η Μονάδα Υγείας καταλογίζει σε βάρος τρίτων έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τους, τα οποία για οποιονδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν να μεταφέρονται με αντιλογισμό στη χρέωση των οικείων λογαριασμών των τρίτων.

7^η Ομάδα: Οργανικά έσοδα κατ' είδος

Στην ομάδα 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ είδος τα έσοδα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή δραστηριότητα της χρήσεως της Μονάδας Υγείας.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 δεν καταχωρούνται: έκτακτα και ανόργανα έσοδα, καθώς και έκτακτα κέρδη, τα οποία παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται οι εξής ειδικότερες κατηγορίες εσόδων:

- Τα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων που προέρχονται από αγορά
- Τα έσοδα από πώληση προϊόντων που προέρχονται από τυχόν ιδιοπαραγωγή της Μονάδας Υγείας
- Τα έσοδα από παροχή Υγειονομικών υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας
- Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες και δωρεές
- Τα έσοδα Κεφαλαίων
- Τα έσοδα από επιχορηγήσεις

8^η Ομάδα: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, μικτών και καθαρών, καθώς και οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων και εσόδων εκμετάλλευσης. Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων πάγιων στοιχείων, καθώς και λογαριασμοί προσδιορισμού και διαθέσεως των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 8 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς και αυτοί ανα-

πτύσσονται σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας με το περιορισμό να τηρούνται οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί που προβλέπονται από το Σχέδιο Λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.

Οι λογαριασμοί της ομάδας 8, πλην των πρωτοβάθμιων και αντίστοιχων σε επόμενη βαθμίδα λογαριασμών 81 «Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα» και 82 «Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» όπως αυτοί εμφανίζονται σε δεύτερο και σε τρίτο βαθμό ανάλυση λογαριασμών ενημερώνονται στο τέλος κάθε χρήσεως .

Λογαριασμός 80: «Γενική Εκμετάλλευση»

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί στο τέλος της χρήσεως και σε αυτόν μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως: α) τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος» με πίστωση των λογαριασμών αυτών, οι οποίοι και εξισώνονται και β) τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος» με χρέωση των λογαριασμών αυτών, οι οποίοι και εξισώνονται.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 μεταφέρεται στον 80.98 «Καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» ο οποίος συμπληρώνει τους λογαριασμούς 80.90 – 80.96 των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο λογαριασμοί 80.90 – 80.96 των μικτών αποτελεσμάτων λειτουργούν ως εξής:

α) Μετά το σχηματισμό του λογαριασμού 80.00 το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.98.

β) Καταρτίζεται φύλλο μερισμού των οργανικών εξόδων κατ' είδος, με το οποίο προσδιορίζονται οι δευτεροβάθμιοι 80.90-80.96 και οι αναλυτικοί τους καθώς και τα ποσά με τα οποία αυτοί θα χρεωθούν. Επειδή τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, όπως αυτά είναι καταχωρημένα στους αναλυτικούς λογαριασμούς της ομάδας 6 είναι άμεσα ως προς τους λογαριασμούς αναλυτικών αποτελεσμάτων, το φύλλο μερισμού καταρτίζεται εύκολα. Η εγγραφή με τα δεδομένα του φύλλου μερισμού γίνεται με χρέωση των λογαριασμών 80.90-80.96 και πίστωση του λογαριασμού 80.98.

γ) Καταρτίζεται φύλλο μερισμού των οργανικών εσόδων κατ' είδος, για την κατανομή τους στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων 80.90 – 80.96. Με τα δεδομένα του φύλλου μερισμού των οργανικών εσόδων πιστώνονται οι οικείοι λογαριασμοί 80.90 – 80.96 και οι αναλυτικοί τους, με χρέωση του λογαριασμού 80.98. Η χρεωπίστωση αυτή γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές.

δ) Μετά τις ημερολογιακές αυτές εγγραφές διαμορφώνονται οι λογαριασμοί των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως. Συγχρόνως έχει εξισωθεί ο λογαριασμός 80.98 «Καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

ε) Τα δεδομένα των λογαριασμών 80.90-80.96 μεταφέρονται στην συνέχεια στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς των 80.90 – 80.96 περιλαμβάνεται και ο λογαριασμός 80.96 «Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα», ο οποίος λειτουργεί ως λογαριασμός κέντρου κόστους της Διοικητικής Λειτουργίας. Το περιεχόμενο του λογαριασμού 80.96 και των αναλυτικών του, αντιστοιχεί στους λογαριασμούς 86.09 και 86.10 των αποτελεσμάτων χρήσεως, όπου και μεταφέρεται στο τέλος της χρήσεως χωρίς καμία αλλοίωση (αριθμητική) ή μεταβολή.

Ο λογαριασμός 80.98 «Καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» μετά την μεταφορά σε αυτόν του καθαρού αποτελέσματος από το λογαριασμό 80.00, λειτουργεί ως διάμεσος κατά τη διαμόρφωση των λογαριασμών 80.90 – 80.96 και των αναλυτικών τους, με τη μεταφορά σε αυτούς των δεδομένων των οργανικών εσόδων και εξόδων των λογαριασμών των ομάδων 6 και 7. Δηλαδή, όταν οι λογαριασμοί 80.90 – 80.96 πιστώνονται, ισόποσα χρεώνεται ο λογαριασμός 80.98 και όταν οι λογαριασμοί 80.90 – 80.96 χρεώνονται, ισόποσα πιστώνεται ο λογαριασμός 80.98. Δεδομένου ότι στο λογαριασμό αυτό (80.98) έχει μεταφερθεί το αποτέλεσμα από το λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», ο λογαριασμός 80.98 εξισώνεται.

Λογαριασμός 81: «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα»

Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

- Στο λογαριασμό 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00.
- Στο λογαριασμό 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» καταχωρούνται κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01.
- Στους λογαριασμούς 81.02 «Έκτακτες Ζημίες» και 81.03 «Έκτακτα κέρδη» καταχωρούνται τα αποτελέσματα – ζημίες ή κέρδη – που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως από εκποίηση παγίων στοιχείων κ.α.

Λογαριασμός 82: «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μεν μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

- Στο λογαριασμό 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως φόροι-τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή της υποχρέωσης για πληρωμή γίνεται μέσα στην χρήση που τρέχει χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται φόροι και τέλη που βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμοδίων δικαστηρίων. Στους παραπάνω φόρους δεν περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά προηγούμενες χρήσεις.
- Στο λογαριασμό 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται κατ' είδος, τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι εισπράξεις από αποσβεσμένες απαιτήσεις, οι επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων σε προηγούμενες χρήσεις φόρων και τελών εκτός από τις επιστροφές φόρου εισοδήματος που καταχωρούνται στον 42.04.

Λογαριασμός 83: «Κρατήσεις για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους»

Ο λογαριασμός 83 και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις», για το σχηματισμό προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, δηλαδή κινδύνους από υποτιμήσεις παγίων στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων προηγούμενων χρήσεων καθώς και για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα ή έσοδα προηγούμενων χρήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι εάν τα αντίστοιχα ποσά των κινδύνων αυτών είχαν ορι-

στικοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 81 ή 82.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 83 μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και έτσι ο λογαριασμός εξισώνεται.

Λογαριασμός 84: «Έσοδα από προβλέψεις προηγουμένων χρήσεων»

Ο λογαριασμός 84 και οι υπολογαρισμοί του συλλειτουργούν με το λογαριασμό 44 «Προβλέψεις» και τους υπολογαρισμούς του.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 83 μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και έτσι ο λογαριασμός εξισώνεται.

Λογαριασμός 85: «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»

Στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως, καθώς και οι αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως στις περιπτώσεις που κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματωθούν στο λειτουργικό κόστος.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 83 μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και έτσι ο λογαριασμός εξισώνεται.

Λογαριασμός 86: «Αποτελέσματα Χρήσεως»

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών), που

πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της Μονάδας Υγείας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί 80.90 – 80.96 των «μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως» και οι αναλυτικοί λογαριασμοί αυτών, όπως επίσης και οι λογαριασμοί 81 – 85.

Ο υπολογαριασμός 86.99 «Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86. Από το συσχετισμό των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Λογαριασμός 88: «Αποτελέσματα προς διάθεση»

Ο ανωτέρω λογαριασμός χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για την συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και στη περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Λογαριασμός 89: «Ισολογισμός»

Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του Ισολογισμού της χρήσεως.

Η κατάσταση του Ισολογισμού δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 89 χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που αναφέρεται ο Ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του Ισολογισμού.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 89 λειτουργεί ως εξής:

- Στο τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός μετά την διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος του, χρεώνεται ο λογαριασμός 89 με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς, που έτσι μηδενίζονται και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών, με χρέωση καθενός από αυτούς που επίσης με τον τρόπο αυτό μηδενίζονται. Οι εγγραφές αυτές ονομάζονται εγγραφές «κλεισίματος ισολογισμού».
- Με την έναρξη της νέας χρήσης χρεώνεται ο λογαριασμός 89 με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του με πίστωση καθενός από αυτούς και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του με χρέωση καθενός από αυτούς. Οι εγγραφές αυτές ονομάζονται εγγραφές «ανοίγματος ισολογισμού».

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο τέλος της χρήσεως είναι οι εξής :

- η κατάσταση Ισολογισμού Τέλους Χρήσης
- η κατάσταση Λογαριασμών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- η κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

- το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης

Κεφάλαιο 14^ο:

Ανάλυση και Επεξήγηση των Λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

14.1 Ποιοι λογαριασμοί της Ομάδας 9 είναι υποχρεωτικής τηρήσεως

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

Παρέχεται η ευχέρεια όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (90-99) της Ομάδας 9 να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα δεδομένα των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Με τη ευχέρεια αυτή δημιουργείται η δυνατότητα οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των 90-99 να λειτουργούν σαν 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 υπολογισμών για την εξασφάλιση περισσότερων πληροφοριών.

Από τους πιο πάνω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς υποχρεωτικής τηρήσεως είναι οι λογ/σμοί 90, 91, 92, 93, 94, 96 και 98 και

από τους δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κλπ., υποχρεωτικοί είναι μόνο οι δευτεροβάθμιοι των πρωτοβάθμιων 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» και 94 «αποθέματα». Οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι και λοιποί λογαριασμοί που δεν φέρουν υπογράμμιση, δύνανται να τροποποιούνται και να αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας, πρέπει, όμως, για την τήρηση τους να εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας κλπ. που περιλαμβάνονται στις επόμενες παραγράφους. Οι πρωτοβάθμιοι 95 και 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η Μονάδα Υγείας θα ακολουθήσει διαδικασίες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

14.2 Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδας 9) και λογιστικές εγγραφές που καταχωρούνται σε αυτή

Οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών κατανέμονται στα εξής τρία μέρη:

- στη Γενική Λογιστική (Ομάδες 1-8)
- στην Αναλυτική Λογιστική εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9),
- στους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 0),

καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Ειδικότερα:

α) Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1 – 8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, δηλ. Χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους.

β) Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην Ομάδα 9, συνδέονται δε και συλλειτουργούν (χρεωπιστώνονται) μόνο μεταξύ τους, στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους – αντικριζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 90 της Ομάδας 9.

γ) Οι λογαριασμοί Τάξεως, που αναπτύσσονται στη δέκατη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, κατά τη διατύπωση των λογιστικών εγγραφών, πρέπει να τηρείται απόλυτα και με ιδιαίτερη προσοχή και σχολαστικότητα η αυτονομία των παραπάνω τριών λογιστικών κύκλωμάτων.

Κριτήριο για την διάκριση των λογιστικών γεγονότων, (ή λογιστικών πράξεων, κατά την παλαιά ορολογία), σε εκείνα που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8) και σε εκείνα που καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9), αποτελεί ο σκοπός και η αποστολή κάθε λογιστικής. Η Γενική Λογιστική (ή χρηματοοικονομική λογιστική) καλύπτει τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας προς στα έξω, τις σχέσεις της με τους τρίτους, επομένως σε αυτή καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που προέρχονται από το διαχειριστικό και συναλλακτικό κύκλωμά της, από τις συναλλαγές της με τους τρίτους και το προσωπικό της (γιατί αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους που μισθώνουν τις υπηρεσίες τους στην οικονομική μονάδα). Ενώ, αντίθετα, η Αναλυτική Λογιστική (ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών που είναι χρήσιμες στη διοίκηση), συνεπώς σε αυτή καταχωρούνται (μεταφερόμενα από τη Γενική Λογιστική) τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογ/σμοί 81-85) της Γενικής Λογιστικής, καθώς και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων.

14.3 Για τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των δεδομένων των Ομάδων 2, 6, 7 και λογ/σμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής, χρησιμοποιούνται οι υπολογαριασμοί του

πρωτοβάθμιου 90 «διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί»

Για να εξασφαλισθεί η αυτόνομη λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, χρησιμοποιούνται οι εξής δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του πρωτοβάθμιου 90, οι οποίοι λειτουργούν ως διάμεσοι:

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.02 Αγορές λογισμένες

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν τη γέφυρα, από την οποία μεταφέρονται και λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα: (α) των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών της ομάδας 2, (β) των οργανικών εξόδων της ομάδας 6, (γ) των οργανικών εσόδων της ομάδας 7 και (δ) των έκτακτων – ανόργανων κλπ αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (των λογαριασμών 81-85), χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.

Οι παραπάνω λογαριασμοί καλούνται «διάμεσοι» γιατί παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δύο τομέων της λογιστικής (Γενικής και Αναλυτικής) και έτσι επιτυγχάνεται η μεταφορά των δεδομένων της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική. Οι λογαριασμοί αυτοί καλούνται και «αντικριζόμενοι», γιατί αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογ/σμούς 81-85) και αντικρίζονται επίσης από αυτούς. Συγκεκριμένα :

Αντικριζόμενοι λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής	Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής που αντι- κρίζονται
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	= Ομάδας 2
90.02 Αγορές λογισμένες	= Ομάδας 2
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	= Ομάδας 6
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	= Ομάδας 7

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα = Λογαριασμοί 81-85

Οι πιο πάνω διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογ/σμοί (δηλ. οι λογαριασμοί 90.01, 90.02, 90.06, 90.07 και 90.08) αναλύονται σε υπολογαριασμούς, αντίστοιχους εκείνων της Γενικής Λογιστικής που αντικρίζουν (βλ. την ανάλυσή τους στο Σχέδιο Λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου) και έτσι παρακολουθείται ασφαλώς η μεταφορά, μέσω των λογαριασμών αυτών, των κονδυλίων των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της Γενικής Λογιστικής στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής (92-98). Μετά από κάθε τέτοια μεταφορά και στο τέλος κάθε μήνα καθώς και στο τέλος κάθε χρήσεως, το υπόλοιπο καθενός υπολογαριασμού του πρωτοβάθμιου 90 είναι ίσο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού ή υπολογαριασμού της Γενικής Λογιστικής, το οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί, αλλά αντίθετο από εκείνο (δηλ. αν είναι χρεωστικό το υπόλοιπο του λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής, το υπόλοιπο του αντίστοιχου υπολογαριασμού του πρωτοβάθμιου 90 θα είναι ίσο μεν, αλλά πιστωτικό). Δηλαδή, οι υπολογαριασμοί του 90 είναι η «ζυγαριά», με την οποία παρακολουθείται η σωστή και ακριβής μεταφορά των δεδομένων των Ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογ/σμοί 81-85) της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική.

Η ανάλυση των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 90 μέχρι τους αντίστοιχους πρωτοβάθμιους των ομάδων 2, 6, 7 και 8, που παρατίθεται στο Σχέδιο Λογαριασμών δύναται να επεκτείνεται σε μεγαλύτερη ανάλυση, κατά την κρίση και τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας.

Υπογραμμίζεται ότι οι υπολογαριασμοί του πρωτοβάθμιου 90 χρησιμοποιούνται μόνο για τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των κονδυλίων εξόδων, εσόδων και αγορών που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, γιατί, όπως αμέσως προηγούμενα τονίστηκε, οι υπολογαριασμοί του 90 αποτελούν τη «ζυγαριά» μεταξύ των δύο τομέων της Λογιστικής και το εκάστοτε υπόλοιπό τους μας πληροφορεί, ποιο ποσό, από το υπόλοιπο της στιγμής εκείνης των αντίστοιχων

λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής, έχει μεταφερθεί στην Αναλυτική.

14.4 Τρόπος λειτουργίας των υπολογαριασμών του 90

Σε συμπλήρωση των όσων αναφέρονται αμέσως προηγούμενα, παρατίθενται οι ακόλουθες ειδικότερες διευκρινίσεις ως προς τη λειτουργία των υπολογαριασμών του 90:

α) Ο λογαριασμός 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα» και οι υπολογαριασμοί του, πιστώνονται στην αρχή της χρήσεως, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 «αποθέματα», για τη μεταφορά στους υπολογαριασμούς του 94 της αξίας των αποθεμάτων ενάρξεως της χρήσεως, όπως αυτά θα εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς αξιών της Ομάδας 2 μετά τη διενέργεια των εγγραφών ανοίγματος των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής για τη νέα χρήση. Με την εγγραφή αυτή ανοίγουν και οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής για τη νέα χρήση.

β) Ο λογαριασμός 90.02 «αγορές λογισμένες» και οι υπολογαριασμοί του:

- πιστώνονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 «αποθέματα», για την καταχώρηση (μεταφορά) σε αυτούς της αξίας κτήσεως των αγορών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή διαμορφώνεται και καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής. Δηλαδή, μεταφέρονται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 94 τα δεδομένα των αντίστοιχων υπολογαριασμών αγορών της Ομάδας 2 (για την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης βλ. την επόμενη §).
- χρεώνονται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94, με την αξία των επιστροφών και εκπτώσεων αγορών καθώς και των διορθωτικών εγγραφών, που καταχωρήθηκαν στους αντίστοιχους λογαριασμούς της Ομάδας 2 (και αφορούν ποσά αγορών που έχουν μεταφερθεί στο λογ/σμό 94 και στους υπολογαριασμούς του).

γ) Ο λογαριασμός 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα» και οι υπολογαριασμοί του λειτουργούν ως εξής:

(γα) Πιστώνονται, με χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», για τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των εξόδων της Ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής και τη διαμόρφωση, στους υπολογαριασμούς του 92, του λειτουργικού κόστους (δηλ. του κόστους λειτουργίας των υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας).

(γβ) Πιστώνονται (οι υπολογαριασμοί του 90.06), με (προσωρινή) χρέωση του ενδιάμεσου λογαριασμού 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», με τα έξοδα εκείνα της Ομάδας 6 για τα οποία δεν είναι καθορισμένη (για οποιοδήποτε λόγο), κατά τη στιγμή της μεταφοράς τους στην Αναλυτική Λογιστική, το κέντρο ή τα κέντρα κόστους του πρωτοβάθμιου 92 που πρέπει να επιβαρύνουν (μετά τον καθορισμό των κέντρων κόστους, με πίστωση του 91.05, χρεώνονται οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του 92 και ο 91.05 εξισώνεται).

(γγ) Πιστώνονται (οι υπολογαριασμοί του 90.06), με χρέωση του πρωτοβάθμιου 91 «Ανακατάταξη εξόδων – Ενδιάμεσα κέντρα λειτουργικού κόστους», για τη διαμόρφωση στους υπολογαριασμούς του 91 ενδιάμεσων κέντρων λειτουργικού κόστους.

(γδ) Χρεώνονται (οι υπολογαριασμοί του 90.06), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 92 (ή, ανάλογα, του 91.05 ή 91.20-91.40), με τις μειώσεις κονδυλίων εξόδων από διορθωτικές εγγραφές, που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 (και αφορούν κονδύλια που έχουν ήδη μεταφερθεί στην Αναλυτική Λογιστική).

δ) Ο λογαριασμός 90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» και οι υπολογαριασμοί του :

- χρεώνονται, με πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 96 «έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», για τη μεταφορά σε αυτούς των εσόδων της Ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής.

- πιστώνονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 96, με τις μειώσεις κονδυλίων εσόδων από εκπτώσεις ή από διορθωτικές εγγραφές, που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της Ομάδας 7 (και αφορούν κονδύλια που έχουν ήδη μεταφερθεί στην Αναλυτική Λογιστική).
- ε) Ο λογαριασμός 90.08 «αποτελέσματα λογισμένα» και οι υπολογαριασμοί του:
- ◆ χρεώνονται, με πίστωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», για τη μεταφορά σε αυτόν των έκτακτων και ανόργανων εσόδων, έκτακτων κερδών, εσόδων προηγούμενων χρήσεων κλπ, των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής
 - ◆ πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», για τη μεταφορά σε αυτόν των έκτακτων και ανόργανων εξόδων, έκτακτων ζημιών, εξόδων προηγούμενων χρήσεων κλπ, των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής.

14.5 Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κάτω από το λογαριασμό 94 «αποθέματα» – Τρόπος αναπτύξεως και ενημερώσεως των λογαριασμών αξιών της Ομάδας 2 και των αντίστοιχων του πρωτοβάθμιου λογ/σμού 94

Οι λογαριασμοί της Ομάδας 2 «Αποθέματα» της Γενικής Λογιστικής τηρούνται μόνο με αξίες. Οι μερίδες αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, τηρούνται κάτω από το λογαριασμό 94 «αποθέματα» της Αναλυτικής Λογιστικής του οποίου αποτελούν αναλυτικό καθολικό.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε λογαριασμούς αξιών, αντίστοιχους της Ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής, με εξαίρεση τους υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς (της Ομάδας 2) «αποθέματα απογραφής» και «αγορές χρήσεως», για τους οποίους δεν τηρούνται αντίστοιχοι λογαριασμοί αξιών στον πρωτοβάθμιο 94, γιατί τα ποσά τους, (μαζί με τις αντίστοιχες ποσότητες), καταχωρούνται σε ιδιαίτερη στήλη των μερίδων αποθήκης.

Η αντιστοιχία των λογαριασμών αξιών της Ομάδας 2 και των όμοιων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 πρέπει να είναι απόλυτη.

Στους λογαριασμούς αξιών του πρωτοβάθμιου 94 (δηλαδή στους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους του 94, με εξαίρεση τους τριτοβάθμιους που λήγουν σε 96 και 97), μεταφέρονται τα ποσά που καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της Ομάδας 2. Η μεταφορά γίνεται με πίστωση (ή χρέωση, για τα μειωτικά της αξίας αγοράς ποσά) των λογαριασμών 90.01 και 90.02. Δεδομένου ότι μεταξύ των λογαριασμών της Ομάδας 2 και των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 υπάρχει κωδικαριθμική συσχέτιση, η μεταφορά αυτή δύναται να γίνεται αυτόματα από τον Η/Υ, χωρίς ιδιαίτερη πληκτρολόγηση (και χωρίς αναγραφή των κωδικών της αναλυτικής λογιστικής στα παραστατικά λογιστικών εγγραφών της γενικής λογιστικής), αρκεί να έχει κατάλληλα ρυθμιστεί το πρόγραμμα του Η/Υ.

Οι μερίδες αποθήκης όλων των λογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 αποτελούν αναλυτικό καθολικό του και ενημερώνονται από τα σχετικά δικαιολογητικά, με βάση το (μηχανογραφικό) ειδικό πρόγραμμα ενημερώσεως της αποθήκης. Επισημαίνεται ότι ο αριθμός των μερίδων αποθήκης που πρέπει να τηρηθούν για κάθε τριτοβάθμιο λογαριασμό του πρωτοβάθμιου 94, καθώς και ο τρόπος τηρήσεώς τους, καθορίζεται από τις εκάστοτε διαχειριστικές και πληροφοριακές ανάγκες και τις τυχόν ειδικές διατάξεις.

14.6 Χρόνος και τρόπος μεταφοράς στην Αναλυτική Λογιστική των δεδομένων των Ομάδων 2, 6, 7 και των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής

Η μεταφορά των δεδομένων των λογαριασμών των Ομάδων 2, 6, 7 και λογ/σμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται, είτε άμεσα (ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής), είτε περιοδικά αλλά σε μηνιαία βάση, υπό τη βασική προϋπόθεση όμως ότι, κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώρηση των

εξόδων στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα γίνεται ταυτόχρονα και ο καθορισμός του κέντρου του λειτουργικού κόστους, το οποίο επιβαρύνει κάθε έξοδο, έτσι ώστε το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος, καθώς και το κόστος παραγωγής, να έχουν αξιοπιστία, αφού θα προκύπτουν, όχι από αυθαίρετους μερισμούς των εξόδων, αλλά από άμεσες επιβαρύνσεις των κέντρων κόστους με βάση τα πραγματικά δεδομένα της αναλώσεως κάθε εξόδου.

Ειδικότερα:

α) Με κατάλληλη ρύθμιση του μηχανογραφικού προγράμματος εύκολα επιτυγχάνεται, να γίνεται ταυτόχρονα η ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής (Γενικής και Αναλυτικής), με το ίδιο παραστατικό. Στην περίπτωση αυτή, τα μεν άμεσα έξοδα καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92, όπως ειδικότερα εξηγείται παρακάτω, τα δε έμμεσα, δηλαδή όσων ο κοστολογικός προσορισμός δεν είναι γνωστός κατά τη λογιστικοποίησή τους, καταχωρούνται προσωρινά στο λογαριασμό 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», από τον οποίο, με βάση σχετικό φύλλο μερισμού, μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92. Ο τρόπος αυτός της ταυτόχρονης ενημερώσεως πλεονεκτεί ασύγκριτα, έναντι της περιοδικής ενημερώσεως.

