



**ΑΝΟΙΚΤΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΥΠΡΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ

**«Η εφαρμογή του διπλογραφικού
λογιστικού συστήματος στα Δημόσια
Νοσοκομεία της Ελλάδας.**

**Η διερεύνηση του βαθμού αφομοίωσης του από τα
στελέχη και τις Διοικήσεις αυτών»**

Σμαράϊδος Σπ. Βασίλειος

**Επιβλέπων Καθηγητής:
Δρ Καινούργιος Δημήτριος**

Ι.Π. Μεσολογγίου, Μάιος 2013

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ

**«Η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στα
Δημόσια Νοσοκομεία της Ελλάδας.**

**Η διερεύνηση του βαθμού αφομοίωσης του από τα στελέχη και τις Διοικήσεις
αυτών»**

Σμαράϊδος Σπ. Βασίλειος

**Επιβλέπων Καθηγητής:
Δρ Καινούργιος Δημήτριος**

Ι.Π. Μεσολογγίου, Μάιος 2013

*...Αφιερώνεται σε εσένα που ήρθες στην
ζωή μου και την έκανες πιο φωτεινή...*

Πίνακας περιεχομένων

1. Η Νέα Δημόσια Διοίκηση (Ν.Δ.Δ.).	1
1.1 Γενικά στοιχεία.....	1
1.2 Ο Ρόλος της Λογιστικής στην Ν.Δ.Δ.	1
1.3 Η αναγκαιότητα για την εισαγωγή της Λογιστικής στα Δημόσια Νοσοκομεία.	3
2. Τα Λογιστικά Συστήματα του Δημοσίου Τομέα.	6
2.1 Εισαγωγή.....	6
2.2 Η Ταμειακή βάση.....	6
2.3 Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή βάση.	6
2.4 Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη βάση.	7
2.5 Η Δεδουλευμένη βάση.....	8
2.6 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα.....	9
2.7 Η επιχειρηματολογία για το βέλτιστο λογιστικό σύστημα.	11
3. Η Ελληνική Πραγματικότητα.	14
3.1 Εισαγωγή.....	14
3.2 Οι μέθοδοι τήρησης των λογαριασμών.....	15
3.2.1 Η Απλογραφική μέθοδος.	15
3.2.2 Η Διπλογραφική μέθοδος.....	17
3.3 Το ΠΔ 146/2003.	18
3.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	22
4. Η εμπειρική έρευνα.	25
4.1 Μεθοδολογία.	25
4.2 Το δείγμα της έρευνας.....	26
4.3 Η ανάλυση και ερμηνεία των αποτελεσμάτων.	27
4.3.1 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά της έρευνας.....	27
4.3.2 Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της έρευνας.	30
4.4 Ο στατιστικός Έλεγχος Υποθέσεων.	52
4.4.1 Έλεγχος υπόθεσης Νο1 «Είναι έτοιμο το προσωπικό και η Διοικήσεις των νοσοκομείων να αποχωριστούν το Δημόσιο Λογιστικό;»	52
4.4.2 Έλεγχος υπόθεσης Νο2 «Είναι αρκετά ώριμο το προσωπικό και η Διοικήσεις των νοσοκομείων να εφαρμόσει μόνο το διπλογραφικό;».....	55

5. Συμπεράσματα.....	58
5.1 Οι περιορισμοί της έρευνας.	58
5.2 Συμπεράσματα – συσχέτιση με άλλες έρευνες.	59
6. Παράρτημα.	61
7. Βιβλιογραφία.....	66

Περίληψη

Τα τελευταία δυο χρόνια γίνεται μια τεράστια προσπάθεια περιστολής της Δημόσιας Δαπάνης. Ο τομέας της Υγείας στοχοποιήθηκε από την πρώτη στιγμή. Είναι γεγονός ότι στον τομέα αυτό υπήρξε τεράστια κατασπατάληση σε βάρος του Δημοσίου, των ασφαλιστικών ταμείων, και των πολιτών. Τρεις δεκαετίες χρειάστηκε η Ελλάδα για να εφαρμόσει πρακτικές και πολιτικές που ακολούθησαν, από νωρίς, κατά κύριο λόγο οι αγγλοσαξονικές χώρες για την περιστολή του κόστους του Δημοσίου Τομέα και την αποτελεσματική του λειτουργία, προς όφελος του ίδιου του Κράτους και των πολιτών αυτού.

Τα Δημόσια Νοσοκομεία βρέθηκαν κυριολεκτικά μεταξύ σφύρας και άκμονος. Μέσα σε λίγους μήνες έγιναν μεταρρυθμίσεις που υπό κανονικές συνθήκες θα διαρκούσαν χρόνια. Χρόνια που πέρασαν ανεκμετάλλευτα... Βρισκόμαστε σήμερα σε ένα κομβικό σημείο όπου έχουν συντελεστεί οι μεταρρυθμίσεις αλλά η έλλειψη οργανωτικών, τεχνολογικών και ανθρώπινων πόρων αποτελεί την αχίλλειο πτέρνα του συστήματος.

Μια πολλή σημαντική τομή ήταν και η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Η οποία εκτόξευσε τις πληροφοριακές και οργανωτικές δυνατότητες των Δημοσίων Μονάδων Υγείας. Ο σκοπός της παρούσας εργασίας ήταν να διερευνήσει εάν και κατά πόσο ανέπτυξαν τα κρίσιμα στελέχη (ανώτερη διοίκηση, προσωπικό Οικονομικών Υπηρεσιών κτλ) λογιστική κουλτούρα και αντίληψη και κατά δεύτερον εάν είναι διατεθειμένοι να εγκαταλείψουν το ήδη υπάρχον λογιστικό σύστημα (ταμειακής βάσης).

Για την επίτευξη της ερευνάς μας χρησιμοποιήθηκαν ερωτηματολόγια που κλήθηκαν να απαντήσουν οι παραπάνω κατηγορίες ανθρώπων, σε διάφορα δημόσια νοσοκομεία της χώρας. Μέσα από την ανάλυση των δεδομένων και ελέγχους υποθέσεων καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι οι συνθήκες έχουν πλέον ωριμάσει και ότι είναι επιβεβλημένα, στην συνείδηση όλων, η οριστική μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα, όπως άλλωστε θα επιθυμούσε και ο νομοθέτης του Π.Δ. 146/2003.

Λέξεις Κλειδιά:

Δημόσιες Μονάδες Υγείας, λογιστική δημοσίου τομέα, διπλογραφικό, λογιστική δεδουλευμένης βάσης, λογιστική ταμειακής βάσης.

Abstract

During the last two years, a decline in the public expenditure has been observed. The health sector has been on the spotlight from the very first moment. It is a fact that in this sector there was a huge squandering against the State, the insurance funds, and the citizens. Greece needed approximately three decades to implement the practices and policies that the Anglo-Saxon countries followed from the start in order to curb the cost of the public sector and its effective operation for the benefit of the state itself and its citizens.

During the last years, the public hospitals were struck without pity. Within a few months, new reforms were enforced that under normal conditions would implement over the years. Years that left behind without being exploited. We are now at a turning point where the reforms have been enforced, but the lack of organizational, technological and human resources now constitute the weakest point of the system.

A fact of highly importance was the introduction of the accrual accounting. This factor improved the informational and organizational capabilities of the Public Health Units.

The purpose of the present study was to investigate if and whether the critical strains (senior management, personal financial services, etc.) developed at first the accounting for culture and perception, and secondly if they are willing to abandon the existing accounting system (cash basis).

For the completion of this research, questionnaires which were answered by the groups of people which are mentioned above were used in different hospitals all over the country. After the analysis of the data and considering some hypothesis tests, we reached the conclusion that the conditions are now mature enough and that it is imperative in everybody's mind the definite change to the accrual accounting, as the lawmaker of the P.D. 146/2003 would wish.

Keywords:

Public health units, public sector accounting, double-entry, accrual accounting, cash basis accounting.

Ευχαριστίες

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους αυτούς τους ανθρώπους και φορείς χάρη στους οποίους φτάσαμε στην σημερινή ημέρα.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου διότι πάντοτε υποστήριξε τα όνειρά μου.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω από τον εργασιακό μου χώρο τους ιδιοκτήτες της εταιρείας όπου εργάζομαι, τους κ. Γεώργιο Δανιήλ και κ. Νικόλαο Καψιόχα γιατί πίστεψαν σε εμένα από την πρώτη στιγμή. Ειδικότερα δε τον κ. Δανιήλ διότι με βοήθησε και με υποστήριξε αφάνταστα σε αυτή μου την προσπάθεια. Επιθυμώ να ευχαριστήσω επίσης όλους μου τους συναδέλφους για την πολύτιμη συνεισφορά τους για όλη αυτή την προσπάθεια.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ. Δημήτρη Καινούργιο, για την όλη του την συμβολή και καθοδήγησή του καθ' όλη την διάρκεια της συγγραφής της παρούσας εργασίας. Βρισκόταν ένα βήμα πιο μπροστά για να με παρακινήσει αναφωνώντας «πιο ψηλά, πιο δυνατά...».

Για τον κ. Δημήτρη Αστερίου δεν υπάρχουν λόγια, αυτόν τον υπέροχο άνθρωπο και οικονομέτρη, που μου εμφύσησε τα μυστικά της έρευνας και της στατιστικής ενώ χωρίς την βοήθειά του το ερευνητικό κομμάτι της εργασίας δεν θα ήταν το ίδιο.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω το Πανεπιστήμιο για την ευκαιρία να πραγματοποιήσω το όνειρό μου στους κόλπους του καθώς και όλα τα μέλη ΣΕΠ από τα οποία πήρα μια γερή γεύση από τα μυστικά της διοίκησης επιχειρήσεων.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους αυτούς που συμμετείχαν στην έρευνα για τον πολύτιμο χρόνο που αφιέρωσαν.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους συγγενείς και τους φίλους που με στερήθηκαν αυτά τα δυο χρόνια, για την κατανόηση και την συμπαράσταση που έδειξαν, σύντομα θα είμαι ολοκληρωτικά κοντά σας.

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Τα εν ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.....	10
Πίνακας 2: Τα Λογιστικά Συστήματα που εφαρμόζονται στον Δημόσιο Τομέα ανά την υφήλιο.....	13
Πίνακας 3: Η διάρθρωση των λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.	20
Πίνακας 4: Το Λογιστικό Κύκλωμα σε ένα Δημόσιο Νοσοκομείο.	21
Πίνακας 5: Συχνότητες απαντήσεων 1ης ερώτησης	30
Πίνακας 6: Τα περιγραφικά στατιστικά της 1 ^{ης} ερώτησης	31
Πίνακας 7: Τα περιγραφικά στατιστικά της ερώτησης 2.....	32
Πίνακας 8: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 3	33
Πίνακας 9: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 4	34
Πίνακας 10: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 5	35
Πίνακας 11: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 6	36
Πίνακας 12: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 7	37
Πίνακας 13: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 8	38
Πίνακας 14: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 9	39
Πίνακας 15: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 10	40
Πίνακας 16: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 11	41
Πίνακας 17: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 12	42
Πίνακας 18: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 18	43
Πίνακας 19: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 14	44
Πίνακας 20: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 15	45
Πίνακας 21: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 16	46
Πίνακας 22: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 17	47
Πίνακας 23: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 18	48
Πίνακας 24: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 19	49
Πίνακας 25: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 20	49
Πίνακας 26: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 21	50
Πίνακας 27: περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 22	51

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1: Ερώτηση 1	30
Διάγραμμα 2: Ερώτηση 2	32
Διάγραμμα 3: ερώτηση 3	33
Διάγραμμα 4: ερώτηση 4	34
Διάγραμμα 5: ερώτηση 5	35
Διάγραμμα 6: ερώτηση 6	36
Διάγραμμα 7: ερώτηση 7	37
Διάγραμμα 8: ερώτηση 8	38
Διάγραμμα 9: ερώτηση 9	39
Διάγραμμα 10: ερώτηση 10	40
Διάγραμμα 11: ερώτηση 11	41
Διάγραμμα 12: ερώτηση 12	42
Διάγραμμα 13: ερώτηση 13	43
Διάγραμμα 14: ερώτηση 14	44
Διάγραμμα 15: ερώτηση 15	45
Διάγραμμα 16: ερώτηση 16	46
Διάγραμμα 17: ερώτηση 17	47
Διάγραμμα 18: ερώτηση 18	48
Διάγραμμα 19: ερώτηση 19	49
Διάγραμμα 20: ερώτηση 20	49
Διάγραμμα 21: ερώτηση 21	50
Διάγραμμα 22: ερώτηση 22	51

Εισαγωγή

Κρατάτε ανά χείρας το επιστέγασμα της ακαδημαϊκής μας προσπάθειας στα πλαίσια της συμμετοχής στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα στη Διοίκηση Επιχειρήσεων του Ανοικτού Πανεπιστημίου Κύπρου. Είναι πια γεγονός ένα όνειρο αποκτά σάρκα και οστά.

Τα τελευταία δυο χρόνια στους κόλπους της Δημόσιας Υγείας στην Ελλάδα, έχει γίνει μια μεγάλη προσπάθεια για τον εκσυγχρονισμό των οργανωτικών και διοικητικών υποδομών. Κύριες αιχμές στην φαρέτρα του Υπουργείου Υγείας ήταν η πλήρης μηχανοργάνωση και μηχανογράφηση των Μονάδων Υγείας και η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου.

Μέχρι σήμερα επικρατούσε (και ίσως σε μερικά σημεία να επικρατεί ακόμη) ένα καθεστώς γραφειοκρατίας αναφορικά με τις διαδικασίες ενώ στο Οικονομικό Κύκλωμα, το πάντα κραταιό Δημόσιο Λογιστικό, παρείχε και παρέχει επί της ουσίας πληροφορίες μόνο για το κύκλωμα της Ταμειακής Διαχείρισης (Εισπράξεις – Πληρωμές). Η οικονομική πληροφόρηση που λαμβάνει η Διοίκηση είναι πολύ χαμηλού επιπέδου και τα οικονομολογιστικά εργαλεία που προσφέρει είναι χαμηλού επιπέδου. Αδυνατεί να δώσει πληροφορίες για τις υποχρεώσεις της μονάδας, τις απαιτήσεις ή την γενική περιουσιακή κατάσταση. Ως πληροφοριακό λογιστικό σύστημα δεν παρέχει καμία πληροφορία για το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών και την απόδοση του παρεχόμενου έργου. Σκοπός μας δεν είναι να απαξιώσουμε το Δημόσιο Λογιστικό αλλά πρέπει να τονίσουμε ότι απέχει μακριά από τις σημερινές και τρέχουσες πληροφοριακές ανάγκες της Διοίκησης.

Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι χρόνια δοκιμασμένο (στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα) σε όλο τον κόσμο, είναι ασφαλές, ορθολογικό και «πλούσιο» πληροφοριακό σύστημα οικονομικής διαχείρισης μιας οικονομικής μονάδας. Η εφαρμογή του δεν αποτελεί πανάκεια για την επίλυση των σοβαρών οικονομικών, οργανωτικών και διοικητικών προβλημάτων που μαστίζουν το χώρο, συμβάλει όμως τα μέγιστα στον εντοπισμό τους, την οριοθέτησή τους, την ποσοτικοποίηση τους και αποτελεί την απαρχή της επίλυσής τους.

Ο αντικειμενικός μας σκοπός είναι να δούμε εάν τα κρίσιμα στελέχη μιας μονάδας υγείας (Λογιστήριο, Υπόλογοι Διαχειρίσεων, Προϊστάμενος Λογιστηρίου και Προϊστάμενος Οικονομικού) καθώς και η Διοίκηση (Διοικητής, Υποδιοικητής ή αναπληρωτές αυτών καθώς και ο Διοικητικός Διευθυντής) έχουν αφομοιώσει την φιλοσοφία και την κουλτούρα του διπλογραφικού συστήματος, εάν το χρησιμοποιούν ως μέσο πληροφόρησης και λήψης αποφάσεων. Εάν είναι σε θέση να το εφαρμόσουν με ίδια μέσα και αν γίνονται προσπάθειες βελτίωσης της υπάρχουσας κατάστασης (εκπαίδευση προσωπικού και στελεχών).

Βασική μας φιλοδοξία με την σύνταξη της παρούσας εργασίας, είναι να προσφέρουμε στην Ακαδημαϊκή Κοινότητα και σε κάθε πιθανό ερευνητή, μια βιβλιογραφική πηγή για το Λογιστικό Σύστημα των Δημόσιων Μονάδων Υγείας της Ελλάδος. Η κύρια όμως προσπάθεια του παρόντος πονήματος είναι να διερευνήσει το βαθμό απαγκίστρωσης των στελεχών μιας μονάδος υγείας από την απαρχαιωμένη λογική και κουλτούρα του Δημόσιου Λογιστικού. Η λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος προϋποθέτει δυναμική παρακολούθηση, διευρυμένη και πολύπλευρη σκέψη και αντίληψη.

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε δυο μέρη. Το πρώτο μέρος είναι το θεωρητικό και αποτελείται από τρία κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναπτύσσονται οι βασικές αρχές, σκοποί και φιλοδοξίες της Νέας Δημόσιας Διοίκησης καθώς και η διασύνδεσή τους με την Λογιστική. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται τα διάφορα λογιστικά συστήματα όπως αυτά εφαρμόζονται στον Δημόσιο τομέα ανά τον κόσμο. Ενώ στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται ο τρόπος που λειτουργεί το λογιστικό σύστημα στα Ελληνικά Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα.

Το δεύτερο μέρος που είναι το ερευνητικό, παρουσιάζεται μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από μέρους μας, στα Δημόσια Νοσοκομεία της 3^{ης}, 5^{ης} και 6^{ης} Υγειονομικής Περιφέρειας, υπό μορφή ερωτηματολογίου. Αναλύονται τα αποτελέσματα ενώ γίνονται και κάποιοι έλεγχοι υποθέσεων για τον βαθμό ετοιμότητας για την απεξάρτηση από το Δημόσιο Λογιστικό και την εφαρμογή του διπλογραφικού ως μόνο λογιστικό σύστημα.

**Μέρος Πρώτο: Η
Θεωρητική Προσέγγιση**



1. Η Νέα Δημόσια Διοίκηση (Ν.Δ.Δ.).

1.1 Γενικά στοιχεία.

Από την Μεγάλη Βρετανία στις αρχές της δεκαετίας του 1980 ξεκίνησε ένα νέο ρεύμα που προωθούσε γενικευμένες αλλαγές στον Δημόσιο Τομέα. Το ρεύμα αυτό ονομάστηκε **Νέα Δημόσια Διοίκηση** και αποσκοπούσε στο να καταστεί ο Δημόσιος Τομέας πιο ανταγωνιστικός αποτελώντας την απάντηση στα εγγενή προβλήματα που τον μαστίζουν σε διεθνές επίπεδο (Καϋμενάκης, 2008:30).

Σύμφωνα με τους Hoque and Moll (2001, στο Καϋμενάκης, 2008) τα προσδοκώμενα οφέλη από αυτή την αλλαγή είναι η μείωση του κόστους λειτουργίας των οργανισμών του Δημοσίου Τομέα, η βελτίωση της αποτελεσματικότητάς τους και η λογοδοσία των δημόσιων λειτουργιών.

Η άμβλυνση των διαφορών ανάμεσα στον δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα καθώς και η αλλαγή της εστίασης των δημόσιων οργανισμών από τις διαδικασίες στα **αποτελέσματα** των διαδικασιών αποτελούν το βασικό στόχο της Νέας Δημόσιας Διοίκησης. Το κύριο χαρακτηριστικό των μεταρρυθμίσεων είναι η προσπάθεια αλλαγής της κουλτούρας και της νοοτροπίας που έχει δομηθεί πάνω στις αρχές της γραφειοκρατίας.

Η τάση για τη Νέα Δημόσια Διοίκηση ξεκίνησε αναδιαρθρώσεις αρχικά στους Δημόσιους Τομείς του Ηνωμένου Βασιλείου, της Αυστραλίας και της Νέας Ζηλανδίας. Σκοπό είχε την βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, με ταυτόχρονη μείωση του μεγέθους των οργανισμών ώστε να είναι πιο αποτελεσματικοί (Dunleavy and Hood, 1994).

1.2 Ο Ρόλος της Λογιστικής στην Ν.Δ.Δ.

Η λογιστική αποτελεί ένα εργαλείο με το οποίο διενεργούνται υπολογισμοί μέσω των παρεχόμενων πληροφοριών, ώστε να λαμβάνονται αποφάσεις από τις διοικήσεις. Υπό το στενό αυτό πρίσμα θα μπορούσε να γίνει λόγος ότι η λογιστική απομονώνει τον οργανισμό ή την επιχείρηση από το εξωτερικό περιβάλλον, μιας και

χρησιμοποιεί πληροφορίες κυρίως από τα δεδομένα που υπάρχουν εσωτερικά του οργανισμού ή της επιχείρησης. Με τη Νέα Δημόσια Διοίκηση, η λογιστική συνδέεται με το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται, βγάζοντας από την απομόνωση την επιχείρηση ή τον οργανισμό. Επιπρόσθετα, επιτελεί λειτουργίες όπως ο έλεγχος, ο καθορισμός των προτεραιοτήτων και η παροχή ορατότητας (Jackson and Lapsley, 2003).

Η αποδοτικότητα σε συνδυασμό με την αποτελεσματικότητα, είχαν ως σκοπό να ελαχιστοποιηθεί το κόστος λειτουργίας και να συγκρατηθούν οι δαπάνες, ώστε να μειωθούν τις σπατάλες και την κακοδιαχείριση στο Δημόσιο Τομέα. Επιπρόσθετα, η Νέα Δημόσια Διοίκηση εισάγει τις αρχές της ελεύθερης αγοράς δημιουργώντας τις προϋποθέσεις εκείνες για τον έλεγχο του κόστους και την ανάπτυξη της διοικητικής λογιστικής (Chua and Preston, 1994). Από τη σκοπιά αυτή, η λογιστική στα νοσοκομεία αποτελεί μέρος της αναδιοργάνωσης του Δημόσιου Τομέα, βασιζόμενη στην οικονομική διαχείριση (Κατοστάρα, 2007).

Η πίεση η οποία ασκείται και εξακολουθεί να υφίσταται από την κοινή γνώμη για χαμηλότερα ελλείμματα επί του κρατικού προϋπολογισμού, ώθησε τις δημόσιες επιχειρήσεις και τους οργανισμούς να στραφούν σε πιο ποιοτικές υπηρεσίες, μειώνοντας φυσικά το κόστος λειτουργίας (Broadbent and Guthrie, 1992). Για το λόγο αυτό, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οι οργανισμοί αλλάζουν και συνδέουν τις δραστηριότητες τους με αυτές του Ιδιωτικού Τομέα (Van Helden, 2005). Ως αποτέλεσμα αυτού, υπήρξε η μείωση του μεγέθους του Δημόσιου Τομέα με ταυτόχρονη βελτίωση της αποδοτικότητας των οργανισμών που υπάγονται σε αυτόν (Humphrey et al., 1993). Στις μεταβολές αυτές, σημαντικό ρόλο διαδραμάτισε η Λογιστική Επιστήμη. Οι Dent (1991) και Potter (2005), σημείωσαν ότι η λογιστική παίζει σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση του περιβάλλοντος που αναπτύσσονται και λειτουργούν οι δημόσιοι οργανισμοί.

1.3 Η αναγκαιότητα για την εισαγωγή της Λογιστικής στα Δημόσια Νοσοκομεία¹.

Ο χώρος της Υγείας τα τελευταία πενήντα χρόνια δέχθηκε πληθώρα αλλαγών και μεταρρυθμίσεων. Στόχος ήταν η αναδιοργάνωση των μονάδων που παρέχουν Υπηρεσίες Υγείας, με σκοπό την πληρέστερη και ποιοτικότερη παροχή φροντίδας. Στην αναδιοργάνωση αυτή, σημαντικό ρόλο διαδραμάτισε και συνεχίζει να διαδραματίζει η Λογιστική Επιστήμη (Θανάσας, 2012).

Η Λογιστική Επιστήμη, μέσα από την θεωρία της, έχει προάγει το γεγονός ότι δεν παραμένει μια ουδέτερη επιστήμη, αλλά αποτελεί μια ιδιαίτερα ευέλικτη και ευμετάβλητη επιστήμη, η οποία διαμορφώνει και διαμορφώνεται από την κοινωνική συνάφεια (Arnold and Oakes, 1995, Horwood, 1987, Cooper and Sherer, 1984, Tinker and Neimark, 1987). Εντός του οργανισμού, είτε πρόκειται για ιδιωτική επιχείρηση, είτε πρόκειται για δημόσιου τομέα, οι λογιστικές εξελίξεις πλέον θεωρούνται όλο και περισσότερο ότι συνδέονται τόσο με την διοίκηση και τις χρηματοοικονομικές αποφάσεις, αλλά και με την ανάπτυξη συγκεκριμένων μεθόδων οργανωτικής δομής (Becker and Neuheuser, 1975), τη διάρθρωση των δομών της διαχειριστικής δομής και οργάνωσης (Chandler and Daems, 1979) και τη δημιουργία ή ακόμη την ενίσχυση δυναμικών συγκεκριμένης δραστηριότητας και επιρροής (Banff and Galbraith, 1978, Heydebrand, 1977).

Παρόλο που οι αλλαγές στον τομέα των Υπηρεσιών Υγείας ξεκίνησαν από τις Η.Π.Α. (McKinlay and Arches, 1985) και την Αυστραλία (Willis, 1988), η βιβλιογραφία δείχνει ότι αυτές οι αλλαγές αποτέλεσαν μια διεθνή τάση την οποία ενστερνίστηκαν χώρες όπως ο Καναδάς (Fried et al., 1987), η Σουηδία (Heidenheimer, 1980), η Νορβηγία (Riska, 1988) και το Ηνωμένο Βασίλειο (Ham et al., 1990). Οι δύο χώρες, Η.Π.Α και Αυστραλία, ήταν οι πρωτοπόρες, οι οποίες ενέταξαν στα νοσοκομεία τους την Λογιστική Επιστήμη. Με την ένταξη αυτή προσδοκούσαν στην αμεσότερη πληροφόρηση του κρατικού μηχανισμού για τα έξοδα των παρόχων Υπηρεσιών Υγείας.

¹ Από την διδακτορική διατριβή του κ. Γεωργίου Θανάσα με θέμα «Η δομή του κόστους των Νοσοκομείων στην Ελλάδα: Η επίδραση του παράγοντα της εκπαίδευσης (Reaching Impact Cost) στο κόστος των Πανεπιστημιακών Νοσοκομείων στην Ελλάδα», Πάτρα, 2012.

Τα ανεπτυγμένα κράτη εισήγαγαν τη Λογιστική Επιστήμη στους φορείς τους, διότι επιθυμούσαν τη συνεχή και αυξανόμενη οικονομική και κοινωνική αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τους (Bowe, 1977, Haber 1964). Η Λογιστική χρησιμοποιώντας οικονομικούς υπολογισμούς, οι οποίοι προέρχονται από τα δεδομένα των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων του οργανισμού, εισήχθη ως βάση για τη φορολόγηση, αλλά και για την γενικότερη οικονομική πολιτική του Κράτους (Kendrick, 1970, Studentski, 1959). Έτσι πλέον τα λογιστικά δεδομένα χρησιμοποιούνται για τη διαμόρφωση και την εφαρμογή πολιτικών οικονομικής σταθερότητας, τον έλεγχο των τιμών και των μισθών και γενικότερα την οικονομική πολιτική ενός κράτους (Burchell et al., 1980).

Σε όλα τα παραπάνω έρχεται να επιβάλλει την χρήση της Λογιστικής Επιστήμης και το γεγονός ότι αναπτύχθηκε ανταγωνισμός στον τομέα της Υγείας. Πλέον, οι πάροχοι υπηρεσιών φροντίδας υγείας δεν ήταν μόνο δημόσιου φορέα, αλλά αναπτύχθηκε και η δραστηριότητα από ιδιώτες. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την ανάγκη από τις διοικήσεις των νοσοκομείων (Δημοσίων και Ιδιωτικών), για πληροφόρηση για την διαχείριση των οικονομικών τους πόρων, άρα και της αποδοτικότερης παραγωγής τους (Ellwood, 1996). Η αποδοτικότητα θα επέλθει από τα χαμηλότερα κόστη λόγω οικονομιών κλίμακας (Wagstaff, 1989) και από τις μειώσεις στις τιμές των εισροών (Bartlett and Le Grand, 1992).

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

- ✚ Η λογιστική αποτελεί ένα τεχνικό εργαλείο μέσα σε ένα θεσμικό πλαίσιο.

- ✚ Η λογιστική αποτέλεσε το μέσο για την θεσμική αλλαγή. Η αλλαγή αυτή είχε ως σκοπό την μείωση του λειτουργικού κόστους και την πληρέστερη πληροφόρηση των ενδιαφερομένων.

- ✚ Με τη Λογιστική, τονίζεται ο ρόλος των επιμέρους δράσεων του νοσοκομείου.

