

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΝΟΙΑΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στη
δημόσια διοίκηση στην Ελλάδα.
Η περίπτωση του Γ.Ν. Ρόδου.

Φοιτήτρια: ΜΥΡΤΩ ΣΑΚΕΛΛΑΡΑΚΗ

Επιβλέπων: Παρασκευόπουλος Λεωνίδας
Επικ. Καθηγητής

Καλαμάτα 2014

1197

Έγκριση

Υπογραφή

Επιβλέπων: ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΣ ΛΕΩΝΙΔΑΣ	
Μέλος εξεταστικής επιτροπής: ΜΑΥΡΙΔΟΓΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	
Μέλος εξεταστικής επιτροπής: ΤΣΟΥΝΤΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ	

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Επιθυμώ να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στα μέλη του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τ.Ε.Ι. Πελοποννήσου, που με δίδαξαν. Ιδιαίτερα, θέλω να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα της πτυχιακής εργασίας, Επικ. Καθηγητή Λεωνίδα Παρασκευόπουλο, για τις συμβουλές του κατά την εκπόνηση της εργασίας.

Επίσης, ευχαριστώ θερμά τα μέλη του προσωπικού του Γ.Ν. Ρόδου, που ανταποκρίθηκαν και συμμετείχαν στην έρευνά μου, απαντώντας στις ερωτήσεις μου, διότι χωρίς αυτούς η εκπόνηση της εργασίας δεν θα ήταν δυνατή.

Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω τα μέλη της λατρεμένης μου οικογένειας, για την αγάπη τους, τη συμπαράστασή τους και την κατανόησή τους, σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου και της ζωής μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Είδαμε ότι στη δημόσια διοίκηση εφαρμόζονται λογιστικά πρότυπα, τα οποία έχουν αναπτυχθεί για τη διοίκηση των επιχειρήσεων, προσαρμοσμένα όμως κατάλληλα στις ιδιομορφίες των δημόσιων οργανισμών. Η προσπάθεια εκσυγχρονισμού του συστήματος λογιστικής παρακολούθησης των φορέων του δημοσίου στην Ελλάδα, που άρχισε το έτος 1995, ειδικά στις δημόσιες μονάδες υγείας, φαίνεται να μπαίνει στην τελική της φάση 18 χρόνια μετά. Από την εμπειρία του εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος του Γενικού Νοσοκομείου Ρόδου, συμπεράναμε ότι η διαδικασία προσαρμογής εντάθηκε το 2011 και ότι κατά το τέλος το έτους 2013 προγραμματίζεται η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, ενώ θα υπάρξουν πιθανώς εξελίξεις επί των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου, από το 2014. Η προσαρμογή αποδεικνύεται επίπονη για τα στελέχη του νοσοκομείου, καθόσον υπάρχουν δομικά ζητήματα που δεν έχουν επιλυθεί και στηρίζεται, εν πολλοίς, σε ιδιωτικούς φορείς παροχής υπηρεσιών λειτουργίας του Διπλογραφικού Συστήματος, παρά στα στελέχη οικονομικής κατεύθυνσης των δημόσιων μονάδων υγείας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΠΕΡΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ	3
1.1 Βασικά λογιστικά συστήματα	4
1.1.1 Ταμειακή βάση (Απλογραφική Μέθοδος)	4
1.1.2 Δεδουλευμένη Βάση (Διπλογραφική Μέθοδος)	5
1.1.3 Η συλλειτουργία της Ταμειακής βάσης και της δεδουλευμένης βάσης στα κρατικά νοσοκομεία	8
1.1.4 Βασικές Λογιστικές Αρχές	9
1.1.4.1 Η αρχή του ιστορικού κόστους	9
1.1.4.2 Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων	9
1.1.4.3 Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων	10
1.1.4.4 Η αρχή της αντικειμενικότητας	10
1.1.4.5 Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων	10
1.1.4.6 Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων	11
1.1.4.7 Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης	11
1.1.4.8 Η αρχή της συντηρητικότητας	11
1.2 Περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	12
1.2.1 Αναγκαιότητα για Δ.Λ.Π	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΠΟΡΕΙΑ ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ	16
2.1 Πορεία εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος των Δ.Μ.Υ.	16
2.2 Αρχές και χαρακτηριστικά του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δ.Μ.Υ. ..	19
2.2.1 Η αρχή της αυτονομίας	19
2.2.2 Η αρχή της κατ’ είδος συγκέντρωση των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων	20
2.2.3 Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές	20
2.2.4 Γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών	20
2.2.5 Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ..	21
2.2.6 Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών	21
2.2.7 Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων	22
2.2.8 Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό	22
2.2.9 Απογραφή, Αποτίμηση και Ισολογισμός ενάρξεως	22
2.2.10 Ομάδες Λογαριασμών	23
2.2.11 Κωδική αρίθμηση λογαριασμών	23
2.2.12 Περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα	23
2.2.13 Υποχρεωτικοί – προαιρετικοί λογαριασμοί	24
2.2.14 Λογαριασμοί Κέντρων Υγείας ή άλλων Κέντρων ή Κλάδων	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ ΣΤΟ Γ.Ν. ΡΟΔΟΥ – ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	25
3.1 Μεθοδολογία	27
3.2 Αποτελέσματα της έρευνας	27
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	32
ΑΝΑΦΟΡΕΣ	35
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	36

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα μελέτη εκπονήθηκε στα πλαίσια των πτυχιακών εργασιών του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων και Οργανισμών, Κατεύθυνση Διοίκησης Μονάδων Υγείας και Πρόνοιας, της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τ.Ε.Ι Πελοποννήσου.

Το αντικείμενο της εργασίας είναι η εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στη δημόσια διοίκηση της χώρας μας.

Σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση του βαθμού προσαρμογής των δημόσιων μονάδων υγείας στην Ελλάδα, στα σύγχρονα λογιστικά συστήματα.

Για την προσέγγιση του σκοπού της εργασίας τέθηκαν δύο στόχοι. Ο πρώτος στόχος ήταν η διερεύνηση των βασικών λογιστικών συστημάτων, που έχουν εφαρμογή και στη δημόσια διοίκηση και ιδιαίτερα στις δημόσιες μονάδες υγείας. Ο δεύτερος στόχος ήταν η διερεύνηση της πορείας εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος των δημόσιων μονάδων υγείας.

Για την υλοποίηση του πρώτου στόχου μελετήσαμε σχετική βιβλιογραφία. Για την υλοποίηση του δεύτερου στόχου μελετήσαμε τις νομοθετικές παρεμβάσεις των κυβερνήσεων, για την εφαρμογή σύγχρονων λογιστικών συστημάτων στις δημόσιες μονάδες υγείας και πραγματοποιήσαμε ποιοτική έρευνα στο Γ.Ν. Ρόδου, προκειμένου να πιστοποιήσουμε το βαθμό υλοποίησης των πολιτικών αυτών, αλλά και να καταγράψουμε τυχόν προβλήματα και εμπόδια, κατά την μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται τα βασικά λογιστικά συστήματα και τα λογιστικά πρότυπα, τα οποία διαρκώς εξελίσσονται, αναπροσαρμόζονται και για συγκεκριμένους οικονομικούς λόγους τελευταία, τυποποιούνται σε διεθνές επίπεδο. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρακολουθούμε τη διαχρονική προσπάθεια των ελληνικών κυβερνήσεων από το 1955, προκειμένου να εκσυγχρονιστούν τα λογιστικά συστήματα των δημόσιων νοσοκομείων. Η αναβλητικότητα και η αποσπασματική προσέγγιση χαρακτηρίζουν τις νομοθετικές παρεμβάσεις μέχρι το 2011. Ψηφίστηκαν 6 σχετικά νόμοι, εκδόθηκαν σχετικά προεδρικά διατάγματα και εγκύκλιοι, αλλά φαίνεται ότι οι πλέον καθοριστικές συνθήκες, για την εισαγωγή στην τελική φάση του εκσυγχρονισμού, διαμορφώθηκαν λόγω του προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής, το οποίο εφαρμόστηκε στη χώρα από το 2010. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ευρήματα της ποιοτικής μας έρευνας στο Γ.Ν. Ρόδου, περί της προσαρμογής του νοσοκομείου στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Από την εμπειρία του

εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος του Γενικού Νοσοκομείου Ρόδου, συμπεράναμε ότι η διαδικασία προσαρμογής εντάθηκε το 2011 και ότι κατά το τέλος το έτους 2013 προγραμματίζεται η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, ενώ θα υπάρξουν πιθανώς εξελίξεις επί των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου από το 2014. Η προσαρμογή αποδεικνύεται επίπονη για τα στελέχη του νοσοκομείου, καθόσον υπάρχουν δομικά ζητήματα που δεν έχουν επιλυθεί, ενώ στηρίζεται σε ιδιωτικές λογιστικές υπηρεσίες και υπηρεσίες εκπαίδευσης του προσωπικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΠΕΡΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Τα λογιστικά συστήματα, που εφαρμόζονται στη δημόσια διοίκηση, έχουν αναπτυχθεί για τη διοίκηση των επιχειρήσεων και προσαρμόστηκαν κατάλληλα στις ιδιομορφίες των δημόσιων οργανισμών. Ο δημόσιος οργανισμός καλείται βασικά να προσφέρει κοινωνικό έργο (Λευθεριώτης, 2008). Ένας δημόσιος φορέας υγείας, για παράδειγμα, είναι ένα σύνολο περιουσίας με σκοπό την παραγωγή υπηρεσιών υγείας, για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Για να πραγματοποιηθεί ο σκοπός του χρησιμοποιεί υλικά αγαθά (ιατρικός και μηχανολογικός εξοπλισμός, υγειονομικό και φαρμακευτικό υλικό κλπ.) και απασχολεί προσωπικό (Ιατρικό, Νοσηλευτικό, Διοικητικό), ενώ δημιουργεί δικαιώματα (από ασφαλιστικά ταμεία και ιδιώτες) και υποχρεώσεις (προς προμηθευτές).

Το παραγόμενο αγαθό, δηλαδή οι υπηρεσίες υγείας προς τους πολίτες, δεν έχει υλική υπόσταση. Μπορεί όμως να μετρηθεί (νοσηλευθέντες ασθενείς, ημέρες νοσηλείας, αριθμός και είδος επεμβάσεων, αριθμός μικροβιολογικών εξετάσεων κλπ.). Η χρηματοδότηση της λειτουργίας των δημόσιων φορέων υγείας γίνεται με έσοδα που προέρχονται από τα ασφαλιστικά ταμεία και επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Σε πολλές περιπτώσεις επιπλέον έσοδα αντλούνται από διαχείριση ακίνητης περιουσίας, δωρεές, κληρονομίες κλπ. Καθίσταται φανερό ότι για την σωστή παρακολούθηση όλης αυτής της δραστηριότητας, απαιτείται ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.

Τα λογιστικά συστήματα εξελίσσονται, αναπροσαρμόζονται και για συγκεκριμένους οικονομικούς λόγους τελευταία τυποποιούνται, σε διεθνές επίπεδο. Για τους σκοπούς της παρούσας εργασίας, θα παρουσιάσουμε εδώ συνοπτικά τα βασικά λογιστικά συστήματα, τα οποία έχουν εφαρμοστεί σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) στη χώρα μας, δηλαδή και σε νοσοκομεία του Εθνικού Συστήματος Υγείας (Ε.Σ.Υ.).

Η προσαρμογή των δημόσιων φορέων στις εξελισσόμενες μορφές των λογιστικών συστημάτων έχει ερευνητικό και πρακτικό ενδιαφέρον και στο επόμενο κεφάλαιο θα επιχειρήσουμε να την παρακολουθήσουμε διαχρονικά, με συνοπτική περιγραφή των σχετικών νομοθετικών παρεμβάσεων των ελληνικών κυβερνήσεων, πριν την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της ποιοτικής μας έρευνας, από την εμπειρία της απόπειρας πρόσφατης σχετικής προσαρμογής, στο δημόσιο νοσοκομείο της Ρόδου.

1.1 Βασικά λογιστικά συστήματα

Αντλώντας από Ρεβανόγλου & Γεωργόπουλου (2003) και Πομόνης (2008), τα βασικά λογιστικά συστήματα που χρησιμοποιούνται είναι δύο, η ταμειακή βάση (Απλογραφική Μέθοδος) και η δεδουλευμένη βάση (Διπλογραφική Μέθοδος).