β) Όταν δεν είναι επιθυμητή η πιο πάνω ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, η ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων και στα αντίστοιχα κέντρα λειτουργικού κόστους μπορεί να γίνεται στο αρχείο του Η/Υ. Συγκεκριμένα, στο αρχείο κινήσεως εγγραφών του ηλεκτρονικού υπολογιστή, σε κάθε RECORD εγγραφής, σε ειδικά πεδία, καταγράφονται οι κώδικες των πέντε βασικών λειτουργιών (πρωταρχικών κέντρων κόστους) του λογαριασμού 92 (δηλ. των 92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04) και των υπολογαριασμών τους (οι οποίοι αντιστοιχούν στα τμήματα και στις υπηρεσίες της οικονομικής μονάδας, δηλ. στα αναλυτικά κέντρα λειτουργικού κόστους), καθώς και του 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό». Όταν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν

στο αρχείο κινήσεως εγγραφών, η τροφοδοσία και ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, γίνεται προγραμματιστικά, είτε περιοδικά, είτε άμεσα (ταυτόχρονη ενημέρωση, προηγ. υπο α'), αφού, όμως, προηγηθεί η κατανομή των εξόδων του λογ/σμού 91.05 στα οικεία κέντρα κόστους του πρωτοβάθμιου 92. Όταν ακολουθείται η περιοδική μηνιαία ενημέρωση πρέπει να γίνεται και εκτύπωση των δεδομένων του αρχείου κινήσεως εγγραφών, για την πληροφόρηση κ.λ.π. οποιουδήποτε εξωτερικού ελέγχου καθώς και της Μονάδας Υγείας, σχετικά με τα κριτήρια που ακολουθήθηκαν για την ένταξη των κατ' είδος εξόδων της Ομάδας 6 στα κέντρα λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92.

Όπως προαναφέρθηκε, η μέθοδος της ταυτόχρονης ενημερώσεως των δύο τομέων της Λογιστικής είναι πλεονεκτικότερη, από όλες τις απόψεις, έναντι της περιοδικής ενημερώσεως, δεδομένου ότι με βάση σχετικό μηχανογραφικό πρόγραμμα, είναι δυνατόν να γίνεται αυτόματα, από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή (χωρίς ιδιαίτερη πληκτρολόγηση), η μεταφορά στα κέντρα λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92 των ακόλουθων εξόδων, που είναι και τα σημαντικότερα, καθώς και οποιωνδήποτε άλλων, για τα οποία θα συντρέχουν ανάλογες προϋποθέσεις:

α) Λογ/σμός 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Κατά τη λογιστικοποίηση της μηνιαίας μισθοδοσίας, τα ποσά αμοιβών και εξόδων που αφορούν κάθε εργαζόμενο θα μεταφέρονται αυτόματα από τον Η/Υ, με πίστωση του 90.06.60, στη χρέωση, των αρμόδιων κέντρων κόστους του πρωτοβάθμιου 92, τα οποία θα είναι κατά κανόνα αντίστοιχα των τμημάτων ή υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας που υπηρετούν οι εργαζόμενοι. Για τις αποδοχές εκείνων που μετακινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, δηλαδή απασχολήθηκαν σε περισσότερα από ένα τμήματα (κέντρα κόστους) γίνεται κατάλληλη ενημέρωση του αρχείου του Η/Υ, μαζί με την ενημέρωσή του για τις μισθοδοτικές μεταβολές.

β) Λογ/σμός 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος». Εάν το αρχείο κινήσεως εγγραφών του Η/Υ έχει ενημερωθεί, εκτός από την αξία κτήσεως των πάγιων πε-

ριουσιακών στοιχείων και τους αντίστοιχους συντελεστές τακτικών αποσβέσεων, και με τους κωδικούς των αρμόδιων κέντρων λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92, που αντιστοιχούν στα τμήματα και τις υπηρεσίες από τις οποίες χρησιμοποιούνται τα πάγια στοιχεία, τότε η ενημέρωση των αρμόδιων λογαριασμών της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται προγραμματιστικά, από τον Η/Υ. Εξυπακούεται ότι στη Γενική Λογιστική, η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων (χρέωση του λογαριασμού 66 με πίστωση των αντίθετων υπολογαριασμών των «αποσβεσμένων») θα γίνεται σε μηνιαία βάση.

γ) Λογ/σμός 65 «τόκοι και συναφή έξοδα» (κατά την καταχώριση των σχετικών ποσών στους υπολογαριασμούς του 65, με πίστωση του 90.06.65, χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 92.04 «κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας»).

δ) Τα ποσά των λογ/σμών: 64.02 «έξοδα προβολής και διαφημίσεως», κατά την καταχώρησή τους στους υπολογαριασμούς του 64.02, με πίστωση του 90.06.64, καταχωρούνται και στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03 «κόστος λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων».

Επίσης αυτόματα από τον Η/Υ (δίχως πληκτρολόγηση κλπ.) είναι δυνατόν να γίνεται και η ενημέρωση:

- των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογ/σμού 94 (εκτός των μερίδων αποθήκης), με την αξία των καταχωρούμενων στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της Ομάδας 2 αγορών,
- των υπολογαριασμών εσόδων του πρωτοβάθμιου λογ/σμού 96, με τα καταχωρούμενα στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της Ομάδας 7 ποσά εσόδων.

Οι προηγούμενες περιπτώσεις αυτόματης ενημερώσεως των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, πραγματοποιούνται από τον Η/Υ αυτόματα, χωρίς πληκτρολόγηση των κωδικών των οικείων λογαριασμών της και συνεπώς και χωρίς να είναι αναγκαία η αναγραφή τους στα σχετικά παραστατικά. Για τις άλλες περιπτώσεις απαιτείται πληκτρολόγηση των κωδικών των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής και αναγραφή στα οικεία παραστατικά

των κωδικών των οικείων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής καθώς και της Αναλυτικής Λογιστικής.

14.7 Τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6 μεταφέρονται και εντάσσονται στα οικεία κέντρα λειτουργικού κόστους του λογαριασμού 92

Όπως στα προηγούμενα υποκεφάλαια τονίζεται, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος, τα οργανικά έξοδα της χρήσεως και τέτοια είναι τα λειτουργικά έξοδα της χρήσεως, τα οποία δαπανούνται για τη λειτουργία των υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας προς εκπλήρωση της αποστολής του. Συνεπώς, οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 περιλαμβάνουν τα έξοδα που δαπανήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως για να λειτουργήσει η Μονάδα Υγείας, δηλαδή για να λειτουργήσουν οι υπηρεσίες της.

Οι κατ' είδος εξόδου λογαριασμοί της Ομάδας 6 χρεώνονται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, με τα πραγματοποιούμενα λειτουργικά έξοδα και πιστώνονται μόνο με τις τυχόν διορθωτικές εγγραφές, απαγορευμένης της πιστώσεώς τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως για οποιαδήποτε άλλη αιτία. Σκοπός της απαγορεύσεως αυτής είναι να συγκεντρωθεί, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6, το ακριβές ύψος των κατ' είδος λειτουργικών εξόδων της χρήσεως, το οποίο αποτελεί πληροφορία πολλαπλώς χρήσιμη (για συγκριτικές αξιολογήσεις, εξαγωγή διάφορων αριθμοδεικτών κ.λ.π.). Στο τέλος της χρήσεως και μετά τη χρονική τακτοποίηση, τα τελικά χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών της Ομάδας 6 (που αντιπροσωπεύουν το ακριβές ύψος των κατ' είδος εξόδων της χρήσεως) μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογ/σμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», από τον οποίο αντλούνται πολύ χρήσιμες πληροφορίες.

Για να υπολογισθεί σωστό κόστος παραγωγής (προϊόντων ή υπηρεσιών), χωρίς αυθαίρετους μερισμούς εξόδων κλπ, πρέπει απαραίτητως να προηγηθεί ο σωστός υπολογισμός του κόστους λειτουργίας κάθε υπηρεσίας και να επακολουθήσει ο συσχετισμός

του με το έργο που παρήγαγε κάθε μία από αυτές, το οποίο αντιπροσωπεύει τη συμβολή της στα παραχθέντα (προϊόντα ή υπηρεσίες). Συνεπώς, τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας, που για τους προαναφερθέντες λόγους καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου, πρέπει να καταχωρούνται και κατά υπηρεσία, για τη λειτουργία της οποίας δαπανήθηκαν. Αυτή η κατά υπηρεσία κατάταξη των εξόδων της Ομάδας 6 γίνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», εφαρμοζόμενων προς τούτο των κανόνων που αναφέρονται προηγούμενα.

14.8 Παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται διάγραμμα, στο οποίο απεικονίζεται παραστατικά η λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (Ομάδας 9).

Γενική Λογιστική

Αναλυτική Λογιστική - Ομάδα 9

Ομάδα 2
τοθέματα απογραφής
· Αγορές χρήσεως

Ομάδα 6
Οργανικά έξοδα κατ' είδος

Ομάδα 7
Οργανικά έσοδα κατ' είδος

Ομάδα 8
επιτεύγματα έκτακτα,
όργανα = λογ.81-85

90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

91 Ανακατάταξη εξόδων - Ενδιάμεσα κέντρα λειτουργικού κόστους

94 Αποθέματα

93 Κόστος παραγωγής

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
90.02 Αγορές λογισμένες

Από Ομάδα 2:
- εις 94
- εις 94

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

Από Ομάδα 6:
- εις 91.05
- εις 91.20 - 91.50
- εις 92

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

Εις 96: Έσοδα Ομάδας 7

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

- Έσοδα: εις 98.99
- Έξοδα: εις 98.99

Αποθέματα απογραφής

Αγορές χρήσεως

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό

..... εις 92: επίρριψη στα κέντρα κόστους

91.20 - 91.50 Ενδιάμεσα κέντρα λειτουργικού κόστους

..... εις 92

επίρριψη στα κέντρα κόστους

91.02 Αγορές ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογ.)

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογ.)

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

[για υπολογισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων]

97 Διαφορές απογραφών και καταλογισμού

- Από 94: διαφορές απογραφών
- Διαφορές βραχύχρονης κοστολόγησεως

εις 98.99: μεταφορά υπολοίπου

- Από Ομάδα 2

- εις 92: αναλώσεις υλικών παροχής υγειονομικών υπηρεσιών και συντηρήσεως πάγιου εξοπλισμού
- εις 93: Υλικά κατάσκευής παγίων

XXX
- Από 92.00: έξοδα κατάσκευής παγίων

- εις 96.78: κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους

Κόστος λειτουργιών:
92.00 Παραγωγής - Κόστος υπηρεσιών
92.01 Διοικήσεως
92.03 Δημοσίων σχέσεων
92.04 Χρηματοοικονομικής (τόκοι & συναφή έξοδα, έξοδα τίτλων)

εις 93: τα κοστολογούμενα έξοδα

98 Αναλυτικά αποτελέσματα
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

εις 96: Κόστος παρεχόμενων υπηρεσιών

εις 98.99: Κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας

εις 98.99: Έξοδα λειτουργίας υπηρεσιών Διοικήσεως

εις 98.99: Έξοδα Δημοσίων σχέσεων

εις 98.99: Τόκοι και συναφή έξοδα (λογ/σμού 65)

96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

- Από 92.00: Κόστος παρεχόμενων υπηρεσιών
- Από 92.04: Έξοδα τίτλων (λογ. 64.10, 64.12, 68.18 και 68.34)
- Από 93: Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

Έσοδα Ομάδας 7 (με χρέωση του 90.07)

Το υπόλοιπο του 96 μεταφέρεται στον 98.99

ζημίες

κέρδη

Έξοδα λογ. 81-85

Έσοδα λογ. 81-85

Λογαριασμός 90: «διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί»

Το περιεχόμενο και ο τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού 90 και των υπολογαριασμών του, αναπτύσσονται προηγ. στα υποκεφάλαια 14.2 και 14.3.

Λογαριασμός 91: «Ανακατάταξη εξόδων – Ενδιάμεσες βοηθητικές θέσεις λειτουργικού κόστους»

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος μεταξύ του λογαριασμού 90 και των λοιπών λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Η ανάπτυξη και το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 91 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, που προκύπτουν από την κοστολογική της οργάνωση.

Ο λογαριασμός 91 και οι υπολογαριασμοί του εξυπηρετούν τους εξής βασικούς σκοπούς :

α) Την κατάταξη των εξόδων ή ορισμένων εξόδων κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της κατατάξεώς τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92 και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων του λογαριασμού 93. Με την ανακατάταξη αυτή εξυπηρετούνται ειδικές ανάγκες, όπως η δημιουργία ενδιάμεσων κέντρων λειτουργικού κόστους (βλ. εκτενώς επόμενα), στα οποία συγκεντρώνονται και ομαδοποιούνται ορισμένα έξοδα της Ομάδας 6, για την άντληση χρήσιμων πληροφοριών και για να διευκολυνθεί αποτελεσματικά η σωστή κατανομή και επίρριψή τους στα (κανονικά) κέντρα λειτουργικού κόστους του λογαριασμού 92.

β) Την αποτελεσματική διευκόλυνση της ταυτόχρονης ενημέρωσεως των λογαριασμών της Ομάδας 6 και των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92 (βλ. πιο κάτω ανάλυση για το λογαριασμό 91.05).

γ) Την εξασφάλιση των προϋποθέσεων λειτουργίας συστήματος προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών κατ'

είδος αποτελεσμάτων βραχυχρονίως (μηνιαίως κλπ, βλ. πιο κάτω ανάλυση για τους λογαριασμούς 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08).

Λογαριασμός 91.05: «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό»

Όπως προηγ. υπογραμμίζεται, η μέθοδος της ταυτόχρονης μηχανογραφικής ενημερώσεως των δύο τομέων της Λογιστικής είναι πλεονεκτικότερη από όλες τις απόψεις και πραγματοποιείται χωρίς δυσκολία. Η ταυτόχρονη αυτή ενημέρωση γίνεται επιτακτική για τα έξοδα της Ομάδας 6, δεδομένου ότι είναι υποχρεωτικό η κοστολογική τύχη τους, (δηλ. το κέντρο του λειτουργικού κόστους που πρέπει κάθε έξοδο να επιβαρύνει), να καθορίζεται κατά την καταχώρισή τους στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας αυτής. Η μηχανογραφική εφαρμογή του χειρισμού αυτού διευκολύνεται με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 91.05 – που λειτουργεί σαν διάμεσος – στον οποίο καταχωρούνται προσωρινά (με πίστωση του 90.06) όσα έξοδα δεν είναι δυνατόν (για διάφορους λόγους) να ενταχθούν στα κέντρα κόστους του λογαριασμού 92 κατά τη λογιστικοποίησή τους στη Γενική Λογιστική. Ευθύς ως καθορισθούν τα κέντρα λειτουργικού κόστους που πρέπει να επιβαρυνθούν με τα έξοδα αυτά, γίνεται η μεταφορά τους, από το λογ/σμό 91.05, στη χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 92.

Λογαριασμοί 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08

Οι λογαριασμοί 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08 εξυπηρετούν αποκλειστικά τις ανάγκες της λογιστικής των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, γιατί με τη χρησιμοποίησή τους αντιμετωπίζεται ο ετεροχρονισμός ανάμεσα στην περίοδο πραγματοποιήσεως των εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αγορών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 και στην περίοδο λογιστικοποίησής τους στη Γενική Λογιστική (π.χ. δώρα εορτών και επίδομα αδείας, τόκοι δανείων, υπηρεσίες Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε. κλπ). Με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών αυτών εξασφαλίζονται οι προϋποθέσεις εφαρμογής συστήματος προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών κατ'

είδος αποτελεσμάτων βραχυχρονίως (μηνιαίως), γιατί με χρεωπίστωση των λογαριασμών 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08 γίνεται η αναγκαία χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων μόνο στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής (δηλ. στους υπολογαριασμούς των 92, 94, 96 και 98.99), στους οποίους καταχωρούνται ποσά που δεν έχουν ακόμη καταχωρηθεί στους αρμόδιους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Τα προηγούμενα εφαρμόζονται όταν η χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων γίνεται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική.

14.9 Δημιουργία ενδιάμεσων βοηθητικών κέντρων λειτουργικού κόστους στο λογαριασμό 91 και κανόνες λειτουργίας τους

Με τη δημιουργία, κάτω από τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 91, ενδιάμεσων βοηθητικών κέντρων λειτουργικού κόστους επιτυγχάνεται, αφενός η άντληση χρήσιμων πληροφοριών και αφετέρου να γίνεται πιο εύκολη και αποτελεσματικότερη η σωστή επίρριψη ορισμένων κατηγοριών εξόδων στις οικείες θέσεις (κέντρα) λειτουργικού κόστους του λογαριασμού 92, από ότι θα ήταν εάν αυτά συγκεντρώνονταν σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 92.00 «έξοδα (κόστος) λειτουργίας παραγωγής».

Για την κάλυψη των σημερινών αναγκών των Κρατικών Νοσοκομείων δημιουργούνται τα ακόλουθα ενδιάμεσα βοηθητικά κέντρα λειτουργικού κόστους:

91.20 Έξοδα επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ

91.25 Έξοδα αυτοκινήτων λεωφορείων (μεταφοράς προσωπικού)

91.30 Έξοδα ασθενοφόρων αυτοκινήτων

Στους λογαριασμούς 91.20, 91.25 και 91.30 και στους υπολογαριασμούς τους συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα (συντηρήσεως, επισκευών, κινήσεως, αποσβέσεις, τέλη κυκλοφορίας, αποδοχές οδηγών κλπ.) των ιδιόκτητων επιβατικών αυτοκινήτων, λεωφορείων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων, μεταφερόμενα (με πίστωση του λογαριασμού 90.06) από τους οικείους λογαριασμούς των κατ'

είδος εξόδων της Ομάδας 6. Με τη συγκέντρωση αυτή εξασφαλίζεται η πολλαπλώς χρήσιμη πληροφορία για το ύψος των εξόδων λειτουργίας κάθε κατηγορίας αυτοκινήτων, καθώς και κάθε αυτοκινήτου επιβατικού ΙΧ, λεωφορείου και ασθενοφόρου, με περαιτέρω επωφελές αποτέλεσμα τα έξοδα λειτουργίας καθενός να επιρρίπτονται σωστά στα οικεία κέντρα λειτουργικού κόστους του λογαριασμού 92 (με βάση το μεταφορικό έργο καθενός κλπ).

Διευκρινίζεται ότι, τα καταβαλλόμενα σε τρίτους ενοίκια, για μίσθωση αυτοκινήτων ΙΧ ή λεωφορείων ή ασθενοφόρων ιδιοκτησίας τους, καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 62.04 «ενοίκια».

Η επίρριψη των εξόδων λειτουργίας κάθε αυτοκινήτου στα οικεία κέντρα λειτουργικού κόστους του λογαριασμού 92 γίνεται με βάση τα ακόλουθα κριτήρια :

α) Τα έξοδα των ΙΧ αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται από όργανα διοικήσεως της Μονάδας Υγείας (Πρόεδρο, Αντιπρόεδρο, Γενικό Διευθυντή κλπ) μεταφέρονται στα οικεία κέντρα λειτουργικού κόστους του λογ/σμού 92.01.

β) Τα έξοδα των ΙΧ αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούνται για τη διεκπεραίωση διαφόρων εργασιών της Μονάδας Υγείας, επιβαρύνουν τα κέντρα λειτουργικού κόστους που αφορούν οι εργασίες αυτές με βάση, είτε τα διανυόμενα χιλιόμετρα είτε τις ώρες απασχολήσεως για κάθε εργασία, ανάλογα με το καταλληλότερο για κάθε περίπτωση κριτήριο.

γ) Τα έξοδα των ασθενοφόρων αυτοκινήτων κατανέμονται, στα αντίστοιχα κέντρα λειτουργικού κόστους των υπολογαριασμών του 92.00 (π.χ. στις Κλινικές), τα οποία απορροφούν το έργο τους, με βάση τις ώρες απασχολήσεως σε κάθε υπηρεσία ή εργασία καθενός αυτοκινήτου.

Η σύμφωνα με τα προηγούμενα επίρριψη των ενδιάμεσων βοηθητικών κέντρων λειτουργικού κόστους, στα (κανονικά) κέντρα κόστους του λογαριασμού 92, γίνεται με πίστωση του αντίθετου λογαριασμού 91.99 και των υπολογαριασμών του. Με το χειρισμό αυτό εξισώνεται μεν ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 91, αλλά οι

λογαριασμοί 91.20, 91.25 και 91.30 και οι υπολογαριασμοί τους παραμένουν ανέπαφοι και παρέχουν την πολύ χρήσιμη πληροφορία, για την εξέλιξη από μήνα σε μήνα των ποσών τους καθώς και για το συνολικό ετήσιο ύψος τους.

Λογαριασμός 92: «Κέντρα (θέσεις) κόστους»

Κάθε οικονομική μονάδα, ανεξάρτητα από το αντικείμενο της δραστηριότητάς της, υποχρεούται, με τα λειτουργικά της έξοδα της Ομάδας 6, να διαμορφώνει εσωλογιστικά το λειτουργικό κόστος όσων από τις ακόλουθες πέντε βασικές λειτουργίες δραστηριοποιούνται σε αυτή:

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως και για τα Νοσοκομεία «Έξοδα Δημοσίων Σχέσεων»

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι πιο πάνω βασικές λειτουργίες αντιστοιχούν σε ισάριθμα πρωταρχικά κέντρα κόστους, αντίστοιχα κατά κανόνα της κατηγορίας των υπηρεσιών (διοικητικών, διοικητικοτεχνικών, τεχνικο-παραγωγικών) που ανήκουν σε κάθε βασική λειτουργία. Στα κέντρα κόστους αυτά γίνεται λογιστική συγκέντρωση του κόστους λειτουργίας των υπηρεσιών, για τη μέτρηση και έλεγχο της αποτελεσματικότητάς τους και την επίρριψη του κόστους τους, στη συνέχεια, στους αρμόδιους φορείς κόστους.

Ο ειδικότερος σχεδιασμός των θέσεων (κέντρων) λειτουργικού κόστους των Κρατικών Νοσοκομείων έχει γίνει από τους συντάκτες του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου σύμφωνα με τη διάρθρωση των διοικητικών και παραγωγικών υπηρεσιών τους, σε συνδυασμό με το αντικείμενό τους και την κείμενη νομοθεσία.

Λογαριασμός 92.00: «Κόστος λειτουργίας παραγωγής - Κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών»

Στο λογαριασμό 92.00 και στους υπολογαριασμούς του, οι οποίοι αντιστοιχούν στα κέντρα κόστους του παραγωγικού κυκλώματος, συγκεντρώνεται το κόστος λειτουργίας των υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας που ασχολούνται με την άμεση παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.

Το κόστος αυτό αποτελείται:

α) Από το μέρος του κάθε είδους εξόδου των λογαριασμών της Ομάδας 6, που αναλώθηκε για τη λειτουργία κάθε υπηρεσίας του παραγωγικού κυκλώματος, το οποίο μεταφέρεται, με πίστωση του λογαριασμού 90.06, στη χρέωση του οικείου κέντρου κόστους (είτε απευθείας είτε μέσω των λογαριασμών 91.05 ή 91.20 - 91.30). Εξαίρεση αποτελούν οι τόκοι και τα συναφή έξοδα του λογαριασμού 65 που μεταφέρονται απευθείας στη χρέωση του λογαριασμού 92.04 «κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας», γιατί δεν κοστολογούνται αλλά βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

β) Από τις αναλώσεις υλικών που χρησιμοποιούνται για την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ή για επισκευές και συντηρήσεις των πάγιων εγκαταστάσεων ή την κίνησή τους (π.χ. πετρέλαιο), οι οποίες καταχωρούνται στη χρέωση των αντίστοιχων κέντρων κόστους με πίστωση των υπολογαριασμών και οικείων μερίδων αποθήκης του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 94 «αποθέματα».

Η διαδικασία και σειρά των χειρισμών, για τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους κάθε κέντρου (θέσεως) κόστους και του καταλογισμού του στους αντίστοιχους φορείς κόστους, είναι η ακόλουθη:

α) Πρώτα γίνεται η επίρριψη των εξόδων λειτουργίας των ενδιαμέσων βοηθητικών κέντρων λειτουργικού κόστους των λογαριασμών 91.20 - 91.30 στα κέντρα κόστους του λογαριασμού 92.

β) Ακολουθεί η επίρριψη αναλογίας από τα έξοδα λειτουργίας των βοηθητικών κέντρων κόστους των λογαριασμών 92.00.60 - 92.00.85 στα κύρια κέντρα κόστους του παραγωγικού κυκλώματος του λογ/σμού 92.00.

γ) Το μετά από τα προηγούμενα (α' και β') διαμορφούμενο τελικό λειτουργικό κόστος των κύριων θέσεων (κέντρων) κόστους (δηλα-

δή Κλινικών και Μονάδων των λογαριασμών 92.00.01 έως 92.00.54), με πίστωση του αντίθετου λογαριασμού 92.99.00, μεταφέρεται και καταλογίζεται στους φορείς κόστους, που είναι οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί εσόδων του πρωτοβάθμιου 96.

Κάθε κέντρο κόστους (κύριο ή βοηθητικό) της λειτουργίας παραγωγής αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατ' είδος εξόδου, έτσι ώστε να υπάρχει άμεση πληροφόρηση για τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος του. Δηλαδή, στην τελευταία βαθμίδα λογαριασμών κάθε κέντρου κόστους τηρούνται υπολογαριασμοί, ως ακολούθως:

α) Αντίστοιχοι των λογαριασμών των κατ' είδος εξόδων της Ομάδας 6, εκτός από το λογαριασμό 65, οι οποίοι απεικονίζουν το προσδιοριζόμενο τμήμα του κάθε είδους εξόδου, που αναλώθηκε για να λειτουργήσει η υπηρεσία που έχει ενταχθεί στο κέντρο κόστους αυτό.