Ωστόσο, κάποιοι ερευνητές έχουν παραθέσει απόψεις ότι η παραδοσιακή αυτονομία των ιατρών μετά την εισαγωγή της Λογιστικής Επιστήμης, έχει διαβρωθεί (Friedson, 1984), ενώ παράλληλα τα νοσοκομεία έχουν μετατραπεί σε εμπορικές

εταιρίες (Stoeckle and Reiser, 1992).Ως απόρροια αυτών, είναι το γεγονός ότι τα νοσοκομεία έχουν ενστερνιστεί τις αρχές της ελεύθερης αγοράς, το προσωπικό των νοσοκομείων (ιατρικό και νοσηλευτικό) έχει ελαττώσει τις ευθύνες που του αναλογούν, ενώ παράλληλα υπάρχει μια τάση αύξησης τόσο του διοικητικού, όσο και του οικονομικού ελέγχου.

Έτσι λοιπόν, ενώ η χρήση της λογιστικής εν γένει αποτελεί αντικείμενο προς συζήτηση τα τελευταία είκοσι χρόνια, αυτό καθαυτό το γεγονός δεν είναι κάτι νέο στην έρευνα. Ο Wickings et al. (1983), σημείωσε ότι τα κοστολογικά πειράματα στα νοσοκομεία έκαναν την εμφάνισή τους από το 1916, ενώ ο Lapsley (1994), ανέφερε τη συστηματική χρήση των προϋπολογισμών από το Βρετανικό Σύστημα Υγείας τη δεκαετία του 1970.

Επιπρόσθετα, με την αύξηση της ελεύθερης αγοράς και την παράλληλη αναδιάρθρωση του δημόσιου τομέα, η ανάγκη για λογιστική πληροφόρηση γινόταν ολοένα και περισσότερο επιτακτική. Ο Hood σημείωνε το 1995 ότι η λογιστική αποτελούσε το βασικό αντικείμενο της μεταρρύθμισης το οποίο προσέγγιζε τις αρχές και πρακτικές που εφαρμόζονταν στον ιδιωτικό τομέα, ενώ παράλληλα απομακρύνονταν από τις μέχρι τότε καταστάσεις που ίσχυαν στο δημόσιο τομέα.

2. Τα Λογιστικά Συστήματα του Δημοσίου Τομέα.

2.1 Εισαγωγή

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

- ✚ Η Ταμειακή βάση (cash basis).
- ✚ Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή βάση (modified cash basis).
- ✚ Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη βάση (modified accrual basis) και η
- ✚ Δεδουλευμένη βάση (accrual basis).

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

2.2 Η Ταμειακή βάση.

Σε ένα λογιστικό σύστημα ταμειακής βάσης οι πληρωμές με μετρητά (ή ταμειακά ισοδύναμα) που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης, θεωρούνται έξοδα - δαπάνες της χρήσης. Νοούνται δαπάνες χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος πραγματοποίησης της δαπάνης καθώς και η φύση της πληρωμής (αποπληρωμή δανείων ή υποχρεώσεων, πληρωμή για αγορά παγίων κτλ).

Κατά την ίδια λογική ως έσοδα θεωρούνται όλες οι ταμειακές εισροές (εισπράξεις) που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης.

Αποτελεί το πιο απλό λογιστικό σύστημα χωρίς ιδιαίτερες προϋποθέσεις και δυσκολίες εφαρμογής και αποδοχής.

2.3 Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή βάση.

Στο λογιστικό σύστημα αυτού του τύπου ως έξοδα και έσοδα της χρήσης θεωρούνται, αρχικά, οι ταμειακές κινήσεις (εισπράξεις και πληρωμές) που

πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης καθώς και κατά δεύτερον οι ταμειακές κινήσεις που πραγματοποιούνται για ένα συγκεκριμένο διάστημα² μετά την λήξη της χρήσης.

Κατά συνέπεια οι ταμειακές κινήσεις του πρώτου ημερολογιακού διμήνου της τρέχουσας χρήσης θεωρούνται έσοδα και έξοδα αντίστοιχα **της προηγούμενης χρήσης και όχι της τρέχουσας**. Πρακτικά τα βιβλία παραμένουν ανοικτά μετά το τέλος της χρήσης ώστε να αναγνωριστούν και να απεικονισθούν όλοι οι πληρωτέοι και εισπρακτέοι λογαριασμοί. Κινούμενο στην ίδια γραμμή με την απλή ταμειακή βάση, το σύστημα αυτό δεν επιτρέπει την αναγνώριση των μακροπρόθεσμων δεδουλευμένων υποχρεώσεων.

Μέχρι πρόσφατα στην χώρα μας χρησιμοποιούνταν η προσαρμοσμένη ταμειακή βάση με απλογραφική λογιστική παρακολούθηση. Ειδικότερα η διαχειριστική χρήση επεκτείνονταν για ένα μήνα αναφορικά με τα έσοδα (εισπράξεις) και δυο μήνες αναφορικά με τα έξοδα (πληρωμές).

2.4 Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη βάση.

Η προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση είναι ένα αρκετά πιο πλήρες λογιστικό σύστημα σε σχέση με τα προηγούμενα. Στο σκέλος των δαπανών περιλαμβάνει όλα τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης και σχετίζονται με την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών ανεξάρτητα από τον χρόνο αποπληρωμής της σχετικής υποχρέωσης. Συνεπώς σε αντίθεση με τα προηγούμενα η δαπάνη αναγνωρίζεται με την πραγματοποίησή της και όχι με βάση το χρονικό σημείο της αποπληρωμής της. Ωστόσο, **η έννοια της επένδυσης δεν υφίσταται**, τα πάγια επενδυτικά αγαθά (που δύναται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες της μιας χρήσης) λογίζονται ως δαπάνη της χρήσης που αποκτήθηκαν **και μόνο**.

Το σύνολο των δαπανών της χρήσης αντανακλά το κόστος των πόρων που αγοράστηκαν ή μεταφέρθηκαν στον φορέα **και όχι το κόστος των αναλώσεων** για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών μέσα στην χρήση.

² Συνήθως όχι μεγαλύτερο των εξήντα ημερολογιακών μηνών.

Στο σκέλος των εσόδων, ο χρόνος είσπραξης καθορίζει τον χρόνο της αναγνώρισής τους. Ειδικότερα ως έσοδα της περιόδου νοούνται αυτά που αφορούν λογιστικά την χρήση και εισπράττονται εντός αυτής ή εισπράττονται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά το πέρας της χρήσης. Κατά συνέπεια, καταγράφονται οι απαιτήσεις όταν τα έσοδα νοούνται δεδουλευμένα αλλά αν δεν εισπραχθούν κατά την διάρκεια της χρήσης ή σύντομα μετά την λήξη της, η απαίτηση συνεχίζει να υφίσταται αλλά το έσοδο θεωρείται **έσοδο επόμενης χρήσης**.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω μπορούμε να πούμε τα εξής:

- ✚ Η αξία των παγίων βαρύνει εξολοκλήρου την χρήση που αποκτήθηκαν, χωρίς να υφίσταται η έννοια της απόσβεσης.
- ✚ Υπάρχουν λογαριασμοί βραχυχρόνιων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
- ✚ Το **καθαρό χρέος του Οργανισμού** μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:
Απαιτήσεις + Διαθέσιμα – Υποχρεώσεις.
- ✚ Το προϊόν του Δανεισμού δεν θεωρείται έσοδο (όπως στα προηγούμενα συστήματα) και
- ✚ Το συνολικό τίμημα από την πώληση παγίου θεωρείται ως έσοδο.

2.5 Η Δεδουλευμένη βάση.

Στα πλαίσια της λογιστικής του δεδουλευμένου αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού οι Υποχρεώσεις, τα Έσοδα και τα Έξοδα του Φορέα – Οργανισμού. Δίνεται πολύ μεγάλη έμφαση στον υπολογισμό και την παρουσίαση του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών που αναλώθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης.

Υπολογίζονται αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και δύναται να γίνουν αναπροσαρμογές στις αξίες αυτών λόγω αποτίμησης. Αναλόγως της μεθοδολογίας υπολογισμού των δαπανών, στα έξοδα μπορούν να συμπεριληφθούν και ζημίες. Επομένως, υπολογίζονται κέρδη και ζημίες από την εκποίηση παγίων στοιχείων λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης και της καθαρής λογιστικής αξίας του παγίου (Κοέν, 2007).

Σε γενικές γραμμές οι διαφορές ανάμεσα στα προαναφερθέντα λογιστικά συστήματα εστιάζονται στο χρονισμό της αναγνώρισης της δαπάνης (για τον

υπολογισμό του αποτελέσματος) και όχι στο είδος ή την φύση της δαπάνης αυτής καθ' αυτής.

Τα νοσοκομεία αποτελούν μεγάλες οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν την ανάγκη καταγραφής και παρακολούθησης των περιουσιακών τους στοιχείων, των αποθεμάτων τους, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων τους. Για το σκοπό αυτό, η πληρέστερη μέθοδος παρακολούθησης των λογαριασμών για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τους είναι η διπλογραφική μέθοδος (Θανάσας, 2012).

2.6 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον Δημόσιο Τομέα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (Public Sector International Accounting Standards – IPSAS) συντάσσονται από το International Federation of Accountants (IFAC). Οι βασικοί του στόχοι είναι ο καθορισμός και η εδραίωση υψηλής ποιότητας επαγγελματικών λογιστικών προτύπων και αρχών, η σύγκλιση των λογιστικών προτύπων διεθνώς και η δημόσια έκφραση γνώμης για θέματα δημόσιου συμφέροντος όταν η λογιστική άποψη είναι σχετική.

Ειδικά για τον Δημόσιο Τομέα, υπάρχει το International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Αποτελείται από ένα 15μελές συμβούλιο με τριετή θητεία, με μέλη που έχουν μόνο μια δυνατότητα ανανέωσης της θητείας τους. Ο σκοπός του IPSASB είναι η ανάπτυξη λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας για **δημόσιους φορείς** για την σύνταξη λογιστικών - οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα όπως τα αντίστοιχα του Ιδιωτικού Τομέα και η υιοθέτησή τους βρίσκεται στην διακριτική ευχέρεια του κάθε κράτους³.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα αφορούν κυρίως την δεδουλευμένη λογιστική βάση, συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) του Ιδιωτικού Τομέα (μετά από την κατάλληλη προσαρμογή τους στα του Δημοσίου Τομέα). Παράλληλα αναπτύσσονται

³ Η Ελλάδα τα έχει αποδεχτεί αλλά εκκρεμεί ακόμη τη τελική μετάφρασή τους για την οριστική υιοθέτησή τους.

και εκδίδονται νέα πρότυπα για θέματα και ζητήματα που δεν καλύπτονται επαρκώς ή δεν αντιμετωπίζονται από τα IFRS. Υπάρχουν ακόμη λογιστικά πρότυπα που αφορούν την ταμειακή λογιστική βάση (cash IPSAS) ενώ όσοι οργανισμοί χρησιμοποιούν την ταμειακή βάση, ενθαρρύνονται να δημοσιεύουν επιπρόσθετες πληροφορίες που αφορούν την δεδουλευμένη βάση.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται τα IPSAS όπως ισχύουν από την 01/01/2013. Για μεγαλύτερη ενημέρωση σχετικά με τις εξελίξεις αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα απευθυνθείτε στον ιστοχώρο του Συμβουλίου.

Πίνακας 1: Τα εν ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

*IPSAS 1 - **Presentation of Financial Statements.***

*IPSAS 3 - **Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.***

*IPSAS 4 - **The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.***

*IPSAS 6 - **Consolidated and Separate Financial Statements.***

*IPSAS 7 - **Investments in Associates.***

*IPSAS 8 - **Interests in Joint Ventures.***

*IPSAS 10 - **Financial Reporting in Hyperinflationary Economies.***

*IPSAS 12 - **Inventories.***

*IPSAS 13 - **Leases.***

*IPSAS 14 - **Events after the Reporting Date.***

*IPSAS 16 - **Investment Property.***

*IPSAS 17 - **Property, Plant, and Equipment.***

*IPSAS 19 - **Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.***

*IPSAS 21 - **Impairment of Non-Cash-Generating Assets.***

*IPSAS 22 - **Disclosure of Financial Information about the General Government Sector.***

*IPSAS 23 - **Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers).***

*IPSAS 24 - **Presentation of Budget Information in Financial Statements.***

*IPSAS 25 - **Employee Benefits.***

*IPSAS 26 - **Impairment of Cash-Generating Assets.***

*IPSAS 27 - **Agriculture.***

*IPSAS 28 - **Financial Instruments: Presentation.***

*IPSAS 29 - **Financial Instruments: Recognition and Measurement.***

*IPSAS 30 - **Financial Instruments: Disclosures.***

*IPSAS 31 - **Intangible Assets.***

Πηγή: www.ifac.org

2.7 Η επιχειρηματολογία για το βέλτιστο λογιστικό σύστημα.

Στην διεθνή βιβλιογραφία πολλές φορές έχει γίνει αντιπαράθεση και αντιπαραβολή των προτερημάτων και των μειονεκτημάτων του κάθε λογιστικού συστήματος που προαναφέραμε. Τα επιμέρους λογιστικά συστήματα διακρίνονται σε δυο γενικές κατηγορίες, την **ταμειακή βάση** και την **δεδουλευμένη βάση**. Σήμερα **στην συνείδηση όλων προέχει η δεδουλευμένη βάση** βασιζόμενη στην υπόθεση της ανωτερότητας της έναντι της ταμειακής λογιστικής (Robinson, 1998). Σε αντίθεση με την ταμειακή λογιστική, η οποία παρακολουθεί αποκλειστικά τις εισπράξεις και τις δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της χρήσης, η λογιστική του δεδουλευμένου αναγνωρίζει τα έσοδα τη στιγμή που αυτά κερδίζονται και τα έξοδα όταν καθίστανται δεδουλευμένα, ενώ παράλληλα επιτρέπει τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης στο πρότυπο των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα. Είναι φανερό ότι μέσω της αλλαγής αυτής προσφέρεται επιπλέον πληροφόρηση τόσο στις εσωτερικές όσο και στις εξωτερικές ομάδες συμφερόντων των οργανισμών του δημοσίου τομέα (Καϋμενάκης, 2008)

. Τα αναμενόμενα οφέλη από την υιοθέτηση της λογιστικής του δεδουλευμένου παρουσιάζονται ιδιαίτερα ελκυστικά⁴:

✚ Απεικονίζεται η οικονομική κατάσταση των δημόσιων οργανισμών με μεγαλύτερη ακρίβεια (Chan, 2003; Guthrie, 1998) και ως εκ τούτου βελτιώνεται η διαφάνεια της διαχείρισης τους και η λογοδοσία των δημόσιων λειτουργιών (Chan, 2003; Gillibrand and Hilton, 1998; Guthrie, 1998; Hodges and Mellet, 2003; Perrin, 1998; Ryan, 1998).