1.1.1 Ταμειακή βάση (Απλογραφική Μέθοδος)

Στηρίζεται στη μοναδική καταχώρηση του λογιστικού 'γεγονότος' σε ένα λογαριασμό, που τηρείται σε ένα λογιστικό βιβλίο. Η οικονομική διαχείριση των Κρατικών Νοσοκομείων μας, ως Ν.Π.Δ.Δ., στηρίζεται στον προϋπολογισμό, με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων για κάθε οικονομικό έτος. Η παρακολούθηση της κατάρτισης και εκτέλεση του προϋπολογισμού στηρίζεται στον 'Κώδικα Κατάταξης Εσόδων – Εξόδων' του έτους 1982, που είχε εκδώσει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ.) (Εγκύκλιος 2, 26-2-1982). Ο κώδικας αυτός αποτελεί την τελευταία ανατύπωση της παλιάς κωδικής κατάταξης, που προβλέπει το άρθρο 3, παρ. 2, του Ν.Δ. 496/74 και ο οποίος μέχρι σήμερα συμπληρώνεται με νέους κωδικούς από το Γ.Λ.Κ., όταν παρουσιάζεται ιδιαίτερη ανάγκη.

Σύμφωνα λοιπόν με τον παραπάνω κώδικα, χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί εσόδων και εξόδων, οι οποίοι ταξινομούνται κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες, ανάλογα με την αιτία και τη φύση τους, κατά το δεκαδικό σύστημα. Στο σημείο αυτό έχει σημασία να τονίσουμε ότι οι έννοιες 'έσοδα' και 'έξοδα' στο σύστημα της Ταμειακής Βάσης, έχουν διαφορετική χρονική διάσταση, από τις αντίστοιχες έννοιες στη λογιστική επιστήμη. Έτσι, σαν 'έσοδα' του προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. εννοούμε κάθε χρηματικό ποσό, που περιέρχεται νόμιμα στο Ν.Π.Δ.Δ. και αυξάνει το ταμειακό ενεργητικό του, ενώ σαν 'έξοδα' εννοούμε την κάθε δαπάνη, που γίνεται νόμιμα από το Ν.Π.Δ.Δ. Έσοδα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά, που εισπράττει το Νοσοκομείο με την αντίστοιχη έκδοση του Γραμμάτιου Είσπραξης και σαν έξοδο θεωρείται το χρηματικό ποσό, που καταβάλλεται με την αντίστοιχη εξόφληση του χρηματικού εντάλματος. Συνοπτικά, κατά την Ταμειακή Βάση ό,τι χρηματικό ποσό εισπράττεται είναι έσοδο και ό,τι πληρώνεται είναι έξοδο. Σε επόμενη παράγραφο θα παρουσιάσουμε τις ίδιες έννοιες, κατά τη λογιστική επιστήμη.

Κάθε φορά λοιπόν, που το Δημόσιο Νοσοκομείο εισπράττει έσοδα εκδίδει Γραμμάτιο Είσπραξης, με το οποίο ενημερώνεται ένας (1) κωδικός αριθμός εσόδων του προϋπολογισμού. Αντίθετα, όταν καταβάλλει χρηματικό ποσό για εξόφληση χρηματικού

εντάλματος, ενημερώνεται ένας (1) κωδικός αριθμός εξόδων του προϋπολογισμού του. Βλέπουμε δηλαδή ότι το σύστημα της Ταμειακής Βάσης είναι μονογραφικό, δηλαδή κάθε πράξη καταγράφεται μονοδιάστατα, είτε σαν έξοδο είτε σαν έσοδο. Οι κωδικοί συνεπώς της Ταμειακής Βάσης με αυτή τους τη λειτουργία, μόνον αυξάνονται. Η λειτουργία λοιπόν αυτή, της Ταμειακής Βάσης, με την απλογραφική μέθοδο, στερεί από το Κρατικό Νοσοκομείο μια σειρά πολύτιμων και σημαντικών πληροφοριών, που είναι αναγκαίες για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης.

1.1.2 Δεδουλευμένη Βάση (Διπλογραφική Μέθοδος)

Είναι η μέθοδος, η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον (2) λογαριασμούς:

- Έναν που μεταβάλλεται (+) ή (-)
- Έναν άλλον που αντιμεταβάλλεται με το ίδιο ακριβώς ποσό (+) ή (-).

Κάθε λογιστικό γεγονός δηλαδή, καταγράφεται δισδιάστατα, με ταυτόχρονη κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ένας χρεώνεται και ένας πιστώνεται. Είναι ένα λογιστικό σύστημα που ισχύει σε όλο τον κόσμο, λειτουργεί πάρα πολλά χρόνια και σαν ενιαίο σύνολο έχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών, στους ασκούντες τη Διοίκηση του οργανισμού. Η λειτουργία της Δεδουλευμένης Βάσης, με τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.), φαίνεται ακολούθως:

Λογαριασμοί			Χρέωση	Πίστωση
Ενεργητικό	1 ^η Ομάδα	Πάγια	+	-
	2 ^η Ομάδα	Αποθέματα	+	-
	3 ^η Ομάδα	-Απαιτήσεις -Διαθέσιμα	+	-
Παθητικό	4 ^η Ομάδα	Ίδια κεφάλαια – Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	-	+
	5 ^η Ομάδα	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	-	+
Αποτελέσματα	6 ^η Ομάδα	Οργανικά Έξοδα	+	-
Εκμεταλλεύσεως	7 ^η Ομάδα	Οργανικά Έσοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 ^η Ομάδα	Ανόργανα Έξοδα	+	-
		Ανόργανα Έσοδα	-	+

Προκύπτει ότι κάθε αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού, προκαλεί μια αντίστοιχη μείωση ενός (1) άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη αύξηση

στοιχείων των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Επίσης, κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού, θα προκαλεί μια αντίστοιχη αύξηση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη μείωση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Οι αυξομειώσεις των λογαριασμών οφείλονται στην μαθηματική ισότητα, που ισχύει στην Λογιστική και είναι η εξής:

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

Λόγω της ισχύος της μαθηματικής αυτής ισότητας, κάθε αύξηση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια αντίστοιχη μείωση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μία αντίστοιχη αύξηση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Επίσης, λόγω της ίδιας ισότητας, κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια αντίστοιχη αύξηση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη μείωση στοιχείου των υποχρεώσεων ή του ίδιου κεφαλαίου. Οι αυξομειώσεις αυτές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού καταγράφονται σε ειδικό βιβλίο, που καλείται Ημερολόγιο και το οποίο έχει ειδικές στήλες. Η αριστερή στήλη ονομάζεται ' Χρέωση' και η δεξιά 'Πίστωση'. Με δύο παραδείγματα, που παρατίθενται στη συνέχεια, απεικονίζεται η προηγούμενη αναφορά στη λειτουργία της Δεδουλευμένης Βάσης.

Παράδειγμα 1^ο Αγορά φαρμακευτικού υλικού αξίας 10.000 €, με πίστωση

Αντιμεταβαλλόμενοι Λογαριασμοί		Μεταβολές Λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση
25	Αναλώσιμα υλικά	10.000 (+)	
50	Προμηθευτές		10.000 (-)

Παράδειγμα 2^ο Εξόφληση προμηθευτή 10.000 €

Αντιμεταβαλλόμενοι Λογαριασμοί		Μεταβολές Λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση
50	Προμηθευτές	10.000 (-)	
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		10.000 (+)

Από τα δύο αυτά παραδείγματα, που απεικονίζουν δύο πολύ απλά και καθημερινά λογιστικά γεγονότα που συμβαίνουν στο Νοσοκομείο, προκύπτουν αναμφισβήτητα οι διαφορές μεταξύ των δύο (2) συστημάτων (Ταμειακή Βάση – Δεδουλευμένη Βάση) και οι δυνατότητες πληροφόρησης που έχει η Δεδουλευμένη Βάση. Έτσι, από τα συγκεκριμένα παραδείγματα προκύπτει η χρονική υστέρηση στην ενημέρωση των δύο (2) συστημάτων, γιατί στη μεν Ταμειακή Βάση υπάρχει μόνο μία εγγραφή, κατά την εξόφληση του

σχετικού εντάλματος στον προμηθευτή, ενώ στη Δεδουλευμένη Βάση έχουμε λογιστική εγγραφή τη στιγμή που λαμβάνουμε το τιμολόγιο με το φαρμακευτικό υλικό και μία δεύτερη λογιστική εγγραφή, όταν εξοφλείται ο προμηθευτής. Συνεπώς, με τη Δεδουλευμένη Βάση η πληροφορία τι χρωστάμε στον προμηθευτή είναι διαθέσιμη άμεσα και έγκαιρα, μέσω του συστήματος των λογαριασμών, που τηρούνται από το Λογιστήριο του Νοσοκομείου και στην προκειμένη περίπτωση είναι ο λογαριασμός 50 'Προμηθευτές'. Στην Ταμειακή Βάση δεν υπάρχει αντίστοιχος λογαριασμός, που να εμφανίζει τις υποχρεώσεις, όπως δεν υπάρχει και αντίστοιχος λογαριασμός, που να παρακολουθεί τις απαιτήσεις, ενώ αντίθετως στη Δεδουλευμένη Βάση έχουμε το λογαριασμό 30 'Απαιτήσεις', στον οποίο καταχωρούμε, με την έκδοσή τους, τις αποδείξεις παροχών υπηρεσιών που εκδίδει το τμήμα κινήσεως του Νοσοκομείου προς τα Ασφαλιστικά Ταμεία.

Επίσης, η έννοια του Ταμείου δεν υπάρχει στην Ταμειακή Βάση, αλλά προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των γραμματίων είσπραξης και των χρηματικών ενταλμάτων, ενώ αντίθετα στη Δεδουλευμένη Βάση το Ταμείο εμφανίζεται αυτούσιο, μέσα από το λογαριασμό 38 'Χρηματικά Διαθέσιμα'.

Έχει μεγάλη σημασία στο σημείο αυτό να δούμε τις έννοιες 'έσοδα' και 'έξοδα', από την πλευρά της λογιστικής. Σαν έσοδα, λοιπόν στη λογιστική, είναι κάθε αύξηση της καθαρής θέσης του Νοσοκομείου, που προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητάς του. Έτσι, π.χ. η έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών για Νοσήλια μηνός Απριλίου 2013 των ασφαλισμένων του ΙΚΑ στη Δεδουλευμένη Βάση, θεωρείται σαν έσοδο της χρήσης 2013 και καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 'Έσοδα Δραστηριότητας ΝΠΔΔ', με χρέωση του λογαριασμού 30 'Απαιτήσεις από πώληση αγαθών και υπηρεσιών'. Η Ταμειακή Βάση, στην προκειμένη περίπτωση, περιμένει πότε θα εισπραχθεί το εν λόγω ποσό, για να το καταχωρήσει. Αυτό δε μπορεί να γίνει στη χρήση του 2014 ή του 2015 κ.λπ. Επίσης, π.χ. η ανάλωση φαρμάκων, στη Δεδουλευμένη Βάση, αποτελεί έξοδο της χρήσης που αυτά αγοράστηκαν, με βάση το σχετικό τιμολόγιο. Ενώ αντίθετα, στην Ταμειακή Βάση θεωρούνται σαν έξοδα, όταν εξοφληθεί το σχετικό τιμολόγιο. Φαίνεται λοιπόν, η διαφορετική λειτουργία των δύο (2) συστημάτων και η αναμφισβήτητη υπεροχή της Δεδουλευμένης Βάσης, λόγω των δυνατοτήτων στην παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων πληροφοριών.

1.1.3 Η συλλειτουργία της Ταμειακής βάσης και της δεδουλευμένης βάσης στα κρατικά νοσοκομεία

Η πλήρης λειτουργία της δεδουλευμένης βάσης, με την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (Κ.Λ.Σ.) των Ν.Π.Δ.Δ. στο χώρο των Κρατικών Νοσοκομείων, γίνεται με την ταυτόχρονη συλλειτουργία των τριών (3) αυτόνομων λογιστικών κυκλωμάτων, που προβλέπεται από το Π.Δ. 205/98. Τα τρία (3) αυτόνομα κυκλώματα είναι:

- Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής (Δεδουλευμένης βάσης).
- Το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Το κύκλωμα της Λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού (Ταμειακή Βάση).

Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής περιλαμβάνει τις ομάδες 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 & 8 του Κ.Λ.Σ, το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής περιλαμβάνει την ομάδα 9 και το κύκλωμα της Λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού περιλαμβάνει την ομάδα 10. Η συλλειτουργία των τριών (3) αυτών αυτόνομων κυκλωμάτων πρέπει να γίνεται με μια (1) καταχώρηση των παραστατικών και με ταυτόχρονη ενημέρωση και των τριών (3) κυκλωμάτων, με την εξής σειρά:



Η διαδικασία αυτή προϋποθέτει την υποστήριξή της από κατάλληλο λογισμικό πρόγραμμα, που πρέπει να διαθέτει το Νοσοκομείο. Ειδικά δε σε ότι αφορά το τρίτο κύκλωμα του Δημόσιου λογιστικού (Ομάδα 10), πρέπει να τονίσουμε το εξής. Το δημόσιο λογιστικό δεν καταργείται επειδή εφαρμόζεται η Δεδουλευμένη βάση. Τουλάχιστον κάτι τέτοιο δεν ορίζεται στο Π.Δ. 205/98 και ούτε υπάρχει στο άμεσο μέλλον τέτοια πρόθεση, απ' όσο γνωρίζουμε. Αντίθετα μάλιστα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 3.3.10 του Π.Δ. 205/98, η εκτέλεση του προϋπολογισμού και του απολογισμού των Δημόσιων Νοσοκομείων πρέπει να γίνεται πλέον σε δεδουλευμένη βάση. Έτσι, τα βιβλία του Δημόσιου Λογιστικού τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο, μέσω των λογαριασμών τάξεως (Ομάδα 10). Έχουμε δηλαδή την ιδιομορφία στο χώρο των Κρατικών Νοσοκομείων, να τηρούνται παράλληλα δύο (2) διπλογραφικά συστήματα:

- Της Γενικής – Αναλυτικής Λογιστικής και
- Του Δημόσιου λογιστικού.