β) Αντίστοιχοι των κατ' είδος υλικών του λογαριασμού 94, τα οποία αναλώθηκαν για παροχή υγειονομικών υπηρεσιών καθώς και για συντηρήσεις και επισκευές των παγίων εγκαταστάσεων του κέντρου κόστους και, ενδεχομένως, και για την κίνησή τους (π.χ. πετρέλαιο).

γ) Αντίστοιχοι των ενδιάμεσων βοηθητικών κέντρων κόστους των λογαριασμών 91.20 - 91.30, που απεικονίζουν το τμήμα των εξόδων λειτουργίας τους που επιβαρύνει το παρόν κέντρο κόστους, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα προηγ.

δ) Αντίστοιχοι των βοηθητικών κέντρων κόστους των λογαριασμών 92.00.60 – 92.00.85, που απεικονίζουν το τμήμα των εξόδων λειτουργίας τους που επιβάρυνε το παρόν κέντρο κόστους.

14.10 Κέντρα κόστους συντηρήσεως πάγιων εγκαταστάσεων και ιδιοκατασκευής νέων

Από το κόστος που συγκεντρώνεται στο λογαριασμό αυτό, αποχωρίζεται το τμήμα που αναλογεί σε τυχόν ιδιοκατασκευές νέων πάγιων εγκαταστάσεων και μεταφέρεται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 93 «κόστος παραγωγής». Το

υπόλοιπο κόστος που απομένει αφορά συντηρήσεις και επισκευές πάγιων εγκαταστάσεων ή παροχή υπηρεσιών και κατανέμεται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92.

14.11 Πίνακας συσχετίσεως και αντιστοιχίας συλλειτουργούντων ή αλληλοτροφοδοτούμενων λογαριασμών κόστους, εσόδων και προσδιορισμού των κατ' είδος αποτελεσμάτων (υπολογαριασμοί των 92.00, 73 – 76 και 96)

Υπογραμμίζεται ότι, για να είναι σωστά τα δεδομένα του πίνακα που παρατίθεται στην επόμενη σελίδα, απαιτείται να έχουν προηγουμένως εφαρμοσθεί όλα όσα περιλαμβάνονται προηγ. στο παρόν κεφάλαιο.

(1) Υπολογαριασμοί του 92.00 «Κόστος λειτουργίας παραγωγής - Κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών», οι οποίοι μεταφέρονται στη χρέωση των έναντι αντίστοιχων υπολογ/σμών του πρωτοβάθμιου 96 (στήλης 3)	(2) Υπολογαριασμοί εσόδων των πρωτοβάθμιων 73 - 76, οι οποίοι μεταφέρονται στην πίστωση των έναντι αντιστοιχών τους και ομότιπλων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 96 (στήλης 3)	(3) Υπολογαριασμοί του 96 στους οποίους μεταφέρονται, στη μεν χρέωσή τους οι αντίστοιχοι υπολογ/σμοί του 92.00 (της στήλης 1), στη δε πίστωσή τους οι αντίστοιχοι υπολογ/σμοί των 73 - 76 (της στήλης 2)
00.01 Κλινική προσωρινής (24ωρης) νοσηλείας .02 Α΄ Πανεπιστημιακή Παθολογική Κλινική .03 Β΄ Πανεπιστημιακή Παθολογική Κλινική .05 Πανεπιστημιακή Καρδιολογική Κλινική .06 Πανεπιστημ. Καρδιοχειρουργ. Κλινική .08 Α΄ Πανεπιστημιακή Χειρουργική Κλινική .09 Β΄ Πανεπιστημιακή Χειρουργική Κλινική .10 Πανεπιστημ. Νευροχειρουργ. Κλινική .11 Πανεπιστημιακή Ουρολογική Κλινική .12 Πανεπιστημιακή ΩΡΛ Κλινική .13 Πανεπιστημιακή Ορθοπαιδική Κλινική .14 Πανεπιστημιακή Γυναικολογική Κλινική .15 Πανεπιστημιακή Νευρολογική Κλινική .16 Πανεπιστημιακή Ψυχιατρική Κλινική .21 Α΄ Παθολογική Κλινική .22 Β΄ Παθολογική Κλινική .24 Α΄ Καρδιολογική Κλινική .25 Β΄ Καρδιολογική Κλινική .26 Καρδιοχειρουργική Κλινική .28 Α΄ Χειρουργική Κλινική .29 Β΄ Χειρουργική Κλινική .31 Κλινική Πλαστικής Χειρουργικής .32 Νευροχειρουργική Κλινική .33 Ουρολογική Κλινική .35 Ορθοπαιδική Κλινική .37 Γυναικολογική Κλινική .38 ΩΡΛ Κλινική .39 Γαστρεντερολογική Κλινική .40 Νεφρολογική Κλινική .41 Ενδοκρινολογική Κλινική .42 Οφθαλμολογική Κλινική .50 Μονάδα εντατικής θεραπείας γενικών παθήσεων .51 Μονάδα εντατ. θεραπείας εμφραγμάτων .52 Μονάδα μεταχειρουργικής εντατικής θεραπείας .53 Μονάδα αναιμίας - αιμορροφιλίας .54 Μονάδα Γναθοχειρουργική	73.01.01 Από Κλινική προσωρινής (24ωρης) νοσηλείας .02 Από Α΄ Πανεπιστημιακή Παθολογική Κλινική .03 Από Β΄ Πανεπιστημιακή Παθολογική Κλινική .05 Από Πανεπιστημιακή Καρδιολογική Κλινική .06 Από Πανεπιστημ. Καρδιοχειρουργ. Κλινική .08 Από Α΄ Πανεπιστημιακή Χειρουργική Κλινική .09 Από Β΄ Πανεπιστημιακή Χειρουργική Κλινική .10 Από Πανεπιστημ. Νευροχειρουργ. Κλινική .11 Από Πανεπιστημιακή Ουρολογική Κλινική .12 Από Πανεπιστημιακή ΩΡΛ Κλινική .13 Από Πανεπιστημιακή Ορθοπαιδική Κλινική .14 Από Πανεπιστημιακή Γυναικολογική Κλινική .15 Από Πανεπιστημιακή Νευρολογική Κλινική .16 Από Πανεπιστημιακή Ψυχιατρική Κλινική .21 Από Α΄ Παθολογική Κλινική .22 Από Β΄ Παθολογική Κλινική .24 Από Α΄ Καρδιολογική Κλινική .25 Από Β΄ Καρδιολογική Κλινική .26 Από Καρδιοχειρουργική Κλινική .28 Από Α΄ Χειρουργική Κλινική .29 Από Β΄ Χειρουργική Κλινική .31 Από Κλινική Πλαστικής Χειρουργικής .32 Από Νευροχειρουργική Κλινική .33 Από Ουρολογική Κλινική .35 Από Ορθοπαιδική Κλινική .37 Από Γυναικολογική Κλινική .38 Από ΩΡΛ Κλινική .39 Από Γαστρεντερολογική Κλινική .40 Από Νεφρολογική Κλινική .41 Από Ενδοκρινολογική Κλινική .42 Από Οφθαλμολογική Κλινική .50 Από Μονάδα εντατικής θεραπείας γενικών παθήσεων .51 Από Μονάδα εντατ. θεραπείας εμφραγμάτων .52 Από Μονάδα μεταχειρουργικής εντατικής θεραπείας .53 Από Μονάδα αναιμίας - αιμορροφιλίας .54 Από Μονάδα Γναθοχειρουργική	96.73.01 Από Κλινική προσωρινής (24ωρης) νοσηλείας .02 Από Α΄ Πανεπιστημιακή Παθολογική Κλινική .03 Από Β΄ Πανεπιστημιακή Παθολογική Κλινική .05 Από Πανεπιστημιακή Καρδιολογική Κλινική .06 Από Πανεπιστημ. Καρδιοχειρουργ. Κλινική .08 Από Α΄ Πανεπιστημιακή Χειρουργική Κλινική .09 Από Β΄ Πανεπιστημιακή Χειρουργική Κλινική .10 Από Πανεπιστημ. Νευροχειρουργ. Κλινική .11 Από Πανεπιστημιακή Ουρολογική Κλινική .12 Από Πανεπιστημιακή ΩΡΛ Κλινική .13 Από Πανεπιστημιακή Ορθοπαιδική Κλινική .14 Από Πανεπιστημιακή Γυναικολογική Κλινική .15 Από Πανεπιστημιακή Νευρολογική Κλινική .16 Από Πανεπιστημιακή Ψυχιατρική Κλινική .21 Από Α΄ Παθολογική Κλινική .22 Από Β΄ Παθολογική Κλινική .24 Από Α΄ Καρδιολογική Κλινική .25 Από Β΄ Καρδιολογική Κλινική .26 Από Καρδιοχειρουργική Κλινική .28 Από Α΄ Χειρουργική Κλινική .29 Από Β΄ Χειρουργική Κλινική .31 Από Κλινική Πλαστικής Χειρουργικής .32 Από Νευροχειρουργική Κλινική .33 Από Ουρολογική Κλινική .35 Από Ορθοπαιδική Κλινική .37 Από Γυναικολογική Κλινική .38 Από ΩΡΛ Κλινική .39 Από Γαστρεντερολογική Κλινική .40 Από Νεφρολογική Κλινική .41 Από Ενδοκρινολογική Κλινική .42 Από Οφθαλμολογική Κλινική .50 Από Μονάδα εντατικής θεραπείας γενικών παθήσεων .51 Από Μονάδα εντατ. θεραπείας εμφραγμάτων .52 Από Μονάδα μεταχειρουργικής εντατικής θεραπείας .53 Από Μονάδα αναιμίας - αιμορροφιλίας .54 Από Μονάδα Γναθοχειρουργική

Διευκρίνιση: Το κόστος λειτουργίας των βοηθητικών τμημάτων (κέντρων κόστους) των λογ. 92.00.60 έως 92.00.85 έχει κατανεμηθεί στα ανωτέρω κύρια κέντρα κόστους (των λογαριασμών 92.00.01 έως 92.00.54), στα οποία έχει συγκεντρωθεί το κόστος λειτουργίας των Κλινικών και λοιπών μονάδων (βλ. § 5.3.112 αριθ. 2).

00.90 Έξοδα ακίνητης περιουσίας και λοιπών παρεπόμενων ασχολιών

00.95 Έξοδα υποαπασχολήσεως - αδράνειας
Διευκρίνιση: Το υπόλοιπο του λογαριασμού 92.00.95 μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως".

Διευκρίνιση: Στην πίστωση των έναντι αντίστοιχων υπολογαριασμών του 96 (της στήλης 3) μεταφέρονται τα υπόλοιπα των άνω υπολογ/σμών 73.01.01 έως 73.01.54 καθώς και τα υπόλοιπα των ομότιπλων υπολογαριασμών 73.02.01 έως 73.02.54, 73.03.01 έως 73.03.54 και 73.04.01 έως 73.04.54 (βλ. § 2.2.706 αριθ. 5).

73.01.60 Έσοδα εργαστηρίων από εξωτερικούς ασθενείς
74 Έσοδα από επιχορηγήσεις

75 Έσοδα ακίνητης περιουσίας και παρεπόμενων ασχολιών (λογ. 75.00 + 75.01 + 75.05 + 75.20)

75.10 Έσοδα από δωρεές

76 Έσοδα κεφαλαίων

Διευκρίνιση: Ο λογ/σμός 76 περιλαμβάνει έσοδα από τόκους καθώς και προσόδους κινητών αξιών και κέρδη από πώληση τίτλων, τα οποία μεταφέρονται στην πίστωση του έναντι λογ/σμού 96.76, ο οποίος αναλύεται στους:

96.76.00 "Τόκοι κεφαλαίων"

96.76.01 "Πρόσοδοι κινητών αξιών και κέρδη από πώληση τίτλων"

Στη χρέωση του λογ/σμού 96.76.01 μεταφέρεται (από τον 92.04 "Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας") το υπόλοιπο του 92.04.05 "Έξοδα τίτλων πάγιας επενδύσεως και χρεογράφων" (που περιλαμβάνει τα ποσά των 64.10, 64.12, 68.18 και 68.34).

Διευκρίνιση: Το πιστωτικό υπόλοιπο του παρατιθέμενου στη συνέχεια λογ/σμού 96.73.60 "Έσοδα εργαστηρίων από εξωτερικούς ασθενείς" όταν είναι αμελητέο μεταφέρεται στο λογ/σμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως", ενώ όταν είναι αξιόλογο στη χρέωση του λογ/σμού αυτού (96.73.60) μεταφέρεται, από τους λογαριασμούς 92.00.60 - 92.00.71, μέρος του κόστους κάθε εργαστηρίου ισόποσο των εσόδων του (βλ. και διευκρίνιση κάτω από το λογ/σμό 96.73.60).

96.73.60 Έσοδα εργαστηρίων από εξωτερικούς ασθενείς
96.74 Από επιχορηγήσεις

96.75 Από ακίνητη περιουσία και παρεπόμενες ασχολίες

96.75.10 Από δωρεές

96.76 Από έσοδα κεφαλαίων

Γενική Διευκρίνιση: Τα υπόλοιπα όλων των ανωτέρω υπολογαριασμών του 96 απεικονίζουν τα επιμέρους μικτά αποτελέσματα και μεταφέρονται στο λογ/σμό 98.99 "Αποτελέσματα Χρήσεως".

14.12 Κέντρα κόστους λειτουργιών Διοικητικής, Ερευνών - αναπτύξεως, Δημοσίων Σχέσεων και Χρηματοοικονομικής (λογ. 92.01 - 92.04)

Οι καθαρά διοικητικές υπηρεσίες της Μονάδας Υγείας, καθώς και οι υπηρεσίες Δημοσίων Σχέσεων, έχουν ενταχθεί στα ακόλουθα πρωταρχικά κέντρα κόστους:

92.01 Κόστος λειτουργίας διοικητικών υπηρεσιών

92.02 Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Κόστος λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων

92.04 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους κατά Δ/ση ή Τμήμα κ.λ.π., που απεικονίζουν τα αντίστοιχα κέντρα κόστους των πιο πάνω βασικών λειτουργιών.

Οι κατά Δ/ση ή Τμήμα κ.λ.π. τριτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται περαιτέρω σε τεταρτοβάθμιους υπολογαριασμούς κατ' είδος εξόδου.

Στο λογαριασμό 92.01 «Κόστος λειτουργίας διοικητικών υπηρεσιών» και στους υπολογαριασμούς του, συγκεντρώνεται το κόστος λειτουργίας των καθαρά διοικητικών υπηρεσιών της Μονάδας Υγείας, κατά Δ/ση ή Τμήμα κ.λ.π. στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς και κατ' είδος εξόδου στους τεταρτοβάθμιους υπολογαριασμούς, έτσι ώστε οι Υπηρεσίες (κάθε Δ/σης ή Τμήματος κ.λ.π.) να αποτελούν τα κέντρα κόστους της τελευταίας βαθμίδας. Οι κατ' είδος εξόδου υπολογαριασμοί αυτοί είναι αντίστοιχοι των εξής κατηγοριών εξόδων:

- των κατ' είδος εξόδου λογαριασμών της Ομάδας 6, με εξαίρεση το λογαριασμό 65, που απεικονίζουν το προσδιοριζόμενο τμήμα του κάθε είδους εξόδου, το οποίο αναλώθηκε για να λειτουργήσει η Υπηρεσία που έχει ενταχθεί στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους της τελευταίας βαθμίδας.
- των κατ' είδος υλικών του λογαριασμού 94 «αποθέματα», που αναλώθηκαν για συντηρήσεις και επισκευές των χώρων και εγκαταστάσεων της συγκεκριμένης διοικητικής Υπηρεσίας (και του αντίστοιχου κέντρου κόστους).

- του βοηθητικού κέντρου κόστους του λογαριασμού 92.00.75, που απεικονίζει το τμήμα των εξόδων λειτουργίας του που επιβάρυνε το παρόν κέντρο κόστους και έχει υπολογιστεί με βάση το χρόνο απασχολήσεως τεχνικών σε επισκευές και συντηρήσεις των χώρων και εγκαταστάσεων της παρούσας διοικητικής υπηρεσίας.
- των ενδιάμεσων βοηθητικών κέντρων κόστους των λογαριασμών 91.20 - 91.30, που απεικονίζουν το τμήμα των εξόδων λειτουργίας τους το οποίο επιβαρύνει το παρόν κέντρο κόστους.

Ο λογαριασμός 92.01 μεταφέρεται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Στο λογαριασμό 92.03 «Κόστος λειτουργίας Δημοσίων Σχέσεων» και στους υπολογαριασμούς του, συγκεντρώνεται το κόστος λειτουργίας των υπηρεσιών Δημοσίων Σχέσεων καθώς και τα έξοδα προβολής και ενημερώσεως των ενδιαφερόμενων για το έργο της Μονάδας Υγείας και τις παρεχόμενες από αυτό υπηρεσίες.

Το συγκεντρωνόμενο κόστος στο λογαριασμό 92.03 μεταφέρεται, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Λογαριασμός 93: «Κόστος παραγωγής – Κόστος ιδιοκατασκευής πάγιων εγκαταστάσεων»

Το κόστος κατασκευής των νέων πάγιων εγκαταστάσεων, που ενδεχομένως κατασκευάζονται από τις Τεχνικές Υπηρεσίες της Μονάδας Υγείας ή με τη συμμετοχή τους, συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων». Η κατασκευή των νέων πάγιων εγκαταστάσεων πραγματοποιείται, μερικά ή ολικά, είτε μέσω εργολάβων, οπότε η παρακολούθηση και συγκέντρωση του κόστους γίνεται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15, είτε από υπηρεσίες και συνεργεία της Μονάδας Υγείας, οπότε το πραγματοποιούμενο κόστος συγκεντρώνεται σε υπολογαριασμούς του

πρωτοβάθμιου 93 και στη συνέχεια καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15, με πίστωση αντίστοιχων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα».

Το κόστος που πραγματοποιείται αποκλειστικά από υπηρεσίες και συνεργεία της Μονάδας Υγείας, για την κατασκευή, μερικά ή ολικά, νέων παγίων εγκαταστάσεων, συγκεντρώνεται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93 «Κόστος παραγωγής – Κόστος ιδιοκατασκευής παγίων εγκαταστάσεων».

Με το κόστος που συγκεντρώνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, καθώς και ενδιάμεσως, ευθύς μετά την περάτωση της κατασκευής κάθε πάγιας εγκαταστάσεως, χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του πρωτοβάθμιου 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων», με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα». Στη συνέχεια, το παραπάνω κόστος των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 93 (με πίστωση του αντίθετου 93.99), μεταφέρεται στη χρέωση του αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογ/σμού 96.78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα», στην πίστωση των οποίων (με χρέωση του 90.07.78) μεταφέρονται τα αντίστοιχα και ισόποσα υπόλοιπα των ομότιτων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 78.

Λογαριασμός 94: «Αποθέματα»

Το περιεχόμενο και ο τρόπος λειτουργίας του λογ/σμού 94 και των υπολογαριασμών του αναπτύσσεται προηγ. στο υποκεφάλαιο 14.5.

Λογαριασμός 96: «Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

Τα κατ' είδος αναλυτικά αποτελέσματα προσδιορίζονται στο λογ/σμό 96 και στους υπολογαριασμούς του. Οι υπολογαριασμοί αυτοί του πρωτοβάθμιου 96 είναι αντίστοιχοι των τριτοβάθμιων λογαριασμών στους οποίους αναλύονται οι πρωτοβάθμιοι 70 – 78

της Γενικής Λογιστικής και υπάρχει απόλυτη μεταξύ τους συσχέτιση στην κωδικαρίθμηση και στους τίτλους τους.

Διευκρινίζεται ότι εδώ, στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 96, προσδιορίζονται τα μικτά κατ' είδος αναλυτικά αποτελέσματα. Στη συνέχεια δύνανται να υπολογίζονται και τα καθαρά αποτελέσματα.

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 96 μεταφέρονται, με χρέωση (ή πίστωση για τα μειωτικά ποσά) του λογ/σμού 90.07, τα ποσά των εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 70 – 78. Όπως προαναφέρθηκε, οι υπολογαριασμοί αυτοί (του 96 και των 70 – 78) έχουν σχεδιασθεί κατάλληλα και υπάρχει απόλυτη συσχέτιση μεταξύ τους, συνεπώς η μεταφορά των εσόδων δύναται να γίνεται αυτόματα από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ), χωρίς ιδιαίτερη πληκτρολόγηση και επομένως και χωρίς αναγραφή των κωδικών της Αναλυτικής Λογιστικής στα παραστατικά των λογιστικών εγγραφών της Γενικής Λογιστικής, αρκεί να έχει γίνει κατάλληλη ρύθμιση στο πρόγραμμα του Η/Υ.

Στη χρέωση των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 96 μεταφέρονται, από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου 92.00 «Κόστος λειτουργίας παραγωγής – Κόστος παροχής υγειονομικών υπηρεσιών», το κόστος πραγματοποίησης των εσόδων που (όπως προαναφέρθηκε) μεταφέρονται στην πίστωση των ίδιων υπολογαριασμών του 96 και προσδιορίζονται, σ' αυτούς, τα αναλυτικά μικτά αποτελέσματα τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται στο λογ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Τα δεδομένα των δευτεροβάθμιων και τεταρτοβάθμιων υπολογαριασμών, στους οποίους αναλύεται ο πρωτοβάθμιος 73 λόγω των απαιτήσεων του Δημόσιου Λογιστικού, δεν είναι αναγκαίο να μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική, γιατί οι υπολογαριασμοί αυτοί είναι πληροφοριακοί. Σε αντίστοιχους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του 96 μεταφέρονται μόνο οι αντίστοιχοί τους τριτοβάθμιοι του πρωτοβάθμιου 73.

Ακολουθεί παραστατική απεικόνιση της λειτουργίας των δημιουργούμενων κάτω από το λογ/σμό 96.73 τριτοβάθμιων λογαριασμών, οι οποίοι αντιστοιχούν σε τριτοβάθμιους των 73.01, 73.02, 73.03 και 73.04 καθώς και του 92.00:

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

96.73 Αποτελέσματα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών

96.73.21 Αποτελέσματα Α΄ Παθολογικής Κλινικής

<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Από λογ. 92.00.21 «Κόστος λειτουργίας Α΄ Παθολογικής Κλινικής»	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Από λογ. 73.01.21: έσοδα Α΄ Παθολογικής Κλινικής «προερχόμενα από πληρωμές του Κράτους» ▪ Από λογ. 73.02.21: έσοδα Α΄ Παθολογικής Κλινικής «προερχόμενα από πληρωμές ΝΠΔΔ» ▪ Από λογ. 73.03.21: έσοδα Α΄ Παθολογικής Κλινικής «προερχόμενα από πληρωμές Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης» ▪ Από λογ. 73.04.21: έσοδα Α΄ Παθολογικής Κλινικής «προερχόμενα από πληρωμές ιδιωτών»

Το προκύπτον υπόλοιπο απεικονίζει το μικτό αποτέλεσμα της Α΄ Παθολογικής Κλινικής και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Δηλαδή, κάτω από το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 96.73 δημιουργούνται τριτοβάθμιοι λογαριασμοί κατά μονάδα παροχής υγειονομικών υπηρεσιών (Κλινική κλπ), στην πίστωση των οποίων μεταφέρονται, από τους αντίστοιχους τριτοβάθμιους των 73.01, 73.02, 73.03 και 73.04, τα πραγματοποιούμενα από κάθε μονάδα (Κλινική κλπ) έσοδα, τα οποία έχουν διασπασθεί στους τέσσερις αυτούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς λόγω των απαιτήσεως του Προϋπολογισμού.

Λογαριασμός 97: «Διαφορές απογραφών και καταλογισμού»

Τα ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά τις απογραφές αποθεμάτων που διενεργούνται, είτε στο τέλος είτε

κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τακτοποιούνται με λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική, με τις οποίες, χρεώνονται ή πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του πρωτοβάθμιου 97 και πιστώνονται ή χρεώνονται οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του 94 καθώς και οι κάτω από αυτόν τηρούμενες οικείες μερίδες αποθήκης.

Στο λογ/σμό 97.20 «Διαφορές καταλογισμού» δύνανται να καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν από τη μη ενσωμάτωση στο κόστος (των υπολογαριασμών του 92) ορισμένων εξόδων που κρίνονται ως μη κοστολογίσιμα.

Το υπόλοιπο του λογ/σμού 97 μεταφέρεται στο λογ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Λογαριασμός 98: «Αναλυτικά αποτελέσματα»

Στους υπολογαριασμούς του 98 συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα της Μονάδας Υγείας.

Στον υπολογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο ως σύνολο συμφωνεί απόλυτα με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως» της Γενικής Λογιστικής. Συγκεκριμένα, στον υπολογαριασμό 98.99 μεταφέρονται:

- α) Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του πρωτοβάθμιου 96.
- β) Το κόστος των λειτουργιών: διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως, δημοσίων σχέσεων και χρηματοοικονομικής, καθώς και το κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας (όταν υπάρχει), από τους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», το οποίο βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.
- γ) Οι διαφορές απογραφών και καταλογισμού από τους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 97.
- δ) Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81 - 85 της Γενικής Λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται (στο λογαρια-

σμό 98.99) μέσω του λογαριασμού 90.08 «αποτελέσματα λογισμένα».