✚ Μέσω της διαφάνειας, βελτιώνεται η αποδοτικότητα των οργανισμών του δημοσίου (Christiaens and de Wielemaker, 2003; Likierman, 2000; Perrin, 1998) χάρη στην καλύτερη κατανομή των διαθέσιμων πόρων (Gillibrand and Hilton, 1998; Goldman and Brashares, 1991; Hoque and Moll, 2001; Pallot, 1997; Ryan, 1998).

✚ Είναι εφικτή η αξιόπιστη μέτρηση της αποδοτικότητας των οργανισμών του δημοσίου τομέα (Goldman and Brashares, 1991; Guthrie, 1998; Hodges and Mellet, 2003; Hoque and Moll, 2001) και

⁴ Από το Καϋμενάκης, 2008.

✚ Καθίσταται δυνατή η εκτίμηση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών (Guthrie, 1998; Pallot, 2001), κάτι το οποίο οδηγεί σε βελτίωση της αποδοτικότητας και σε καλύτερη κατανομή των διαθέσιμων πόρων (Evans, 1995).

Πέραν των παραπάνω σημείων, οι υποστηρικτές της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα υποστηρίζουν πως σε αντίθεση με την ταμειακή λογιστική, επιτρέπει τη συσχέτιση των εσόδων και των εξόδων μίας περιόδου οπότε και να μπορεί να προσδιορισθεί με ακρίβεια το οικονομικό αποτέλεσμα ενός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος (Guthrie, 1998). Επιπλέον, καθίσταται κατά τον Guthrie (1998) δυνατό να υπολογισθούν μη ταμειακά έσοδα και έξοδα τα οποία δεν αποτελούσαν διαθέσιμη πληροφόρηση υπό το προηγούμενο καθεστώς. Παράλληλα, όπως τονίζει ο Chan (2003) η πληροφόρηση αυτή βάσει της οποίας επιτρέπεται να συσχετιστεί το κόστος λειτουργίας του δημόσιου τομέα με τη χρονική περίοδο στην οποία αντιστοιχεί, προσφέρει τη δυνατότητα να γνωρίζουν οι φορολογούμενοι με σχετική ακρίβεια το βαθμό στον οποίο επιβαρύνονται οι επόμενες γενεές των φορολογούμενων με κόστη τα οποία αναλογούν στις υπηρεσίες που έχουν λάβει παρελθούσες γενεές πολιτών.

Ο παρακάτω πίνακας συνοψίζει με μια γρήγορη ματιά, τι συμβαίνει ανά την υφήλιο και πια λογιστικά συστήματα προκρίνονται στον Δημόσιο Τομέα. Παρατηρούμε ότι σε πλήρη εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής έχουν προχωρήσει η Μεγάλη Βρετανία και η πρώην αποικίες της (Αυστραλία, Ν. Ζηλανδία), οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Γαλλία και η Κολομβία.

Την ταμειακή λογιστική πέρα από την Ελλάδα⁵ την προτιμούν χώρες όπως το Βέλγιο, η Αυστρία, η Γερμανία, η Τσεχία, η Ολλανδία, η Τουρκία κα. Παρατηρούμε ότι είναι βαθιά ριζωμένη σε χώρες οι οποίες είναι αναπτυγμένες με βαθιά ιστορία και παράδοση.

Υπάρχει τέλος ένα ενδιάμεσο στάδιο όπου υπάρχει συνδυασμός ταμειακής και δεδουλευμένης λογιστικής. Χώρες όπως η Ισλανδία, η Φιλανδία, η Σουηδία, το Μεξικό, το Ισραήλ κα.

⁵ Στην Ελλάδα από το 2000 και μετά έγινε μια μεγάλη προσπάθεια για να εισαχθεί η λογιστική του δεδουλευμένου στον Δημόσιο Τομέα. Σήμερα μπορούμε να πούμε ότι η προσπάθεια είχε επιτυχία καθώς οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), τα Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα και τα Δημόσια Νοσοκομεία εφαρμόζουν πλήρως τη λογιστική του δεδουλευμένου. Παραμένει όμως **κύριο λογιστικό σύστημα** η ταμειακή λογιστική (Δημόσιο Λογιστικό).

Πίνακας 2: Τα Λογιστικά Συστήματα που εφαρμόζονται στον Δημόσιο Τομέα ανά την υφήλιο.

	Full Cash Basis	Combination of Cash and Accrual basis	Full Accrual Basis ¹
Australia			X
Austria	X		
Belgium	X		
Cambodia		X	
Canada			X
Colombia			X
Czech Republic	X		
Finland		X	
France			X
Germany	X		
Greece	X		
Hungary	X		
Iceland		X	
Indonesia		X	
Ireland		X	
Israel		X	
Jordan		X	
Kenya	X		
Mexico		X	
Morocco	X		
Netherlands	X		
New Zealand			X
Norway	X		
Slovak Republic	X		
Slovenia	X		
Suriname	X		
Sweden		X	
Turkey	X		
United Kingdom			X
United States			X

Πηγή: International Monetary Fund (IMF), 2009

3. Η Ελληνική Πραγματικότητα.

3.1 Εισαγωγή

Μέχρι σήμερα, τα Κρατικά Νοσοκομεία της χώρας μας παρακολουθούν την χρηματοοικονομική τους διαχείριση σύμφωνα με το λογιστικό των Ν.Π.Δ.Δ., το οποίο ανήκει στον κύκλο του Δημόσιου Λογιστικού και διέπεται από το Ν.Δ. 496/74.

Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων τους γίνεται σήμερα με το απλογραφικό σύστημα. Ο καθορισμός του απλογραφικού συστήματος για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των Δημοσίων Νοσοκομείων βρίσκεται στους οικονομικούς και διαχειριστικούς κανόνες του 1952, όπου στο άρθρο 155 καθορίζεται το απλογραφικό σύστημα για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων πλην όμως, στο ίδιο άρθρο αναφέρεται επί λέξει «...*Δι αποφάσεως του Δ.Σ. Νοσηλευτικού Ιδρύματος, εγκεκριμένης υπό του Υπουργού Κοινωνικής Πρόνοιας δύναται να εφαρμοσθεί το διπλογραφικό σύστημα εις Ιδρύματα, εν περίπτωση καθ' ήν το απλογραφικό σύστημα δεν παρέχει ευχέρειαν ενημερότητος των λογαριασμών.*»

Η Εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος στα Δημόσια Νοσοκομεία της χώρας, παράλληλα με την τήρηση του Δημόσιου Λογιστικού, προβλέπεται στο άρθρο 29 παρ. 3 του Ν. 2819/97. Η ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής του από τα Κρατικά Νοσοκομεία είναι σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ. 205/98 (ΦΕΚ 163Α/ 98) η 01/01/2000 . Με το άρθρο 36 του Ν 2778/99 (ΦΕΚ. 295/Α) η υποχρεωτική εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος μετατέθηκε για την 01/01/2001. Το 2003 με το Προεδρικό Διάταγμα 146, θεσπίστηκε η εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής (κοστολόγηση) και της Λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (ΠΕ.Σ.Υ, Νοσοκομεία και Κέντρα Υγείας). Ουσιαστικά πρόκειται για την εισαγωγή κλαδικού λογιστικού σχεδίου στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας (Δ.Μ.Υ.).

Το Π.Δ. 146/2003 είχε αρχικά με τη δημοσίευσή του πιλοτική εφαρμογή. Ωστόσο, από 1/1/2004 είναι υποχρεωτικά τα μέρη τα οποία αφορούν την εφαρμογή της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (Ομάδες 1 - 8) και οι Λογαριασμοί Τάξης (Ομάδα 0), που αφορά το Δημόσιο Λογιστικό. Η Αναλυτική Λογιστική (Ομάδα 9), είχε υποχρεωτική εφαρμογή ένα ημερολογιακό έτος αργότερα, δηλαδή από την 1/1/2005. Επιπρόσθετα, ο εσωλογιστικός προσδιορισμός βραχυπρόθεσμων (μηνιαίων κλπ.) αποτελεσμάτων ήταν υποχρεωτικός από 1/1/2006. Η μη εφαρμογή του θα επέφερε

χρηματικό πρόστιμο 2-4% επί του συνολικού ετήσιου προϋπολογισμού του Νοσοκομείου.

3.2 Οι μέθοδοι τήρησης των λογαριασμών.

Για την παρακολούθηση της κίνησης των λογαριασμών τους, τα νοσοκομεία, έχουν τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δυο μεθόδων. Για τα δημόσια νοσοκομεία εξ αρχής χρησιμοποιείται η απλογραφική μέθοδος⁶, ενώ την τελευταία δεκαετία περίπου, υιοθετήθηκε η διπλογραφική μέθοδος. Τα ιδιωτικά νοσοκομεία χρησιμοποιούν την διπλογραφική μέθοδο, μιας και αποτελούν Ανώνυμες Εταιρίες, οι οποίες είναι υποχρεωμένες στην τήρηση αυτής της μεθόδου.

3.2.1 Η Απλογραφική μέθοδος.

Η μέθοδος αυτή έχει ως κύριο άξονα της τη σύγκριση του Προϋπολογισμού με τον Απολογισμό. Τα Δημόσια Νοσοκομεία καταρτίζουν για κάθε οικονομικό έτος τον Προϋπολογισμό τους. Στο τέλος της χρήσης διενεργούν τον Απολογισμό του οικονομικού έτους, βάση της απλογραφικής μεθόδου. Για την σύνταξη των καταστάσεων αυτών, λαμβάνονται υπόψη τρία πράγματα:

✚ Τα πραγματοποιημένα έσοδα που απεικονίζονται στον Απολογισμό σε σύγκριση με τα προϋπολογισμένα έσοδα, τα οποία απεικονίζονται στον Προϋπολογισμό.

✚ Τα πραγματοποιημένα έξοδα (Απολογισμός), συγκρινόμενα με τα προϋπολογισμένα έξοδα (Προϋπολογισμός).

✚ Το πραγματικό ταμειακό υπόλοιπο της οικονομικής χρήσης, το οποίο απεικονίζεται στον ετήσιο Απολογισμό, συγκρινόμενο με το προβλεπόμενο ταμειακό υπόλοιπο το οποίο είχε προϋπολογιστεί ότι θα υπάρχει.

⁶ Όπως αυτή προβλέπεται από το Δημόσιο Λογιστικό.

Ο Προϋπολογισμός αποτελεί μια οικονομική κατάσταση με την οποία γίνεται μια πρόβλεψη των εσόδων, ενώ παράλληλα καθορίζονται τα όρια των εξόδων για κάθε έτος. Ο Απολογισμός αντίθετα, παρουσιάζει τα πραγματοποιημένα έσοδα και έξοδα του νοσοκομείου, όπως αυτά διαμορφώθηκαν για κάθε έτος.

Ως βασικό πλεονέκτημα της απλογραφικής μεθόδου, αποτελεί το γεγονός ότι είναι η πιο απλή μέθοδος στην εφαρμογή της και δεν απαιτεί ιδιαίτερες λογιστικές και οικονομικές γνώσεις. Με τη μέθοδο αυτή, οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθείται το νοσοκομείο, είναι χωρισμένοι σε δύο ομάδες, τα έσοδα και τα έξοδα. Οι υποχρεώσεις του νοσοκομείου παρακολουθούνται εξωλογιστικά.

Στον αντίποδα, ως μειονέκτημα της μεθόδου αυτής μπορεί να χαρακτηριστεί το γεγονός ότι τα νοσοκομεία που χρησιμοποιούν την απλογραφική μέθοδο δεν μπορούν να εντοπίσουν και να εμφανίσουν την οικονομική τους κατάσταση σε μια οποιαδήποτε δεδομένη χρονική στιγμή, μιας και δεν παρακολουθούνται λογιστικά η κίνηση των εσόδων και των εξόδων για να γίνει σύγκρισή τους. Επίσης, επειδή δεν υπάρχει μητρώο παγίων με τη μέθοδο αυτή, δεν υπάρχει σύστημα με το οποίο να γίνεται η παρακολούθηση και η αξιοποίηση της πάγιας περιουσίας των νοσοκομείων.

Επιπρόσθετα, ως ένα ακόμη μειονέκτημα είναι το γεγονός ότι ο προϋπολογισμός δεν αποτελεί εργαλείο για το σχεδιασμό και τον προγραμματισμό των νοσοκομείων, αλλά ένα διοικητικό έγγραφο. Ακόμη, με τη μέθοδο αυτή, δεν υπάρχει ολοκληρωμένο κύκλωμα προμηθειών και παρακολούθησης των αποθεμάτων από την αποθήκη, με αποτέλεσμα είτε να μην γίνεται ανεφοδιασμός έγκαιρα, είτε να υπάρχει πληθώρα από κάποια είδη, λόγω άσκοπων παραγγελιών. Επίσης, δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το λειτουργικό κόστος της κάθε μια λειτουργίας του νοσοκομείου, αλλά μόνο συνολικά. Έτσι, δεν παρέχονται αξιόπιστες πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων και δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής των υπηρεσιών υγείας.

Τέλος, η μέθοδος αυτή δε προβλέπει την σύνταξη ισολογισμού, άρα και των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ελλιπή πληροφόρηση τόσο των εσωτερικών χρηστών του νοσοκομείου (διοίκηση, υπουργείο, κλπ.), όσο και των εξωτερικών (πιστωτές, προμηθευτές, κλπ.).

3.2.2 Η Διπλογραφική μέθοδος.

Τα νοσοκομεία αποτελούν μεγάλες οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν την ανάγκη καταγραφής και παρακολούθησης των περιουσιακών τους στοιχείων, των αποθεμάτων τους, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων τους. Για το σκοπό αυτό, η πληρέστερη μέθοδος παρακολούθησης των λογαριασμών για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τους είναι η διπλογραφική μέθοδος⁷.

Με την εφαρμογή του συστήματος αυτού, τα νοσοκομεία κατάφερναν να χειρίζονται ομοιόμορφα τις συναλλαγές του ιδρύματος με τους τρίτους, καθώς επίσης παρουσιαζόταν η ορθή και πλήρης απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης του νοσοκομείου. Επιπρόσθετα, η μέθοδος αυτή παρέχει πληροφορίες προς τους τρίτους σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση του νοσοκομείου. Έτσι, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ενός νοσοκομείου μπορούν να έχουν αξιόπιστες πληροφορίες σε σχέση με τη πιστοληπτική ικανότητα του ιδρύματος, τις απαιτήσεις αυτού και τα μέσα δράσης του. Τέλος διευκολύνεται ο πάσης φύσεως έλεγχος τόσο από φορείς του εσωτερικού μιας χώρας, όσο και από διεθνείς φορείς.