Η μετάβαση συνεπώς από την ταμειακή βάση του Δ.Λ. στην ολοκληρωμένη δεδουλευμένη βάση, για την πλήρη εφαρμογή του Κ.Λ.Σ. (τήρηση δηλαδή και των τριών λογιστικών κυκλωμάτων), απαιτεί εξειδικευμένες λογιστικές γνώσεις και εμπειρία από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών των Κρατικών Νοσοκομείων. Το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας, γνωρίζοντας την υφιστάμενη κατάσταση, από πλευράς στελέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών και όχι μόνο, των Κρατικών Νοσοκομείων, έδωσε την δυνατότητα σ' αυτά να αναθέσουν την εφαρμογή της Δεδουλευμένης Βάσης σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου (αριθ.36 του Ν.2778/99 ΦΕΚ 295/Α).

1.1.4 Βασικές Λογιστικές Αρχές

Αντλώντας από Καραγιώργος & Πετρίδης (2010), τα λογιστικά συστήματα, για να παράγουν τα επιθυμητά αποτελέσματα, πρέπει να διέπονται από συγκεκριμένες αρχές, τις οποίες παρουσιάζουμε συνοπτικά ακολούθως, για μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των λογιστικών συστημάτων.

1.1.4.1 Η αρχή του ιστορικού κόστους

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

1.1.4.2 Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων

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

1.1.4.3 Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων

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

1.1.4.4 Η αρχή της αντικειμενικότητας

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις πρέπει να βασίζονται σε γεγονότα αντικειμενικά, προσδιορισμένα και ευχερώς επαληθεύσιμα. Γεγονότα αντικειμενικώς προσδιορισμένα είναι όσα βασίζονται σε συναλλαγές, στο πλαίσιο εκτέλεσης αμοτεροβαρών συμβάσεων. Στις περιπτώσεις που οι λογιστικές πράξεις βασίζονται σε εκτιμήσεις, η αρχή της αντικειμενικότητας υπαγορεύει οι σχετικοί υπολογισμοί να βασίζονται σε λογικές και συστηματικές διαδικασίες, μεθόδους και παραδοχές. Η προϋπόθεση του επαληθεύσιμου των γεγονότων υπαγορεύεται από την ανάγκη να στηρίζονται οι λογιστικές καταχωρήσεις, στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση, σε δικαιολογητικά που εκδίδονται από άλλους φορείς και οικονομικές μονάδες.

1.1.4.5 Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων

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

1.1.4.6 Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

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

1.1.4.7 Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται κατά τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης και κατανοητή παρουσίαση όλων των σημαντικών πληροφοριών, που αναφέρονται στις οικονομικές υποθέσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις, με την έννοια ότι όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι απαραίτητες, για μια δημοσιονομικά ορθή παρουσίαση.

1.1.4.8 Η αρχή της συντηρητικότητας

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

1.2 Περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης. Αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών, που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων (Ντζανάτος, 2008).

Τα ΔΛΠ καθορίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης (καταχώρησης), επιμέτρησης (αποτίμησης), παρουσίασης και γνωστοποίησης, που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που είναι σημαντικές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Παρουσιάζουν δηλαδή τον τρόπο, σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία, για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Στόχος των ΔΛΠ είναι αυτές οι αρχές και κανόνες να είναι ίδιες για τις επιχειρήσεις όλου του κόσμου. Τα ΔΛΠ επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Η λογιστική αποτυπώνει συναλλαγές. Τα ΔΛΠ φιλοδοξούν να καλύπτουν με τις διατάξεις τους το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Τα ΔΛΠ είναι από τη φύση τους ένα γενικό πλαίσιο, κάτι ανάλογο με το 'Σύνταγμα' μιας χώρας και βρίσκονται σε μια κατάσταση διαρκούς μεταβολής, είναι δηλαδή ένα 'Σύνταγμα', το οποίο όμως δεν έχει σταθεροποιηθεί και αναθεωρείται διαρκώς.

Τα ΔΛΠ είναι ένα σύνολο κειμένων της τάξης των δύο χιλιάδων σελίδων. Είναι επιστημονικά κείμενα, που έχουν όμως και νομικό χαρακτήρα. Εκδόθηκαν αρχικά στην αγγλική γλώσσα και για να αποτελέσουν ελληνικό νομικό κείμενο, με βάση τις ρυθμίσεις που διέπουν τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταφράστηκαν επίσημα και στην ελληνική γλώσσα.

Σήμερα χρησιμοποιούμε δύο όρους για την αναφορά μας στα ΔΛΠ. Αναφερόμαστε είτε με τον όρο 'Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ' είτε με τον όρο 'Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - ΔΠΧΠ'. Αυτό συμβαίνει γιατί αυτά που είχαν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB – International Accounting Standards Board) μέχρι τον Μάρτιο του 2002 ονομάζονταν ΔΛΠ και στη συνέχεια, μετά το Μάρτιο του 2002, όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται και εκδίδονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB – International Accounting Standards Board) ονομάζονται ΔΠΧΠ. Μέχρι την πλήρη αντικατάσταση των

ευρισκόμενων σε ισχύ ΔΛΠ από νέα ΔΠΧΠ, χρησιμοποιούνται και οι δύο όροι (Ξεφτέρης, 2009).

Αρα, ο όρος Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) σημαίνει τα Πρότυπα και τις Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και περιλαμβάνουν:

- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)
- Διερμηνείες που αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΑ) (International Financial Reporting Interpretations Committee – SIC), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ) (Standing Interpretations Committee – SIC).

Τα ΔΠΧΠ μπορούν να εφαρμοστούν από το σύνολο των επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων (εμποροβιομηχανικές, χρηματοοικονομικά ιδρύματα, ασφαλιστικές επιχειρήσεις), εντούτοις μπορούν να αποτελέσουν μια βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού σκοπού (όπως και οι επιχειρήσεις και οργανισμοί του δημόσιου τομέα). Τα ΔΠΧΠ επιτυγχάνουν τους καταστατικούς τους στόχους κυρίως μέσω της εφαρμογής των προτύπων σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Σκοπός τους είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητα τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε πολλούς χρήστες, με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές).

Ως αποτέλεσμα εφαρμογής των αρχών που θέτουν τα ΔΠΧΠ, είναι η κατάρτιση και δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμού, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Επεξηγηματικές Σημειώσεις). Επιδίωξη μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφόρησης, σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης, που χρησιμεύει για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.

1.2.1 Αναγκαιότητα για Δ.Α.Π.

Με το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών, οι δυνατότητες δανεισμού των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα έχουν διεθνοποιηθεί. Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης των επιχειρήσεων, ως εκ τούτου, γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με βάση τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους (Κασσής, 2007).

Μέσα από την εφαρμογή ενιαίων Λογιστικών Προτύπων, εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων, που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών, που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης. Μέσω της χρήσης των λογιστικών προτύπων, επίσης, οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών, μεταξύ των οποίων υπάρχει μια λογική συνέχεια και συνέπεια και ως εκ τούτου αποφεύγονται αντιφάσεις και αντιθέσεις.

Έτσι, με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δημιουργούνται οι προϋποθέσεις για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Πέρα από την αναγκαιότητα άρσης των εμποδίων στην κίνηση κεφαλαίων, η εφαρμογή των ΔΑΠ είχε καταστεί επιβεβλημένη, μετά τη μεγάλη παγκόσμια χρηματιστηριακή κρίση της περιόδου 1999-2002, που οδήγησαν τα σκάνδαλα των εταιριών 'Enron' και 'WorldCom'. Η λογιστική βρέθηκε στο στόχαστρο όλων των κλάδων της οικονομίας, μιας και θεωρήθηκε ότι οι ασαφείς σε πολλές περιπτώσεις κανόνες έδωσαν τα περιθώρια σε επίορκες διοικήσεις εταιριών να προβούν σε χειρισμούς, με στόχο την παραπλάνηση των εταιριών. Τα υφιστάμενα εθνικά λογιστικά πλαίσια σε πάρα πολλές χώρες, που δεν έχουν ακόμη υιοθετήσει τα ΔΑΠ, επιτρέπουν την εφαρμογή πολλών τεχνασμάτων 'δημιουργικής λογιστικής', για αύξηση των κερδών και εξωραϊσμό του ισολογισμού μιας οντότητας¹.

¹ Εξωραϊσμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ο έντεχνος ευτρεπισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την καταχώριση λογιστικών εγγράφων μέσα στα λογιστικά βιβλία της οντότητας λίγο πριν από το τέλος της περιόδου και την αντίστροφή τους (των εγγράφων) στο άνοιγμα της περιόδου, με σκοπό την ευνοϊκή παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο όρος ‘δημιουργική λογιστική’ δεν αναφέρεται σε κατ’ ανάγκη παράνομες πράξεις ή παραλήψεις, αλλά σε εκμετάλλευση κενών ή ασαφειών στους λογιστικούς κανονισμούς, με σκοπό την παρουσίαση συγκεκριμένης ευνοϊκής εικόνας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με δεδομένο ότι τα υφιστάμενα (προ-ΔΛΠ) λογιστικά πλαίσια σε αρκετές χώρες έχουν αρκετά κενά και ασάφειες σε ορισμένα σημαντικά θέματα, η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μειώσει δραστικά την εφαρμογή της ‘δημιουργικής λογιστικής’ στις χώρες αυτές.

Επιδιώκεται, με τις πρόνοιες των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ, να ‘κλείσουν όλα τα παράθυρα’ και να μειωθούν οι πιθανότητες χρήσης της δημιουργικής λογιστικής από οντότητες, που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Με την πλήρη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα εξασφαλιστούν η αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων, όχι μόνο προς όφελος των ίδιων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

Πρέπει να αναφερθεί ότι στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος της κεντρικής διοίκησης στη χώρα μας, προβλέπεται η ανάπτυξη των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής (Δεδουλευμένη βάση), ακολουθώντας ως πρότυπο το εφαρμοζόμενο λογιστικό σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ., ενσωματώνοντας τις απαιτούμενες προσαρμογές, όσο το δυνατόν περισσότερο, στα προτεινόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΟΡΕΙΑ ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ

Στην Ελλάδα, οι κυβερνητικές προσπάθειες για τον εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος των δημόσιων φορέων ξεκίνησαν με τη νομοθετική παρέμβαση του έτους 1995. Θεωρήσαμε ενδιαφέρον να παρουσιάσουμε στο παρόν κεφάλαιο συνοπτικά τις μετέπειτα σχετικές διοικητικές και λοιπές νομοθετικές πρωτοβουλίες. Ακολούθως, θα παρουσιαστούν συνοπτικά οι αρχές και τα χαρακτηριστικά ή προβλέψεις του λογιστικού συστήματος των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Δ.Μ.Υ.).

2.1 Πορεία εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος των Δ.Μ.Υ.

Στο νόμο 2362/1995 (Α' 247), άρθρο 110, προβλέπεται η εισαγωγή του Δημοσίου Λογιστικού Σχεδίου για την καθολική και συστηματική οργάνωση και αποτύπωση των λογιστικών λειτουργιών του Δημοσίου, με βάση παραδεδεγμένες αρχές και μεθόδους. Δίνεται ο ορισμός του λογιστικού σχεδίου και ορίζεται ότι με την εφαρμογή του επιδιώκεται ο ομοιόμορφος λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών του Δημοσίου και η ορθή και αληθής απεικόνιση της οικονομικής του κατάστασης. Συνάμα, ορίζεται ότι αποβλέπεται η καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του στενού και ευρύτερου Δημοσίου Τομέα και στη σύνταξη των σχετικών οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός και Απολογισμός του Κράτους). Κατά την εφαρμογή του νόμου εκδόθηκε 3 χρόνια αργότερα το Π.Δ. 205/98 (Α' 163), 'Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου ΝΠΔΔ', όπου ορίζεται ότι είναι υποχρεωτική η εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής από 1/1/2000.