Η λειτουργία του λογαριασμού 98.99 απεικονίζεται παραστατικά ως εξής:

Λογαριασμός 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως»

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Από 96. Μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως ▪ Από 92. Τα έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, δηλαδή τα υπόλοιπα των εξής λογ/σμών : <ul style="list-style-type: none"> ❖ Από 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας) ❖ Από 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας ❖ Από 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως (το τμήμα που δεν αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως), εάν υπάρχει στο Νοσοκομείο τέτοια δραστηριότητα ❖ Από 92.03 Έξοδα δημοσίων σχέσεων ❖ Από 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας ▪ Από 97 Διαφορές απογραφών και καταλογισμού (χρεωστικές) ▪ Από 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα ▪ Από 81.02 Έκτακτες ζημίες 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Από 96. Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως ▪ Από 97. Διαφορές απογραφών και καταλογισμού (πιστωτικές) ▪ Από 81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα ▪ Από 81.03 Έκτακτα κέρδη ▪ Από 82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων ▪ Από 82.03 Έσοδα από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες προηγ. χρήσεων ▪ Από 82.07 Έσοδα από επιστροφές αχρεωστήτως καταβληθέντων ▪ Από 84. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
---	---

- Από 82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- Από 83. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
- Από 85. Αποσβέσεις Παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

Το υπόλοιπο του άνω λογαριασμού 98.99 απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως (κέρδη ή ζημίες). Το υπόλοιπο αυτό συμφωνεί απόλυτα με το αντίστοιχο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» της Γενικής Λογιστικής.

14.13 Υπολογισμός του κόστους και των αποτελεσμάτων βραχυχρονίως

Το ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής εξασφαλίζει, από τον όλο σχεδιασμό του, τον ορθό προσδιορισμό του κόστους βραχυχρονίως (μηνιαίως κ.λ.π.) καθώς και τον υπολογισμό αναλυτικών (κατ' είδος δραστηριότητας) βραχύχρονων αποτελεσμάτων, των οποίων η έγκαιρη γνώση αποτελεί για τη Διοίκηση πολυτιμότετη πληροφορία.

Για τον υπολογισμό του κόστους και των αναλυτικών κατ' είδος αποτελεσμάτων βραχυχρονίως (μηνιαίως κ.λ.π.), πέραν των όσων αναπτύχθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, απαιτούνται και οι ακόλουθοι δύο επιπρόσθετοι χειρισμοί:

- Χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων,
- Χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών για όλες τις μεταφορές, από το λογαριασμό 91 και μετά, δηλαδή χρησιμοποιούνται οι αντίθετοι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται στο σχέδιο λογαριασμών.

Η χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων είναι δυνατόν, κατ' επιλογή της Μονάδας Υγείας, να πραγματοποιηθεί με δύο τρόπους:

- είτε να ξεκινά από τη Γενική Λογιστική
- είτε να γίνεται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική.

Στο επόμενο υποκεφάλαιο 14.14 διευκρινίζονται οι χειρισμοί αυτοί.

14.14 Χρονική τακτοποίηση αγορών, εξόδων και εσόδων για τον υπολογισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων βραχυχρονίως

1. Πρώτος τρόπος: Η χρονική τακτοποίηση ξεκινά από τη Γενική Λογιστική

Στη Γενική Λογιστική γίνεται χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων και προσδιορίζονται βραχύχρονα συνολικά αποτελέσματα με την κατάρτιση βραχύχρονου λογ/σμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως και Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Τα ποσά της χρονικής τακτοποίησης δύνανται να μεταφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική και να χρησιμοποιούνται για τη χρονική τακτοποίηση και των λογαριασμών.

2. Δεύτερος τρόπος: Η χρονική τακτοποίηση γίνεται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική

α) Η χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων δύναται να γίνεται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική ή και στην Αναλυτική Λογιστική (εάν δεν είναι επιθυμητό να χρησιμοποιούνται τα δεδομένα της χρονικής τακτοποίησης της Γενικής Λογιστικής). Στην περίπτωση αυτή, οι βασικές ανάγκες της λογιστικής των βραχύχρονων αποτελεσμάτων εξυπηρετούνται από τους λογαριασμούς:

91.02 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)»

91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

Με χρεωπίστωση των λογαριασμών αυτών (και των οικείων υπολογαριασμών τους), γίνεται η χρονική τακτοποίηση:

- αγορών που έχουν μεταφερθεί, από την Ομάδα 2, στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 94,
- οργανικών εξόδων που έχουν μεταφερθεί, από την Ομάδα 6, στους υπολογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92.
- οργανικών εσόδων που έχουν μεταφερθεί, από την Ομάδα 7, στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 96,
- εκτάκτων κλπ. αποτελεσμάτων που έχουν μεταφερθεί, από τους λογαριασμούς 81-85, στο λογαριασμό 98.99.

β) Η χρονική τακτοποίηση των υπολογαριασμών του λειτουργικού κόστους του 92, στους οποίους έχουν μεταφερθεί τα έξοδα που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της βραχύχρονης περιόδου στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, γίνεται ως εξής:

(βα) Με χρέωση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 91.06 και πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, αποχωρίζονται (από τους υπολογαριασμούς του 92) και μεταφέρονται στον 91.06 τα «προπληρωμένα» έξοδα, δηλαδή τα ποσά των εξόδων που έχουν προπληρωθεί ή λογιστικοποιηθεί στη Γενική Λογιστική και δεν αφορούν την παρούσα βραχύχρονη περίοδο, αλλά την επόμενη (ή τις επόμενες). Η τακτοποίηση των ποσών αυτών γίνεται κατά τον υπολογισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων των επόμενων περιόδων, με τη μεταφορά, από τον 91.06 στον 92, των δουλευμένων, κάθε φορά, ποσών. Αν, π.χ., βραχύχρονα αποτελέσματα υπολογίζονται κάθε μήνα και τον τρέχοντα μήνα προπληρώθηκαν ενοίκια έξι μηνών € (6 X 1.500 =) 9.000, στην παρούσα μηνιαία βραχύχρονη περίοδο αντιστοιχούν € 1.500, συνεπώς το υπόλοιπο ποσό των € 7.500, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, θα μεταφερθεί στη χρέωση ιδιαίτερου υπολογαριασμού του 91.06, από τον οποίο, σε κάθε μία από τις υπόλοιπες πέντε μηνιαίες βραχύχρονες περιόδους, θα μεταφέρονται € 1.500 στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, με πίστωση του 91.06. Πρακτικότερο, όμως, είναι ο διαχωρισμός να γίνεται από την αρχική εγγραφή της μεταφοράς του ποσού στην Αναλυτική Λογιστική (δηλαδή, στους υπολογαριασμούς του 92 θα καταχωρηθούν €

1.500 και στον 91.06 ή στον 91.26 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος επόμενων μηνών» € 7.500 και έτσι δεν θα υπάρχει κίνδυνος να «ξεχαστεί» η τακτοποίηση).

(ββ) Με πίστωση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 91.06 και χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92, προσθέτονται στις θέσεις (κέντρα) λειτουργικού κόστους του 92 τα δουλευμένα αλλά μη πληρωμένα και μη λογιστικοποιημένα ακόμη στη Γενική Λογιστική έξοδα, δηλαδή ποσά εξόδων τα οποία αναλογούν ή αφορούν την κλειόμενη βραχύχρονη περίοδο, αλλά, είτε επειδή δεν έχουν πληρωθεί είτε για άλλους λόγους, δεν έχουν ακόμη λογιστικοποιηθεί στη Γενική Λογιστική και συνεπώς δεν έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογ/σμούς εξόδων της Ομάδας 6, τα δεδομένα των οποίων (με πίστωση του 90.06) έχουν μεταφερθεί και καταχωρηθεί στις οικείες θέσεις κόστους του λογ/σμού 92. Τα συνηθέστερα έξοδα είναι:

- δώρα εορτών και επίδομα άδειας του προσωπικού,
- προβλέψεις αποζημιώσεως προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία,
- αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, εκτός και λογιστικοποιούνται κάθε μήνα στη Γενική Λογιστική, όπως είναι και το σωστό,
- ηλεκτρικό ρεύμα Δ.Ε.Η.,
- τόκοι δανείων και λογαριασμών χρηματοδοτήσεως τραπεζών,
- υπηρεσίες Ο.Τ.Ε., ενοίκια, συναλλαγματικές διαφορές κλπ.

Από τα παραπάνω έξοδα και από όσα άλλα υπάρχουν ακόμη, καταχωρούνται (κάθε φορά) στις οικείες θέσεις λειτουργικού κόστους του 92, με πίστωση σχετικών υπολογαριασμών του 91.06, τα ποσά που αναλογούν ή αφορούν την κλειόμενη βραχύχρονη περίοδο. Όταν μεταγενέστερα τα έξοδα αυτά λογιστικοποιηθούν στη Γενική Λογιστική και καταχωρηθούν στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα μεταφερθούν στην Αναλυτική Λογιστική με πίστωση του 90.06 και χρέωση – όχι του 92 αλλά – του 91.06, ο οποίος είχε πιστωθεί (με χρέωση των υπολογαριασμών του 92) κατά τον υπολογισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων των προηγούμενων περιόδων. Οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν,

εάν είναι σημαντικές και είναι εφικτό, ανακοστολογούνται, ενώ εάν κρίνονται ασήμαντες ή αν η ανακοστολόγηση είναι ανέφικτη (γιατί προσδιορίστηκε το κόστος και τα αποτελέσματα κλπ.) επιρρίπτονται στον επόμενο μήνα.

Τονίζεται ότι η χρησιμοποίηση των λογαριασμών 90.06 και 91.06 πρέπει να γίνεται ακριβώς όπως καθορίζεται προηγουμένως.

γ) Όσα αναφέρονται προηγούμενα (υπό β'), για τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων των υπολογαριασμών του 92, εφαρμόζονται ανάλογα και για τη χρονική τακτοποίηση:

- των οργανικών εσόδων κατ' είδος, που έχουν μεταφερθεί και καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς του 96,
- των έκτακτων κλπ αποτελεσμάτων (των λογ/σμών 81 - 85), που έχουν μεταφερθεί στο λογ/σμό 98.99,
- των αγορών, που έχουν μεταφερθεί και καταχωρηθεί στους υπολογαριασμούς του 94.

Η χρονική τακτοποίηση των ανωτέρω γίνεται με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών 91.07, 91.08 και 91.02 αντίστοιχα.

δ) Με τη διεκπεραίωση όλων των προηγούμενων (υπό α - γ), ολοκληρώνεται η χρονική τακτοποίηση των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, που έχουν μεταφερθεί από τη Γενική Λογιστική και έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, και αρχίζουν οι διαδικασίες σχηματισμού του λειτουργικού κόστους (της συγκεκριμένης βραχύχρονης περιόδου), του κόστους παραγωγής και υπολογισμού των μικτών αναλυτικών (κατ' είδος) αποτελεσμάτων της βραχύχρονης περιόδου.

ε) Όλες οι παραπάνω διαδικασίες διεκπεραιώνονται σύμφωνα με τους κανόνες λειτουργίας των οικείων λογαριασμών, οι οποίοι αναλύονται λεπτομερώς στις προηγούμενες §§. Όπως εκεί επανειλημμένα τονίζεται, όλες οι εγγραφές μεταφοράς ποσών μεταξύ των λογαριασμών 91-98, που απορρέουν από τις παραπάνω διαδικασίες, γίνονται με τη χρησιμοποίηση σχετικών αντίθετων λογαριασμών. Η αναγκαιότητα της χρησιμοποίησής τους αντίθετων λογαριασμών πηγάζει από το ότι:

- η πληροφορία για το ακριβές ετήσιο ύψος του λειτουργικού κόστους των λογαριασμών 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04, προκειμένου να μεταφερθεί από το λογ/σμό 80.01 (μέσω του 80.02) και να καταχωρηθεί στο δημοσιευόμενο πίνακα του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» της Γενικής Λογιστικής, λαμβάνεται από τους λογαριασμούς αυτούς,
- είναι πολλαπλώς χρήσιμη η πληροφορία για το ετήσιο ύψος των ποσών όλων των λογαριασμών.
- υποβοηθείται ουσιαστικά ο προσδιορισμός ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

Παραστατικό διάγραμμα χρονικής τακτοποίησης των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων βραχυχρονίως μόνο στην Αναλυτική Λογιστική

Στο διάγραμμα που παρατίθεται στην επόμενη σελίδα απεικονίζεται, παραστατικά και εύληπτα, η όλη εργασία που απαιτείται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής και των κατ' είδος αποτελεσμάτων βραχυχρονίως (μηνιαίως κλπ) μόνο στην Αναλυτική Λογιστική (όταν δηλαδή για τη χρονική τακτοποίηση ακολουθείται ο «Δεύτερος Τρόπος»).

Γενική Λογιστική

Ομάδα 6: Οργανικά
έξοδα κατ' είδος

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

Μεταφορά εξόδων Ομάδας 6 σε χρέωση:

4 - του 92: των εξόδων που αφορούν τον τρέχοντα μήνα και ένταξή τους στις θέσεις κόστους.

5 - του 91.26: των εξόδων που αφορούν επόμενους μήνες.

6α εις 91.06: μεταφορά από Ομάδα 6, τον επόμενο μήνα, εξόδων που έχουν καταχωρηθεί στον 92 προϋπολογιστικά, με την εγγραφή 6.

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

Μεταφορά εσόδων Ομάδας 7 σε πίστωση:

7 - του 96: των εσόδων που αφορούν τον παρόντα μήνα.

8 - του 91.27: των εσόδων που αφορούν επόμενους μήνες.

9α εις 91.07: μεταφορά από Ομάδα 7, τον επόμενο μήνα, εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στον 96 προϋπολογιστικά, με την εγγραφή 9.

10α εις 91.07: μεταφορά από Ομάδα 7, τον επόμενο μήνα, ποσών μειωτικών των εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί (στη χρέωση) του 96 προϋπολογιστικά, με την εγγραφή 10.

Ομάδα 7: Οργανικά
έσοδα κατ' είδος

Ομάδα 8: λογαρ. 81-85=
έκτακτα αποτελέσματα

90.08 Έκτακτα αποτελέσματα

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

6α Από 90.06: μεταφορά από Ομάδα 6, τον επόμενο μήνα, εξόδων που καταχωρήθηκαν τον προηγούμενο μήνα στον 92 «προϋπολογιστικά».

6 εις 92: καταχώριση «προϋπολογιστικά» δουλευμένων εξόδων, που δεν έχουν καταχωριθεί ακόμη στην Ομάδα 6 (μέχρι το τέλος του παρόντα μήνα).

91.26: Οργανικά έξοδα κατ' είδος επόμενων μηνών

5 Από Ομάδα 6 (με πίστωση του λογαριασμού 90.06): τα έξοδα που αφορούν επόμενους μήνες.

5α εις 92: μεταφορά κάθε επόμενο μήνα και ένταξη στις θέσεις κόστους του 92, των εξόδων που αφορούν το μήνα αυτό.

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

9 εις 96: καταχώριση εσόδων που αφορούν τον παρόντα μήνα και δεν έχουν ακόμη καταχωριθεί στην Ομάδα 7.

9α Από 90.07: μεταφορά από Ομάδα 7, τον επόμενο μήνα, εσόδων που έχουν καταχωριθεί στον 96 προϋπολογιστικά, με την εγγραφή 9.

10α Από 90.07: βλ. την εκεί αιτιολογία.

10 Από 96: βλ. την εκεί αιτιολογία.

91.27: Οργανικά έσοδα κατ' είδος επόμενων μηνών

8α εις 96: μεταφορά κάθε επόμενο μήνα, των εσόδων που αφορούν το μήνα αυτό.

8 Από Ομάδα 7 (με χρέωση του λ. 90.07): τα έσοδα που αφορούν επόμενους μήνες.

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους

4 Από Ομάδα 6 (με πίστωση του 90.06: μεταφορά των εξόδων που αφορούν τον παρόντα μήνα και ένταξή τους στις θέσεις κόστους.

6 Από 91.06: καταχώριση «προϋπολογιστικά» εξόδων που αφορούν τον παρόντα μήνα, αλλά δεν καταχωρήθηκαν μέσα σ' αυτόν στην Ομάδα 6.

5α Από 91.26: μεταφορά, κάθε επόμενο μήνα, των εξόδων που αφορούν το μήνα αυτό.

96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

10 εις 91.07: καταχώριση «προϋπολογιστικά» ποσών, μειωτικών των εσόδων, που αφορούν έσοδα του παρόντα μήνα και δεν έχουν ακόμη καταχωριθεί στην Ομάδα 7.

7 Από Ομάδα 7 (με χρέωση του 90.07): τα έσοδα που αφορούν τον παρόντα μήνα.

9 Από 91.07: καταχώριση «προϋπολογιστικά» εσόδων που αφορούν τον παρόντα μήνα και δεν έχουν ακόμη καταχωριθεί στην Ομ. 7.

8α Από 91.27: μεταφορά κάθε επόμενο μήνα, των εσόδων που αφορούν το μήνα αυτό.

Σημειώσεις:

α) Οι εντός τετραγώνου αριθμοί συμβολίζουν αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές και επισημαίνουν και τους λογαριασμούς που κινούνται με αυτές.

β) Η χρονική τακτισποίηση των έκτακτων και ανόργανων εξόδων-εσόδων, ζημίων-κερδών των λογαριασμών 81-85, γίνεται με βάση τα εφαρμοσθέντα προηγούμενα για τα έξοδα και τα έσοδα.

γ) Οι διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές) που απομένουν στους λογαριασμούς 91.06 και 91.07, είτε ανακοστολογούνται στον ίδιο μήνα είτε επιρρίπτονται στον επόμενο μήνα.

14.15 Επιβαλλόμενοι περαιτέρω λογιστικοί χειρισμοί για τον υπολογισμό του κατ' είδος ή κατά κατηγορία συνολικού κόστους και των αντίστοιχων καθαρών αποτελεσμάτων

Μετά τον υπολογισμό των κατ' είδος (μηνιαίων ή ετήσιων) μικτών (άμεσων) αποτελεσμάτων στον λογαριασμό 96 και στους υπολογαριασμούς του, σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, δύναται στη συνέχεια να γίνεται υπολογισμός και του συνολικού κόστους και των καθαρών αποτελεσμάτων κατ' είδος δραστηριότητας ή κατά κατηγορίες, με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών 98.00, 98.73, 98.75, 98.76, οι οποίοι περιλήφθηκαν στο σχέδιο λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής γι' αυτό το σκοπό. Οι υπολογισμοί δύνανται να γίνονται, είτε κατ' είδος δραστηριότητας (κατά Κλινική κλπ), είτε κατά ομοειδείς κατηγορίες, όπως: καθαρά αποτελέσματα Πανεπιστημιακών Κλινικών (ή Πανεπιστημιακών Παθολογικών, Χειρουργικών κλπ), καθαρά αποτελέσματα Παθολογικών Κλινικών, Χειρουργικών Κλινικών, Καρδιολογικών, Καρδιοχειρουργικών κλπ.

Ο βασικός χειρισμός που απαιτείται να γίνει είναι η κατανομή του λειτουργικού κόστους των λογαριασμών 92.01 «κόστος λειτουργίας διοικητικών υπηρεσιών», 92.03 «κόστος λειτουργίας δημοσίων σχέσεων» και 92.04 «κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας» και ενδεχομένως και του ανόργανου κόστους των λογαριασμών 97 και 81-85, στους λογαριασμούς:

98.73 «Καθαρά αποτελέσματα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών» (αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους όπως ο λογ/σμός 96.73 ή σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας).

98.75 «Καθαρά αποτελέσματα από εκμίσθωση περιουσίας»

98.76 «Καθαρά αποτελέσματα από έσοδα κεφαλαίων»

Η κατανομή πρέπει να γίνεται με εφαρμογή των κατάλληλων κριτηρίων, που η επιλογή τους επιβάλλεται να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή. Οι περαιτέρω χειρισμοί είναι οι ακόλουθοι:

Ο λογαριασμός 98.73 «Καθαρά αποτελέσματα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών» και οι τριτοβάθμιοί του λειτουργούν ως εξής:

α) χρεώνονται με πίστωση του λογαριασμού: 98.00 «ενδιάμεσος λογαριασμός υπολογισμού καθαρών αποτελεσμάτων»:

- με τα ποσά κόστους που έχουν χρεωθεί στους λογαριασμούς 96.73.01 έως 96.73.54,
- με αναλογία λειτουργικού κόστους των λογαριασμών 92.01, 92.03 και 92.04.

β) πιστώνονται με χρέωση του λογαριασμού 98.00:

- με τα ποσά εσόδων που έχουν πιστωθεί στους λογαριασμούς 96.73.01 έως 96.73.54.

Το υπόλοιπο που προκύπτει στο λογαριασμό 98.73 και τους τριτοβάθμιους του απεικονίζει καθαρό αποτέλεσμα.

Η λειτουργία των λογαριασμών 98.75 και 98.76 είναι ίδια με τη λειτουργία του λογαριασμού 98.73.

14.16 Κλείσιμο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής στο τέλος της χρήσεως

Στο τέλος της χρήσεως, μετά την ολοκλήρωση των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, από τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής απομένουν με υπόλοιπα:

- οι υπολογαριασμοί του 90, άλλοι με πιστωτικά υπόλοιπα και άλλοι με χρεωστικά,
- οι υπολογαριασμοί του 94 με χρεωστικά υπόλοιπα, οι οποίοι απεικονίζουν την αξία των αποθεμάτων της απογραφής λήξεως,
- ο λογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», ο οποίος απεικονίζει το αποτέλεσμα της χρήσεως,
- οι λογαριασμοί 98.00, 98.73, 98.75 και 98.76, εφόσον έχουν τηρηθεί.

Οι παραπάνω λογαριασμοί εξισώνονται με σχετική λογιστική εγγραφή, με την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί που εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα με πίστωση των λογαριασμών που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Κεφάλαιο 15°:

Ανάλυση και Επεξήγηση των Λογαριασμών Τάξεως

Στην ομάδα 10 (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της Μονάδας Υγείας, η οποία όμως - ποσοτική μεταβολή - είναι δυνατόν να επέλθει στο μέλλον. Διευκρινίζεται ότι η παρακολούθηση της εκτελέσεως του προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων της Μονάδας Υγείας στους λογαριασμούς τάξεως δεν επηρεάζει τη λειτουργία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, αλλά μπορεί να συσχετίζεται με τα δεδομένα των τελευταίων.

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδος 10, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (λογαριασμοί ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί ομάδος 9).

Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως :

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
- Ο προϋπολογισμός εσόδων και εξόδων της Μονάδας Υγείας, η αναμόρφωση αυτού, η εκτέλεση του και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων της Μονάδας Υγείας, μέσα στο πλαίσιο των αρχών του Δημόσιου Λογιστικού.
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από τη Μονάδα Υγείας και Εγγυήσεις που παραχωρούνται από τη Μονάδα Υγείας, για εξασφάλιση απαιτήσεων και υποχρεώσεων αυτού, αντίστοιχα.
- Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος αυτών.
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

σεων που συνάπτονται με αυτούς [Λογαριασμοί 03.00-03.09]. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται ακόμα και οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που η Μονάδα Υγείας παραχωρεί σε πιστωτές του για εξασφάλιση υποχρεώσεων του και καλής εκτέλεσής από τη Μονάδα Υγείας συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτους [Λογαριασμοί 03.10 - 03.19].

Στο λογαριασμό 03 παρακολουθούνται και τα γραμμάτια εισπρακτέα τα οποία δεν βρίσκονται στα χαρτοφυλάκια της Μονάδας Υγείας, επειδή έχουν προεξοφληθεί ή έχουν μεταβιβασθεί με οπισθογράφηση και τα οποία δεν παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς ουσίας. Η ένταξη των μεταβιβασθέντων και προ-εξοφλημένων γραμματίων εισπρακτέων στο λογαριασμό 03, αντί στο λογαριασμό 04, γίνεται επειδή από την οπισθογράφηση των γραμματίων αυτών απορρέει νομική ευθύνη της Μονάδας Υγείας [εγγύηση πληρωμής].

Στο λογαριασμό 03 παρακολουθούνται επίσης, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας, οι αμφοτεροβαρείς συμβάσεις που αυτό έχει υπογράψει με τρίτους και κατά το μέρος που δεν έχουν εκτελεσθεί. Ο λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας.

Ο λογαριασμός 03 χρεώνεται με την αξία των Εγγυήσεων και Εμπραγμάτων ασφαλειών που παραχωρούνται ή λαμβάνονται, καθώς και με την αξία των γραμματίων εισπρακτέων που προεξοφλούνται ή μεταβιβάζονται σε τρίτους, με πίστωση του λογαριασμού 07 και πιστώνεται όταν οι εγγυήσεις και οι εμπράγματα ασφάλειες παύσουν να υπάρχουν ή όταν τα γραμμάτια εισπρακτέα της κατηγορίας αυτής εξοφληθούν από τους αποδέκτες τους ή επιστραφούν στη Μονάδα Υγείας λόγω μη πληρωμής τους. Στις περιπτώσεις που ανακύπτουν δυσχέρειες προσδιορισμού της αξίας των παραπάνω κατηγοριών (π.χ εγγυήσεων), η Μονάδα Υγείας έχει τη δυνατότητα να διενεργεί τις σχετικές λογιστικές εγγραφές με λογιστικό ισότιμο.

Ο λογαριασμός 03 χρεώνεται επίσης με την αξία (πραγματική ή προϋπολογιστική) του ανεκτέλεστου μέρους κάθε αμφοτεροβαρούς συμβάσεως, με πίστωση του λογαριασμού 07, πιστώνεται δε όταν οι συμβάσεις αυτές παύσουν να έχουν ισχύ ή εκτελεστούν κατά μέρος, με χρέωση του λογαριασμού 07.

Λογαριασμός 04: «Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών» (χρεωστικοί)

Στο λογαριασμό 04, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 08 «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών (πιστωτικοί)» παρακολουθούνται διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας.

Ο λογαριασμός 04 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε Μονάδας Υγείας.