Το επίκεντρο του διπλογραφικού συστήματος, για το υποσύστημα της αναλυτικής λογιστικής, αποτελεί ο ασθενής, ο οποίος από λογιστική άποψη θεωρείται υποδιαίρεση ικανή να παράγει πρόσοδο και να δημιουργήσει κόστος. Ο ασθενής παρακολουθείται από την εισαγωγή του και καθ' όλο το χρονικό διάστημα της διαμονής του στο νοσοκομείο και λήγει με το εξιτήριο που του χορηγείται όταν αυτός ιανθεί. Ο ασθενής με την είσοδο του στο νοσοκομείο αποκτά έναν αριθμό μητρώου, όπου ουσιαστικά είναι και ο κύριος λογαριασμός παρακολούθησής του στη λογιστική. Τα άμεσα κόστη αναλώσεων όπως για παράδειγμα τα φάρμακα και οι διαγνωστικές εξετάσεις χρεώνουν τον λογαριασμό του και τον επιβαρύνουν. Το υπόλοιπο κόστος υπολογίζεται συναρτήσει των ημερών νοσηλείας (length of stay) και από τις διαγνωσμένες ομάδες ασθενών (Diagnostic Related Groups), όπου αυτό είναι εφικτό, ειδάλλως λαμβάνεται υπόψη το ιστορικό κόστος του κέντρου κόστους στο οποίο παρακολουθείται ο ασθενής.

⁷ Όπως προαναφέραμε είναι το πιο πλήρες λογιστικό σύστημα και το μόνο που χαρακτηρίζεται ως απόλυτα επιστημονικό.

Το διπλογραφικό σύστημα παρέχει τη δυνατότητα επιμερισμού και κατανομής των εξόδων στα διάφορα κέντρα κόστους, όπως επίσης και τον επιμερισμό του κόστους από τα βοηθητικά στα κύρια κέντρα κόστους. Επίσης δύναται να παρέχει πληροφόρηση, για τις διαχρονικές μεταβολές που επέρχονται στα διάφορα κόστη ενός νοσοκομείου και στα αποτελέσματα τα οποία εξάγονται. Το λογιστήριο πλέον, διασυνδέεται με τα υπόλοιπα τμήματα του νοσοκομείου, διευκολύνοντας τη συγκέντρωση των πληροφοριών για τον υπολογισμό του κόστους κάθε ασθενή. Σημαντικό παράγοντα στη συγκέντρωση των πληροφοριών αυτών διαδραματίζουν τα πληροφορικά συστήματα, τα οποία συλλέγουν τις πληροφορίες του κάθε τμήματος του νοσοκομείου και τα παρέχουν στο λογιστήριο, το οποίο τα επεξεργάζεται και εξάγει τα συμπεράσματα.

Όλα τα παραπάνω αποτελούν τα πλεονεκτήματα της υιοθέτησης του διπλογραφικού συστήματος από τα νοσοκομεία. Ωστόσο, υπάρχουν και ορισμένα μειονεκτήματα του συστήματος αυτού. Ένα από αυτά, και το κυριότερο ίσως, είναι το γεγονός ότι για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος απαιτούνται εξειδικευμένοι χρήστες, οι οποίοι να έχουν οικονομικές γνώσεις και πολύ περισσότερο να είναι καταρτισμένοι λογιστικά, ώστε να αντιλαμβάνονται τις πληροφορίες που παρέχονται και να εξάγουν σωστά αποτελέσματα για να τα παρέχουν στη διοίκηση για να λαμβάνει με τη σειρά της ορθές αποφάσεις. Ουσιαστικά απαιτείται η πρόσληψη νέων στελεχών, εξειδικευμένων επιστημόνων, από τα νοσοκομεία για να στελεχώσουν το λογιστήριο και την οικονομική υπηρεσία.

Ένα ακόμη μειονέκτημα αποτελεί το γεγονός ότι για την εισαγωγή της διπλογραφικής μεθόδου απαιτείται η εγκατάσταση ενός πληροφοριακού συστήματος, συχνά δαπανηρού, ώστε να συνδέονται όλα τα τμήματα του νοσοκομείου με το λογιστήριο. Τέλος, απαιτείται πάρα πολύς χρόνος σε ανθρωποώρες για την εισαγωγή των έως τότε υφιστάμενων δεδομένων των νοσοκομείων στο πληροφοριακό σύστημα, ώστε να μπορεί να λειτουργεί αποδοτικά και με συνέχεια.

3.3 Το ΠΔ 146/2003.

Με το ΠΔ 146/2003 εισάγεται η λογιστική τυποποίηση στις Δημόσιες μονάδες υγείας. Σκοπός ήταν ο χειρισμός των ίδιων γεγονότων με ενιαίο τρόπο μέσω μιας

κωδικοποίησης λογαριασμών των οποίων η χρήση άλλοτε είναι υποχρεωτική και άλλοτε προαιρετική.

Πέρα από το σχέδιο λογαριασμών το ΠΔ 146/2003 εισάγει και τις τυποποιημένες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται το Νοσοκομείο να συντάξει και παραθέτει και τα υποδείγματα αυτών. Οι οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται είναι οι εξής:

- ✚ Ο Ισολογισμός
- ✚ Ο Πίνακας Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης
- ✚ Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- ✚ Η Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης και
- ✚ Το Προσάρτημα

Όπως ακριβώς προβλέπει και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και ο ΚΝ 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Οι τρεις πρώτες οικονομικές καταστάσεις **δημοσιεύονται** υποχρεωτικά.

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο αυτό καλύπτει τα τρία λογιστικά υποσυστήματα που στο σύνολό τους αποτελούν το Διπλογραφικό σύστημα. Συγκεκριμένα:

✚ **Η Γενική Λογιστική**, περιλαμβάνει τις οκτώ πρώτες ομάδες του λογιστικού σχεδίου και ειδικότερα:

- **Το Ενεργητικό**
 - Την 1^η Ομάδα, Πάγιο Ενεργητικό
 - Την 2^η Ομάδα, Αποθέματα
 - Την 3^η Ομάδα, Απαιτήσεις και Διαθέσιμα
- **Το Παθητικό**
 - Την 4^η Ομάδα, Καθαρή θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
 - Την 5^η Ομάδα, Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
- **Τα Οργανικά Έξοδα κατ' είδος**
 - Την 6^η Ομάδα
- **Τα Οργανικά Έσοδα κατ' είδος**
 - Την 7^η Ομάδα
- **και τους Αποτελεσματικούς Λογαριασμούς**
 - Την 8^η Ομάδα

✚ **Η Αναλυτική Λογιστική**, που περιλαμβάνει την 9^η ομάδα του λογιστικού σχεδίου και

✚ **Η Λογιστική του Δημοσίου⁸**, που περιλαμβάνεται στην 10^η ομάδα του λογιστικού σχεδίου καθώς και άλλες πληροφορίες ποσοτικές ή μη του Νοσοκομείου. Είναι η λεγόμενη ομάδα των λογαριασμών τάξεως.

Σχηματικά τα παραπάνω αποδίδονται στον παρακάτω πίνακα όπως αυτός περιλαμβάνεται στο σώμα του ΠΔ 146/2003.

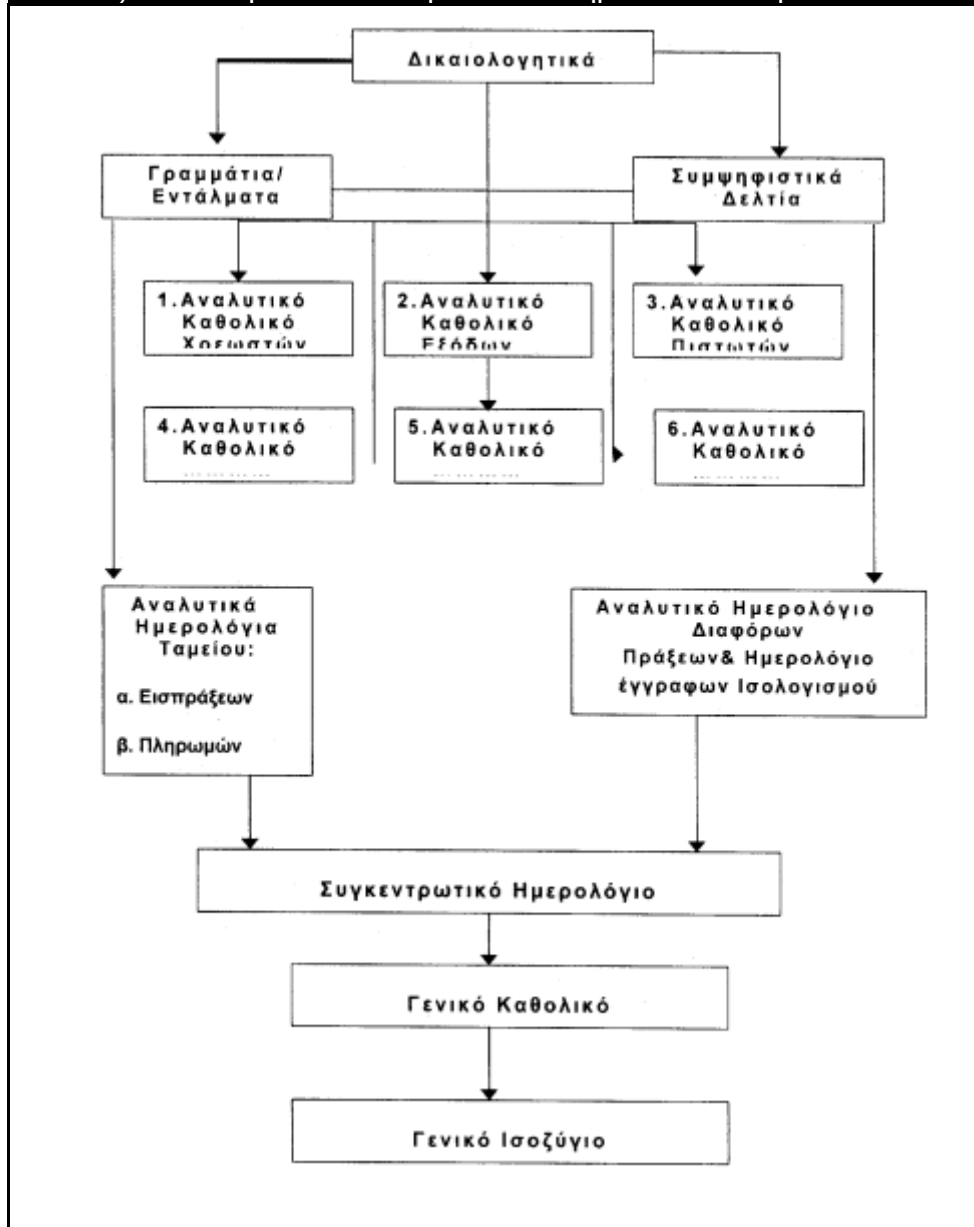
Πίνακας 3: Η διάρθρωση των λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ									
Γ Ε Ν Ι Κ Η Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Η									
Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Ι Σ Ο Λ Ο Γ Ι Σ Μ Ο Υ									
Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Ε Ν Ε Ρ Γ Η Τ Ι Κ Ο Υ			Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Π Α Θ Η Τ Ι Κ Ο Υ		Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Ε Κ Μ Ψ Ε Ω Σ		Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Α Π Ο Τ Ε Λ Ε Σ Μ Α Τ Ω Ν	Α Ν Α Λ Υ Τ Ι Κ Η Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Η Ε Κ Μ Ψ Ε Ω Σ	Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι Τ Α Ξ Ε Ω Σ
Ομάδα 1	Ομάδα 2	Ομάδα 3	Ομάδα 4	Ομάδα 5	Ομάδα 6	Ομάδα 7	Ομάδα 8	Ομάδα 9	Ομάδα 10(α)
10. Εδαφικές Εκτάσεις	20. Εμπορεύματα	30. Αποθήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπα έσοδα	40. Κεφάλαιο	50. Προμηθευτές	60. Αμοιβές & έξοδα Προσωπικού	70. Πωλήσεις αγαθών και λοιπων αποθεμάτων	80. Γενική εκμίσση	90. Διάκριση Ανεκμευόμενοι Λογισμοί	00.
11. Κτίρια Εγκαταστ. Κτίριων - Τεχν. έργα	21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη	31. Αποθήσεις από επιχορήγησης & παρεπιπέτες ασχολίας	41. Αποθήματα Διαφορές Αναπροσαίτης	51. Γραμμάτια Πληρωτέα	61. Αμοιβές & έξοδα τρίτων	71. Πωλήσεις προϊόντων	81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	91. Ανακατάστη εξόδων-αγορών και εισόδων	01. Αλλάτριά περιστασιακά στοιχεία
12. Μηχανήματα-Τεχν. εγκατ.-Λοιπός εξοπλ.	22. Υποειρήνια Υπολείμματα	32. Παραγγελίες εξωτερικού	42. Αποτελέσματα εις νέα	52. Τράπεζες Αξιογ-πρ. Υποχρεώσεων	62. Παροχές Τρίτων	72.	82. Έξοδα και έσοδα προηγ. χρήσεων	92. Κίνηση (Βέβαις) κόστους	02. Χρεωστικοί Λογισμοί Δημ. Λογιστικού
13. Μεταφορικά μέσα	23. Παραγωγή σε εξέλιξη	33. Χρεώστες Διαφορές	43. Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	53. Πιστωτές Διαφορές	63. Φόροι - Τέλη	73. Έσοδα από παροχή Υγιοσ. υπηρεσιών	83. Προβλέψεις για εκτακούς κινδύνους	93. Κόστος παραγωγής	03. Χρεωστικοί Λογισμοί εγγυημένων εμπ. συμφ. αμφοτ. συμβ.
14. Επιπλα Λοιπός εξοπλισμός	24. Πρώτες - βοηθητικές ύλες - παροχές υπηρ. υγείας	34. Χρεώτοφα	44. Προβλέψεις	54. Υποχρεώσεις από φορους	64. Διαφορα έσοδα	74. Έσοδα επιχορηγήσεων	84. Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων	94. Αποθήματα	04. Διαφορα Λογισμοί πληροφοριών, χρεωστικοί
15. Ακίνητα υπο εκτέλεση - προκαταβολές	25. Αναλωσιμα υλικά	35. Λογισμοί Διαχειριστικής και Προκαταβ.	45. Μακροπρόθ. Υποχρεώσεις	55. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	65. Τόκοι και συναφή έξοδα	75. Έσοδα παρεπιπέτων ασχολίας	85. Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργ. κόστος	95. Αποκλίσεις από το προϋποτ. κόστος	05. Διακασοί αλλοιρών στοιχείων
16. Ασύμμετρες Ακίνητες - έξοδα πολυ-ετούς αποσβ.	26. Αναλλακτικά	36. Μεταβατικοί Λογισμοί Ενεργητικού	46.	56. Μεταβατικοί Λογισμοί Παθητικού	66. Αποσβέσεις Παγίων	76. Έσοδα κεφαλαίων	86. Αποτελέσματα Χρήσεως	96. Έσοδα - Μικρά αναλυτικά αποτελέσματα	06. Πιστωτικοί Λογισμοί Δημ. Λογιστικού λογισμίου
	27.	37.	47.	57.	67.	77.	87.	97. Διαφορές ενσωματώσεως	07. Πιστωτικοί Λογισμοί εγγυημένων εμπ. ασφαλών αμφοτ. συμβάσεων
18. Τίτλοι πάγιας επένδυσης - Μακροπρόθ. απαιτήσεις	28. Είδη Συνακευασιών	38. Χρηματικά Διαθέσιμα	48. Λογισμοί Συνδέσμου	58. Λογισμοί περιοδικής κατανομής	68. Προβλέψεις εκμίσσεως	78. Ισοπαρονομη παγίων - Τεκμαρτα Έσοδα	88. Αποτελέσματα προς διάθεση	98. Αναλυτικά αποτελέσματα	08. Διαφορα Λογισμοί πληροφοριών ποσοτικών
19. Παγιο ενεργητικό άλλων κέντρων ή κλάδων (όμιλος λίστα)	29. Αποθέματα άλλων κέντρων ή κλάδων	39. Αποθήσεις & Διαθέσιμα άλλων κέντρων ή κλάδων (όμιλος λίστα)	49. Προβλέψεις Μακροπρόθ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων (όμιλος λίστα)	59. Βραχυπρόθ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων (όμιλος λίστα)	69. Οργανικά έξοδα καθ'οδού άλλων κέντρων ή κλάδων (όμιλος λίστα)	79. Οργανικά έσοδα καθ'οδού η άλλων κέντρων ή κλάδων (όμιλος λίστα)	89. Ισολογισμός	99. Εσωτερικές διασυνδέσεις	09. Λογισμοί Τάξεως άλλων κέντρων (όμιλος λίστα)

Πηγή: ΠΔ 146/2003

⁸ Παρακολουθείται με διπλογραφικό τρόπο η όλη εκτέλεση του Προϋπολογισμού σε όλα του τα στάδια.