Πριν την ανωτέρω οριζόμενη ημερομηνία, στο νόμο 2778/1999 (Α' 295), άρθρο 36, προβλέπεται η παράταση κατά ένα έτος της τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, της παρ. (γ), του άρθρου 3, του Π.Δ. 205/1998, στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα. Όσον αφορά δε τη Γενική Λογιστική, προβλέπεται να εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 2000, χωρίς όμως την υποχρέωση εκτύπωσης θεωρημένων βιβλίων και την επιβολή χρηματικών προστίμων, κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής της. Τέλος, προβλέπεται η ευχέρεια να ανατίθεται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου η μηχανοργάνωση και η τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων, για την εφαρμογή της γενικής και αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, καθώς και της σύνταξης των

οικονομικών καταστάσεων, που προβλέπονται από το λογιστικό σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ. Οι φορείς αυτοί θα ανέλαμβάναν και την εκπαίδευση του προσωπικού των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Το έτος 2003 εκδίδεται το Π.Δ. 146 (Α' 122) 'Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δ.Μ.Υ.' Εκεί ορίζεται ως υποχρεωτική η εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής από 1/1/2004, της Αναλυτικής Λογιστικής από 1/1/2005 και η έκδοση των Βραχυχρόνιων (Μηνιαίων) Αποτελεσμάτων από 1/1/2006. Όμως, δύο χρόνια αργότερα, με το νόμο 3329/2005 (Α'81), άρθρο 31, μετατίθεται για τα Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ.Κ.Α. η τήρηση της Γενικής Λογιστικής και των Λογαριασμών Τάξεως και δημοσίου Λογιστικού, του άρθρου 3, του Π.Δ. 146/2003, για την 1η Ιανουαρίου 2006.

Εντούτοις, μόλις το έτος 2007 το Υπουργείο Υγείας προχώρησε σε διακήρυξη για την ανάθεση του έργου 'Μηχανισμός Υποστήριξης για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού & Κοστολογικού Συστήματος των Δ.Μ.Υ.'. Την ίδια χρονιά (2007), με το νόμο 3599/2007 (Α'176), άρθρο 27, προβλέπεται οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας να συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Κανονισμός 1606/ 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Το επόμενο έτος, με το νόμο 3697/2008 (Α'194) επανέρχεται η κυβέρνηση, για υποχρεωτική εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος (σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, προσαρμοσμένα για το δημόσιο τομέα, που εκδίδονται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) στις δημόσιες μονάδες υγείας, για υποχρεωτική παρακολούθηση, με ειδικό πληροφοριακό σύστημα, της διάθεσης του ιατροφαρμακευτικού και υγειονομικού υλικού, κατά κλινική και κατά ασθενή και για σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες θα ελέγχονται, ως προς την ορθότητά τους και την ακριβή τήρηση των λογιστικών αρχών και κανόνων, από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Με άλλα λόγια, προβλέπεται, για πρώτη φορά, να διαμορφωθεί εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά, ο οποίος θα παρακολουθείται από σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Τρία χρόνια μετά, με το νόμο 4025/2011 (Α' 228), άρθρο 25, θεσμοθετείται ο εσωτερικός έλεγχος στις δημόσιες μονάδες υγείας. Μάλιστα, προβλεπόταν ότι εντός 3 μηνών, το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, θα συνέτασσε Εσωτερικό

Κανονισμό Λειτουργίας των μονάδων υγείας σε θέματα διοικητικά, διαχειριστικά και λογιστικά. Σε κάθε δημόσια μονάδα υγείας προβλέπεται να προσλαμβάνονται από ένας μέχρι τρεις εσωτερικοί ελεγκτές, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της μονάδας, οι οποίοι θα επιλέγονται από το Μητρώο Εσωτερικών Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών, με σύμβαση παροχής υπηρεσιών, η διάρκεια της οποίας δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία έτη και με πλήρη ανεξαρτησία, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Επιπλέον, προβλέπεται ο ορισμός Επιτροπής Ελέγχου, με απόφαση του Διοικητή Υγειονομικής Περιφέρειας, από δύο (2) μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και τον εσωτερικό ελεγκτή, που μεταξύ των άλλων παρακολουθεί τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος διαχείρισης κινδύνων, καθώς και την πορεία του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να αναφέρει στο Διοικητή της μονάδας και στην Επιτροπή Ελέγχου κάθε θέμα, που έχει σχέση με την πορεία και τα αποτελέσματα του ελέγχου και να συντάσσει σχετικές εκθέσεις.

Την ίδια χρονιά (2011), εκδίδεται το Π.Δ. 15 (Α' 30), 'Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης', σύμφωνα με το οποίο, το λογιστικό σύστημα στηρίζεται κυρίως στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και εξόδων.

Το επόμενο έτος (2012), εν μέσω ιδιαίτερα δυσμενών δημοσιονομικών συνθηκών, εκδίδεται Εγκύκλιος του Υπουργείου Υγείας, για υποχρεωτική εφαρμογή, από 1/10/12, της Διπλογραφικής Μεθόδου Γενικής Λογιστικής και Κοστολόγησης σε όλα τα Νοσοκομεία της χώρας. Σύμφωνα με την Εγκύκλιο, τα στελέχη οικονομικής κατεύθυνσης των δημόσιων μονάδων υγείας οφείλουν να απασχολούνται αμιγώς με θέματα οικονομικής διαχείρισης και εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος των Μονάδων. Επίσης, θεωρείται επιτακτική η αξιοποίηση των στελεχών των αναδόχων του έργου 'Ανάπτυξη και βελτίωση συστημάτων οικονομικού προγραμματισμού και οικονομικής διαχείρισης Νοσοκομείων, με τη χρήση μηχανογραφημένου διπλογραφικού συστήματος'. Την επόμενη χρονιά (2013), τα περισσότερα δημόσια νοσοκομεία προχώρησαν σε σχετικούς διαγωνισμούς, για να αναθέσουν την παροχή υπηρεσιών λειτουργίας του Διπλογραφικού Συστήματος.

Συμπερασματικά, η προσπάθεια εκσυγχρονισμού του συστήματος λογιστικής παρακολούθησης των φορέων του δημοσίου στην Ελλάδα, που άρχισε το έτος 1995, ειδικά στις δημόσιες μονάδες υγείας φαίνεται να μπαίνει στην τελική της φάση 18 χρόνια

μετά. Ψηφίστηκαν 6 σχετικά νόμοι, εκδόθηκαν σχετικά προεδρικά διατάγματα και εγκύκλιοι, επί των οποίων πολύ συνοπτικά αναφερθήκαμε εδώ, αλλά φαίνεται ότι οι πλέον καθοριστικές συνθήκες, για την εισαγωγή στην τελική φάση του εκσυγχρονισμού, διαμορφώθηκαν λόγω του προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής, το οποίο εφαρμόστηκε στη χώρα από το 2010. Η αναβλητικότητα και η αποσπασματική προσέγγιση χαρακτηρίζουν τις νομοθετικές παρεμβάσεις μέχρι το 2011. Τέλος, η προσπάθεια εκσυγχρονισμού στηρίζεται, εν πολλοίς, σε ιδιωτικούς φορείς παροχής υπηρεσιών λειτουργίας του Διπλογραφικού Συστήματος, παρά στα στελέχη οικονομικής κατεύθυνσης των δημόσιων μονάδων υγείας.

2.2 Αρχές και χαρακτηριστικά του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δ.Μ.Υ.

Θεωρούμε απαραίτητο να παρουσιάσουμε εδώ συνοπτικά τις αρχές και τα χαρακτηριστικά του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (Κ.Λ.Σ.) των Δημόσιων Μονάδων Υγείας (Δ.Μ.Υ.), αφενός για την ολοκληρωμένη παρουσίαση και αφετέρου για να αναδείξουμε το βαθμό περιπλοκότητας και επομένως τις απαιτήσεις σε επιστημονικές γνώσεις λογιστικής για την εφαρμογή του, πάνω στο προσωπικό που στελεχώνει τα λογιστήρια των δημόσιων μονάδων. Σημειωτέον, τα στελέχη που είχαν προσληφθεί στις δημόσιες μονάδες πριν την εφαρμογή του λογιστικού συστήματος Δεδοουλευμένης Βάσης, υποστήριζαν επαρκώς το απλογραφικό σύστημα Ταμειακής Βάσης, γιατί η εφαρμογή του δεν απαιτούσε επιστημονικές γνώσεις λογιστικής.

2.2.1 Η αρχή της αυτονομίας

Αντλώντας από Κασσής (2007), το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Οι λογαριασμοί ουσίας της Γενικής Λογιστικής αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8 και λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί τάξεως που αναπτύσσονται στη 10^η (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στο ΦΕΚ 122/Α/21-5-2003 κεφάλαιο 3.2 του συστήματος λογαριασμών δημόσιου λογιστικού. Σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας, η Αναλυτική Λογιστική, λειτουργεί ανεξάρτητα από την Γενική, σε λογαριασμούς της ομάδας 9, που συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της

ομάδας αυτής. Η Γενική και η Αναλυτική Λογιστική συγχωνεύονται και λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παρ. 2.2.2 και 2.2.3.

2.2.2 Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωση των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων

Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωση των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό, για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.

2.2.3 Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

Ο λογαριασμός της Γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, έτσι ώστε από την ανάλυσή του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών εκμεταλλεύσεως της Μονάδας Υγείας.

2.2.4 Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπέρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού), δηλαδή αποδεικτικών πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, που προβλέπονται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα λογιστικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα. Στους Αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται ο αύξων αριθμός του παραστατικού και σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή. Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της Γενικής Λογιστικής και των Λογαριασμών Τάξεως, είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών ατομικών μερίδων σε καρτέλες. Παρέχεται η ευχέρεια στις Μονάδες Υγείας να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση, τόσο της χρεώσεως όσο και της πιστώσεως, των αντίστοιχών λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών), με την προϋπόθεση ότι η

ενημέρωση αυτή των αναλυτικών λογαριασμών θα γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

2.2.5 Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Παρέχεται η δυνατότητα στη Μονάδα Υγείας να τηρεί τα βιβλία της και να εκδίδει τα στοιχεία της μηχανογραφικά ή να τηρεί μηχανογραφικά τη Γενική Λογιστική και να εκδίδει τα στοιχεία της 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 μονάδων και τα λοιπά δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα.

2.2.6 Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών

Αμέσως μετά τη δημιουργία ή τη λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών, στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τη Μονάδα Υγείας, εκδίδονται Δελτία Συμψηφιστικής εγγραφής, με βάση τα οποία χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί των ομάδων 2, 3 και 6 ή οι λογαριασμοί 81-82, με αντίστοιχη πίστωση των σχετικών λογαριασμών της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου 45. Σε ειδική θέση του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής αναγράφονται οι αριθμοί των αντίστοιχων ενταλμάτων πληρωμής, ευθύς μετά την έκδοση και έγκρισή τους από το Ελεγκτικό Συνέδριο, εφόσον υπόκεινται στο προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής εγγραφής και σύμφωνα με τα προηγούμενα, η άμεση διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών, είναι υποχρεωτική για όλες ανεξαρτήτως τις περιπτώσεως, δηλαδή και για εκείνες που η έκδοση του εντάλματος πληρωμής γίνεται αμέσως μετά τη δημιουργία ή τη λήψη σχετικών νομίμων δικαιολογητικών. Για κάθε εξόφληση εντάλματος πληρωμής, που γίνεται από διαθέσιμα των τραπεζικών λογαριασμών της Μονάδας Υγείας, εκδίδεται απαραίτητα και τραπεζική επιταγή, που συνοδεύεται από το σχετικό Ένταλμα Πληρωμής. Η Μονάδα Υγείας δύναται να τηρεί διαφορετικές σειρές Ενταλμάτων Πληρωμής, ανάλογα με το χώρο ή τμήμα έκδοσής τους, το μέσο πληρωμής (μετρητά, επιταγές κ.λπ.), την υποχρέωση ή μη προληπτικού ελέγχου κ.λπ.

2.2.7 Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων

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 είσπραξής τους. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου της Μονάδας Υγείας προκύπτει από το στάδιο ολοκλήρωσεως των υπηρεσιών, που έχουν παρασχεθεί μέσα στη χρήση, όπως κατά την έξοδο του ασθενούς από τη Μονάδα Υγείας ή τμηματικά, κατά βραχύτερα χρονικά διαστήματα. Επίσης, το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου μπορεί να προκύπτει από σχετικό τίτλο, που βεβαιώνει την είσπραξη του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση ή *Extrait* λογαριασμού –τράπεζας) ή που βεβαιώνει τη δημιουργία απαίτησης από υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ή από αναγνώριση της οφειλής από τον οφειλέτη.