Ο λογαριασμός 04 χρεώνεται με οποιαδήποτε αξία που η Μονάδα Υγείας κρίνει ότι απεικονίζει στους σχετικούς υπολογαριασμούς τις πληροφορίες ή τα στατιστικά στοιχεία που επιθυμεί να παρακολουθεί (π.χ. λογιστικό ισότιμο, προϋπολογιστικές αξίες ή ποσότητες), με πίστωση του λογαριασμού 08 και πιστώνεται όταν παύσει να υπάρχει το ενδιαφέρον παρακολουθήσεως των πληροφοριών ή των στατιστικών στοιχείων που επιλέγονται για παρακολούθηση, με χρέωση του λογαριασμού 08.

Λογαριασμός 05: «Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων»

Για το λογαριασμό 05, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 01, ισχύουν όσα καθορίζονται παραπάνω για το λογαριασμό 01.

Λογαριασμός 06: «Πιστωτικοί λογαριασμοί Δημόσιου Λογιστικού»

Για το λογαριασμό 06, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 02, ισχύουν όσα καθορίζονται παραπάνω για το λογαριασμό 02.

Λογαριασμός 07: «Πιστωτικοί Λογαριασμοί Εγγυήσεων. Εμπραγμάτων ασφαλειών και Υποχρεώσεων αμφοτεροβαρών συμβάσεων»

Για το λογαριασμό 07, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 03, ισχύουν όσα καθορίζονται στο παραπάνω για το λογαριασμό 03.

Λογαριασμός 08: «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών (πιστωτική)»

Για το λογαριασμό 08, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 04, ισχύουν όσα καθορίζονται παραπάνω για το λογαριασμό 04.

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ΄
ΜΟΡΦΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ
ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

Κεφάλαιο 16^ο:

Προϋπολογισμός, εκτέλεση αυτού και απολογισμός

Η οικονομική διαχείριση των Δημόσιων Μονάδων Υγείας διενεργείται, παρακολουθείται και ελέγχεται με βάση την ισχύουσα για το Δημόσιο Λογιστικό νομοθεσία. Τα οικονομικά μεγέθη της διαχείρισης των Δημόσιων Μονάδων Υγείας αποτυπώνονται με την απλογραφική μέθοδο προϋπολογιστικά στον προϋπολογισμό εσόδων και εξόδων και απολογιστικά στον απολογισμό εσόδων και εξόδων.

Οι έννοιες των εσόδων και των εξόδων, στον προϋπολογισμό και στον απολογισμό των Δημόσιων Μονάδων Υγείας, ταυτίζονται με τις έννοιες των εισπράξεων και των πληρωμών, αντίστοιχα.

Είναι γνωστό ότι η απεικόνιση του προϋπολογισμού, της εκτελέσεως αυτού και του απολογισμού μιας Δημόσιας Μονάδας Υγείας με την απλογραφική λογιστική μέθοδο διαλαμβάνει κινδύνους παραλείψεων και λαθών, ενώ η διπλογραφική λογιστική μέθοδος εξασφαλίζει την αξιοπιστία των αριθμητικών δεδομένων.

Η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, μέσα σε ένα σύστημα λογαριασμών τάξεως, εξασφαλίζει ορθότερη, πληρέστερη και αξιόπιστη απεικόνιση του προϋπολογισμού, των μεταβολών του, της εκτελέσεώς του και του απολογισμού κάθε Δημόσιας Μονάδας Υγείας.

Το ζεύγος των λογαριασμών τάξεως 02 (χρεωστικοί) και 06 (πιστωτικοί) αποτελούν το σύστημα των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού, που με την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, εξασφαλίζει αξιοπιστία στην απεικόνιση του προϋπολογισμού, στην παρακολούθηση των μεταβολών και της εκτέ-

λεσης αυτού καθώς και του απολογισμού κάθε Δημόσιας Μονάδας Υγείας.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού σε δεύτερο βαθμό παρατίθενται στην παράγραφο 3.1.10, ενώ το περιεχόμενο και η λειτουργία αυτών μαζί με τις αναγκαίες εννοιολογικές επισημάνσεις παρατίθεται στις παραγράφους 3.3.101 - 3.3.114, 1.1.105 περιπτ. 3-6 και 1.1.107. Στην παράγραφο 3.3.20 παρατίθεται η σε τρίτο και τέταρτο βαθμό ανάπτυξη των λογαριασμών του προϋπολογισμού εξόδων και εσόδων, ενώ στην παράγραφο 3.3.30 παρατίθενται οι βασικές λογιστικές εγγραφές στους λογαριασμούς του Δημόσιου Λογιστικού.

Τα υποδείγματα των λογιστικών καταστάσεων του προϋπολογισμού, του απολογισμού και των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών εσόδων και εξόδων της Μονάδας Υγείας παρατίθενται στην παράγραφο 3.3.40.

Τέλος, σε ιδιαίτερο παράρτημα παρατίθενται αναλυτικοί πίνακες συσχετίσεως των κωδικών αριθμών των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού μιας Δημόσιας Μονάδας Υγείας με τους κωδικούς αριθμούς των λογαριασμών της γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8) του παρόντος Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, στους οποίους εντάσσονται τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού μιας Δημόσιας Μονάδας Υγείας.

16.1 Εννοιολογικές επισημάνσεις⁽¹⁾ – Κωδικαρίθμηση λογαριασμών Δημόσιου Λογιστικού

Προϋπολογισμός είναι η διοικητική πράξη με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια εξόδων - πιστώσεων της Μονάδας Υγείας για κάθε οικονομικό έτος. Στον προϋπολογισμό περιλαμβάνονται τα προβλεπόμενα έσοδα και έξοδα μεταξύ των οποίων και αυτά που αφορούν την κίνηση κεφαλαίων, εμφανιζομένων με ιδιαίτερους κωδικούς αριθμούς. Σε ιδιαίτερο

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 επ. του Ν.Δ. 496/1974.

τμήμα εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού εγγράφονται τα από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων προερχόμενα ποσά.

Ο προϋπολογισμός κάθε Μονάδας Υγείας μαζί με την εισηγητική έκθεση καταρτίζεται και υποβάλλεται ένα τουλάχιστον μήνα, πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται, για έγκριση από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έσοδα, προϋποθέτει τη βεβαίωση αυτών, δηλαδή την κατά την κείμενη νομοθεσία εκκαθάριση της απαιτήσεως, του ποσού αυτής, τον καθορισμό του οφειλέτη και της αιτίας της οφειλής και την είσπραξη των εσόδων. Επισημαίνεται ιδιαιτέρως ότι η τιμολόγηση των παρεχομένων υγειονομικών υπηρεσιών από τις Μονάδες Υγείας ισοδυναμεί με την πράξη της βεβαιώσεως του εσόδου. Είναι δυνατόν να εισπραχθούν ποσά εσόδων μεγαλύτερα από τα προϋπολογισθέντα, δεδομένου ότι ο προϋπολογισμός των ποσών των εσόδων γίνεται κατ' εκτίμηση.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έξοδα, προϋποθέτει πλην της αναγραφής του ποσού των εξόδων στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό και τα εξής:

α) Το διοικούν τη Μονάδα Υγείας συλλογικό όργανο, ως κύριος διατάκτης αυτού διαθέτει τις αναγραφόμενες στον προϋπολογισμό πιστώσεις, τις οποίες μπορεί να μεταβιβάζει με επιτροπικά εντάλματα σε άλλα όργανα εγκρίσεως δαπανών (δευτερεύοντες διατάκτες).

β) Την ανάληψη της δαπάνης (υποχρεώσεως).

Η λήψη της απόφασης που θα καταστήσει τη Μονάδα Υγείας οφειλέτη συνιστά το στάδιο της ανάληψης της δαπάνης (ή ορθότερο της ανάληψης της υποχρεώσεως). Η ανάληψη της δαπάνης επιτρέπεται για ποσό που βρίσκεται μέσα στα όρια της διατεθείσης (χορηγηθείσης) πίστωσης.

γ) Την έκδοση των ενταλμάτων πληρωμής.

Η αναγνώριση και εκκαθάριση της δαπάνης συνεπάγεται την έκδοση του εντάλματος πληρωμής.

δ) Μετά ταύτα ακολουθεί η πληρωμή της δαπάνης, δηλαδή η εξόφληση του εντάλματος πληρωμής, αφού προηγουμένως θεωρηθεί από τον αρμόδιο του ελεγκτικού συνεδρίου, όταν μάλιστα ασκείται προληπτικός έλεγχος.

Η κωδική αρίθμηση σε τελευταία ανάλυση των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού ακολούθησε αντίστοιχα την κατ' είδος εσόδου ή εξόδου κωδικαρίθμηση του προϋπολογισμού των Μονάδων Υγείας. Το κάθε είδος εσόδου ή εξόδου του προϋπολογισμού μιας Μονάδας Υγείας χαρακτηρίζεται από ένα τετραψήφιο - κωδικό αριθμό. Το πρώτο ψηφίο κάθε αριθμού συμβολίζει την κατηγορία του εσόδου ή του εξόδου, το δεύτερο την ομάδα στην οποία εντάσσεται το έσοδο ή το έξοδο, το τρίτο το είδος του εσόδου ή του εξόδου και το τέταρτο ψηφίο χαρακτηρίζει αυτό τούτο το έσοδο ή το έξοδο.

Η σε τέταρτο βαθμό κωδικαρίθμηση των Λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού, μέσα στο πλαίσιο των λογαριασμών τάξεως, μπορεί να συμπίπτει με την κωδικαρίθμηση του Προϋπολογισμού, με την επισήμανση ότι στο βαθμό αυτό η κωδικαρίθμηση δεν ακολουθεί το εκατονταδικό σύστημα, όπως γίνεται γενικά στο πρώτο, δεύτερο και τρίτο βαθμό, αλλά το δεκαχιλιαδικό. Ενδέχεται όμως να χρειασθεί να υπάρξει ανάλυση των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών και σε επόμενο βαθμό (πεμπτοβάθμιο). Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να ακολουθεί το εκατονταδικό σύστημα κωδικοποίησης.

Παράδειγμα: Ο κωδικός αριθμός 0211 ενός προϋπολογισμού εξόδων Δημόσιου Νοσοκομείου αναλύεται ως εξής:

- 0. : Πληρωμές για υπηρεσίες [Κατηγορία εξόδου]
- 2. : Αμοιβές υπαλλήλων, εργατών κ.λ.π. [ομάδα εξόδου]
- 1. : Βασικός μισθός [είδος εξόδου]
- 1. : Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων

0.2.1.1

Ο αντίστοιχος τριτοβάθμιος λογαριασμός του Δημόσιου Λογιστικού στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο (Λογαριασμός τάξεως) θα είναι:

02. : Χρεωστικοί Λογαριασμοί Δημόσιου Λογιστικού
[α' βαθμός]

02.00. : Προϋπολογισμός εξόδων [β' βαθμός]

02.00.00. : Αμοιβές υπαλλήλων και εργατών [γ' βαθμός]

02.00.00.0211 : Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων [δ' βαθμός]

Ο πέμπτος βαθμός μπορεί να αφορά π.χ. το δευτερεύοντα διατάκτη ή την περιφερειακή μονάδα του Μονάδας Υγείας με την αυτεπλήρ διαχείριση, δηλαδή μπορεί να έχουμε :

02.00.00.0211.00: Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων Κεντρικής Διοίκησης

02.00.00.0211.01: Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων Υποκατ. Ρόδου

02.00.00.0211.02: Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων Υποκατ. Θεσσαλονίκης

κ.ο.κ

Οι δυνατότητες των ηλεκτρονικών υπολογιστών σήμερα επιτρέπουν να υπάρξει συγκέντρωση των εξόδων από τους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς κατ' είδος, κατηγορία ή ομάδα του προϋπολογισμού, αν η σε τρίτο βαθμό ανάλυση που παρέχεται με το παρόν δεν καλύπτει τις ανάγκες. Επίσης, η σε πέμπτο βαθμό ανάλυση - όταν μάλιστα οι περιπτώσεις είναι λίγες - μπορεί να αντικατασταθεί από χαρακτηριστικό κωδικό αριθμό στην αιτιολογία της εγγραφής, ώστε το ηλεκτρονικό σύστημα να έχει την δυνατότητα να αναγνώσει και να επεξεργασθεί τις σχετικές πληροφορίες.

Η υιοθέτηση της κωδικαρίθμησης του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για την απεικόνιση των εξόδων και των εσόδων του προϋπολογισμού των Μονάδων Υγείας διαφοροποιούν την κωδικαρίθμηση των λογαριασμών τάξεως στους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού. Π.χ. στο παράδειγμα της ανωτέρω περιπτώσεως 7 θα έχουμε την ακόλουθη κωδικαρίθμηση:

02. : Χρεωστικοί Λογαριασμοί Δημοσίου Λογιστικού
[α' βαθμός]

02.00 : Προϋπολογισμός εξόδων [β' βαθμός]

.....
02.00.60.00.00 : Βασικός μισθός τακτικών υπαλλήλων [ε' βαθμός]

[ο γ' βαθμός είναι 02.00.60 και ο δ' βαθμός 02.00.60.00]

Δηλαδή, έχουμε ένα βαθμό αναπτύξεως περισσότερο.

Τα αναφερόμενα στα επόμενα εξακολουθούν να ισχύουν και με την υιοθέτηση της προαναφερόμενης κωδικαρίθμησης, προσαρμοζόμενων αναλόγως, όπου χρειάζεται, των χρησιμοποιουμένων κωδικών αριθμών για τους τριτοβάθμιους και επόμενους υπολογαριασμούς. Τα ίδια ισχύουν και για το Κεφάλαιο 18 όπου παρατίθενται οι βασικές λογιστικές εγγραφές στους λογαριασμούς Δημοσίου Λογιστικού.

Λογαριασμός 02.00: «Προϋπολογισμός εξόδων»

Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε τρίτο ή και επόμενους βαθμούς γίνεται με βάση την ανάλυση των εξόδων στον προϋπολογισμό της Μονάδας Υγείας. Η κωδικαρίθμηση του προϋπολογισμού ακολουθείται σε τρίτο ή και επόμενο βαθμό ανάπτυξης του λογαριασμού.

Το πλεόνασμα του προϋπολογισμού καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 02.05 «πλεόνασμα προϋπολογισμού», ο οποίος δεν αναπτύσσεται περαιτέρω, ενώ το έλλειμμα του προϋπολογισμού καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 06.05 «έλλειμμα προϋπολογισμού», ο οποίος επίσης δεν χρειάζεται περαιτέρω ανάπτυξη.

Ευθύς μετά την έγκριση του προϋπολογισμού της χρήσεως από το αρμόδιο όργανο διενεργείται λογιστική εγγραφή λογιστικοποιήσεως των δεδομένων του, με την οποία:

- στη χρέωση του λογαριασμού 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων" και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έξοδα του προϋπολογισμού,

- στη πίστωση του λογαριασμού 06.00 “προϋπολογισμός εσόδων” και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έσοδα του προϋπολογισμού,
- το προβλεπόμενο πλεόνασμα καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 02.05 “πλεόνασμα προϋπολογισμού”, ενώ εάν προβλέπεται έλλειμμα αυτό καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 06.05 “έλλειμμα προϋπολογισμού”.

Οι αυξομειώσεις κονδυλίων αρχικού προϋπολογισμού, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του από το αρμόδιο όργανο, δεν καταχωρούνται στους αναφερόμενους προηγούμενα λογαριασμούς 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05, αλλά μόνο στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10, με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Οι λογαριασμοί 02.00 και 06.00 και οι υπολογαριασμοί τους καθώς και οι λογαριασμοί 02.05 και 06.05 απεικονίζουν, καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως και μέχρι το κλείσιμό της, τα δεδομένα του αρχικού προϋπολογισμού.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως οι πιο πάνω λογαριασμοί 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05 εξισώνονται με τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής κλεισίματος που προβλέπεται πιο κάτω στο Κεφάλαιο 19.

Λογαριασμός 02.10: «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων»

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10 σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς είναι ταυτόσημη με αυτήν του λογαριασμού 02.00 «προϋπολογισμός εξόδων», όπως ακριβώς αναλύθηκε παραπάνω.

Στους λογαριασμούς 02.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» και 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων» παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού της χρήσεως. Ειδικά στο λογ/σμό 06.10 προσδιορίζεται και το τελικό αποτέλεσμα από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, δηλαδή το πλεόνασμα ή το έλλειμμα του Απολογισμού.

Μετά τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής που περιγράφεται παραπάνω, διενεργείται στη συνέχεια λογιστική εγγραφή ανοίγματος των λογαριασμών 02.10 και 06.10, με την οποία:

- στη χρέωση του λογαριασμού 02.10 και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έξοδα του προϋπολογισμού,
- στην πίστωση του λογαριασμού 06.10 και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έσοδα του προϋπολογισμού,
- το προϋπολογιζόμενο έλλειμμα καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 “έλλειμμα προϋπολογισμού”, ενώ εάν προϋπολογίζεται πλεόνασμα, αυτό καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 06.10.99 “πλεόνασμα προϋπολογισμού”.

Ο λογαριασμός 02.10 και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με τις αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων, λόγω μεταγενέστερων αποφάσεων του αρμόδιου οργάνου, με πίστωση είτε του λογ/σμού 06.10.98 “έλλειμμα προϋπολογισμού” είτε, ανάλογα, του λογ/σμού 06.10.99 “πλεόνασμα προϋπολογισμού”.

Ο λογ/σμός 02.10 και οι υπολογαριασμοί του πιστώνονται με τις μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του από το αρμόδιο όργανο, με πίστωση ή του λογ/σμού 06.10.98 “έλλειμμα προϋπολογισμού” ή, ανάλογα, του λογ/σμού 06.10.99 “πλεόνασμα προϋπολογισμού”.

Ο λογαριασμός 02.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού πιστώνονται με κάθε μεταβίβαση πιστώσεως σε δευτερεύοντα διατάκτη ή άλλη κατά νόμο περιφερειακή μονάδα Υγείας, σύμφωνα με τη σχετική απόφαση του πρωτεύοντα διατάκτη και το σχετικό επιτροπικό ένταλμα, με ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.20 “μεταβιβασθείσες πιστώσεις” και των αντίστοιχων αρμοδίων υπολογαριασμών αυτού. Η σε τέταρτο βαθμό ανάλυση του λογαριασμού 02.20 μπορεί να γίνει σύμφωνα με όσα ορίζονται παραπάνω στο παρόν Κεφάλαιο.

Ο λογ/σμός 02.10 και οι υπολογαριασμοί του πιστώνονται με κάθε ανάληψη υποχρεώσεως για δαπάνη, (“δέσμευση πιστώσεως”), τηρούμενων των προβλεπομένων από το νόμο διαδικασιών, με ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.21 “Αναληφθείσες υπο-

χρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)” και των αντίστοιχων αρμοδίων υπολογαριασμών αυτού. Η σε πέμπτο βαθμό ανάλυση του λογαριασμού 02.21, μπορεί να αφορά το διατάκτη ή την περιφερειακή διαχείριση που ανέλαβε την υποχρέωση.

Ο λογαριασμός 02.10 και οι υπολογαριασμοί αυτού απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα υπόλοιπα των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων που δεν έχουν διατεθεί καθ’ οιονδήποτε τρόπο.

Ο λογαριασμός 02.10 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών 02.20, 02.21 και 02.30, για τη μεταφορά των χρεωστικών τους υπολοίπων στο λογαριασμό 02.10 και στους οικείους υπολογαριασμούς του.

Μετά τη διενέργεια όλων των προηγούμενων λογιστικών εγγραφών, αν ο λογαριασμός 02.10 είναι εξισωμένος σημαίνει ότι πληρώθηκαν όλα τα έξοδα των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων (όπως τελικά διαμορφώθηκαν με τις τυχόν αυξομειώσεις του προϋπολογισμού εξόδων κατά τη διάρκεια της χρήσεως). Δηλαδή, τα πληρωθέντα έξοδα (ο απολογισμός εξόδων) ισούνται με τον προϋπολογισμό εξόδων, όπως τελικά διαμορφώθηκε με τις τυχόν μεταγενέστερες αναμορφώσεις του (αυξομειώσεις των αρχικών κονδυλίων του).

Εάν, όμως, ο λογαριασμός 02.10 δεν είναι εξισωμένος, που είναι το σύνηθες, το χρεωστικό υπόλοιπο που τελικά καταλείπει απεικονίζει τα ποσά τα οποία, από το σύνολο των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων, δεν πληρώθηκαν. Δηλαδή, απεικονίζει τη διαφορά μεταξύ συνόλου πιστώσεων προϋπολογισμού εξόδων (αρχικών και μεταγενέστερων αυξομειώσεών τους) και πληρωθέντων εξόδων (απολογισμού εξόδων). Το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 06.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων”, στον οποίο προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα (πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού).

Λογαριασμός 02.20: «Μεταβιβασθείσες πιστώσεις»

Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10. Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε υπολογαριασμούς μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος.

Ο λογαριασμός 02.20 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού χρεώνονται με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για κάθε μεταβίβαση πιστώσεως, σύμφωνα με όσα ορίζονται παραπάνω.

Ο λογαριασμός 02.20 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού πιστώνονται με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.21 "Αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για κάθε ανάληψη υποχρέωσης από το όργανο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί η πίστωση. Η προαναφερόμενη λογιστική εγγραφή διενεργείται με βάση σχετικά δικαιολογητικά ή στοιχεία, που αποστέλλει στη Διοίκηση της Κεντρικής Μονάδας Υγείας ο δευτερεύων διατάκτης ή το αρμόδιο όργανο της περιφερειακής Μονάδος Υγείας.

Τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 02.20 απεικονίζουν τα ποσά από τις μεταβιβασθείσες πιστώσεις που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 02.20 και των υπολογαριασμών του μεταφέρεται, με πίστωσή τους, στη χρέωση του λογ/σμού 02.21 "αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)" και των υπολογαριασμών του.

Εάν οι δευτερεύοντες διατάκτες είναι περισσότεροι του ενός η Κεντρική Μονάδα Υγείας επιθυμεί την παρακολούθηση των μεταβιβαζόμενων στον καθένα πιστώσεων, δύναται να δημιουργήσει και να τηρήσει, παράλληλα με το λογαριασμό 02.20, και το ακόλουθο ζεύγος λογαριασμών:

02.91 Δευτερεύοντες διατάκτες

(αναπτύσσεται κατά διατάκτη)

02.92 Μεταβιβασθείσες πιστώσεις σε δευτερεύοντες διατάκτες

(αναπτύσσεται σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες, όπως π.χ. κατά επιτροπικό ένταλμα)

Οι λογαριασμοί 02.91 και 02.92 λειτουργούν μόνο μεταξύ τους, ως εξής:

α) Κατά τη μεταβίβαση των πιστώσεων χρεώνεται ο λογ/σμός 02.91 και οι υπολογαριασμοί του, με πίστωση του λογ/σμού 02.92 και των υπολογαριασμών του.

β) Κατά τη δέσμευση πιστώσεως χρεώνεται ο λογ/σμός 02.92 και οι υπολογαριασμοί του, με πίστωση του λογ/σμού 02.91 και των υπολογαριασμών του.

Λογαριασμός 02.21: «Αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)»

Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού 02.21 συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 02.21 σε υπολογαριασμούς μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος. Η σε πέμπτο βαθμό ανάπτυξη μπορεί να γίνει σύμφωνα με όσα ορίζονται παραπάνω στο παρόν υποκεφάλαιο.

Ο λογαριασμός 02.21 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού χρεώνονται με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση: (α) του λογαριασμού 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για κάθε ανάληψη υποχρεώσεως (δέσμευση πιστώσεως), τηρουμένων των προβλεπόμενων από το νόμο διαδικασιών. (β) του λογαριασμού 02.20 "μεταβιβασθείσες πιστώσεις" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του για κάθε ανάληψη υποχρεώσεως από το όργανο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί η πίστωση.

Ο λογαριασμός 02.21 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού πιστώνονται με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.30 "ενταλματοποιηθείσες δαπάνες" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τις δαπάνες που έχουν εκδοθεί τα εντάλ-

ματα πληρωμής, αλλά δεν έχουν ακόμη εξοφληθεί γιατί βρίσκονται στο στάδιο της θεωρήσεως τους. Διευκρινίζεται ότι η προαναφερόμενη ενημέρωση των λογαριασμών σε ότι αφορά “μεταβιβασθείσες πιστώσεις” πρέπει να γίνεται με αποστολή δικαιολογητικών ή στοιχείων στη Διοίκηση από το όργανο στο οποίο έχουν μεταβιβασθεί οι πιστώσεις. Η σε πέμπτο βαθμό ανάλυση επιτρέπει την ευχερή παρακολούθηση των πράξεων του οργάνου προς το οποίο έχουν μεταβιβασθεί πιστώσεις.

Ο λογαριασμός 02.21 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του πιστώνονται, με χρέωση του λογ/σμού 02.29 “προπληρωμές” και των οικείων υπολογαριασμών του, για κάθε εκδιδόμενο ένταλμα προπληρωμής.

Τα εκάστοτε χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 02.21 απεικονίζουν τις αναληφθείσες από τη Μονάδα Υγείας υποχρεώσεις πραγματοποιήσεως των αντιστοίχων δαπανών, οι οποίες δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως διενεργείται εγγραφή πιστώσεως του λογαριασμού 02.21 και των υπολογαριασμών αυτού, που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων”, για τη μεταφορά σ’ αυτόν και στους υπολογαριασμούς του τα μη ενταλματοποιηθέντα ποσά από τις δεσμευθείσες πιστώσεις.