Πίνακας 4: Το Λογιστικό Κύκλωμα σε ένα Δημόσιο Νοσοκομείο.



Πηγή: ΠΔ 146/2003

3.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Με το άρθρο 12 του Ν. 3429/2005 επιβλήθηκε στις Δημόσιες Επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο η υποχρέωση καταρτίσεως των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2008.

Με το άρθρο 36 του Ν. 3556/2007 επιβλήθηκε στους Οργανισμούς Κύριας και Επικουρικής Ασφάλισης η υποχρέωση καταρτίσεως των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2008.

Με το άρθρο 11 του Ν. 3697/2008 επιβλήθηκε στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας η υποχρέωση καταρτίσεως των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., προσαρμοσμένα για το Δημόσιο Τομέα, που εκδίδονται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Στην παράγραφο 5 του Δ.Λ.Π. 1 αναφέρεται: «Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις».

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων στην ανακοίνωσή της 0005/09/28.1.2010 αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Η Ε.Λ.Τ.Ε., γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει Ειδικά Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα και προκειμένου να μην απαιτηθούν επανειλημμένες τροποποιήσεις της σχετικής νομοθεσίας και των υποχρεώσεων των φορέων του Δημοσίου, επέλεξε να μην εκδώσει σχετικές οδηγίες προτού οριστικοποιηθούν οι προθέσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.....»

Με δεδομένο ότι η μεγάλη ασθένεια του Δημόσιου Τομέα δεν είναι το λογιστικό πλαίσιο, αλλά η έλλειψη διαφάνειας στις συναλλαγές και ιδίως στις προμήθειες, η επιχειρούμενη εξυγίανση, μέσω αλλαγής του λογιστικού πλαισίου, μοιάζει με προσπάθεια ίασης καρκινοπαθούς με χορήγηση ασπιρίνης. Αν το Κράτος

ενδιαφέρεται για την επιβολή διαφάνειας στο Δημόσιο Τομέα, προτιμότερη θα ήταν η θέσπιση δικλείδων εσωτερικού ελέγχου και ιδίως κανονισμών προμηθειών (Ξένος, 2010).

Ο Ξένος (2010) ανέφερε ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στο Δημόσιο Τομέα όχι μόνο δεν πρόκειται να επιλύσει κανένα ουσιαστικό πρόβλημα, αλλά απεναντίας θα δημιουργήσει άλλα προβλήματα, τα οποία συνοψίζονται στα εξής:

✚ Η πολυπλοκότητα και το πλήθος των μεταβολών που απαιτούνται στους λογιστικούς χειρισμούς για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και η εκ των πραγμάτων τήρηση δύο σειρών λογιστικών βιβλίων, συνεπάγονται την κατακόρυφη άνοδο της λογιστικής εργασίας και τη συνακόλουθη αύξηση των σχετικών δαπανών.

✚ Λόγω του πλήθους των υποκειμενικών χειρισμών κατά την εφαρμογή της εύλογης αξίας παρέχονται ευρύτατες δυνατότητες για εμφάνιση μη πραγματοποιημένων κερδών.

✚ Δεδομένου ότι ένα από τα κριτήρια αξιολόγησης των διοικήσεων των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών είναι τα οικονομικά αποτελέσματα, επόμενο είναι να γίνει κατάχρηση των παρεχόμενων, από τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π., δυνατοτήτων εμφάνισης μη πραγματοποιημένων κερδών και την πλασματική παρουσίαση καλύτερης εικόνας από εκείνη που πράγματι είναι.

Στις συμβατικές υποχρεώσεις των νοσοκομείων σήμερα είναι και η παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.⁹ και ο έλεγχος τους από δυο ορκωτούς ελεγκτές όπως ορίζει το ΠΔ 146/2003

⁹ Δεν υπάρχει η δυνατότητα ακόμη να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. Δημοσίου Τομέα διότι εκκρεμεί ακόμη η μετάφρασή τους στην Ελληνική γλώσσα.

**Μέρος Δεύτερο: Η
Εμπειρική Προσέγγιση**



4. Η εμπειρική έρευνα.

4.1 Μεθοδολογία.

Ήδη από το 2007 σε όλα τα δημόσια νοσοκομεία της χώρας εφαρμόζεται πλήρως το διπλογραφικό σύστημα. Ως πρώτη εφαρμογή συνάντησε τρομερές δυσκολίες (όπως λχ η απογραφή της παρουσίας και των υποχρεώσεων που μέχρι τότε το ύψος τους και το εύρος τους ήταν άγνωστο...). Όπως προαναφέραμε η εφαρμογή του ΠΔ 146/2003 ήταν υποχρεωτική επί χρηματικής ποινής. Η πρώτη εφαρμογή είχε επιπρόσθετα δυο σκοπέλους που την περιόριζαν και την εμπόδιζαν, την μη ύπαρξη προσωπικού που να διαθέτει την κατάλληλη ή εμπειρία καθώς και η πλήρης απουσία εξειδικευμένου λογισμικού¹⁰.

Δόθηκαν κίνητρα λοιπόν οι εταιρείες λογισμικού και σιγά σιγά αναπτύχθηκαν οι εφαρμογές που χρησιμοποιούνται σήμερα στα νοσοκομεία. Από την άλλη η απουσία εξειδικευμένου προσωπικού επικαλύφθηκε με την χρήση εξωτερικών συμβούλων – λογιστών, οι οποίοι μέχρι και σήμερα υλοποιούν το έργο.

Το βασικό ερευνητικό μας ερώτημα είναι να διαπιστώσουμε εάν σήμερα και έξι χρόνια μετά την ολοκληρωτική εφαρμογή, κατά πόσο τα κρίσιμα στελέχη και οι ανώτερη διοίκηση έχουν αφομοιώσει της επιταγές του διπλογραφικού και επιθυμούν να πάνε ένα βήμα πιο πέρα ή παραμένουν προσκολλημένοι στο απαρχαιωμένο απλογραφικό – Δημόσιο Λογιστικό.

Συντάχθηκε ένα ερωτηματολόγιο, που θα βρείτε στο Παράρτημα, βασιζόμενο:

✚ Σε μια έρευνα που πραγματοποίησαν το 2009 για τον βαθμό εφαρμογής του ΠΔ 146/2003 στα δημόσια νοσοκομεία, οι κ. Ηρειώτης, Βασιλείου και Σταματιάδης.

✚ Στην διδακτορική διατριβή του κ. Καϊμενάκη από το 2008 αναφορικά με την εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου στους ΟΤΑ και

¹⁰ Η μηχανοργάνωση βρισκόταν σε εμβρυακό στάδιο και περιοριζόταν γύρω από το Λογιστήριο για την παρακολούθηση και την εκτέλεση του Προϋπολογισμού. Επιπρόσθετα κάποιες από τις διαχειρίσεις (πχ το Φαρμακείο) είχαν και αυτές μερική μηχανοργάνωση και πολλές φορές χωρίς άμεση διασύνδεση με το Λογιστήριο.

✚ Στην διδακτορική διατριβή του κ. Θανάσα από το 2012 αναφορικά με την δομή του κόστους των νοσοκομείων στην Ελλάδα.

Το ερωτηματολόγιο έχει δυο μέρη, στο πρώτο παρατίθενται 22 ερωτήσεις με χρήση της κλίμακας Likert πέντε σημείων, ως εξής:

1. Διαφωνώ απόλυτα
2. Διαφωνώ
3. Είμαι ουδέτερος (η)
4. Συμφωνώ
5. Συμφωνώ απόλυτα

Σκοπός τους ήταν να διερευνήσουν τις απόψεις για την χρησιμότητα ή την αναγκαιότητα του διπλογραφικού, τους λόγους που οδήγησαν το νοσοκομείο στην πρώτη εφαρμογή και την οριστική μετάβαση στο διπλογραφικό (ως μόνο λογιστικό σύστημα).

Στο δεύτερο μέρος ζητούνται κάποια δημογραφικά στοιχεία αναφορικά με το φύλο, την ηλικία, τα καθήκοντα, την προϋπηρεσία και την λογιστική εμπειρία του ερωτώμενου (είτε μέσω του εκπαιδευτικού συστήματος είτε μέσω πρότερης προϋπηρεσίας σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων)

4.2 Το δείγμα της έρευνας.

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας στάλθηκε σε όλα τα νοσοκομεία που βρίσκονται στην επικράτεια των κάτωθι Υγειονομικών Περιφερειών:

✚ Της 6^{ης} Υ.ΠΕ. που περιλαμβάνει όλη την Δυτική Πελοπόννησο, την Αιτωλοακαρνανία και την Ήπειρο με 31 νοσοκομεία.

✚ Της 3^{ης} Υ.ΠΕ. που περιλαμβάνει την Μακεδονία με 16 νοσοκομεία και

✚ Της 5^{ης} Υ.ΠΕ. που περιλαμβάνει την Κεντρική Ελλάδα και την Θεσσαλία με 13 νοσοκομεία.

Στην χώρα μας δραστηριοποιούνται περίπου 131 δημόσια νοσοκομεία και το ερωτηματολόγιο στάλθηκε στο 46% περίπου αυτών και θεωρείται αντιπροσωπευτικό ενώ υπάρχει μεγάλη γεωγραφική διασπορά.

Από το κάθε νοσοκομείο ζητήθηκε να απαντήσουν οι Διοικητές/Υποδιοικητές, οι Διοικητικοί Διευθυντές, οι Προϊστάμενοι Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών καθώς και οι υπάλληλοι του Λογιστηρίου και του Ταμείου. Τα άτομα δηλαδή που επηρεάζουν και επηρεάζονται από και την εφαρμογή του διπλογραφικού.

Το ερωτηματολόγιο στάλθηκε στα νοσοκομεία ηλεκτρονικά και η συμπλήρωση – απάντηση πραγματοποιούνταν επίσης με ηλεκτρονικό τρόπο, εκμεταλλευόμενοι τις δωρεάν δυνατότητες που παρέχει η Google για την συμπλήρωση ερωτηματολογίων. Παρέμεινε online για συλλογή απαντήσεων από την 1^η Απριλίου έως την 30^η Απριλίου 2013. Συλλέξαμε 132 απαντήσεις ενώ είναι πολύ δύσκολο να εκτιμηθεί το ποσοστό της μη ανταπόκρισης διότι δεν είναι γνωστός ο ακριβής αριθμός των ατόμων που το έλαβαν. Είναι όμως ένας ικανοποιητικός αριθμός απαντήσεων για να ξεκινήσουμε την ερευνά μας.

4.3 Η ανάλυση και ερμηνεία των αποτελεσμάτων.

4.3.1 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά της έρευνας.

Όπως προαναφέραμε στην έρευνά μας απάντησαν συνολικά 132 άτομα εκ' των οποίων 72 γυναίκες και 60 άνδρες. Ποσοστιαία οι γυναίκες αποτελούν το 54,5% και οι άνδρες το 45,5% των ατόμων που απάντησαν στην έρευνά μας. Για την ανάλυση και την ερμηνεία των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε η εφαρμογή spss στην 20^η της έκδοση.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Γυναίκα	72	54,5	54,5	54,5
Ανδρας	60	45,5	45,5	100,0
Total	132	100,0	100,0	

Γεωγραφικά κατανέμονται σε τέσσερις Υγειονομικές Περιφέρειες. Έξι άτομα και σε ποσοστό 4,5%, προέρχονται από την 2^η ΥΠΕ (Πειραιώς και Αιγαίου). Από την Μακεδονία (3^η ΥΠΕ) προήλθε το 27,3% (36 άτομα) των απαντήσεων, ενώ από την Θεσσαλία και την Κεντρική Ελλάδα (5^η ΥΠΕ) λάβαμε 34 απαντήσεις (25,8%). Τέλος από την 6^η ΥΠΕ (Δυτική Πελοπόννησος, Αιτ/νια, Ήπειρος και νησιά Ιονίου) λάβαμε 56 απαντήσεις (42,4%)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2η ΥΠΕ	6	4,5	4,5	4,5
	3η ΥΠΕ	36	27,3	27,3	31,8
	5η ΥΠΕ	34	25,8	25,8	57,6
	6η ΥΠΕ	56	42,4	42,4	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

Από τους ερωτηθέντες 30 άτομα (22,7%) ασκούν καθήκοντα Προϊσταμένου, τέσσερις (3%) ασκούν καθήκοντα Διευθυντή, οκτώ (6,1%) απασχολούνται στο Ταμείο, 71 (53,8%) εργάζονται στο Λογιστήριο ενώ 19 άτομα και σε ποσοστό 14,4%, δήλωσαν ότι καταλαμβάνουν κάποια άλλη θέση εντός του Νοσοκομείου

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Προϊστάμενος	30	22,7	22,7	22,7
	Διευθυντής	4	3,0	3,0	25,8
	Υπάλληλος Ταμείου	8	6,1	6,1	31,8
	Υπάλληλος Λογιστηρίου	71	53,8	53,8	85,6
	Άλλο	19	14,4	14,4	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

Η ηλικιακή κατανομή των ερωτηθέντων περιλαμβάνει 8 άτομα έως τριάντα ετών, 54 άτομα με ηλικία ανάμεσα στα 30 με 40 χρόνια, 40 άτομα που βρίσκονται στην πέμπτη δεκαετία του βίου τους και τριάντα άτομα άνω των πενήντα ετών. Παρατηρούμε ότι το 41% περίπου των ερωτηθέντων είναι νέοι άρα με μεγαλύτερη διάθεση και γεμάτοι φιλοδοξίες ενώ οι υπόλοιποι 59% βρίσκονται στην κορύφωση της καριέρας τους, μεστοί από εμπειρίες.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid έως 30 ετών	8	6,1	6,1	6,1
30 - 40 ετών	54	40,9	40,9	47,0
40 - 50 ετών	40	30,3	30,3	77,3
άνω των 50 ετών	30	22,7	22,7	100,0
Total	132	100,0	100,0	

Οι ερωτηθέντες έχουν προϋπηρεσία στο Δημόσιο κατά μέσο όρο 174 μήνες περίπου. Οι μισοί από αυτούς έχουν προϋπηρεσία πάνω από 143 μήνες ενώ κάτω από 90 μήνες έχει μόνο το 25%. Ο πιο νέος εκ των ερωτηθέντων έχει προϋπηρεσία 24 μηνών ενώ ο μεγαλύτερος 365 μηνών. Το εύρος των παρατηρήσεων ανέρχεται στους 341 μήνες ενώ η τυπική απόκλιση των παρατηρήσεων είναι 102 μήνες περίπου.