2.2.8 Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό

Το σχέδιο λογαριασμών έχει σχεδιασθεί, ώστε ταυτόχρονα με τη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής, να εξυπηρετούνται και υποχρεώσεις των Μονάδων Υγείας για τη λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού τους. Οι λογαριασμοί της τελευταίας βαθμίδας του σχεδίου, που αφορούν αγορές ή προσθήκες παγίων: *Ομάδα 1*: Λοιπές επενδύσεις και μακροπρόθεσμες επενδύσεις, *Ομάδα 2*: Αγορές αποθεμάτων, *Ομάδα 6*: Οργανικά έξοδα, *Ομάδα 7*: Οργανικά έσοδα, *Ομάδα 8*: Μη οργανικά έσοδα και έξοδα, καθώς και ορισμένοι λογαριασμοί των ομάδων 3 και 5: Έχουν συσχετισθεί με τους αντίστοιχους κωδικούς λογαριασμούς του προϋπολογισμού. Η ανάπτυξη των λογαριασμών του Προϋπολογισμού γίνεται στους λογαριασμούς 02 και 06, το οποίο περιλαμβάνει το Σχέδιο Λογαριασμών Τάξεως.

2.2.9 Απογραφή, Αποτίμηση και Ισολογισμός ενάρξεως

Στην αρχική εφαρμογή του επιβάλλεται η διενέργεια απογραφής των περιουσιακών στοιχείων ιδιοκτησίας ή αποκλειστικής χρήσεως και διαχειρίσεως (κατ' άρθρο 1§4 Ν.2889/20010) της Μονάδας Υγείας, των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων της, όπως και των διαθεσίμων χρηματικών ποσών, κατά την ημερομηνία ενάρξεως εφαρμογής. Η κατά τα ως άνω απογραφή διενεργείται από Επιτροπή. Η επιτροπή αποτελείται από Προσωπικό της Μονάδας Υγείας, διαφόρων ειδικοτήτων και μπορεί να συμπεριλαμβάνει και άλλους εκτός Νοσοκομείου έμπειρους λογιστές ή Ορκωτούς

Ελεγκτές Λογιστές. Η επιτροπή αυτή είναι υποχρεωμένη μέσα σε τακτικό χρονικό διάστημα να ολοκληρώσει το πρακτικό της απογραφής των πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων της Μονάδας Υγείας και των χρηματικών διαθεσίμων και άλλων κινητών αξιών. Με βάση τα δεδομένα των πρακτικών απογραφής και αποτιμήσεως, καταρτίζεται ο ισολογισμός ενάρξεως. Τα δεδομένα αυτά καταχωρούνται ως υπόλοιπα ενάρξεως στους κατάλληλους λογαριασμούς. Η διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και της συνολικής αξίας των υποχρεώσεων, καταχωρείται ως κεφάλαιο. Αν οι υποχρεώσεις σε αξία υπερβαίνουν το σύνολο του Ενεργητικού, καταχωρείται ως έλλειμμα κεφαλαίου.

2.2.10 Ομάδες Λογαριασμών

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες, σε κάθε μία από τις οποίες αντιστοιχούν οι αραβικοί αριθμοί 1-9 και 0. Οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των Λογαριασμών Τάξεως.

2.2.11 Κωδική αρίθμηση λογαριασμών

Η κωδικοποίηση και ταξιθέτηση των λογαριασμών γίνεται κατά το δεκαδικό και το εκατονταδικό σύστημα και διέπεται από τις εξής βασικές αρχές: Οι λογαριασμοί κάθε ομάδας έχουν ως πρώτο το αραβικό ψηφίο της ομάδας. Σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι και δέκα (10) πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, με την προσθήκη στο αραβικό ψηφίο της ομάδας των ψηφίων 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 και 9. Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιο κατά το εκατονταδικό σύστημα, σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στην επόμενη παράγρ. 2.2.12, ακολούθως. Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιο, τεταρτοβάθμιο και αναλυτικότερη βαθμίδα λογαριασμού, κατά το δεκαδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα.

2.2.12 Περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε περιορισμένο αριθμό δευτεροβάθμιων λογαριασμών, οι τίτλοι των οποίων εμφανίζονται στο σχέδιο λογαριασμών. Κάθε Μονάδα Υγείας, για την κάλυψη των περιπτώσεων που δεν αντιμετωπίζονται από τους υφισταμένους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει και άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, εκτός από εκείνους που εμφανίζονται στο σχέδιο

των λογαριασμών και να τους εντάσσει στους κωδικούς αριθμούς που λήγουν σε 90-99, όταν οι κωδικοί αυτοί αριθμοί δεν έχουν καταληφθεί από δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του Σχεδίου.

2.2.13 Υποχρεωτικοί – προαιρετικοί λογαριασμοί

- 1) Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί. Κάθε Μονάδα Υγείας, για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει οποιοδήποτε άλλο, έστω και αν υπάρχουν κενοί κωδικοί αριθμοί (ασυμπλήρωτοι).
- 2) Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί, με την έννοια της υποχρεωτικότητας της παραπάνω περιπτώσεως 1. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της Δημόσιας Μονάδας Υγείας, είτε όπως παρουσιάζονται από στο σχέδιο λογαριασμών, είτε μετά από ανάπτυξή τους σε περισσότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.
- 3) Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί, με την έννοια της παραπάνω περιπτώσεως 1, καθώς επίσης και όσοι περιγράφονται στο σχέδιο λογαριασμών και σχετίζονται με λογαριασμούς Δημόσιου Λογιστικού. Η δημιουργία νέων τριτοβάθμιων λογαριασμών είναι ελεύθερη, υπό την προϋπόθεση ότι θα καλύπτουν περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τους υπάρχοντες τριτοβάθμιους και ότι δεν μεταβάλλονται η σειρά των υποχρεωτικών τριτοβάθμιων.

2.2.14 Λογαριασμοί Κέντρων Υγείας ή άλλων Κέντρων ή Κλάδων

Κέντρα Υγείας ή άλλα Κέντρα ή Κλάδοι της Δημόσιας Μονάδας Υγείας με αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση, εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών και συνδέονται με το κεντρικό, μέσω του λογαριασμού του σχεδίου 48 'Λογαριασμοί συνδέσμου με άλλα κέντρα'. Οι λογαριασμοί παρακολουθήσεως των Κέντρων Υγείας ή άλλων κέντρων ή κλάδων χωρίς αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση, αναπτύσσονται μαζί με τους λογαριασμούς του κεντρικού.

Στο επόμενο κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε την εμπειρία από την εφαρμογή του λογιστικού συστήματος σε Δεδουλεωμένη Βάση στο Γ.Ν. Ρόδου, μέσα από συνεντεύξεις με στελέχη του νοσοκομείου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΕ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ ΣΤΟ Γ.Ν. ΡΟΔΟΥ – ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Είδαμε ότι η εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έχει απασχολήσει δια μακρόν τη δημόσια διοίκηση της Ελλάδος, διότι συμβάλει στην αναβάθμιση του Δημόσιου Τομέα. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας διαμόρφωσε ένα πλαίσιο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και καθιέρωσε το διπλογραφικό σύστημα και τη λογιστική τυποποίηση.

Επίσης, είδαμε ότι τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα γίνονται συστηματικές προσπάθειες για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Δημόσια Νοσοκομεία. Η δημιουργία και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφορίας. Η παραποίηση ή λανθασμένη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, μαζί με την έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων, οδηγεί στη δημιουργία πολλών προβλημάτων.

Η μεγάλη κοινωνική σημασία του τομέα της υγείας, η διαρκώς αυξανόμενη ζήτηση των υπηρεσιών του και οι απαιτήσεις της δημοσιονομικής προσαρμογής, λόγω του υπέρογκου δημοσίου χρέους, επέβαλλαν η οργάνωση και η διοίκηση των Μονάδων Υγείας και πιο συγκεκριμένα των Δημόσιων Νοσοκομείων, να αντικατασταθεί από ένα ευέλικτο, σύγχρονο και αποδοτικότερο μοντέλο διοίκησης, το οποίο είναι απαλλαγμένο από τα μειονεκτήματα του παρελθόντος (Εγκύκλιος Υπουργείου Υγείας, 2012). Με τον τρόπο λειτουργίας και λογικής του Δημόσιου Λογιστικού (Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα), δεν μπορούσε να ασκηθεί διοίκηση στα Νοσοκομεία, που είναι οι μεγαλύτερες οικονομικές μονάδες της χώρας μας. Οι βασικές αδυναμίες του Δημόσιου Λογιστικού είναι οι εξής: Ο ισολογισμός, πέραν του ότι δεν απεικονίζει την περιουσιακή διάρθρωση και τις υποχρεώσεις, δεν τηρεί την βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Έλλειψη ποιοτικής πληροφόρησης, καθώς ένα μεγάλο εύρος λογιστικών δεδομένων δεν αποτυπώνονται σε στοιχεία του ενεργητικού ή παθητικού, αλλά κατατάσσονται υποχρεωτικά ως ταμειακές εισροές ή εκροές. Η παρεχόμενη πληροφόρηση από τον ισολογισμό και τον απολογισμό δεν γίνεται κατανοητή από το ευρύ κοινό. Η καταγραφή του συνόλου των συναλλαγών σε ταμειακή βάση δεν επιτρέπει τον επαρκή προσδιορισμό του πραγματικού κόστους των δραστηριοτήτων του Νοσοκομείου.

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος, κατά την κατάρτιση των προϋπολογισμών των Μονάδων υγείας, αποτελεί μια μεταρρύθμιση που οδηγεί στον εκσυγχρονισμό των οικονομικών λειτουργιών των Μονάδων υγείας και στην παροχή της πληροφόρησης, που είναι απαραίτητη για τον καλύτερο έλεγχο του κόστους και εν γένει για την αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη διοίκησή τους, στην ελαχιστοποίηση της σπατάλης δημοσίου χρήματος και στην καλύτερη αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων. Επίσης, με την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής επιτυγχάνεται η εξαγωγή του κόστους παραγωγής και η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση. Παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθήκες των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, για το σχηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους, τον προσδιορισμό των αναλυτικών και των συνολικών αποτελεσμάτων της μονάδας και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμετάλλευσης και των τμημάτων της. Η πλήρης λειτουργία του Διπλογραφικού Συστήματος με την εφαρμογή του Κ.Λ.Σ. των Ν.Π.Δ.Δ. στο χώρο των Δημόσιων Νοσοκομείων, γίνεται με την ταυτόχρονη συλλειτουργία των τριών (3) αυτόνομων λογιστικών κύκλων. Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής, το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής και το κύκλωμα της Λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Νοσοκομειακές Μονάδες αποτελούν το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής και ουσιαστικά είναι μία κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων, που πρέπει να εφαρμόζεται στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Τα ΔΛΠ δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης, προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης της Νοσοκομειακής Μονάδας, της έκθεσής της στους διάφορους κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί η διοίκηση.

Υπάρχουν λίγες μόνο μελέτες που έχουν ασχοληθεί με την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στη δημόσια διοίκηση της Ελλάδας. Στόχος της παρούσας μελέτης είναι να ερευνηθεί το βαθμό εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Δημόσια Νοσοκομεία, μελετώντας ένα περιφερειακό νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ., αυτό της Ρόδου. Η μελέτη ενδέχεται να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο για την αναγνώριση της πραγματικής κατάστασης που επικρατεί και κατ' επέκταση για την υιοθέτηση πολιτικών, ώστε να

ξεπεραστούν οι αδυναμίες που υπάρχουν στα δημόσια νοσοκομεία, κατά την προσαρμογή τους στα Δ.Λ.Π.

3.1 Μεθοδολογία

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε το Σεπτέμβριο του 2013 στο Γενικό Νοσοκομείο Ρόδου 'Ανδρέας Παπανδρέου' με τη μέθοδο προσωπικών συνεντεύξεων, όπου υποβλήθηκαν ερωτήσεις ανοικτού τύπου. Οι συνεντεύξεις έγιναν με τέσσερα στελέχη από το Τμήμα Λογιστηρίου του νοσοκομείου. Η συζήτηση και οι ερωτήσεις μου διαμορφώθηκαν από τις σχετικές θεωρητικές γνώσεις μου, που απέκτησα κατά τις σπουδές μου στο Τμήμα Διοίκησης Μονάδων Υγείας και Πρόνοιας, καθώς και από τις προσωπικές παρατηρήσεις μου και εμπειρία, που αποκόμισα κατά τη διάρκεια της πρακτικής μου άσκησης στη Διοικητική Υπηρεσία του Γ.Ν. Ρόδου. Από την επεξεργασία των απόψεων που καταγράφηκαν στις συνεντεύξεις, καθώς και των προσωπικών μου εμπειριών, προέκυψαν τα ακόλουθα συμπεράσματα, ως προς το βαθμό προσαρμογής του Γ.Ν. Ρόδου στο λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης και στα Δ.Λ.Π.