Η ανάληψη υποχρεώσεως για πραγματοποίηση δαπάνης μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τη δαπάνη που θα ενταλματοποιηθεί λόγω π.χ. ακυρώσεως παραγγελίας. Το επιπλέον ποσό της δεσμευθείσας πιστώσεως πρέπει να ακυρωθεί. Η ακύρωση πραγματοποιείται με αντίθετη λογιστική εγγραφή από αυτή που έγινε κατά την ανάληψη της υποχρεώσεως.

Λογαριασμός 02.29: «Προπληρωμές»

Οι προπληρωμές πραγματοποιούνται μόνο στις περιπτώσεις και κάτω από τις προϋπόθεσης που ορίζει η ισχύουσα νομοθεσία. Η έκδοση χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής γίνεται επ’ ονό-

ματι υπολόγου (μόνιμου υπαλλήλου Μονάδας Υγείας ή όπως ορίζει ο νόμος).

Η σε τρίτο και επόμενο βαθμό ανάπτυξη του λογαριασμού 02.29 συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10. Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε υπολογαριασμούς (4^{ος} βαθμός) μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος. Η σε πέμπτο βαθμό ανάλυση αυτού πρέπει να αφορά τον υπόλογο, ανεξάρτητα, αν η αιτιολογημένη απόφαση εκδόσεως χρηματικού εντάλματος προπληρωμής είναι του κύριου ή δευτερεύοντος διατάκτη.

Ο λογαριασμός 02.29 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του χρεώνονται, με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.21 "αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, με τα εκδιδόμενα εντάλματα προπληρωμής (επ' ονόματι υπολόγου επί αποδόσει λογαριασμού).

Ο λογαριασμός 02.29 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του πιστώνονται, με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 02.31 "απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του με τις γενόμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως αποδόσεις λογαριασμού από υπολόγους.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 02.29 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα ποσά των ενταλμάτων προπληρωμής, για τα οποία δεν έχει ακόμη γίνει απόδοση λογαριασμού από τους υπολόγους.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.29 και των υπολογαριασμών του, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 02.31 "απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του.

Η παρακολούθηση της αποδόσεως λογαριασμού από κάθε υπόλογο διαχειριστή γίνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 35 «Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών». Δύναται όμως να γίνεται παράλληλη παρακολούθηση και στους λογαρια-

σμούς του Δημοσίου Λογιστικού, με τη δημιουργία του ακόλουθου ζεύγους λογαριασμών:

02.95 Υπόλογοι εντάλματων πληρωμής προς απόδοση
(αναπτύσσεται κατά υπόλογο)

02.96 Εντάλματα πληρωμής προς απόδοση
(αναπτύσσεται κατά ένταλμα πληρωμής)

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν μόνο μεταξύ τους, ως εξής:

α) Κατά την έκδοση του εντάλματος προπληρωμής χρεώνεται ο λογ/σμός 02.95 και οι υπολογαριασμοί του με πίστωση του λογ/σμού 02.96 και των υπολογαριασμών του.

β) Κατά την απόδοση λογαριασμού από τον υπόλογο ή επιστροφή, απ αυτόν, περισσεύματος χρεώνεται ο λογ/σμός 02.96 και οι υπολογαριασμοί του με πίστωση του λογ/σμού 02.95 και των υπολογαριασμών του.

Λογαριασμός 02.30: «Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες»

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 02.30 σε τρίτο και επόμενο βαθμό μπορεί να είναι αντίστοιχη του λογαριασμού 02.21. Επισημαίνεται ότι ο πέμπτος βαθμός ανάλυσης δύναται να προσδιορίζει το διατάκτη της δαπάνης.

Ο λογαριασμός 02.30 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού χρεώνονται με πίστωση του λογαριασμού 02.21 “αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεως)” και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για τις δαπάνες που αναγνωρίστηκαν και εκδόθηκαν τα σχετικά εντάλματα πληρωμής, τα οποία βρίσκονται στο στάδιο της θεωρήσεώς τους από το προληπτικό έλεγχο.

Ο λογαριασμός 02.30 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού πιστώνονται με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.31 “Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)” και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής από τον ταμία.

Τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 02.30 “ενταλματοποιηθείσες δαπάνες” απεικονίζουν τις δαπάνες, για τις

οποίες έχουν εκδοθεί τα οικεία εντάλματα πληρωμής, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί από τον ταμία.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.30 και των υπολογαριασμών αυτού, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 02.10 "Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων" των αντίστοιχων υπολογαριασμών του.

Ο λογ/σμός 02.30 δύναται να μην τηρείται λογιστικά, αλλά η παρακολούθηση της εκδόσεως των ενταλμάτων πληρωμής και η τυχόν ακύρωση μέχρι την πληρωμή τους να γίνεται στο υποσύστημα του Δημοσίου Λογιστικού του Η/Υ, χωρίς διενέργεια λογιστικής εγγραφής. Δηλαδή, με την έκδοση του εντάλματος πληρωμής (το οποίο δύναται να εκδίδεται μηχανογραφικά) θα ενημερώνεται με τα στοιχεία του το υποσύστημα του Η/Υ και λογιστική εγγραφή θα διενεργείται μόνο με την πληρωμή του. Με το χειρισμό αυτό οι σχετικές πληροφορίες αντλούνται από τον Η/Υ και αποφεύγεται ένας σημαντικός όγκος λογιστικών χρεωπιστώσεων.

Στις περιπτώσεις που δεν θα τηρείται ο λογ/σμός 02.30, τότε με τις πληρωμές (εξοφλήσεις) των ενταλμάτων θα χρεώνεται απευθείας ο λογ/σμός 02.31 "Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)" με πίστωση του λογ/σμού 02.21 "αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)".

Λογαριασμός 02.31: «Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)»

Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε τρίτο και τέταρτο βαθμό συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.21. Επισημαίνεται ότι ο πέμπτος βαθμός ανάλυσης δύναται να προσδιορίζει το διάτακτη της δαπάνης.

Ο λογαριασμός 02.31 και οι υπολογαριασμοί αυτού χρεώνονται με πίστωση: (α) του λογαριασμού 02.30 "Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής. (β) του λογαριασμού 02.29 "προπληρωμές" κατά την απόδοση λογαριασμού από τον υπόλογο, καθώς και κατά το κλείσιμο της χρήσεως, για τη μεταφορά του

χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού 02.29 στη χρέωση του λογ/σμού 02.31 και των οικείων υπολογαριασμών του.

Τα εκάστοτε χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.31 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα πληρωμένα έξοδα.

Τα υπόλοιπα αυτά όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των σχετικών τακτοποιητικών εγγραφών, αποτελούν τον Απολογισμό εξόδων της χρήσεως.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως ο λογ/σμός 02.31 εξισώνεται με τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής κλεισίματος.

16.2 Απολογισμός εξόδων

Τα πραγματοποιηθέντα έξοδα, όπως απεικονίζονται στο τέλος της χρήσεως στο λογαριασμό 02.31, αποτελούν και τον απολογισμό εξόδων του Μονάδας Υγείας.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες σήμερα διατάξεις (άρθρο 30 παρ. 2 Ν.Δ. 496/1974, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12, Ν. 369/1976), «Ο απολογισμός εσόδων και εξόδων εκάστου έτους απεικονίζει τα αποτελέσματα της εκτελέσεως του προϋπολογισμού του αντίστοιχου έτους, ειδικότερα δε εμφανίζει, κατά στήλες και κατά την τάξη στον προϋπολογισμό: (α) τα αρχικώς προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα, (β) τις γενόμενες μεταγενεστέρως συμπληρώσεις και τροποποιήσεις αυτών, (γ) τα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα, (δ) τα επί πλέον ή επί έλαττον πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα και (ε) το πλεόνασμα ή έλλειμμα».

Υπόδειγμα του πίνακα Απολογισμού εξόδων και εσόδων, καταρτισμένο με βάση την ανωτέρω διάταξη, παρατίθενται πιο κάτω στο υποκεφάλαιο 19.3 (σελ. 147).

Λογαριασμός 06.00: «Προϋπολογισμός εσόδων»

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 06.00 σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς γίνεται με βάση την ανάλυση των εσόδων στον προϋπολογισμό της Μονάδας Υγείας. Η κωδικαρίθμηση του προϋπολογισμού ακολουθείται σε 3^ο ή και επόμενο βαθμό ανάπτυξης

του λογαριασμού, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στο υποκεφάλαιο 16.1.

Για τη λειτουργία του λογαριασμού 06.00 εφαρμόζονται τα όσα καθορίζονται προηγουμένως για τη λειτουργία του λογ/σμού 02.00 “προϋπολογισμός εξόδων”, με τον οποίο συλλειτουργεί ο λογ/σμός 06.00.

Λογαριασμός 06.10: «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 06.10 σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς είναι ταυτόσημη με αυτήν του λογαριασμού 06.00 “Προϋπολογισμός εσόδων”.

Τα όσα καθορίζονται προηγουμένως για το λογαριασμό 02.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων”, εφαρμόζονται και για το λογαριασμό 06.10, με τη επιπρόσθετη διευκρίνιση ότι, για τις τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εσόδων, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων των κονδυλίων εσόδων, διενεργούνται λογιστικές εγγραφές πιστώσεως ή χρεώσεως, αντίστοιχα, του λογαριασμού 06.10 και των αρμόδιων υπολογαριασμών του, είτε με χρέωση του λογ/σμού 06.10.98 “έλλειμμα προϋπολογισμού” ή, ανάλογα του λογ/σμού 06.10.99 “πλεόνασμα προϋπολογισμού”, είτε (για τις μειώσεις εσόδων) με πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 ή, ανάλογα, του λογ/σμού 06.10.99.

Ο λογαριασμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού χρεώνονται με τα “βεβαιούμενα” έσοδα, με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.21 “βεβαιωθέντα έσοδα” και των αρμοδίων υπολογαριασμών αυτού.

Στις περιπτώσεις εισπράξεως εσόδων χωρίς προηγούμενη βεβαίωση τους και συνεπώς χωρίς μεσολάβηση του λογαριασμού 06.21 “βεβαιωθέντα έσοδα” χρεώνεται, με τα εισπραττόμενα ποσά εσόδων, ο λογ/σμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του και πιστώνεται ο λογαριασμός 06.31 “Απολογισμός εσόδων” και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του.

Ο λογαριασμός 06.10 και οι υπολογαριασμοί αυτού απεικονίζουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά του προϋπολογισμού

εσόδων που δεν έχουν βεβαιωθεί ή και δεν έχουν εισπραχθεί, αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του, για τη μεταφορά σ' αυτούς του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, οι οποίοι χρεώνονται.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως χρεώνεται ο λογ/σμός 06.10 και ο υπολογαριασμός του 06.10.98 ή, ανάλογα, ο 06.10.98, με πίστωση του λογαριασμού 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων" (και των υπολογαριασμών του που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα), για τη μεταφορά εδώ, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παραγρ. 17.3, του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 02.10, το οποίο απεικονίζει τα αχρησιμοποίητα ποσά από τις εγκεκριμένες πιστώσεις του τελικού προϋπολογισμού εξόδων.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως και μετά τη διενέργεια και των λογιστικών εγγραφών των προηγούμενων περιπτώσεων 6 και 7, το υπόλοιπο που τελικά προκύπτει στο λογ/σμό 06.10, εάν μεν είναι πιστωτικό απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 06.40 "έλλειμμα Απολογισμού", ενώ εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 02.40 "πλεόνασμα Απολογισμού".

Διευκρινίζεται ότι το πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού προκύπτει στο λογ/σμό 06.10 γιατί αυτός, μετά τη διενέργεια των περιλαμβανόμενων προηγ. λογιστικών εγγραφών, αφενός ουσιαστικά έχει χρεωθεί με το σύνολο των εισπραχθέντων εσόδων (με τα ποσά του Απολογισμού εσόδων), αφετέρου ουσιαστικά έχει πιστωθεί με ποσά που ισούνται με το σύνολο των πληρωθέντων εξόδων (με τα ποσά του απολογισμού εξόδων).

Επισημαίνεται ότι η διαφορά, μεταξύ του τελικού υπολοίπου των λογαριασμών 02.31 "Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιημένα έξοδα)" και 06.31 "Απολογισμός εσόδων (πραγματοποιημένα

έσοδα)”, απεικονίζει το πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού της χρήσεως, το οποίο πρέπει απαραίτητως να συμφωνεί απόλυτα με το πιο πάνω τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 και έτσι υπάρχει μία ασφαλής επαλήθευσή του.

Λογαριασμός 06.21: “βεβαιωθέντα έσοδα”

Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 06.00 “προϋπολογισμός εσόδων”. Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε υπολογαριασμούς μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος. Επισημαίνεται ότι η τιμολόγηση των παρεχομένων από τη Μονάδα Υγείας Υγειονομικών Υπηρεσιών ισοδυναμεί με βεβαίωση των εσόδων.

Ο λογαριασμός 06.21 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού πιστώνονται με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 06.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων” και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα κονδύλια των εσόδων που βεβαιώνονται.

Ο λογαριασμός 06.21 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού χρεώνονται με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.31 “Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)” και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα έσοδα που εισπράττονται και για τα οποία είχε προηγηθεί βεβαίωση.

Τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού 06.21 απεικονίζουν τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί, αλλά δεν έχουν εισπραχθεί.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως διενεργείται εγγραφή χρεώσεως του λογαριασμού 06.21 και των υπολογαριασμών αυτού που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων”.

Λογαριασμός 06.31: «Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)»

Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 06.00 "προϋπολογισμός εσόδων".

Ο λογαριασμός 06.31 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού πιστώνονται με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα" και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα έσοδα που εισπράττονται και για τα οποία έχει προηγηθεί βεβαίωση. Αν για την είσπραξη εσόδων δεν έχει προηγηθεί βεβαίωση, αλλά περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό, τότε στη πίστωση του λογαριασμού 06.31 αντιστοιχεί χρέωση του λογαριασμού 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων". Τέλος, ο λογαριασμός 06.31 πιστώνεται με την είσπραξη εσόδων τα οποία δεν έχουν βεβαιωθεί αλλά ούτε περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό των εσόδων. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να χρεωθεί ο λογαριασμός 06.10 και ο κατάλληλος υπολογαριασμός αυτού, ενώ παράλληλα πρέπει να κινηθεί η διαδικασία αναμορφώσεως του προϋπολογισμού και συνεπώς η διενέργεια των καταλλήλων τροποποιητικών του προϋπολογισμού εγγραφών.

Τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού 06.31 απεικονίζουν τα εισπραχθέντα έσοδα. Τα υπόλοιπα αυτά, όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των προηγούμενων λογιστικών εγγραφών, αποτελούν τον Απολογισμό εσόδων της χρήσεως.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως ο λογ/σμός 06.31 εξισώνεται με τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής κλεισίματος που προβλέπεται στη σελ. 145.

16.3 Απολογισμός εσόδων

Τα εισπραχθέντα έσοδα, όπως απεικονίζονται στο λογαριασμό 06.31, αποτελούν και τον απολογισμό εσόδων της Μονάδας Υγείας.

Για τη διαμόρφωση του πίνακα του απολογισμού των εσόδων αρκεί να καταχωρηθούν στον πίνακα αυτό αναλυτικά τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 06.31.

Για την κατάρτιση του πίνακα Απολογισμού εξόδων και εσόδων εφαρμόζονται τα περιλαμβανόμενα στο υποκεφάλαιο 19.3.

16.4 Κλείσιμο των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού στο τέλος της χρήσεως

Μετά τη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών κλεισίματος της χρήσεως και του προσδιορισμού του αποτελέσματος (τελικού πλεονάσματος ή ελλείμματος) απομένουν με υπόλοιπα οι λογαριασμοί 02.00, 02.31, 02.05 ή 06.05, 06.00, 06.31 και 02.40 ή 06.40. Είναι πολλαπλώς χρήσιμο να μην εξισώνονται οι υπολογαριασμοί των 02.00, 02.31, 06.00 και 06.31, αλλά να χρησιμοποιούνται οι περιλαμβανόμενοι στο Σχέδιο Λογαριασμών λογαριασμοί 02.00.99, 02.31.99, 06.00.99 και 06.31.99 με τίτλο “αντίθετος λογαριασμός κλεισίματος χρήσεως”. Με το χειρισμό αυτό, αφενός αποφεύγεται η απασχόληση του Η/Υ για τη διενέργεια πλήθους κινήσεων, αφετέρου τα επιμέρους υπόλοιπα των υπολογαριασμών του προϋπολογισμού καθώς και του Απολογισμού δεν εξισώνονται και έτσι στο μέλλον, με μία απλή πληκτρολόγηση, θα δύναται να λαμβάνονται σχετικές πληροφορίες χωρίς τη χρονοβόρα αναδρομή στα κλασέρ.

Κεφάλαιο 17°:

Ανάπτυξη λογαριασμών Δημόσιου Λογιστικού των Δημόσιων Μονάδων υγείας με βάση το σχέδιο λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας

Το ζεύγος των λογαριασμών 02 (χρεωστικοί λογαριασμοί δημοσίου Λογιστικού) και 06 (πιστωτικοί λογαριασμοί δημοσίου λογιστικού) χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση του προϋπολογισμού και της εκτελέσεως αυτού.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 02.00 “προϋπολογισμός εξόδων”, 02.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων”, 02.20 “μεταβιβασθείσες πιστώσεις”, 02.21 “αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)”, 02.29 “προπληρωμές”, 02.30 “ενταλματοποιηθείσες δαπάνες” και 02.31 “απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)”, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στο Κεφάλαιο 16, συμπίπτει.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 06.00 “προϋπολογισμός εσόδων”, 06.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων”, 06.21 “βεβαιωθέντα έσοδα” και 06.31 “απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)”, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στο προηγούμενο Κεφάλαιο, συμπίπτει.

Κατόπιν των παραπάνω η περαιτέρω ανάπτυξη των χρεωστικών υπολογαριασμών του 02, όπως προαναφέρθηκαν στην περίπτωση 2, θα είναι σύμφωνη με την ανάπτυξη των λογαριασμών των ομάδων 1 - 8, όπως παρατίθενται στο σχέδιο λογαριασμών, προτασσόμενου του κωδικού αριθμού 02.00 ή 02.10 ή 02.20 ή 02.21 ή 02.29 ή 02.30 ή 02.31 του αντίστοιχου κωδικού αριθμού του λογαριασμού στο σχέδιο των λογαριασμών, εφόσον η κωδικοποίηση του σχεδίου των λογαριασμών των ομάδων 1-8 χρησιμοποιείται και για την κωδικαρίθμηση των αντίστοιχων εξόδων (πληρωμών).

1^ο παράδειγμα: 14.00 “Επιπλα”, θα είναι στους λογαριασμούς τάξεως 02.00.14.00 ή 02.10.14.00 ή 02.20.14.00 ή 02.21.14.00 ή 02.29.14.00 ή 02.30.14.00 ή 02.31.14.00.

2^ο παράδειγμα: 14.09.00 “Εποπτικά μέσα διδασκαλίας” θα γίνει στους λογαριασμούς τάξεως 02.00.14.09.00 ή 02.10.14.09.00 ή 02.20.14.09.00 ή 02.21.14.09.00 ή 02.29.14.09.00 ή 02.30.14.09.00 ή 02.31.14.09.00.

3^ο παράδειγμα: 15.13 “Μεταφορικά Μέσα μέσω Π.Δ.Ε.” θα γίνει στους λογαριασμούς τάξεως 02.00.15.13 ή 02.10.15.13 ή 02.20.15.13 ή 02.21.15.13 ή 02.29.15.13 ή 02.30.15.13 ή 02.31.15.13.

4^ο παράδειγμα: 64.01.09 "Λοιπές πληρωμές για μετακίνηση υπαλλήλων", στους λογαριασμούς τάξεως θα γίνει 02.00.64.01.09 ή 02.10.64.01.09 ή 02.20.64.01.09 ή 02.21.64.01.09 ή 02.29.64.01.09 ή 02.30.64.01.09 ή 02.31.64.01.09.

5^ο παράδειγμα: 82.00.06 "Εισφορές Ασφαλιστικών Ταμείων προηγούμενων χρήσεων", στους λογαριασμούς τάξεως θα γίνει 02.00.82.00.06 ή 02.10.82.00.06 ή 02.20.82.00.06 ή 02.21.82.00.06 ή 02.29.82.00.06 ή 02.30.82.00.06 ή 02.31.82.00.06.

Με βάση τα αναφερόμενα παραπάνω η περαιτέρω ανάπτυξη των πιστωτικών υπολογαριασμών του 06, όπως προαναφέρθηκε, θα είναι σύμφωνη με την ανάπτυξη των λογαριασμών των ομάδων 1-8, όπως παρατίθεται στο σχέδιο λογαριασμών, προτασόμενου του κωδικού αριθμού 06.00 ή 06.10 ή 06.21 ή 06.31 του αντίστοιχου κωδικού αριθμού του λογαριασμού στο σχέδιο των λογαριασμών, εφόσον η κωδικοποίηση του σχεδίου των λογαριασμών των ομάδων 1-8 χρησιμοποιείται και για την κωδικοποίηση των αντίστοιχων εσόδων (εισπράξεων).

1^ο παράδειγμα: 18.13.00 "Δάνεια (μακροπρόθεσμα σε Ν.Π.Δ.Δ.)", στους λογαριασμούς τάξεως μπορεί να γίνει 06.00.18.13.00 ή 06.10.18.13.00 ή 06.21.18.13.00 ή 06.31.18.13.00.

2^ο παράδειγμα: 43.00.00 "επιχορηγήσεις για απαλλοτριώσεις και αγορές εδαφών", στους λογαριασμούς τάξεως θα γίνει: 06.00.43.00.00 ή 06.10.43.00.00 ή 06.21.43.00.00 ή 06.31.43.00.00.

3^ο παράδειγμα: 55.00.00 "(Ασφαλ. Οργανισμοί) ΙΚΑ", στους λογαριασμούς τάξεως θα γίνει 06.00.55.00.00 ή 06.10.55.00.00 ή 06.21.55.00.00 ή 06.31.55.00.00.

4^ο παράδειγμα: 70.92.25 "Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών", στους λογαριασμούς τάξεως θα γίνει 06.00.70.92.25 ή 06.10.70.92.25 ή 06.21.70.92.25 ή 06.31.70.92.25.

5^ο παράδειγμα: 74.00.01 "Επιχορηγήσεις για δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού", στους λογαριασμούς τάξεως θα γίνει

06.00.74.00.01 ή 06.10.74.00.01 ή 06.21.74.00.01 ή 06.31.74.00.01.

Σε περίπτωση που η κωδικαρίθμηση των λογαριασμών του Σχεδίου δεν χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση της εκτέλεσής του προϋπολογισμού εξόδων και εσόδων της Μονάδας Υγείας, τότε στους λογαριασμούς τάξεως οι κωδικοί αριθμοί 02.00, 02.10, 02.20, 02.21, 02.29, 02.30 και 02.31 όπως και οι κωδικοί 06.00, 06.10, 06.21 και 06.31 θα ακολουθούνται από τον αντίστοιχο τετραψήφιο κωδικό αριθμό του εξόδου ή του εσόδου, με τον οποίο απεικονίζεται στον προϋπολογισμό της Μονάδας Υγείας.

Για το λόγο αυτό παρατίθεται σε ιδιαίτερο προσάρτημα το Σχέδιο των Λογαριασμών, με την μορφή εξόδων (πληρωμών) και εσόδων (εισπράξεων), για να υπάρχει και πλήρης συσχέτιση των κωδικών αριθμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου με τους αντίστοιχους κωδικούς αριθμούς του προϋπολογισμού αυτών.

Κεφάλαιο 18^ο:

Βασικές λειτουργίες των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού

Στα επόμενα παρατίθενται διαγράμματα λειτουργίας των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού, τα οποία βοηθούν στην άνετη και πλήρη κατανόηση του όλου μηχανισμού της λειτουργίας των λογαριασμών του παρόντος κεφαλαίου, με τους οποίους καθιερώνεται η απόλυτα αξιόπιστη διπλογραφική λογιστική μέθοδος για την παρακολούθηση της διαχείρισης των εσόδων και εξόδων κάθε Μονάδας Υγείας, δηλαδή της εκτέλεσής του προϋπολογισμού του, προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος (πλεονάσματος ή ελλείμματος) και καταρτίσεως του απολογισμού.

02.00 «Προϋπολογισμός εξόδων»

(ο 02.00 αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται (με πίστωση του 06.00 "προϋπολογισμός εσόδων" και των υπολογαριασμών του) με τα έξοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως ευθύς μετά την έγκρισή του από το αρμόδιο όργανο.

Διευκρίνιση: Με την εγγραφή αυτή καταχωρείται στους οικείους λογ/σμούς και το έλλειμμα ή πλεόνασμα (δηλαδή, όταν ο προϋπολογισμός περιλαμβάνει έλλειμμα πιστώνεται με αυτό ο λογ/σμός 06.05, ενώ όταν περιλαμβάνει πλεόνασμα χρεώνεται με αυτό ο 02.05)

Ο λογ/σμός 02.00 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν τον αρχικό προϋπολογισμό εξόδων.

02.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων»

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00, δηλ. όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται ο λογ/σμός 02.10 (και οι υπολογαριασμοί του) : α) με τα έξοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως ευθύς μετά την έγκρισή του από το αρμόδιο όργανο (με πίστωση του 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων").

β) με αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του, με πίστωση είτε του 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" είτε, ανάλογα, του 06.10.99 "πλεόνασμα προϋπολογισμού".

γ) στο τέλος της χρήσεως για τη μεταφορά εδώ (στον 02.10 και στους

Πιστώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση, με χρέωση των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού που εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα

Πιστώνεται 02.10 (και οι υπολογαριασμοί του) με χρέωση:

του 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων", με τις μειώσεις των κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στην πίστωση ή του 06.10.98 ή του 06.10.99)

του 02.20 "μεταβιβασθείσες, πιστώσεις", με τις μεταβιβαζόμενες πιστώσεις σε δευτερεύοντες διατάκτες.