Αναφορικά με το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων, παρατηρούμε ότι μόλις το 28% (37 άτομα από τα 132) είναι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης. Το 61% των ερωτηθέντων κατέχουν τίτλο τριτοβάθμιας εκπαίδευσης (ΑΕΙ ή ΤΕΙ) ενώ τέλος υπάρχουν 14 άτομα (10,6%) που δήλωσαν ανώτερη μόρφωση (κάτοχοι μεταπτυχιακού ή διδακτορικού τίτλου). Εύκολα μπορούμε να συμπεράνουμε ότι μεταξύ των ερωτηθέντων υπάρχει υψηλό μορφωτικό και επιστημονικό επίπεδο.

Επιπρόσθετα μας δηλώθηκε ότι σχεδόν το 54% των ερωτηθέντων έχει διδαχθεί, κατά την διάρκεια των σπουδών του, τις αρχές της γενικής λογιστικής ενώ από αυτούς το 17% κατά το παρελθόν έχει εμπειρία στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Τέλος υπάρχουν τριάντα άτομα τα οποία έχουν άδεια από το Οικονομικό Επιμελητήριο να ασκούν το επάγγελμα του λογιστή – φοροτέχνη.

Το συμπέρασμα από τα δεδομένα της προηγούμενης παραγράφου είναι ότι οι αρχές, τα πλεονεκτήματα αλλά και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεν είναι άγνωστα στους κόλπους αυτών που στελεχώνουν τις Διοικητικές Υπηρεσίες των δημόσιων νοσοκομείων μας. Υστερούν όμως σημαντικά σε εμπειρία.

4.3.2 Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της έρευνας.

Οι ερωτηθέντες είχαν να απαντήσουν 22 ερωτήσεις¹¹ που σκοπό είχαν την διερεύνηση των απόψεών τους γύρω από το κύκλωμα του διπλογραφικού και όχι μόνο. Αλλά ας δούμε αναλυτικά τι απαντήσεις λάβαμε.

Ερώτηση 1η: Θεωρώ ότι η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού συστήματος εξυπηρετεί τα συμφέροντα του Νοσοκομείου.

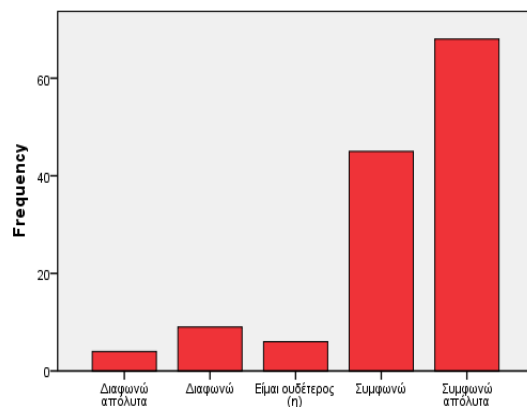
Εύκολα παρατηρούμε ότι πάνω από το 85% των ερωτηθέντων συμφωνεί με την πρόταση ότι η εφαρμογή του διπλογραφικού στα δημόσια νοσοκομεία εξυπηρετεί τα συμφέροντά τους. Διαφωνία δηλώνει το 10% περίπου ενώ έξι άτομα δήλωσαν ουδετερότητα. Είναι ξεκάθαρα ορατό πως μετά από μια πενταετία από την πρώτη εφαρμογή είναι αδιαμφισβήτητα τα οφέλη των νοσοκομείων από την επίδραση του διπλογραφικού.

Τα δεδομένα μας παρατηρούμε ότι έχουν μεγάλη συγκέντρωση στα δεξιά αφού οι ερωτηθέντες συμφωνούν απόλυτα με τα δεδομένα της ερώτησης.

Πίνακας 5: Συχνότητες απαντήσεων 1ης ερώτησης

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Διαφωνώ απόλυτα	4	3,00	3,00	3,00
Διαφωνώ	9	6,80	6,80	9,80
Είμαι ουδέτερος (η)	6	4,50	4,50	14,40
Συμφωνώ	45	34,10	34,10	48,50
Συμφωνώ απόλυτα	68	51,50	51,50	100,00
Total	132	100,00	100,00	

Διάγραμμα 1: Ερώτηση 1



¹¹ Με κλίμακα Likert πέντε σημείων όπως προαναφέραμε.

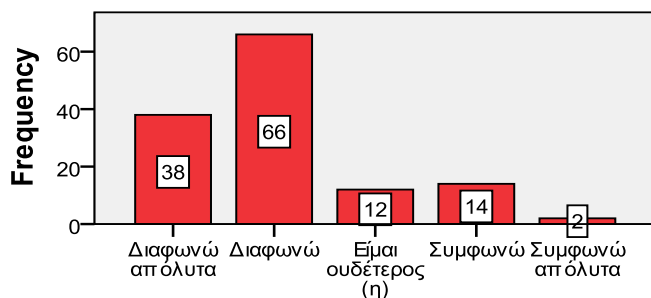
Πίνακας 6: Τα περιγραφικά στατιστικά της 1^{ης} ερώτησης

N	Valid	132
	Missing	0
Mean		4,24
Median		5,00
Std. Deviation		1,027
Variance		1,055
Skewness		-1,576
Std. Error of Skewness		,211
Kurtosis		2,000
Std. Error of Kurtosis		,419
Range		4
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	4,00
	50	5,00
	75	5,00

Ερώτηση 2η: Πιστεύω πως το Διπλογραφικό Σύστημα εφαρμόστηκε μόνο και μόνο για να στηριχθούν οικονομικά οι ελεγκτικές και λογιστικές εταιρίες.

Πάνω από το 78% των ερωτηθέντων απάντησε αρνητικά στην παραπάνω ερώτηση ενώ μόλις το 12% συμφώνησε κατά συνέπεια υπάρχει έντονη και ισχυρή η πεποίθηση ότι άλλοι ήταν οι λόγοι που οδήγησαν την πολιτεία στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στα δημόσια νοσοκομεία.

Ο μέσος όρος των απαντήσεων ήταν στο 2,06 (διαφωνία) ενώ η τυπική απόκλιση είναι 0,97 που σημαίνει ότι οι συνολικές απαντήσεις δεν απέχουν πολύ από τον μέσο όρο, τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή (οι περισσότερες παρατηρήσεις συγκεντρώνονται εκατέρωθεν του μέσου) αλλά στα δεξιά παρατηρείται λίγο μεγαλύτερη συγκέντρωση δεδομένων, όλα τα παραπάνω επιβεβαιώνουν και πιστοποιούν την ισχυρή αντίθεση των ερωτηθέντων στα δεδομένα της ερώτησης.

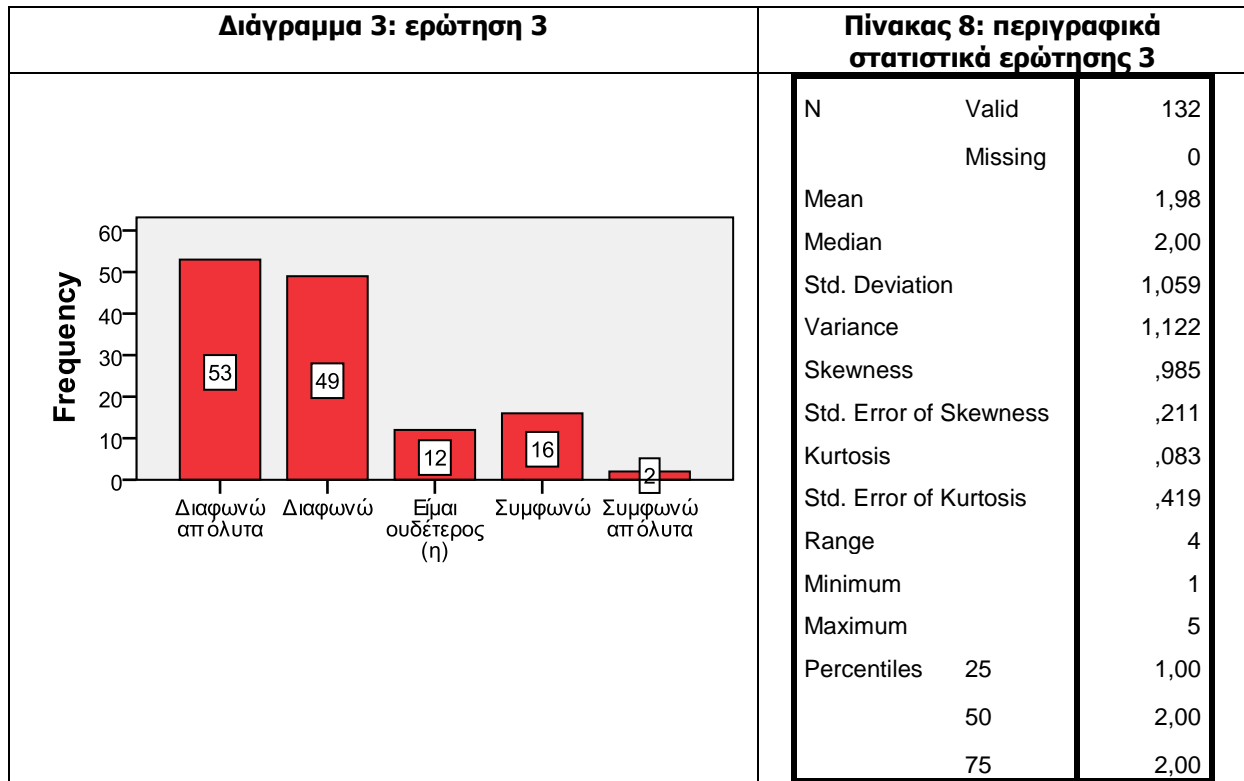
Διάγραμμα 2: Ερώτηση 2**Πίνακας 7: Τα περιγραφικά στατιστικά της ερώτησης 2**

N	Valid	132
	Missing	0
Mean		2,06
Median		2,00
Std. Deviation		,971
Variance		,943
Skewness		,995
Std. Error of Skewness		,211
Kurtosis		,569
Std. Error of Kurtosis		,419
Range		4
Minimum		1
Maximum		5
Percentiles	25	1,00
	50	2,00
	75	2,00

Ερώτηση 3η: Βάσει της εμπειρίας μου θεωρώ ότι το Δημόσιο Λογιστικό είναι επαρκές για να καλύψει τις οικονομικές, πληροφοριακές και διαχειριστικές ανάγκες του Νοσοκομείου.

Η παραπάνω ερώτηση είχε ως σκοπό να διερευνήσει το βαθμό εξάρτησης των ερωτηθέντων στο Δημόσιο Λογιστικό. Μας χαροποίησε ιδιαίτερα το γεγονός ότι πάνω από το 77% περίπου των ερωτηθέντων είναι αρνητικό στην ιδέα ενώ το 13,5% συμφωνεί ενώ το υπόλοιπο 9% περίπου είναι ουδέτερο.

Ο μέσος όρος των απαντήσεων είναι 1,98 και επιβεβαιώνει την διαφωνία, ενώ η τυπική απόκλιση 1,059 που δείχνει πόσο κοντά στον μέσο κινήθηκαν οι απαντήσεις των ερωτηθέντων.

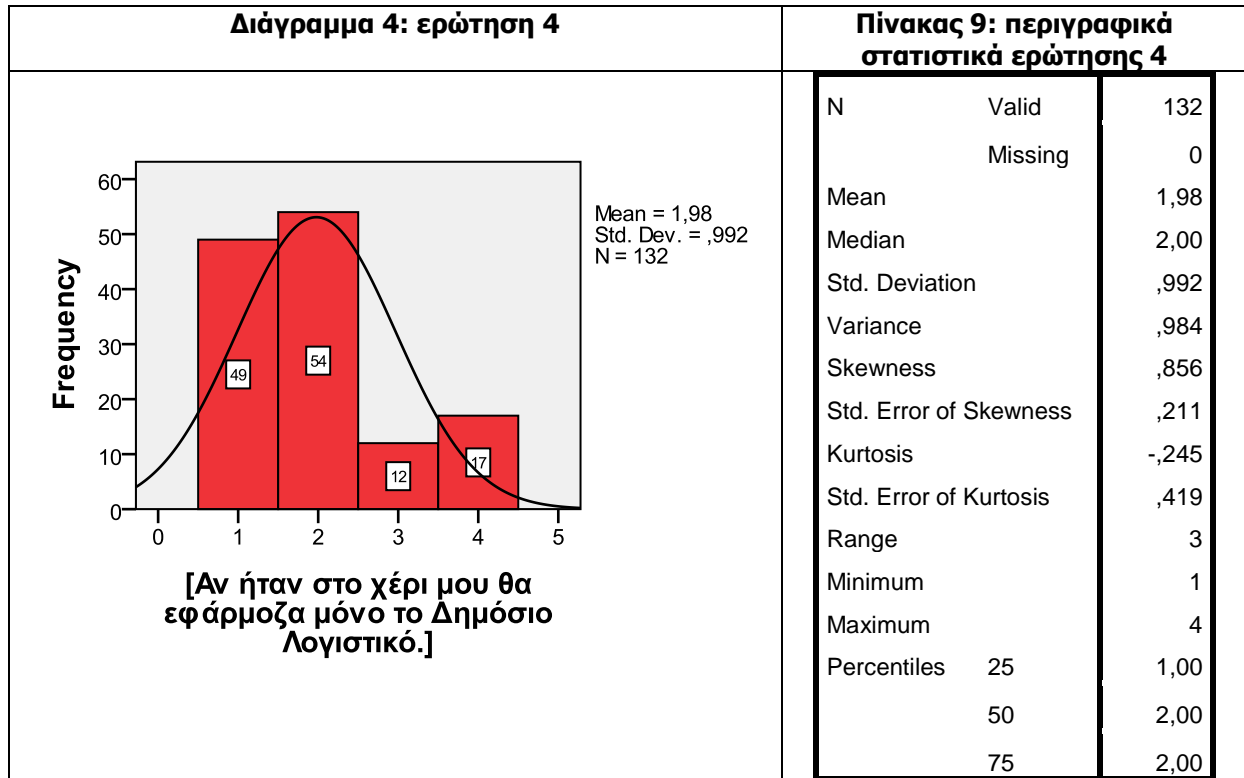


Ερώτηση 4η: Αν ήταν στο χέρι μου θα εφαρμόζα μόνο το Δημόσιο Λογιστικό.