3.2 Αποτελέσματα της έρευνας

Το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα εφαρμόζεται στο Νοσοκομεία τα τελευταία τρία χρόνια και χρησιμοποιούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Αποτελεί πεποίθηση για τα στελέχη του Νοσοκομείου ότι με τα ανωτέρω θα γίνει αποτελεσματικότερη η οργάνωση του Νοσοκομείου. Ήδη φαίνονται τα αποτελέσματα στην καλύτερη παρακολούθηση της περιουσίας, στη διαφάνεια της διαχείρισης των διατεθειμένων πόρων, στην περιστολή δαπανών, στην εξοικονόμηση πόρων και στην ποιοτική αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Θεωρούν το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα ως σπουδαίο πληροφοριακό σύστημα, διότι παράγει αξιόπιστες πληροφορίες, χρήσιμες στις διαδικασίες προγραμματισμού και ελέγχου, που παρέχει δυνατότητα σύνδεσης με άλλα πληροφοριακά συστήματα και δίνει στη διοίκηση, αλλά και στους εκτός αυτής ενδιαφερόμενους, τη δυνατότητα να έχουν ολοκληρωμένη εικόνα για το Νοσοκομείο, κυρίως μέσω των Οικονομικών Καταστάσεων. Εξωτερικοί χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων της Νοσοκομειακής Μονάδας είναι οι πολίτες, οι προμηθευτές, το κράτος, οι εργαζόμενοι κλπ.

Τα στελέχη του Νοσοκομείου αντιμετώπισαν μια σειρά τεχνικών προβλημάτων, κατά τη μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που εντοπίζονται κυρίως:

- Στις συντασσόμενες Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ΔΛΠ απαιτούν τη σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων, κάτι το οποίο δεν προβλέπεται στα ΕΛΠ. Το κενό αυτό καλύπτεται μερικώς με τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης των Κερδών. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου με βάση την Ελληνική Νομοθεσία η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δεν είναι υποχρεωτική, στα ΔΛΠ υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση, αφού είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Η κατάσταση Μεταβολών των Ίδιων Κεφαλαίων περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, για να μπορέσει ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα ίδια κεφάλαια της Νοσοκομειακής Μονάδας, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κατά τη λήξη της χρήσης, μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων. Στο Προσάρτημα περιλαμβάνονται και οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες αποτελούν ένα αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων και είναι μια δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της Νοσοκομειακής Μονάδας.
- Στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων. Τα ΔΛΠ προσδιορίζουν διαφορετικούς χειρισμούς για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων, σε σχέση με τα ΕΛΠ. Ενδεικτικά, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει σταθερών συντελεστών, οι οποίοι εκφράζονται πάγια από κάθε Νοσοκομειακή Μονάδα. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να γίνει η αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών, αν η αναπροσαρμοσμένη αξία των παγίων στοιχείων θεωρείται και αξία κτήσεώς τους. Με βάση όμως τα ΔΛΠ, θα πρέπει η εκάστοτε Νοσοκομειακή Μονάδα να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων, θα πρέπει να πραγματοποιεί τακτικούς ελέγχους και αν οι συνθήκες απαιτούν την αλλαγή της ωφέλιμης ζωής, το γεγονός αυτό να αντιμετωπίζεται ως αλλαγή εκτίμησης και να εφαρμόζεται από τη χρήση στην οποία έγινε η αλλαγή και στις μεταγενέστερες. Το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται. Επίσης, όσον αφορά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει στις οικονομικές καταστάσεις να απεικονίζονται μόνο οι φόροι, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία. Στα ΔΛΠ απαιτείται ο κάθε φόρος εισοδήματος να

αντιμετωπίζεται ως δαπάνη και θα πρέπει να συσχετίζεται με τις συναλλαγές, στις οποίες αφορά. Τέλος, στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει τα χρεόγραφα να αποτιμούνται στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τρέχουσας αξίας. Με βάση τα ΔΛΠ, τα χρεόγραφα αποτιμούνται είτε στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και τρέχουσας αξίας, είτε στην τρέχουσα αξία τους.

- Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν αρκετά σημεία διαφοροποίησης.

Για τα στελέχη του Νοσοκομείου, οι πληροφορίες που απορρέουν από την αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων, με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι πολύ χρήσιμες. Τα ΔΛΠ καθορίζουν τη γενική βάση για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα, τόσο για την ίδια την Νοσοκομειακή Μονάδα σε διαφορετικές χρονικές περιόδους, όσο και με τις καταστάσεις άλλων Νοσοκομειακών Μονάδων. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη οικονομική παρουσίαση της οικονομικής θέσης της Νοσοκομειακής Μονάδας, της αποδοτικότητάς της, καθώς και των συναλλαγών που έχει διενεργήσει. Σκοπός τους είναι να παρέχουν πληροφορίες για την οικονομική θέση, την απόδοση, καθώς και τις ταμειακές ροές της Νοσοκομειακής Μονάδας, οι οποίες είναι χρήσιμες για ένα μεγάλο σύνολο χρηστών, ώστε να μπορούν να πάρουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης, από τις οικονομικές καταστάσεις είναι φανερά τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων της Νοσοκομειακής Μονάδας από τη Διοίκηση. Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες, σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα, τα έξοδα και τις ταμειακές ροές. Σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ, μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Επεξηγηματικές Σημειώσεις, για τις λογιστικές μεθόδους (Προσάρτημα). Τέλος, η διοίκηση της Νοσοκομειακής Μονάδας παρουσιάζει και μία ετήσια έκθεση, στην οποία περιγράφονται τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής απόδοσης και θέσης της Νοσοκομειακής Μονάδας, καθώς και τις αβεβαιότητες τις οποίες αντιμετωπίζει, όπως και πιθανές μελλοντικές επενδύσεις.

Για την ομαλή λειτουργία των ΔΛΠ, βασική προϋπόθεση είναι να γίνει σωστά η μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ και στη συνέχεια να ενημερωθούν σχετικά οι άμεσα

ενδιαφερόμενοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι θα επηρεαστούν από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Επιπλέον, θα πρέπει να επιλέξουν τις λογιστικές μεθόδους που θα ακολουθήσουν, να ορισθεί χρονοδιάγραμμα, βάσει του οποίου θα δημοσιεύονται οι οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι πρόσθετες λογιστικές πληροφορίες, που απαιτούνται από τα ΔΛΠ. Επίσης, θα πρέπει να γίνει αξιολόγηση και εντοπισμός των διαφορών, που προκύπτουν μετά από τη σύγκριση των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και κατ' επέκταση του βαθμού επηρεασμού των ανωτέρω διαφορών στη λήψη αποφάσεων της διοίκησης. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να αναλυθεί με ποιο τρόπο θα εξουδετερωθούν οι διαφορές ανάμεσα στα ΔΛΠ και στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, να προσπαθήσουν να βρουν τα πιθανά τεχνικά προβλήματα, τα οποία θα ανακύψουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ και από τις αλλαγές, που θα πρέπει να γίνουν. Τέλος, θα πρέπει να γίνει υλοποίηση των προαναφερθέντων, να καταρτιστούν και να δημοσιευθούν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα ΔΛΠ, να ελέγχονται οι λογιστικές πληροφορίες, που απορρέουν από τις λογιστικές καταστάσεις και να πραγματοποιηθούν οποιεσδήποτε αλλαγές είναι απαραίτητες, ώστε να προσαρμόζονται καλύτερα στα ΔΛΠ.

Κατά τη διεξαγωγή της συνέντευξης από αρμόδια στελέχη του Γενικού Νοσοκομείου Ρόδου, αρχικά έγινε αναφορά στην αξιολόγηση της κατάστασης εξοπλισμού του Τμήματος, επισημαίνοντας τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτού. Συγκεκριμένα, αναφέρθηκε πως τα σημαντικότερα προβλήματα παρουσιάζονται στο Μηχανογραφικό Σύστημα. Το Μηχανογραφικό Σύστημα δεν έχει στηθεί στην αυτοτέλεια της χρήσης, δεν υποστηρίζει το κλείσιμο ισοζυγίων, με αποτέλεσμα να επιτρέπει σε κάθε χρήστη να μεταβάλει ή να διαγράψει εγγραφές, γεγονός το οποίο επιφέρει αλλαγές στα ισοζύγια. Επίσης, ένα άλλο πρόβλημα είναι η απουσία ταυτοποίησης του χρήστη, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος των μεταβολών, που έχει υποστεί το σύστημα. Η μόνη δυνατότητα ελέγχου, που δίνει το σύστημα, είναι το Ημερολόγιο των εγγραφών στο τέλος της ημέρας, όχι όμως του προσώπου, που πραγματοποίησε τις μεταβολές αυτές. Επιπλέον, το μηχανογραφικό σύστημα δεν υποστηρίζει το μητρώο παγίων. Τέλος, το Νοσοκομείο δεν υποστηρίζει συστήματα διαχείρισης υλικών και αποθηκών στις κλινικές. Το μόνο πλεονέκτημα του Μηχανογραφικού Συστήματος είναι ότι είναι εύχρηστο.

Στη συνέχεια, ως προς την αναγκαιότητα ανάθεσης σε εξωτερικό ανάδοχο για την παροχή υπηρεσιών του Διπλογραφικού συστήματος, αυτή θεωρείται απαραίτητη, αφού με το υπάρχον προσωπικό είναι αδύνατη η εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος και ιδιαίτερα της εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής, που θα εφαρμοστεί για πρώτη φορά

φέτος. Επιπλέον, ως προς την αναγκαιότητα εκπαίδευσης του προσωπικού στα εξειδικευμένα θέματα, που απαιτούν την πρακτική επιμόρφωση στην καθημερινή ενασχόλησή του, θεωρείται επίσης αναγκαία σε μηχανογραφημένα θέματα, σε εφαρμογές που απαιτούν οι ανάγκες κάθε τμήματος, όπως Λογιστήριο, Διαχειρίσεις, Γραφείο Κίνησης, Γραφείο Προμηθειών κλπ., σε συνεργασία με το Τμήμα Πληροφορικής και την εταιρία Μηχανογραφικής Υποστήριξης.

Όσον αφορά τα προβλήματα που αντιμετώπισαν τα αρμόδια στελέχη, κατά την μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό και κατ' επέκταση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ήταν μείζονος σημασίας. Ειδικότερα, το υπάρχον σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού πρέπει να λειτουργεί παράλληλα με το Διπλογραφικό Λογιστικό. Στη συνέχεια, η λειτουργία του Διπλογραφικού θα πρέπει να ενσωματώνεται στις απαιτούμενες προσαρμογές, προσομοιάζοντας, όσο το δυνατόν περισσότερο, στα προτεινόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, η υπάρχουσα υποδομή δεν διευκολύνει την εφαρμογή του. Τέλος, το Νοσοκομείο συμμετέχει στο έργο της Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Κοινωνικής Ασφάλισης (ΗΔΙΚΑ Α.Ε), από το 1996 περίπου πρώην Κέντρο Ηλεκτρονικών Υπολογιστών Κοινωνικών Υπηρεσιών (ΚΗΥΚΥ), το οποίο σύστημα είναι απαρχαιωμένο.

Στη συνέχεια, τα αρμόδια οικονομικά στελέχη του Γ.Ν. Ρόδου ανέφεραν πως από τα προαναφερθέντα προβλήματα, που έχουν επιλυθεί, είναι η καταχώριση του πρωτοκόλλου παραλαβής στις εγγραφές και η σωστή διαχείριση των τιμολογίων. Δυστυχώς, υπάρχουν πολλά προβλήματα, που η επίλυσή τους εκκρεμεί. Η επίλυση των προβλημάτων αυτών δεν εξαρτάται από το Νοσοκομείο, αλλά από το Υπουργείο και από τη ΔΥΠΕ. Κάποια ενδεικτικά προβλήματα είναι τα χρηματικά εντάλματα πληρωμής, το μητρώο παγίων, η εντολή διάθεσης υλικού – πράξη εξαγωγής από αποθήκη και η σωστή ενημέρωση από την ΗΔΙΚΑ, για τη χρέωση των νοσηλείων στο ΕΟΠΠΥ. Συνεπώς, με την υπάρχουσα κατάσταση του συστήματος δεν επιδιώκεται η ορθολογική λογιστική οργάνωση, τόσο από άποψη των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, ως προς το βαθμό ικανοποίησης των προϋποθέσεων για την ορθή τήρηση του Διπλογραφικού και κατ' επέκταση για την ορθή κατάρτιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από το Μηχανογραφικό σύστημα του Νοσοκομείου, κρίνεται πλέον ικανοποιητικό. Μάλιστα, εντός του 2013 θα ξεκινήσει η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Είδαμε ότι στη δημόσια διοίκηση εφαρμόζονται λογιστικά πρότυπα, τα οποία έχουν αναπτυχθεί για τη διοίκηση των επιχειρήσεων, προσαρμοσμένα όμως κατάλληλα στις ιδιομορφίες των δημόσιων οργανισμών. Ο δημόσιος οργανισμός καλείται βασικά να προσφέρει κοινωνικό έργο. Για να πραγματοποιηθεί όμως ο σκοπός του, χρησιμοποιεί υλικά αγαθά (ιατρικός και μηχανολογικός εξοπλισμός, υγειονομικό και φαρμακευτικό υλικό κλπ.) και απασχολεί προσωπικό (Ιατρικό, Νοσηλευτικό, Διοικητικό), ενώ δημιουργεί δικαιώματα (από ασφαλιστικά ταμεία και ιδιώτες) και υποχρεώσεις (προς προμηθευτές). Επομένως, καθίσταται φανερό ότι για την ορθή παρακολούθηση όλης αυτής της δραστηριότητας απαιτείται ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα. Όσον αφορά τα λογιστικά συστήματα, διαρκώς εξελίσσονται, αναπροσαρμόζονται και για συγκεκριμένους οικονομικούς λόγους τελευταία, τυποποιούνται σε διεθνές επίπεδο. Τα βασικά λογιστικά συστήματα που χρησιμοποιούνται είναι δύο, η ταμειακή βάση (Απλογραφική Μέθοδος) και η δεδουλευμένη βάση (Διπλογραφική Μέθοδος).