του 02.21 "δεσμευθείσες

υπολογαριασμούς του) των χρεωστικών υπολοίπων των λογ/σμών 02.20 "μεταβιβασθείσες πιστώσεις", 02.21 "δεσμεύσεις πιστώσεων" και 02.30 "ενταλματοποιηθείσες δαπάνες". Μετά από την εγγραφή αυτή, το προκύπτον χρεωστικό υπόλοιπο μεταφέρεται (με πίστωση του παρόντος) στη χρέωση του λογ/σμού **06.10** "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων".

πιστώσεις" με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες.

του 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων", για τη μεταφορά σ' αυτόν στο τέλος της χρήσεως, του χρεωστικού υπολοίπου του παρόντος.

Διευκρίνιση: Επειδή στο λογ/σμό 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων" προσδιορίζεται το οριστικό (πραγματοποιημένο) έλλειμμα ή πλεόνασμα του προϋπολογισμού (δηλ. του Απολογισμού της χρήσεως), κατά την πιο πάνω (υπό α') εγγραφή ανοίγματος των λογ/σμών 02.10 και 06.10 το προϋπολογιζόμενο έλλειμμα καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού", ενώ το προϋπολογιζόμενο πλεόνασμα καταχωρείται στη χρέωση του 06.10.99.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο, του λογ/σμού 02.10. και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα υπόλοιπα των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων που δεν έχουν διατεθεί ή δεσμευθεί.

02.20 «Μεταβιβασθείσες πιστώσεις»

(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται με | Πιστώνεται με χρέωση:

πίστωση του 02.10. με τις μεταβιβαζόμενες πιστώσεις σε δευτερεύοντες διατάκτες.

- ♦ του 02.21 "δεσμεύσεις πιστώσεων", με τις αναλαμβανόμενες από δευτερεύοντες διατάκτες υποχρεώσεις για δαπάνες.
- ♦ του 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων" για τη μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, του χρεωστικού υπολοίπου του 02.20 (που απεικονίζει το αχρησιμοποίητο τμήμα από

τις μεταβιβασθείσες πιστώσεις).

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του 02.20 απεικονίζει ποια ποσά από τις μεταβιβασθείσες πιστώσεις δεν έχουν δεσμευθεί.

02.21 «Αναληφθείσες υποχρεώσεις για δαπάνες (δεσμεύσεις πιστώσεων)»

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00)

Χρεώνεται με πίστωση :

- ♦ 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες (δεσμεύσεις πιστώσεων)
- ♦ 02.20 "μεταβιβασθείσες πιστώσεις", με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες από δευτερεύοντες διατάκτες (δεσμεύσεις πιστώσεων από δευτερεύοντες διατάκτες).

Πιστώνεται με χρέωση :

- ♦ 02.30 "Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες", για δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν στο στάδιο της θεωρήσεώς τους
- ♦ 02.29 "προπληρωμές", με τα εκδοθέντα εντάλματα προπληρωμής
- ♦ 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", για τη μεταφορά, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, στον 02.10 του χρεωστικού υπολοίπου του παρόντος (02.21) που απεικονίζει τα μη ενταλματοποιηθέντα ποσά από τις αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμευθείσες πιστώσεις)

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις πραγματοποιήσεως δαπανών που δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί.

02.29 «Προπληρωμές»

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00)

Χρεώνεται με πίστωση :

του λογ/σμού 02.21 "αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)", με τα εκδι-

Πιστώνεται με χρέωση :

- ♦ 02.31 "πραγματοποιηθέντα έξοδα", με τις γενόμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως αποδόσεις λογαριασμού από υπολόγους

<p>δόμενα εντάλματα προπληρωμής (σε υπό-λογο επί αποδόσει λογ/σμού)</p>	<p>♦ <u>02.31</u> για τη μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, των χρεωστικών υπολοίπων του 02.29 και των υπολογαριασμών του, που απεικονίζουν ποσά για τα οποία δεν έχει γίνει απόδοση λογ/σμού.</p>
---	--

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά εξόδων για τα οποία έχουν εκδοθεί εντάλματα προπληρωμής και δεν έχει γίνει ακόμη απόδοση λογαριασμού από τους υπολόγους.

02.30 «Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες»

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00)

<p><u>Χρεώνεται με πίστωση:</u> του <u>02.21</u> "αναληφθείσες υποχρεώσεις για δαπάνες" (= έκδοση του εντάλματος μέχρι τη θεώρησή του)</p>	<p><u>Πιστώνεται με χρέωση:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ♦ του <u>02.31</u> "πραγματοποιηθέντα έξοδα", με τα εξοφλούμενα από τον ταμία εντάλματα. ♦ του <u>02.10</u> "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", για τη μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, του χρεωστικού υπολοίπου του 02.30 (και των υπολογαριασμών του) που απεικονίζει ενταλματοποιηθείσες δαπάνες που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν (δεν πληρώθηκαν).
--	---

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει τα εκδοθέντα, αλλά μη εξοφληθέντα εντάλματα .

02.31 «Πραγματοποιηθέντα έξοδα (απολογισμός εξόδων)»

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων")

Χρεώνεται με πίστωση:

<p>♦ του <u>02.30</u> "ενταλματοποιηθείσες δαπάνες" (και των υπολογαριασμών του) για τα εξοφλούμενα εντάλματα.</p>	<p>Στο τέλος της χρήσεως ο παρών</p>
--	--------------------------------------

- ♦ του 02.29 "προπληρωμές", για τη μεταφορά στον 02.31 (και τους υπολογαριασμούς του) των ποσών για τα οποία δεν έχει γίνει απόδοση λογ/σμού από τον υπόλογο (τα οποία συμφωνούν με το υπόλοιπο του ζεύγους λογ/σμών 02.95 και 02.96)

λογ/σμός και οι υπολογαριασμοί του αποτελούν τον Απολογισμό Εξόδων

Το εκάστοτε υπόλοιπο απεικονίζει τα πληρωμένα έξοδα.

06.00 «Προϋπολογισμός εσόδων»

(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση, με πίστωση των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Πιστώνεται ο 06.00 (και οι υπολογαριασμοί του) με τα έσοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως ευθύς μετά την έγκρισή του από το αρμόδιο όργανο, με χρέωση του λογ/σμού 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων" και των υπολογαριασμών του

Ο λογ/σμός 06.00 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν τον αρχικό προϋπολογισμό εσόδων.

Διευκρίνιση: ευθύς μετά την έγκριση του αρχικού προϋπολογισμού της χρήσεως, από το αρμόδιο όργανο, διενεργείται λογιστική εγγραφή λογιστικοποίησεως των δεδομένων του, με την οποία:

- ♦ στη χρέωση του λογ/σμού 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων" και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έξοδα του προϋπολογισμού,
- ♦ στην πίστωση του λογ/σμού 06.00 "προϋπολογισμός εσόδων" και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έσοδα του προϋπολογισμού,
- ♦ η διαφορά μεταξύ εσόδων - εξόδων, εάν μεν είναι θετική καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 02.05 "πλεόνασμα προϋπολογισμού", ενώ εάν είναι αρνητική καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 06.05 "έλλειμμα προϋπολογισμού".

Υπογραμμίζεται ότι, οι αυξομειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του δεν καταχωρούνται στους πιο πάνω λογαριασμούς (02.00, 06.00, 02.05, 06.05). Αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10, με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού (για τις αυξομειώσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων βλ. το διάγραμμα του λογαριασμού 02.10). Ειδικά για τις τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εσόδων διευκρινίζεται ότι, γι' αυτές διενεργούνται λογιστικές εγγραφές πιστώσεως ή χρέωσης, αντίστοιχα, του λογ/σμού 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων" και των αρμόδιων υπολογαριασμών του, είτε με χρέωση του λογ/σμού 06.10.98 ή, ανάλογα του 06.10.99, είτε, αντίστοιχα (για τις μειώσεις εσόδων), με πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" ή, ανάλογα, του 06.10.99 "πλεόνασμα προϋπολογισμού".

06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»

(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός εσόδων)

Χρεώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) με πίστωση των εξής δευτεροβάθμιων (και των υπολογαριασμών τους):

- ♦ του 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", με μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στη χρέωση ή του 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" ή, ανάλογα, του 06.10.99 "πλεόνασμα προϋπολογισμού").
- ♦ του 06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα",

Πιστώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του):

- α) με τα έσοδα του εγκεκριμένου προϋπολογισμού της χρήσεως καθώς και με το έλλειμμα του (που καταχωρείται στην πίστωση του 06.10.98), με ταυτόχρονη χρέωση του 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων" και των υπολογαριασμών του
- β) με αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του (που καταχω-

- με τα βεβαιούμενα ποσά εσόδων
- ♦ του 06.31 “Απολογισμός εσόδων”, με τα εισπραττόμενα έσοδα, όταν δεν προηγείται βεβαίωσης τους και συνεπώς δεν μεσολαβεί ο 06.21
 - ♦ του 02.10 “εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων”, για τη μεταφορά εδώ, στο τέλος της χρήσεως, του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 02.10, το οποίο αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ συνόλου πιστώσεων προϋπολογισμού εξόδων (αρχικών και μεταγενέστερων) και πληρωθέντων εξόδων (απολογισμού εξόδων) και έτσι, στην πίστωση του 06.10, ουσιαστικά απομένουν ποσά ίσα με τα πληρωθέντα έξοδα (τον απολογισμό εξόδων)
 - ♦ του 06.40 “έλλειμμα απολογισμού” για τη μεταφορά στην πίστωση του 06.40 του πραγματοποιηθέντος ελλείμματος.

ρούνται στην πίστωση είτε του 06.10.98 “έλλειμμα προϋπολογισμού” είτε του 06.10.99 “πλεόνασμα του προϋπολογισμού”, ανάλογα), με χρέωση του 02.10 και των οικείων υπολογαριασμών του

γ) κατά το κλείσιμο της χρήσεως πιστώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) με χρέωση του 06.21 «βεβαιωθέντα έσοδα» (και των υπολογαριασμών του) για τη μεταφορά εδώ του πιστωτικού υπολοίπου του 06.21

δ) για τη μεταφορά στη χρέωση του 02.40 “πλεόνασμα απολογισμού”, του πραγματοποιηθέντος πλεονάσματος.

Διευκρινίσεις :

α) Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά του προϋπολογισμού εσόδων τα οποία δεν έχουν βεβαιωθεί ή και δεν έχουν εισπραχθεί (αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου).

β) Το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 στο τέλος της χρήσεως, εάν μεν είναι πιστωτικό απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του 06.40, ενώ εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 02.40.

06.21 «Βεβαιωθέντα έσοδα»

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 06.00)

Χρεώνεται με πίστωση:

- ♦ του 06.31 "εισπραχθέντα έσοδα", με τα έσοδα που εισπράττονται, για τα οποία είχε προηγηθεί βεβαίωσή τους
- ♦ -του 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων", για τη μεταφορά σε αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, του πιστωτικού υπολοίπου του παρόντος (06.21) και των υπολογαριασμών του.

Πιστώνεται με χρέωση του 06.10 «εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων», για τα ποσά εσόδων που βεβαιώνονται.

Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.21 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί, αλλά δεν έχουν εισπραχθεί.

06.31 «Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)»

(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός εσόδων)

Χρεώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση, με πίστωση των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Πιστώνεται ο 06.31 (και οι υπολογαριασμοί του) με χρέωση των εξής δευτεροβάθμιων (και των υπολογαριασμών τους):

- ♦ του 06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα", με τα εισπραττόμενα έσοδα, για τα οποία έχει προηγηθεί βεβαίωσή τους.
- ♦ του 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων", με τα εισπραττόμενα έσοδα, για τα οποία δεν έχει προηγηθεί βε-

βαίωσή τους.

Διευκρινίσεις :

α) Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.31 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα εισπραχθέντα έσοδα.

β) Στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των τακτοποιητικών εγγραφών, ο λογ/σμός 06.31 και οι υπολογαριασμοί του αποτελούν τον Απολογισμό εσόδων.

Κεφάλαιο 19°

Υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων Δημόσιου Λογιστικού

19.1 Κατάσταση Προϋπολογισμού Εσόδων - Εξόδων

Η κατάσταση αυτή προκύπτει από τα υπόλοιπα των τηρουμένων υπολογαριασμών του 02.00 ως προς τα έξοδα και του 06.00 ως προς τα έσοδα.

Η κατάσταση αυτή μπορεί να καταρτιστεί οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσεως και στο τέλος αυτής, πριν από το κλείσιμο των λογαριασμών.

Υπόδειγμα της καταστάσεως παρέχεται αμέσως κατωτέρω.

19.2 Αναλυτικά ισοζύγια καθολικού Εξόδων / Εσόδων

Τα ισοζύγια καταρτίζονται σε τέσσερις (4) στήλες [χρέωση / πίστωση / υπόλοιπα χρεωστικά / πιστωτικά] ή σε τρεις (3) με χαρακτηρισμό του υπόλοιπου.

Η κατάρτιση των ισοζυγίων μπορεί να γίνει οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσεως (κυρίως στο τέλος κάθε μήνα) και στο τέλος της χρήσεως, πριν από το οριστικό κλείσιμο των λογαριασμών.

Υπόδειγμα αναλυτικού ισοζυγίου παρατίθεται αμέσως κατωτέρω, με τη διευκρίνιση ότι το υπόδειγμα αφορά σε πίνακα που συνδυάζει περισσότερα ισοζύγια αναλυτικού καθολικού, με βάση την κωδικαρίθμηση των εξόδων (ή εσόδων) σε τρίτο ή και σε επόμενο βαθμό.

19.3 Κατάσταση Απολογισμού Εξόδων - Εσόδων

Η κατάσταση αυτή προκύπτει από τα υπόλοιπα των τηρουμένων υπολογαριασμών του 02.31 ως προς τα έξοδα, του 06.31 ως προς τα έσοδα και από το λογαριασμό 02.40 ή 06.40 ως προς το πλεόνασμα ή έλλειμμα, αντίστοιχα.

Η κατάσταση αυτή καταρτίζεται κατά το τέλος της χρήσεως, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και αφού έχουν ολοκληρωθεί όλες οι τακτοποιητικές εγγραφές.

Υπόδειγμα της καταστάσεως παρέχεται αμέσως κατωτέρω.

Κατάσταση Προϋπολογισμού Εξόδων - Εσόδων

Προϋπολογισμός Εξόδων				Προϋπολογισμός Εσόδων			
Κωδικοί Αριθμοί		Είδος Εξόδων		Κωδικοί Αριθμοί		Είδος Εσόδων	
0200	XX XX	XXXX XXXX		0600	XX XX	XXXX XXXX	
02.05		Σύνολο Πλεόνασμα προϋπολογισμού		60.05		Σύνολο Έλλειμμα προϋπολογισμού	
Γενικό Σύνολο				Γενικό Σύνολο			

Αναλυτικό Ισοζύγιο Καθολικού Εξόδων

Κωδικοί Αριθμοί	02.10 προϋπολ/ντα Έξοδα			02.20 μεταβιβαsth. πιστώσεις			02.21 αναληφθείσες υποχρεώσεις			02.29 προπληρωμές			02.30 ενταλματοπ. δαπάνες			02.31 πραγματοπ. έξοδα			ΣΥΝΟΛΑ					
	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.	Χρεωσ.	Πιστ.	υπολ.			
XXXX XXX I XX II - - - -																								
ΣΥΝΟΛΟ																								

Υπόδειγμα πίνακα Απολογισμού Εξόδων / Εσόδων Δημόσιας Μονάδας Υγείας

Χρήση

ωδικοί ριθμοί (*)	Ε Ξ Ο Δ Α					Κωδικοί αριθμοί (*)	Ε Σ Ο Δ Α				
	Περιγραφή εξόδων	Αρχικός προϋπο- λογισμός εξόδων Λογισμός 02.00	Τροποποιήσεις ή συμπληρώσεις Λογισμός 02.10	Απολογισμός εξόδων Λογ. 02.31	Δια- φορά + ή -		Περιγραφή εξόδων	Αρχικός προϋπο- λογισμός εξόδων Λογισμός 06.00	Τροποποιήσεις ή συμπληρώσεις Λογισμός 06.10	Απολογισμός εξόδων Λογ. 06.31	Δια- φορά + ή -
.....										
5 0	Πλεόνασμα προϋπολογισμού Πλεόνασμα απολογισμού	XXX		XXX		06.05 06.40	έλλειμμα προϋπολογισμού έλλειμμα απολογισμού	XXX		XXX	
	Γενικό Σύνολο						Γενικό Σύνολο				

* = τίθενται οι κωδικοί αριθμοί τρίτον και επόμενων βαθμών

ΕΝΟΤΗΤΑ Δ΄

ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στις προηγούμενες Ενότητες καταδείχθηκαν οι σαρωτικές αλλαγές που θα επιφέρει στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας η εισαγωγή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου. Ωστόσο, η πραγματική επανάσταση θα συντελεσθεί στα λογιστήρια, όπου τα στελέχη των οποίων θα κληθούν να φέρουν εις πέρας την δύσκολη αποστολή να αφομοιώσουν και να λειτουργήσουν τη νέα μορφή λογιστικής οργάνωσης.

Οπότε, ένα κρίσιμο σημείο που χρήζει ανάλυσης είναι η καταγραφή της υφιστάμενης οργάνωσης των Λογιστηρίων των Κρατικών Νοσοκομείων κυρίως (αφού αυτά θα κληθούν να εφαρμόσουν πρώτα και στο μέγιστο βαθμό το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο), του επιπέδου των στελεχών τους, της αποτελεσματικότητάς τους καθώς και του βαθμού αποδοχής τους από τη Διοίκηση του Νοσοκομείου.

Για το λόγο αυτό συντάξαμε και αποστείλαμε ένα ερωτηματολόγιο στα περισσότερα Κρατικά Νοσοκομεία και σε ορισμένα Ιδιωτικά.

Κεφάλαιο 19^ο

Μέθοδος σύνταξης ερωτηματολογίου

Όπως προαναφέρθηκε, σκοπός της έρευνας ήταν η αξιολόγηση:

- της υφιστάμενης λογιστικής τυποποίησης
- του επιπέδου γνώσεων των στελεχών του Λογιστηρίου
- της αποδοχής από τη Διοίκηση των αποτελεσμάτων που εξάγονται
- της πορείας της λογιστικής οργάνωσης των Νοσοκομείων.

Το ερωτηματολόγιο ήταν της εξής μορφής:

1. Ποιο λογιστικό σύστημα τηρείτε;

- Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημόσιων Μονάδων Υγείας
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ΝΠΔΔ
- Δημόσιο Λογιστικό

Με την ερώτηση αυτή επιχειρήθηκε η καταγραφή της υφιστάμενης λογιστικής τυποποίησης των Νοσοκομείων

2. Εξάγετε λογιστικό αποτέλεσμα; (κέρδη – ζημιές)

Είναι γνωστό ότι από το Δημόσιο Λογιστικό εξάγεται μόνο ταμειακό αποτέλεσμα (πλεόνασμα ή έλλειμμα). Ωστόσο, οι απαντήσεις κατέδειξαν ότι επικρατεί σύγχυση στα στελέχη των Λογιστηρίων που μας απάντησαν ως προς το θέμα αυτό.

3. Τηρείτε Αναλυτική Λογιστική;

Η ερώτηση αυτή απευθύνονταν στα Νοσοκομεία εκείνα που δεν εφαρμόζουν το Δημόσιο Λογιστικό. Ωστόσο, βρέθηκε Κρατικό Νοσοκομείο που εφαρμόζει το Δημόσιο Λογιστικό με παράλληλη τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής (!)

4. Ποιος είναι κατά τη γνώμη σας ο σκοπός τηρήσεως λογιστικού συστήματος;

Στο σημείο αυτό επιχειρήθηκε η αποκρυπτογράφηση και αποτύπωση του επιπέδου λογιστικών γνώσεων και λογιστικής σκέψης των ανθρώπων που στελεχώνουν τα Λογιστήρια των Νοσοκομείων. Η ορθή απάντηση είναι ότι «τα δεδομένα της λογιστικής κάθε οικονομικής μονάδας χρησιμεύουν στα διευθυντικά στελέχη της για την ορθή διοίκησή της (λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων κ.λ.π.)». Θεωρήσαμε ότι εάν ρωτούσαμε ευθέως το επίπεδο γνώσεων και σπουδών των στελεχών των Λογιστηρίων, δεν θα λαβαίναμε επαρκείς και αξιοποιήσιμες απαντήσεις, αφού τέτοια στοιχεία θεωρούνται εμπιστευτικά, αν όχι απόρρητα. Δεν θα είναι ευχάριστο για ένα Νοσοκομείο να παραδεχτεί ότι στο Λογιστήριό του α-

πασχολεί π.χ. δύο πτυχιούχους ΑΕΙ ή ΤΕΙ και πέντε απόφοιτους δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

5. Τα αποτελέσματα που εξάγετε, χρησιμοποιούνται στη λήψη αποφάσεων από τη Διοίκηση;

Σε συνέχεια της προηγούμενης ερώτησης, θέλαμε να διαπιστώσουμε εάν το Λογιστήριο εκπληρώνει τη βασική και κύρια αποστολή του.

6. Περιγράψτε το ιστορικό λογιστικής οργάνωσης του Νοσοκομείου.

Τέλος, για ιστορικούς λόγους ζητήσαμε από τα Νοσοκομεία να μας περιγράψουν την πορεία της λογιστικής τους οργάνωσης, και κυρίως αυτών που δεν εφαρμόζουν σήμερα το Δημόσιο Λογιστικό. Ωστόσο, και από τις απαντήσεις αυτές καταδείχθηκε η ένδεια εξειδικευμένων στελεχών που απασχολούνται στα Λογιστήρια των περισσότερων Κρατικών Νοσοκομείων.

Κεφάλαιο 20°

Αποτελέσματα έρευνας

Σε σύνολο 115 Δημόσιων Νοσοκομείων στο σύνολο της Χώρας⁽¹⁾ στάλθηκαν ερωτηματολόγια σε 60 από αυτά. Ωστόσο, επειδή το μέγεθος των απαντήσεων που λαμβάναμε δεν ήταν ικανοποιητικό, ούτε και η ποιότητά τους, κρίθηκε σκόπιμη η μετάβαση της υποφαινόμενης επιτόπου στα μεγαλύτερα Δημόσια και Ιδιωτικά Νοσοκομεία και, μέσω προσωπικών συνεντεύξεων με τα στελέχη των Λογιστηρίων, κατέστη εφικτή η λήψη 39 απαντήσεων Κρατικών Νοσοκομείων και 8 Ιδιωτικών.

Το δείγμα των 39 Δημόσιων Νοσοκομείων σε σύνολο 115, δηλαδή ποσοστό 34% κρίνεται εξόχως ικανοποιητικό για τέτοιας

⁽¹⁾ Βλ. Υπουργείο Υγείας & Πρόνοιας, Διεύθυνση Ανάπτυξης Μονάδων Υγείας: «Νοσοκομεία του Εθνικού Συστήματος Υγείας ανά Πε.Σ.Υ.».

μορφής συλλογή πρωτογενών στοιχείων και στατιστικώς σημαντικό.

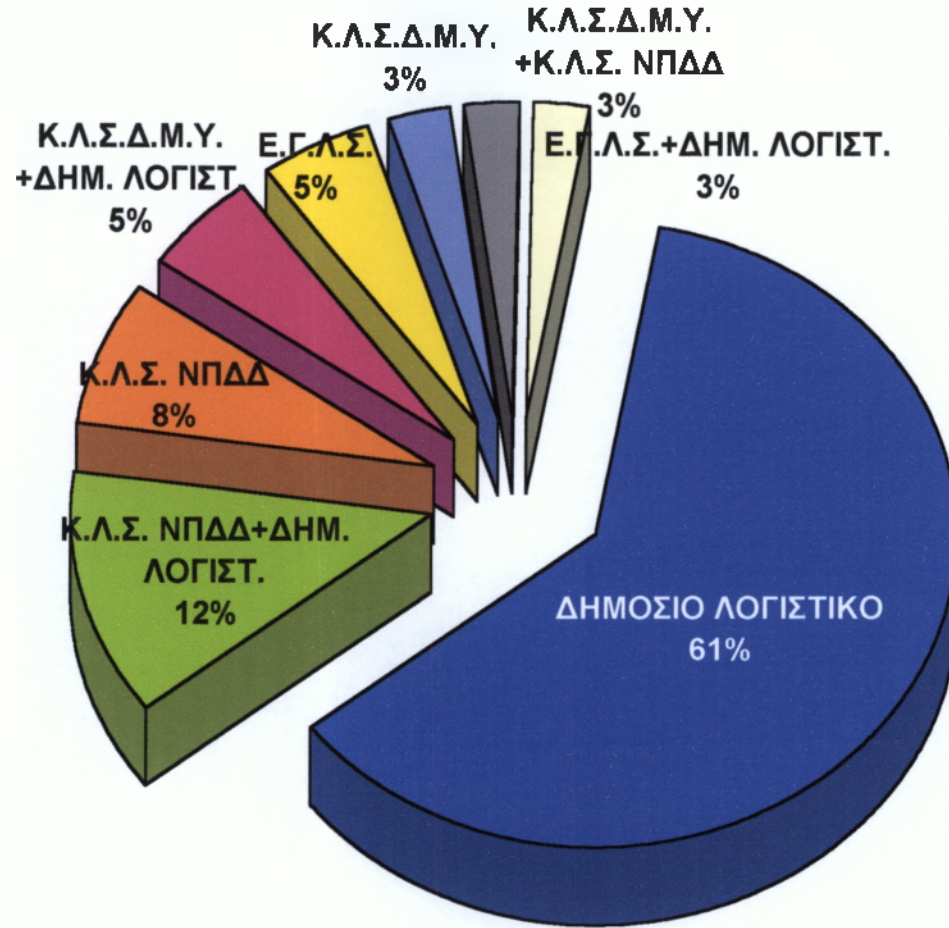
Αντίθετα, το δείγμα των 8 Ιδιωτικών Νοσοκομείων που μας απάντησε είναι αρκετά μικρό και δεν θεωρούμε ότι μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για το σύνολο των Ιδιωτικών Νοσοκομείων.