Συνοψίζουμε εδώ ότι η Ταμειακή βάση (Απλογραφική Μέθοδος) στηρίζεται στη μοναδική καταχώρηση του λογιστικού 'γεγονότος' σε ένα λογαριασμό, που τηρείται σε ένα λογιστικό βιβλίο. Η λειτουργία της Ταμειακής Βάσης με την απλογραφική μέθοδο στερεί από το Κρατικό Νοσοκομείο μια σειρά πολύτιμων και σημαντικών πληροφοριών, που είναι αναγκαίες για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης. Από την άλλη πλευρά, η Δεδουλευμένη Βάση (Διπλογραφική Μέθοδος) είναι η μέθοδος, η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον (2) λογαριασμούς. Συνεπώς, μέσω της δεδουλευμένης βάσης είναι εφικτή η άμεση και έγκαιρη άντληση πληροφοριών ενός λογιστικού γεγονότος, εν αντιθέσει με την Ταμειακή Βάση (Απλογραφική Μέθοδος). Διαπιστώσαμε ότι η πλήρης λειτουργία της δεδουλευμένης βάσης, με την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (Κ.Λ.Σ.) των Ν.Π.Δ.Δ. στο χώρο των Κρατικών Νοσοκομείων, γίνεται με την ταυτόχρονη συλλειτουργία των τριών (3) αυτόνομων λογιστικών κυκλωμάτων. Τα τρία (3) αυτόνομα κυκλώματα είναι το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής (Δεδουλευμένης βάσης), το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής και το κύκλωμα της Λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού (Ταμειακή Βάση). Η μετάβαση από την ταμειακή βάση του Δ.Λ. στην ολοκληρωμένη δεδουλευμένη βάση, για την πλήρη εφαρμογή του Κ.Λ.Σ. (τήρηση δηλαδή και των τριών λογιστικών κυκλωμάτων), απαιτεί

εξειδικευμένες λογιστικές γνώσεις και εμπειρία από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών των Κρατικών Νοσοκομείων.

Συνοψίζουμε επίσης, ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης. Αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών, που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Στόχος των ΔΛΠ είναι η συμμόρφωση των οικονομικών συναλλαγών με ορισμένους κανόνες και αρχές, οι οποίες να είναι ίδιες για τις επιχειρήσεις όλου του κόσμου. Τα ΔΛΠ επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις, σε παγκόσμιο επίπεδο. Η λογιστική αποτυπώνει συναλλαγές. Τα ΔΛΠ φιλοδοξούν να καλύπτουν με τις διατάξεις τους το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Τα ΔΛΠ είναι από τη φύση τους ένα γενικό πλαίσιο, το οποίο συνεχώς μεταβάλλεται.

Οι προσπάθειες της ελληνικής κυβέρνησης για τον εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος στις δημόσιες μονάδες υγείας ξεκίνησαν το έτος 1995 (ν. 2362, Α' 247), όπου προβλεπόταν η εισαγωγή του δημόσιου λογιστικού σχεδίου και η καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος. Μετά από πέντε χρόνια (ν. 2778/1999, Α' 295) προβλέφθηκε η εφαρμογή της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής και θεωρήθηκε αναγκαία η υποστήριξη των οικονομικών υπηρεσιών των δημόσιων νοσοκομείων από ιδιωτικούς φορείς παροχής σχετικών μηχανογραφικών και λογιστικών υπηρεσιών. Το έτος 2007 προβλέφθηκε η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων μονάδων υγείας σύμφωνα με τα ΔΛΠ (ν. 3599/2007, Α' 176) και τέλος, το έτος 2011 θεσμοθετείται ο Εσωτερικός Έλεγχος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (ν. 4025/2011, Α' 228).

Από την εμπειρία του εκσυγχρονισμού του λογιστικού συστήματος του Γενικού Νοσοκομείου Ρόδου, συμπεράναμε ότι η διαδικασία προσαρμογής εντάθηκε το 2011 και ότι κατά το τέλος το έτους 2013 προγραμματίζεται η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, ενώ θα υπάρξουν πιθανώς εξελίξεις επί των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου από το 2014. Η προσαρμογή αποδεικνύεται επίπονη για τα στελέχη του νοσοκομείου, καθόσον υπάρχουν δομικά ζητήματα που δεν έχουν επιλυθεί, ενώ στηρίζεται σε ιδιωτικές λογιστικές υπηρεσίες και υπηρεσίες εκπαίδευσης του προσωπικού.

Εντολίστηκε ότι απαιτείται η εμπλοκή της μηχανογράφησης σε θέματα μητρώου παγίων, αποτιμήσεων κλπ. και ότι η έγκαιρη και η ορθή πληροφόρηση από την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (ΗΔΙΚΑ), θα συντελέσει στην πλήρη και αντικειμενική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, ότι απαιτείται

συμπλήρωση της τεχνικής υποδομής σε λογισμικό, καθώς και ενιαία μηχανογράφηση του Νοσοκομείου, γιατί θεωρείται πως η χρήση ολοκληρωμένων συστημάτων πληροφορικής θα βοηθήσει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση και τον περιορισμό των δαπανών της Νοσοκομειακής Μονάδας. Το σημαντικότερο, η στελέχωση του νοσοκομείου με άρτια καταρτισμένο και εκπαιδευμένο προσωπικό, σε συνδυασμό με τη σαφή κατανομή και τον καθορισμό των αρμοδιοτήτων και υπευθυνοτήτων, θα συμβάλλει στην ορθή λειτουργία του Νοσοκομείου.

ΑΝΑΦΟΡΕΣ

- Εγκύκλιος Υπουργείου Υγείας (2012). 'Αποτελεσματική Διαχείριση των Οικονομικών Πόρων των Δημόσιων Μονάδων Υγείας'.
- Καραγιώργος, Κ. Θ., Πετρίδης, Π. Α. (2010). *Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)*. Θεσσαλονίκη: Αλεξοπούλου, Μ. Καραγιώργος, Α.
- Κασσής, Κ. Α. (2007). *Διαδικασία Ανάπτυξης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου και βασικών εννοιών των προτύπων, διαδικασία μετάβασης των οικονομικών καταστάσεων από τα Εθνικά στα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Μεταπτυχιακή Εργασία. Πανεπιστήμιο Πειραιά.
- Λευθεριώτης, Λ. Α. (2008). *Δημόσιο Λογιστικό και Διπλογραφικό Σύστημα παρακολούθησης συναλλαγών Δημόσιου Τομέα. Συμβολή στην Κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού*. Πτυχιακή Εργασία. Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης.
- Ντζανάτος, Ν. Δ. (2008). *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές του από τα Ελληνικά*. Αθήνα: Καστανιώτη.
- Ξεφτέρης, Ξ. Α. (2009). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα*. Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Πομόνης, Π. Ν. (2008). *Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης*. Αθήνα: Αθ. Σταμούλης.
- Ρεβανόγλου, Ρ. Α., Γεωργόπουλου, Γ. Ι. (2003). *Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ.* Αθήνα: INTERBOOKS.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΡΟΔΟΥ ‘ΑΝΔΡΕΑΣ
ΠΑΠΑΝΔΡΕΟΥ’

**ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΡΟΔΟΥ ‘ΑΝΔΡΕΑΣ
ΠΑΠΑΝΔΡΕΟΥ’**

Σύνοψη των απαντήσεων τεσσάρων στελεχών του νοσοκομείου (Α, Β, Γ & Δ), σε ερωτήσεις μας, περί των εμπειριών τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο νοσοκομείο:

1.	Θεωρείτε ότι η εφαρμογή του Προεδρικού Διατάγματος 146/2003 βοηθάει στην αποτελεσματικότερη οργάνωση του Νοσοκομείου;
A	Σαφώς και βοηθάει γιατί έχει προσαρμοστεί για τις ανάγκες του Νοσοκομείου. Συνδέει το Δημόσιο Λογιστικό με τη Γενική Λογιστική.
B	Βοηθάει στη σωστή λειτουργία του Νοσοκομείου. Υπάρχει έλεγχος των εσόδων και των εξόδων του Νοσοκομείου. Επίσης, εκπληρώνονται οι στόχοι που έχουν τεθεί από το Υπουργείο και από τη Διοίκηση του Νοσοκομείου.
Γ	Φυσικά και βοηθάει στην αποτελεσματικότερη οργάνωση του Νοσοκομείου. Υπάρχει η δυνατότητα αποτύπωσης των στοιχείων ανά πάσα στιγμή, έλεγχος των εσόδων και των εξόδων και επομένως συμβάλει σε ένα καλύτερο προγραμματισμό για την επόμενη χρονιά.
Δ	Σαφώς και βοηθάει στην αποτελεσματικότερη οργάνωση του Νοσοκομείου.
2.	Το Νοσοκομείο εφαρμόζει το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα;
A	Το Νοσοκομείο Εφαρμόζει το Διπλογραφικό σύστημα, ανεξάρτητα από τα προβλήματα που υπάρχουν από το Μηχανογραφικό Σύστημα του Νοσοκομείου.
B	Εφαρμόζεται εδώ και τρία χρόνια, με τη συνεργασία και υποστήριξη ιδιωτικής λογιστικής εταιρίας, μετά από απόφαση του Υπουργείου. Νοσοκομεία που δεν έχουν επαρκές και εξειδικευμένο προσωπικό, αναθέτουν με σύμβαση το έργο σε ιδιωτικές λογιστικές εταιρίες, οι οποίες συμβάλλουν στην συλλογή και συντήρηση των στοιχείων, στην έκδοση των ισολογισμών κλπ.
Γ	Ναι εφαρμόζεται τα τελευταία τρία χρόνια και είναι φανερή η βελτίωση.
Δ	Ναι, εφαρμόζεται τα τελευταία τρία χρόνια.
3.	Χρησιμοποιούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων της Νοσοκομειακής Μονάδας ;
A	Αρχικά συντάσσεται ο ισολογισμός σε Γενική Λογιστική. Στη συνέχεια εκδίδεται το Προσάρτημα με τις επεξηγήσεις του, τι αφορά το κάθε κονδύλιο. Έπειτα ελέγχεται από τον Ορκωτό, όπου γίνεται η διαδικασία μετατροπών του Ισολογισμού και της Γενικής Λογιστικής. Τέλος, χρησιμοποιούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
B	Φυσικά και χρησιμοποιούνται. Χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά πέρσι, με την υποστήριξη της ιδιωτικής λογιστικής εταιρίας.
Γ	Ξεκίνησαν να χρησιμοποιούνται από πέρσι με την υποστήριξη της ιδιωτικής λογιστικής εταιρίας.
Δ	Φυσικά και χρησιμοποιούνται.
4.	Ποια είναι τα σημαντικότερα προβλήματα που αντιμετωπίσατε από την μετάβαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;
A	Εκεί που αλλάζει η φιλοσοφία, εκεί δημιουργούνται τα προβλήματα. Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα ήταν τα πάγια, όπου στη Γενική Λογιστική οι αποσβέσεις των μηρώ παγίων γίνεται με συντελεστή απόσβεσης, ενώ στα ΔΛΠ με έτη ζωής. Επίσης, στα ΔΛΠ γίνεται σύγκριση των τελευταίων 3 ετών, όπου πρέπει να ενημερωθούν τα μηρώ παγίων των τελευταίων 3 ετών, έτσι ώστε να

	γίνει σωστά η σύγκριση. Επιπλέον, σημαντικά προβλήματα διαπιστώνονται και με την Μισθοδοσία του Νοσοκομείου, όπου ορισμένοι ορκωτοί θεωρούν, για παράδειγμα, ότι η αμοιβή του γιατρού πρέπει να θεωρείται σαν έξοδο του Νοσοκομείου. Ενώ στην ουσία ο γιατρός αμειβεται από το Υπουργείο. Στη Γενική Λογιστική αυτό, επειδή θεωρείται ότι δεν πληρώνεται με τα λεφτά του Νοσοκομείου, άλλα από τα κεντρικά, καταχωρείται σαν εικονική επιχορήγηση. Ενώ, στα ΔΛΠ πρέπει να καταχωρείται σαν έξοδο του Νοσοκομείου. Με αποτέλεσμα, να οδηγεί σε μια καταστροφική εικόνα του νοσοκομείου, αφού εμφανίζει περισσότερα έξοδα από αυτά που στην πραγματικότητα έχει.
B	Δεν είμαι ο αρμόδιος να σας απαντήσω σε αυτή την ερώτηση. Το μόνο που γνωρίζω είναι ότι το Νοσοκομείο έχει την ιδιαιτερότητα να έχει επί την εποπτεία του τα Κέντρα Υγείας, τα Περιφερικά Ιατρεία και το Κέντρο Εκπαίδευσης Κοινωνικής Υποστήριξης και Κατάρτισης Ατόμων με Αναπηρία (ΚΕΚΥΚΑΜΕΑ). Με αποτέλεσμα, να απαιτείται περισσότερος χρόνος για τη συλλογή στοιχείων. Επομένως, αρμόδια είναι η ιδιωτική λογιστική εταιρία.
Γ	Ήταν κάτι πρωτόγνωρο για τους υπαλλήλους του νοσοκομείου. Οι υπάλληλοι του Νοσοκομείου δεν ασχολούνται με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Συνεπώς, τα προβλήματα από την μετάβαση των Ε.Λ.Π στα Δ.Λ.Π τα γνωρίζουν καλύτερα οι υπάλληλοι της ιδιωτικής λογιστικής εταιρίας.
Δ	Δεν είμαι ο αρμόδιος για να σας απαντήσω σε αυτή την ερώτηση. Η Ιδιωτική Λογιστική Εταιρία είναι αρμόδια για τα Δ.Λ.Π.
5.	Κατά την γνώμη σας, πόσο χρήσιμες αξιολογείτε τις πληροφορίες που απορρέουν από την αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων;
A	Οι πληροφορίες που απορρέουν, κατά προσέγγιση, είναι σχεδόν όμοιες. Η παρουσίαση του Ισολογισμού στην ουσία με μία μετατροπή δύο ή τριών κατηγοριών, που έχουν διαφορετική φιλοσοφία, μετατρέπονται σε ΔΛΠ. Τα συμπεράσματα είναι πιο συγκεκριμένα στα ΔΛΠ. Εκδίδεται μια Έκθεση 35 σελίδων με επεξηγήσεις, όπου δικαιολογεί τις μεταβολές, που συνέβησαν τα προηγούμενα έτη. Έτσι ώστε να είναι κατανοητό στους άμεσα ενδιαφερόμενους, που είναι το Δ.Σ του Νοσοκομείου.
B	Αρκετά χρήσιμες.
Γ	Με τη χρήση ΔΛΠ δίνεται μια πλήρη εικόνα του Ισολογισμού. Έχει την ιδιαιτερότητα να αναλύει τις αυξομειώσεις των στοιχείων, σε σχέση με τα προηγούμενα χρόνια. Επίσης, είναι απαραίτητο για τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων του Νοσοκομείου, με αντίστοιχες άλλες οικονομικές καταστάσεις Νοσοκομείων των Ευρωπαϊκών χωρών.
Δ	Αρκετά χρήσιμες, απ' ότι μου έχουν πει από την ιδιωτική λογιστική εταιρία, που συνεργαζόμαστε.
6.	Ποιες είναι, κατά την γνώμη σας, οι προϋποθέσεις για την ομαλή λειτουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων;
A	Το βασικό κομμάτι είναι να αποτυπωθεί σωστά η Λογική του Δημόσιου Λογιστικού στη Γενική Λογιστική, μετά η μεταφορά στα ΔΛΠ είναι πολύ πιο εύκολη.
B	Η βασική προϋπόθεση για την ομαλή λειτουργία των ΔΛΠ είναι η σωστή αποτύπωση του Δημόσιου Λογιστικού στη Γενική Λογιστική και έπειτα στα ΔΛΠ. Επίσης, να υπάρχει και η Αναλυτική Λογιστική. Η Αναλυτική Λογιστική θα εφαρμοστεί για πρώτη φορά φέτος στο Νοσοκομείο.
Γ	Η σωστή αποτύπωση του Δημόσιου Λογιστικού στη Γενική Λογιστική και έπειτα στα ΔΛΠ. Επίσης, συστηματικός έλεγχος και παρακολούθηση των λογαριασμών.
Δ	Δεν γνωρίζω.

7.	Αξιολογήστε το μηχανογραφικό σύστημα του Τμήματος του Λογιστηρίου, πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.
A	Το μοναδικό πλεονέκτημα του μηχανογραφικού συστήματος είναι ότι είναι εύχρηστο. Υπάρχουν αρκετά μειονεκτήματα, κυρίως ότι δεν έχει στηθεί στην αυτοτέλεια των χρήσεων, δεν υποστηρίζει το κλείσιμο των ισοζυγίων, δεν υποστηρίζει το μητρώο παγίων και επίσης, ο κάθε χρήστης δεν έχει κωδικό πρόσβασης. Η μόνη δυνατότητα ελέγχου που δίνει το υπάρχον σύστημα είναι το Ημερολόγιο Εγγραφών, στο τέλος της ημέρας.
B	Με το μηχανογραφικό σύστημα του Νοσοκομείου αντιμετωπίζουμε πολλά προβλήματα. Θεωρείται απαραίτητη η αντικατάσταση του με ένα πιο εκσυγχρονισμένο μηχανογραφικό σύστημα. Επίσης, το Νοσοκομείο δεν υποστηρίζει σύστημα διαχείρισης υλικών και αποθήκες στις κλινικές.
Γ	Το μηχανογραφικό σύστημα του Λογιστηρίου είναι απαρχαιωμένο, με αρκετά προβλήματα. Έχουν γίνει αρκετές προσπάθειες για την αντικατάσταση του υπάρχοντος μηχανογραφικού συστήματος, αλλά χωρίς καμία ανταπόκριση.
Δ	Το υπάρχον μηχανογραφικό σύστημα του Λογιστηρίου είχε εγκατασταθεί από το 1996. Υπάρχουν αρκετά προβλήματα. Έχουν γίνει αρκετές προσπάθειες για την αντικατάσταση του υπάρχοντος μηχανογραφικού συστήματος, αλλά χωρίς καμία ανταπόκριση.
8.	Θεωρείτε απαραίτητη την ανάθεση σε εξωτερικό Συνεργάτη την τήρηση του Διπλογραφικού Συστήματος;
A	Φυσικά και θεωρείται απαραίτητη. Το Δημόσιο έχει μάθει να λειτουργεί Ταμειακά. Δεν ενημερώνουν λογαριασμούς. Δεν γνωρίζουν τη διαδικασία της Γενικής Λογιστικής.
B	Φυσικά και θεωρείται απαραίτητη η παροχή υπηρεσιών του Διπλογραφικού Συστήματος από την ιδιωτική λογιστική εταιρία. Το προσωπικό του Λογιστηρίου δεν είναι επαρκές, αναλώνονται σε πολλές δραστηριότητες καθημερινά και επίσης δεν έχουν τις απαραίτητες γνώσεις για το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.
Γ	Φυσικά και θεωρείται απαραίτητη η παροχή υπηρεσιών του Διπλογραφικού Συστήματος από την ιδιωτική λογιστική εταιρία, διότι το προσωπικό του Νοσοκομείου δεν είναι επαρκές και δεν κατέχει τι κατάλληλες γνώσεις.
Δ	Οποσδήποτε. Ελάχιστοι υπάλληλοι του Λογιστηρίου γνωρίζουν για το Διπλογραφικό Σύστημα.
9.	Θεωρείτε απαραίτητη την εκπαίδευση του προσωπικού στα εξειδικευμένα θέματα του Λογιστηρίου και των ΔΑΠ;
A	Φυσικά και θεωρείται απαραίτητη η εκπαίδευση του προσωπικού του Νοσοκομείου. Ιδιαίτερα των τμημάτων του Λογιστηρίου, των Προμηθειών και της Διαχείρισης.
B	Οποσδήποτε. Η εκπαίδευση είναι απαραίτητη, έχουν γίνει και σεμινάρια Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος. Επίσης, σεμινάρια γίνονται και για ΔΑΠ.
Γ	Σίγουρα η εκπαίδευση του προσωπικού θεωρείται απαραίτητη.
Δ	Φυσικά και θεωρείται απαραίτητη. Ελάχιστοι είναι οι υπάλληλοι του λογιστηρίου, που γνωρίζουν από Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.
10	Αντιμετωπίσατε προβλήματα, κατά τη μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό και κατ' επέκταση στα Δ.Α.Π ;
A	Φυσικά και παρουσιάστηκαν πολλά προβλήματα. Κυρίως με την ΗΔΙΚΑ, η οποία δεν δέχεται πράγματα που στη Γενική Λογιστική είναι αυτονόητα, γιατί έχουν μάθει να λειτουργούν με το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.
B	Προβλήματα αντιμετωπίσαμε πάρα πολλά, για να μεταβούμε στο Διπλογραφικό Σύστημα και ακόμα αντιμετωπίζουμε. Το Νοσοκομείο συμμετέχει στο έργο της ΗΔΙΚΑ από το 1996 περίπου, πρώην ΚΗΥΚΥ, το οποίο σύστημα είναι

	απαρχαιωμένο.
Γ	Ήταν ένα μεγάλο βήμα η παρακολούθηση των συστημάτων του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού. Ο προϋπολογισμός με τον απολογισμό του Απλογραφικού δεν έχει καμία σχέση με την παρακολούθηση του Διπλογραφικού. Σχεδόν κάθε μήνα το Υπουργείο ζητάει στοιχεία, είτε σε λογαριασμούς του Διπλογραφικού, είτε σε παρακολούθηση του προϋπολογισμού και κατ' επέκταση του απολογισμού, κάτι που είναι εντελώς διαφορετικά μεταξύ τους. Θα πρέπει να στηριζόμαστε περισσότερο στο Διπλογραφικό και λιγότερο στο Απλογραφικό Σύστημα.
Δ	Δεν γνωρίζω.
11	Ποια είναι τα προβλήματα, από τα προαναφερθέντα, που έχουν επιλυθεί και ποια εκκρεμούν; Αναφέρετε τους λόγους μη επίλυσής τους, καθώς και τον αντίκτυπο που έχουν στη σύνταξη, τόσο των Ε.Λ.Π. όσο και των Δ.Λ.Π.
Α	Η επίλυση των προβλημάτων αυτών δεν εξαρτάται από το Νοσοκομείο, αλλά από το Υπουργείο και από την ΔΥΠΕ. Κάποια ενδεικτικά προβλήματα είναι τα χρηματικά εντάλματα πληρωμής, το μητρώο παγίων και η εντολή διάθεσης υλικού – πράξη εξαγωγής από αποθήκη. Τα προβλήματα που έχουν επιλυθεί είναι καταχώριση του πρωτοκόλλου παραλαβής στις εγγραφές και η σωστή διαχείριση των τιμολογίων
Β	Δεν εξαρτάται από το Νοσοκομείο, αλλά από το Υπουργείο και από την ΔΥΠΕ, για την επίλυση αυτών των προβλημάτων. Προβλήματα αντιμετωπίζουμε και με το Γραφείο Κίνησης, για τη σωστή ενημέρωση από την ΗΔΙΚΑ, σε ό,τι αφορά τη χρέωση νοσηλείων στον ΕΟΠΥΥ.
Γ	Τα προβλήματα δυστυχώς πρέπει να λυθούν από την κεντρική εξουσία, από το Υπουργείο δηλαδή, γιατί από εκεί δίνονται οι κατευθυντήριες οδηγίες. Το Νοσοκομείο παρακολουθεί και το Διπλογραφικό και το Απλογραφικό σύστημα ξεχωριστά και υπάρχουν κωδικοί σύνδεσης μεταξύ τους. Επίσης, εφαρμόζεται για πρώτη φορά και Αναλυτική Λογιστική.
Δ	Δεν γνωρίζω.
12	Κατά την γνώμη σας, καλύπτει το μηχανογραφικό σύστημα του Νοσοκομείου τις προϋποθέσεις, για την ορθή τήρηση του Διπλογραφικού και κατ' επέκταση για την ορθή κατάρτιση των Δ.Λ.Π;
Α	Υπό προϋποθέσεις ναι. Αν στηριχθούν οι βασικές έννοιες του Απλογραφικού και λειτουργήσουν με Διπλογραφικό.
Β	Φυσικά και ναι. Επίσης έχει τεθεί σαν προθεσμία από το Υπουργείο μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.
Γ	Ναι.
Δ	Ναι.