Συμπερασματικά, τα Ιδιωτικά Νοσοκομεία εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα περισσότερα τηρούν και Αναλυτική Λογιστική (ανάλογα με το μέγεθος), τα αποτελέσματα που εξάγουν ασφαλώς και χρησιμοποιούνται από τη Διοίκηση στη λήψη αποφάσεων. Επιπλέον, το στελεχιακό δυναμικό των Λογιστηρίων τους εμφανίζεται να είναι υψηλότερης επαγγελματικής στάθμης από το αντίστοιχο των Δημόσιων.

Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι τα παραπάνω συμπεράσματα εξάγονται από ένα δείγμα 8 απαντήσεων, άρα μπορεί να μην ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αν και το δείγμα δείχνει ομοιογενές. Άλλωστε, αντικείμενο έρευνας της παρούσας εργασίας είναι οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας, δηλαδή κυρίως τα Δημόσια Νοσοκομεία.

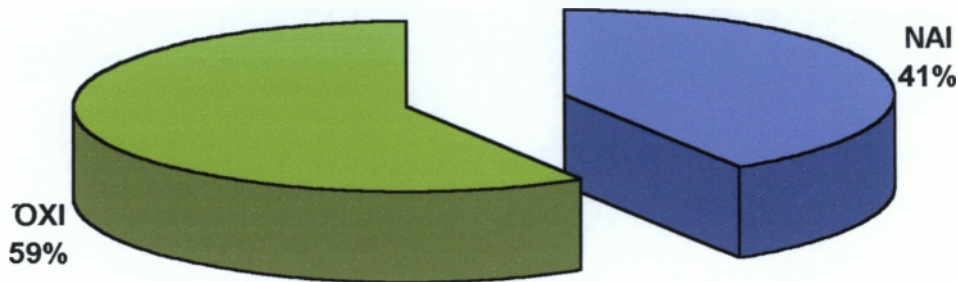
Έτσι, σε 39 απαντήσεις στην 1^η ερώτηση, η συντριπτική πλειοψηφία των Δημόσιων Νοσοκομείων εφαρμόζει το Δημόσιο Λογιστικό. Από το διάγραμμα της επόμενης σελίδας καταδεικνύεται το μέγεθος των αλλαγών που θα επιφέρει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο στα Δημόσια Νοσοκομεία.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ



Στη 2^η ερώτηση, τα αποτελέσματα παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον:

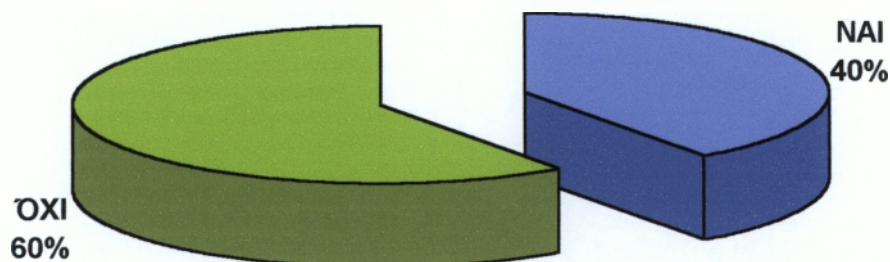
**ΕΞΑΓΟΥΝ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ;**



Το ποσοστό των Νοσοκομείων που δεν εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα (59%) περίπου ταυτίζεται με το ποσοστό των Νοσοκομείων που εφαρμόζουν το Δημόσιο Λογιστικό (61%).

Στην ερώτηση 3, 6 Δημόσια Νοσοκομεία τηρούν την Αναλυτική Λογιστική:

**ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ
ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ,
ΤΗΡΟΥΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ;**

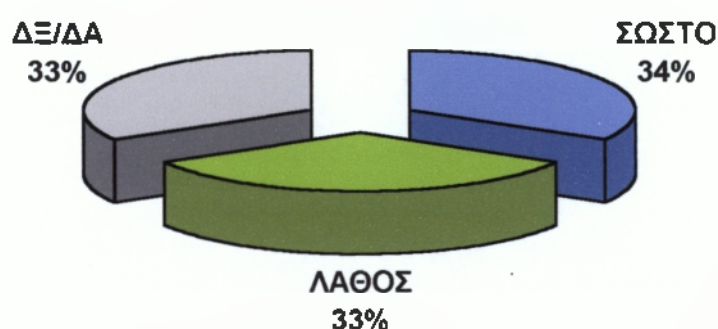


Στα 6 αυτά Νοσοκομεία που τηρούν την Αναλυτική Λογιστική περιλαμβάνεται και ένα, και συγκεκριμένα το «Καραμανδάνειο Νοσοκομείο Πατρών», το οποίο εφαρμόζει το Δημόσιο Λογιστικό

με ταυτόχρονη τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής! Δηλαδή, εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα με «παράλληλη ενημέρωση» ενός διπλογραφικού συστήματος. Δυστυχώς, δεν στάθηκε δυνατό να δούμε στην πράξη αυτήν την πρωτότυπη εφαρμογή.

Οι απαντήσεις στην **ερώτηση 4** κυμάνθηκαν σε πολύ χαμηλά επίπεδα:

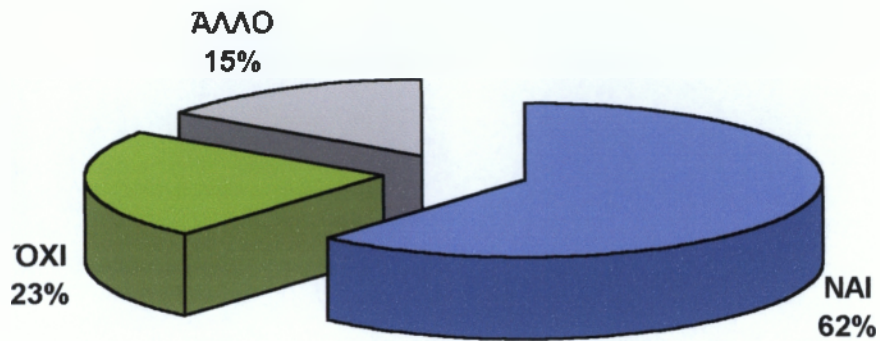
ΠΟΙΟΣ ΕΙΝΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ;



Μόνο 1 στα 3 στελέχη Λογιστηρίου απάντησε σωστά στην ερώτηση για ποιο λόγο υπάρχει η υπηρεσία του! Άλλος 1 στους 3 απάντησε λάθος. Δυστυχώς τυχόν παράθεση των απαντήσεων αυτών θα προκαλούσε το γέλωτα, πράγμα που δεν έχουμε ως σκοπό. Τέλος, το υπόλοιπο 33% ομολόγησε ότι δεν ήξερε να απαντήσει.

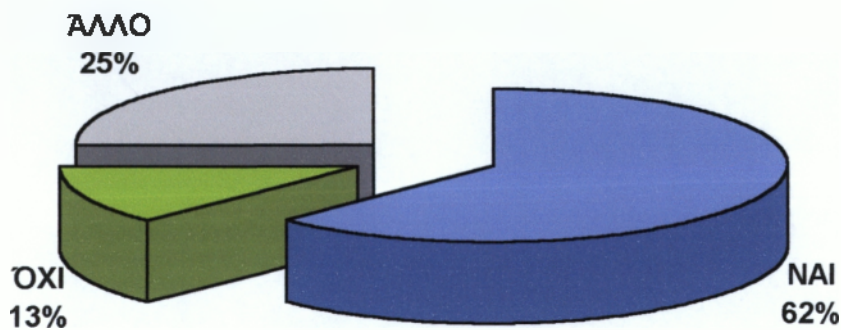
Στην ερώτηση 5 αποτυπώθηκε ανάγλυφα η ανεπάρκεια ικανού στελεχιακού δυναμικού και καταρτισμένου προσωπικού:

**ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΓΟΝΤΑΙ
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ
ΑΠΟ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ;**



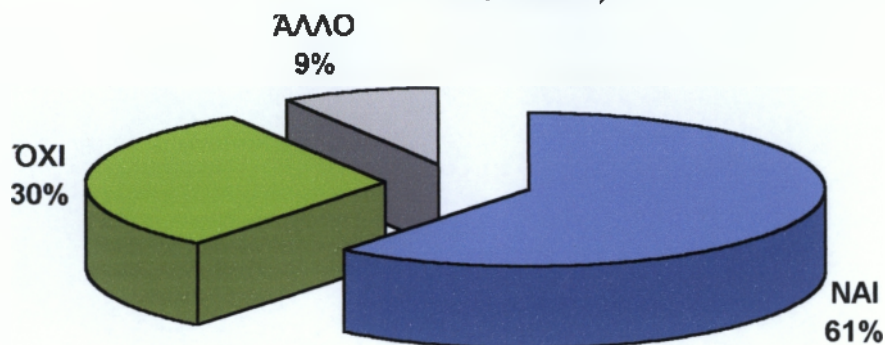
Από τα Νοσοκομεία που δήλωσαν ότι εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα:

**ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΟΥ ΕΞΑΓΕΤΑΙ,
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ;**



Από τα Νοσοκομεία που δήλωσαν ότι **δεν** εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα:

ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΑΓΕΤΑΙ,
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙΤΑΙ ΣΤΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ;



Προκαλεί πράγματι απορίες το γεγονός ότι το 61% των Νοσοκομείων, των οποίων το λογιστήριο δεν εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα, χρησιμοποιεί το αποτέλεσμα αυτό, που **δεν** εξάγεται! Βέβαια, πιθανές εξηγήσεις ότι από τη διοίκηση λαμβάνεται υπόψη στη λήψη αποφάσεων το ταμειακό αποτέλεσμα του Δημόσιου Λογιστικού ενισχύουν τη διαμορφωμένη άποψη για το επίπεδο λογιστικής κατάρτισης των εργαζομένων στα Λογιστήρια των Δημόσιων Νοσοκομείων.

Στην ερώτηση 6, 16 από τους 39 είτε δεν απάντησαν είτε απάντησαν τελείως εκτός ερώτησης (περί μηχανογράφησης κλπ). Οπότε:

Δ/Α	16	41,03%
Δημόσιο Λογιστικό	9	23,08%
Δημόσιο Λογιστικό, από 1/1/2004 Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημόσιων Μονάδων Υγείας	5	12,82%
Κλαδ. Λογ. Σχ. Δημ. Μον. Υγείας (από 1/1/2003)	1	2,56%
Δημ. Λογ., από 1/1/2001 Κ.Λ.Σ.ΝΠΔΔ	2	5,13%
Δημοσ. Λογιστ., από 2001 Ε.Γ.Λ.Σ.	2	5,13%
Άλλο	5	10,26%

Από όλα τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι Διοικήσεις των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (και κυρίως των Νοσοκομείων) πρέπει να ασχοληθούν σοβαρά με την οργάνωση και στελέχωση των Οικονομικών Υπηρεσιών τους. Μόνο έτσι, θα εισαχθεί ομαλά το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο και η διπλογραφική μέθοδος γενικότερα, πράγμα που θα αποφέρει δεδομένα στις διοικήσεις για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ

Άρθρο 3 Π.Δ. 146/2003

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο του άρθρου 1 του παρόντος Π.Δ. όπως συμπληρώνεται με το προηγούμενο άρθρο 2, εφαρμόζεται από όλες τις Μονάδες Υγείας, του Ν. 2889/2001 και από τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα που έχουν ενταχθεί στο Εθνικό Σύστημα Υγείας του Ν. 1397/1983 (ΦΕΚ 143^{Α'}) όπως ισχύει και από τα λοιπά Νοσηλευτικά Ιδρύματα που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, ως εξής:

α) Προαιρετικά από της δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

β) Υποχρεωτικά από της 1^{ης} Ιανουαρίου 2004, τα ΜΕΡΗ ΠΡΩΤΟ έως και ΤΕΤΑΡΤΟ, που αφορούν τη Γενική Λογιστική και τους Λογαριασμούς Τάξεως και Δημόσιου Λογιστικού.

γ) Το ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ, που αφορά την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9), εφαρμόζεται υποχρεωτικά από 1^{ης} Ιανουαρίου 2005.

.....

ε) Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός βραχύχρονων (μηνιαίων) αναλυτικών αποτελεσμάτων είναι υποχρεωτικός από 1^{ης} Ιανουαρίου 2006.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ**

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης Δεκεμβρίου 2003
ΧΧη ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)

Ε Ν Ε Ρ Γ Η Τ Ι Κ Ο

Π Α Θ Η Τ Ι Κ Ο

		Χρήσεις 2003			Χρήσεις 2002		
		Αξία	Αναπόβεστη	Αξία	Αναπόβεστη		
		Κτήσεως	Αποσβέσεις	Κτήσεως	Αποσβέσεις		
			αξία		αξία		
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ							
16.10	1. Έξοδα ίδρύσεως & Πρώτης Εγκλίσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.15	2. Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων			XXX		XXX	
16.16	3. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
(16.13-14 + 16.16-17 + 16.19+16.90)	4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ							
I. Ανώματες ακινητοποιήσεις							
16.11-12	1. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.01-03	2. Παραχωρήσεις και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.98	3. Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.04-05	4. Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
I. Ενώματες Ακίνητοιποιήσεις							
10.00+10.10)	1. Γήπεδα - Οικόπεδα	XXX					
14.10	Μείον: Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων	XX					
1	2. Αγροί, Φυτείες, Δάση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
2	3. Κτίρια & Τεχνικά Έργα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
4	4. Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις & Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
3	5. Μεταφορικά Μέσα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
4	6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
(15+32.00+ p. υπολ. 50.08)	7. Ακίνητοιποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
	Σύνολο ακινητοποιήσεων (Π + ΠΙ)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Πίτλοι πάγιας επένδυσης & Άλλες μακροπρόθεσμες Χρηματοοικονομικές Απαιτήσεις							
3.00	1. Πίτλοι πάγιας επένδυσης		XXX			XXX	
3.06	Μείον: - Οφειλόμενες δόσεις	XXX		XXX			
3.00.98	- Προβλέψεις για υποτίμηση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
8.11							
18.13-14)	2. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		XXX			XXX	
			XXX			XXX	

A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

		Ποσό	Ποσό
		Κλειόμενης	Προηγούμενης
		Χρήσεως	Χρήσεως
		2003	2002
I. Κεφάλαιο			
II	1. Καταβεβλημένα	XXX	XXX
	2. Οφειλόμενα	XXX	XXX
III. Διαφορές αναπροσαρμογής και επιχορηγήσεις επενδύσεων - Δωρεές παγίων			
41.06	1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας τίτλων		XXX
41.07	2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		XXX
41.15	3. Δωρεές παγίων	XXX	XXX
43	4. Επιχορηγήσεις επενδύσεων	XXX	XXX
III. Αποθεματικά Κεφάλαια			
41.02	1. Τακτικό Αποθεματικό	XXX	XXX
41.03	2. Αποθεματικό καταστατικού	XXX	XXX
41.04, 41.05	3. Ειδικά αποθεματικά	XXX	XXX
41.06 + 41.12			
IV. Αποτελέσματα εις νέο			
42.00	Υπόλοιπο πλεονασμάτων εις νέο	XXX	XXX
42.01	Υπόλοιπο ελλείμματος χρήσεως εις νέο		
42.02	Υπόλοιπο ελλειμμάτων προηγούμενων χρήσεων	(-XXX)	(-XXX)
		(-XXX)	(-XXX)
	Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων (A) + AII + AIII + AIV)	XXX	XXX
B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΕΞΟΔΑ			
44.00	1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	XXX	XXX
(44.06+ 44.12.99)	2. Λοιπές Προβλέψεις	XXX	XXX
		XXX	XXX
Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
I. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
45.00-45.04	1. Ομολογιακά δάνεια	XXX	XXX
45.09-45.12	2. Δάνεια Τραπεζών	XXX	XXX
45.13	3. Δάνεια Ταμειωτηρίων	XXX	XXX
Υπολ. Λ45	4. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	XXX	XXX
		XXX	XXX
II. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
Πιστ. Υπολ.			

		Χρήσεις 2001		Χρήσεις 2000	
Σύνολο πάγιου ενεργητικού (Γ+ΓΠ+ΓΙ)		XXX		XXX	
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
I. Αποθέματα					
20	1. Εμπορεύματα	XXX		XXX	
(21 + 22)	2. Προϊόντα έτοιμα κ' ημιεργά - υποπροϊόντα	XXX		XXX	
23	3. Παραγωγή σε εξέλιξη	XXX		XXX	
(24+25+26+28)	4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες Αναλώσιμα υλικά, Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας	XXX		XXX	
(32.01-03+ Χρ.υπαλ.50 πλην 50.08)	5. Προκαταβολές για Αγορές Αποθεμάτων	XXX		XXX	
		XXX		XXX	
II. Απαιτήσεις					
30					
(πλην 30.97-98	1. Απαιτήσεις από πώληση αγαθών και υπηρεσιών	XXX		XXX	
31 (πλην 31.97-98)	2. " από επιχορηγήσεις και παρεπόμενες ασχολίες				
(33.17 + 32.04)	3. Δεσμευμένοι λησμοί καταθέσεων	XXX		XXX	
30.97-98+31.97-98					
33.97-98)	4. Επισφαλείς-Επιδικες απαιτήσεις και χρεώστες Μείον : Προβλέψεις (44.11)	XXX		XXX	
		XXX	XXX	XXX	XXX
ήτλοιστοι λογίσμοι 33	5. Χρεώστες Διάφοροι	XXX		XXX	
35	6. Λογισμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων	XXX		XXX	
		XXX		XXX	
I. Χρεόγραφα					
34.00-34.01+ 4.10-34.11 πλην 4.98 ότι αφορά	1. Μεταχές	XXX		XXX	
34.05+34.15 πλην 34.98 τι αφορά πολ. Λ/34 πλην 34.98 ότι αφορά	2. Ομολογίες	XXX		XXX	
	3. Λοιπά χρεόγραφα	XXX	XXX	XXX	XXX
3.07	Μείον : - Οφειλόμενες δόσεις	XXX		XXX	
4.98	- Προβλέψεις υποτιμήσεως	XX	XXX	XX	XXX
* Διαθέσιμα					
3.00	1. Ταμείο	XXX		XXX	
3.02	2. Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα	XXX		XXX	
3.03-06	3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας	XXX		XXX	
		XXX		XXX	
	Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού (Δ1 + ΔII + ΔIII + ΔIV)	XXX		XXX	

		<u>Χρήσεις 2001</u>		<u>Χρήσεις 2000</u>
50	1. Προμηθευτές		XXX	XXX
51	2. Γραμμάτια πληρωτέα κ' υποσχετικές Μερίων - Μη δεδουλευμένοι τόκοι	XXX	XXX	XXX
52	3. Τράπεζες / Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων		XXX	XXX
30 (ποσ. υπ.)	4. Πρακαταβολές για πώληση αγαθών και υπηρεσιών		XXX	XXX
54	5. Υποχρεώσεις από Φόρους & Τέλη		XXX	XXX
55	6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί		XXX	XXX
53.17-19	7. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση		XXX	XXX
Υπολ.Α/53	8. Πιστωτές διάφοροι		XXX	XXX
	Σύνολο Υποχρεώσεων (Γ1 + ΓΙ)		XXX	XXX

Χρήσιμος 2003Χρήσιμος 2002**Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

36.00	1 Έξοδα επόμενων χρήσεων	XXX	XXX
36.01	2 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	XXX	XXX
Υπολ. Α/36	3 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	XXX	XXX
		XXX	XXX
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	XXX	XXX
	(Α + Β + Γ + Δ + Ε)		

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

01	1. Αλλάτρια περιουσιακά στοιχεία	XXX	XXX
02	2. Χρεωστικοί λογαριασμοί Δημοσίου Λογιστικού	XXX	XXX
03	3. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων, εμπράγιμ ασφαλειών και αμφοτεροβαρών συμβάσεων	XXX	XXX
04	4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως	XXX	XXX
		XXX	XXX

Χρήσεις 2003Χρήσεις 2002**Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ**

56.00	1. Έσοδα επόμενων χρήσεων	XXX	XXX
56.01	2. Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	XXX	XXX
Υπολ. Λ/56	3. Λοιποί μεταβατικοί λογισμοί	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

**ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
(A + B + Γ + Δ)****XXX****XXX****ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ**

05	1. Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων	XXX	XXX
06	2. Πιστωτικοί λογισμοί Δημοσίου Λογιστικού	XXX	XXX
07	3. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων, εμπράγμ. ασφαλειών και αμφοτεροβαρών συμβάσεων	XXX	XXX
08	4. Λοιποί λογαριασμοί τόξεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ
31ης Δεκεμβρίου 2003 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)

		Ποσά κλειομένης χρήσεως 2003			Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2002		
70 + 71 + 73 (70 έως 73 μείον 80.01)	I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως						
86.00.00 (80.01)	1. Έσοδα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών			XXX			XXX
86.00.01 (74,75)	Μείον: Κόστος αγαθών και υπηρεσιών			XXX			XXX
	Μικτά αποτελέσματα (Κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως			XXX			XXX
	Πλέον : Άλλα έσοδα			XXX			XXX
	Σύνολο			XXX			XXX
86.00.02 (92.01)	Μείον: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX			XXX		XX
86.00.03 (92.02)	2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως	XXX			XXX		XXX
86.00.04 (92.03)	3. Έξοδα λειτουργίας δημοσίων σχέσεων	XXX		XXX	XXX		XXX
	Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως			XXX			XXX
	Πλέον (ή μείον) :						
86.01.00 & 86.01.01 (76.01)	2. Έσοδα τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων		XXX			XXX	
86.01.02 (76.04)	3. Κέρδη πωλήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων		XXX			XXX	
86.01.03 (76.00,76.02 και 76.10)	4. Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα		XXX			XXX	
			XXX			XXX	
	Μείον: :						
86.01.08 (64.12 + 64.10)	1. Έξοδα και Ζημίες πωλήσεως τίτλων και χρεογράφων	XXX			XXX		
86.01.07 (68.18 + 68.34)	2. Προβλέψεις υποτιμήσεως τίτλων και χρεογράφων	XXX			XXX		
86.01.09 (65)	3. Χρεωστικοί Τόκοι & Συναφή Έξοδα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
86.00+86.01 (Λογ. 80)	Ολικά Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως			XXX			XXX
				XXX			XXX
	II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον) : Εκτακτα αποτελέσματα						
86.02.00 (81.01)	1.Εκτακτα & Ανόργανα έσοδα		XXX			XXX	
86.02.01 (81.03)	2.Εκτακτα κέρδη		XXX			XXX	
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων		XXX			XXX	
86.02.03 (84)	4. Έσοδα από προβέψεις προηγούμενων χρήσεων		XXX			XXX	
			XXX			XXX	
	Μείον :						
86.02.07 (81.00)	1.Εκτακτα & Ανόργανα έξοδα	XXX			XXX		
86.02.08 (81.02)	2.Εκτακτες ζημίες	XXX			XXX		
86.02.09 (82.01)	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	XXX			XXX		
86.02.10 (83)	4. Προβλέψεις για έκτακ. κινδύνους	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
	Οργανικά & Εκτακτα Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)			XXX			XXX
	Μείον:						
66 + 85	Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων		XXX			XXX	
66	Μείον : Οι απο αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		XXX	XXX		XXX	XXX
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημίες) ΧΡΗΣΕΩΣ			XXX			XXX

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ/88)

		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 2003	Ποσά προηγούμενης Χρήσεως 2002
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (πλεόνασμα ή έλλειμμα) χρήσεως	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-2)	(+) ή (-) : Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+) ή (-): Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	(-XXX)	XXX
88.07 (υπολ/σμοί 41)	(+) : Αποθεματικά προς διάθεση	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Σύνολο	XXX	XXX
	ΜΕΙΟΝ :		
88.08	1. Φόρος Εισοδήματος [Τα Δημόσια Νοσοκομεία δεν υπόκεινται σε φόρο Εισοδήματος]	XXX	XXX
88.09	2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
88.99	Πλεόνασμα προς διάθεση	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	ή		
88.98	Έλλειμμα εις νέο	<u>(-XXX)</u>	<u>(-XXX)</u>
	<i>Η διάθεση του πλεονάσματος γίνεται ως εξής :</i>		
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
40.00	2. Κεφάλαιο	XXX	XXX
41.03	3. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05 + 41.08	4. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
42.00	5. Υπόλοιπο πλεονάσματος εις νέο	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 📖 Αντωνιάδου Στ.: «Συμβολή εις την εφαρμογήν της διγραφικής λογιστικής εις το Δημόσιον Λογιστικόν», 1943
- 📖 Γρηγοράκου Θ.: «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Έκδοση 8^η, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001
- 📖 Γρηγοράκου Θ.: «Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Έκδοση 10^η, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2002
- 📖 Ζιώργου Ι., Βενιέρη Γ., Κοέν Σ.: «Θέματα Δημόσιου Λογιστικού», περιοδικό Λογιστής, Σεπτ. 2003 σελ. 1289 – 1296, Οκτ. 2003 σελ. 1408 – 1414
- 📖 Κάρτσωνα Γ.: «Δημόσιο Λογιστικό», εκδ. Αφοί Π. Σάκκουλα, 1992
- 📖 Σολδάτου Δ.: «Δημόσιο Λογιστικό», εκδ. Μ. Δημόπουλος, 1992
- 📖 Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου: «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Β΄ Έκδ., ΕΛΚΕΠΑ, 1987