Η παρούσα ερώτηση είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την προηγούμενη και διερευνά το κατά πόσο οι ερωτηθέντες είναι διατεθειμένοι να αφήσουν πίσω τους το Δημόσιο Λογιστικό και να προχωρήσουν μόνο με το διπλογραφικό.

Το 78% των ερωτηθέντων δεν επιθυμεί το Δημόσιο Λογιστικό ως κύριο λογιστικό σύστημα ενώ μόνο το 13% συναινεί με το 9% περίπου δηλώνει ουδετερότητα. Παρατηρούμε ότι οι ερωτηθέντες κινήθηκαν στις απαντήσεις τους όμοια με την προηγούμενη ερώτηση, δίνοντας τα ίδια αποτελέσματα.

Ο μέσος όρος των απαντήσεων ήταν 1,98 (άρνηση) ενώ η τυπική απόκλιση 0,992 γεγονός που επιβεβαιώνει την ισχυρή αντίθεση ενώ η καμπύλη στο ιστόγραμμα, μας δείχνει ότι τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή.

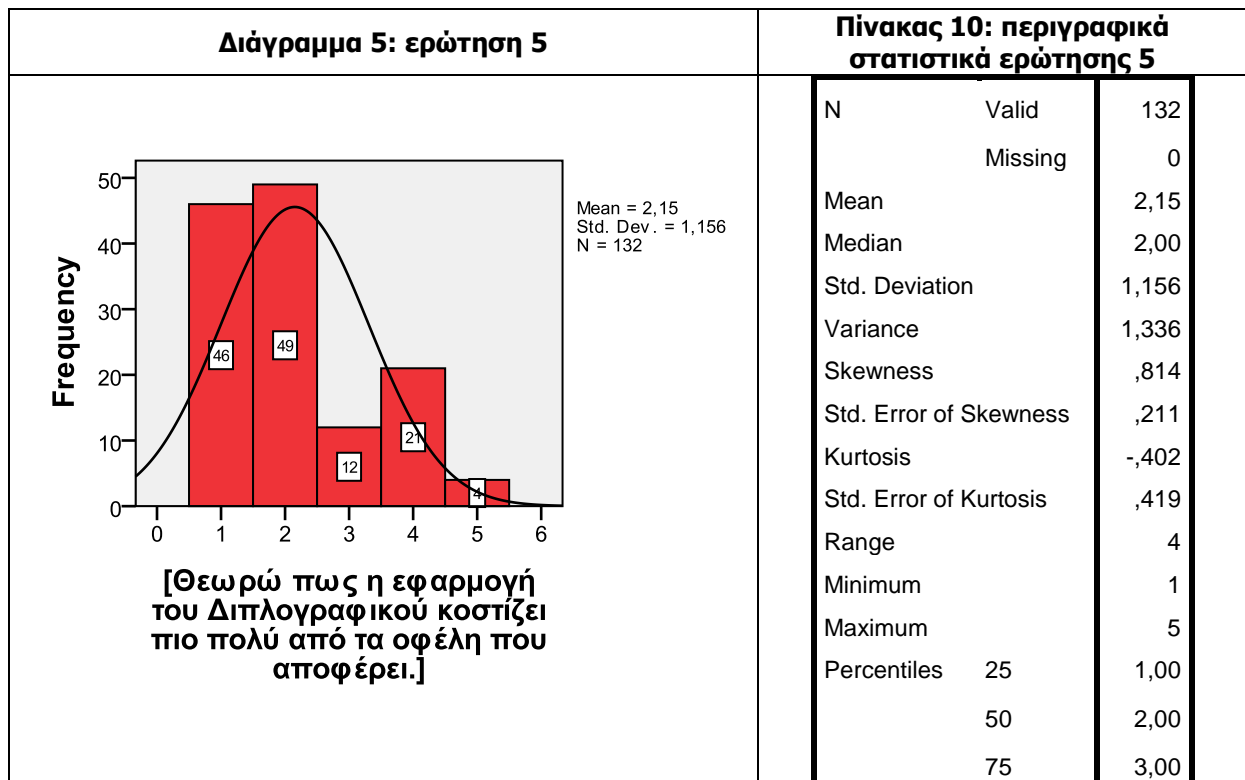


Ερώτηση 5η: Θεωρώ πως η εφαρμογή του Διπλογραφικού κοστίζει πιο πολύ από τα οφέλη που αποφέρει.

Η ερώτηση αυτή τέθηκε με σκοπό να διερευνηθεί το ενδεχόμενο μήπως υπάρχει ανάμεσα στους ερωτηθέντες η πεποίθηση ότι το διπλογραφικό είναι υπερτιμημένο στα μάτια τους, ίσως από την μη κατανόηση των πλεονεκτημάτων και ωφελειών που επέφερε.

Το 72% των ερωτηθέντων απάντησε αρνητικά, το 9% δήλωσε ουδετερότητα, ενώ το 19% περίπου δήλωσε ότι συμφωνεί με την παραπάνω ερώτηση. Το τελευταίο αυτό γεγονός πρακτικά σημαίνει πως 1 στους πέντε ερωτηθέντες (δεν είναι αμελητέα ποσότητα) θεωρεί πως τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του διπλογραφικού είναι ισχυρά και θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη και να διερευνηθεί.

Κατά μέσο όρο οι ερωτηθέντες απάντησαν 2,15 (διαφωνία) ενώ η τυπική απόκλιση 1,156 δείχνει την ισχυρή διαφωνία των ερωτηθέντων. Από το ιστόγραμμα συχνοτήτων παρατηρούμε ότι ακολουθούν την κανονική κατανομή με ελαφρά συγκέντρωση απαντήσεων προς τα αριστερά.



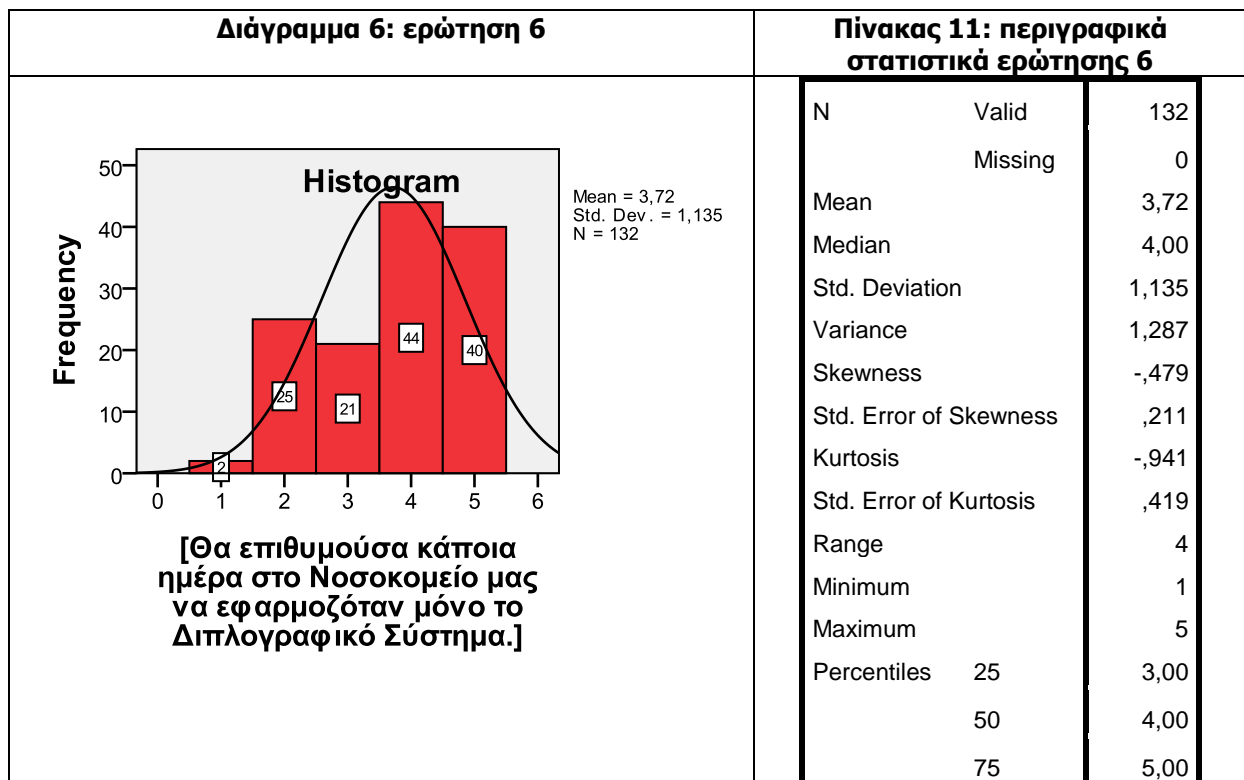
Ερώτηση 6η: Θα επιθυμούσα κάποια ημέρα στο Νοσοκομείο μας να εφαρμοζόταν μόνο το Διπλογραφικό Σύστημα.

Είναι μια ευθεία ερώτηση για να διερευνηθεί το ενδεχόμενο εάν μεταξύ των ερωτηθέντων υπάρχει η αντίληψη ότι πλέον ήρθε η ώρα και ο χρόνος για να γίνει η οριστική μετάβαση σε ένα μόνο λογιστικό σύστημα, το διπλογραφικό.

Παρατηρούμε ότι το 20,5% δεν επιθυμεί την εφαρμογή μόνο του διπλογραφικού γεγονός που ίσως συσχετίζεται με τους διαφωνούντες της προηγούμενης ερώτησης. Ουδετερότητα δήλωσε το 16% περίπου ενώ το υπόλοιπο 63,6% θεωρεί πως πλέον

έχουν ωριμάσει οι συνθήκες για την μετάβαση στο διπλογραφικό ως μόνο λογιστικό σύστημα.

Κατά μέσο όρο οι ερωτηθέντες απάντησαν 3,72 (πολύ κοντά στο 4 που συνεπάγεται με συμφωνία) ενώ η τυπική απόκλιση είναι 1,135 γεγονός που επιβεβαιώνει την ισχυρή αποδοχή της πρότασης. Οι παρατηρήσεις ακολουθούν την κανονική κατανομή σύμφωνα και με το ιστόγραμμα συχνοτήτων.



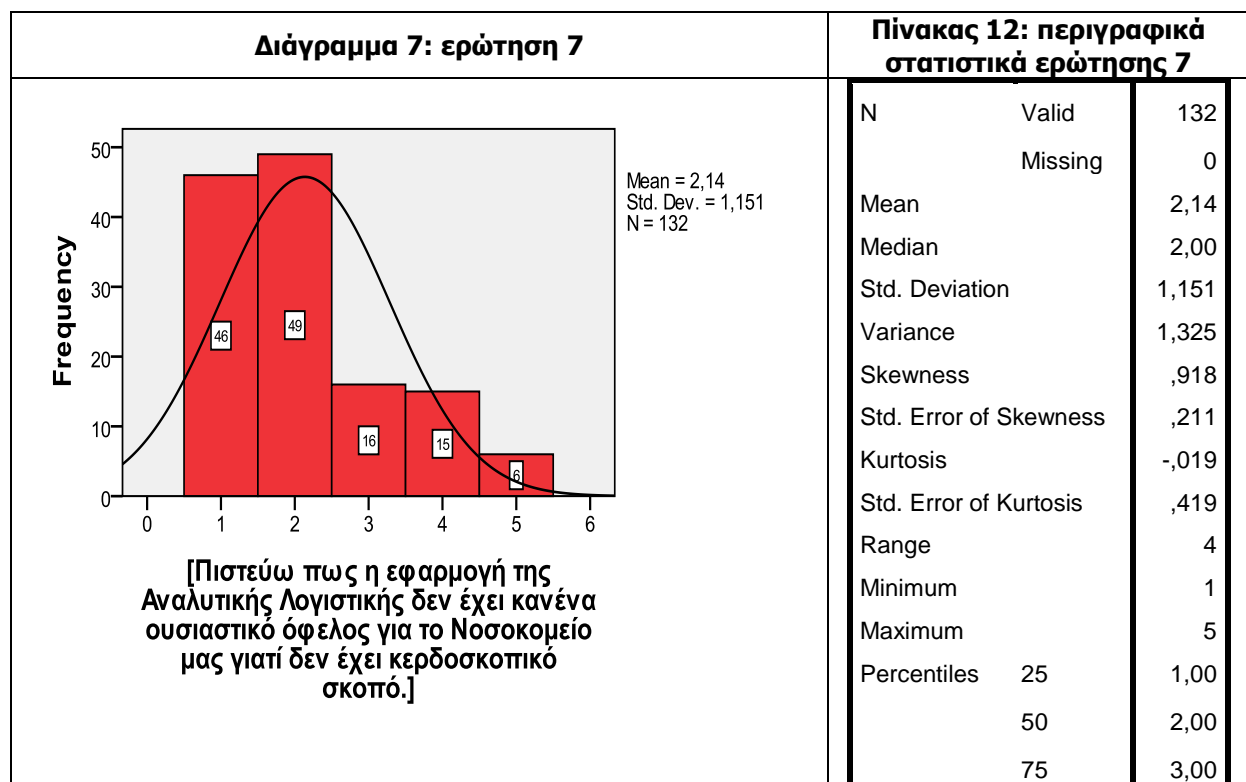
Ερώτηση 7η: Πιστεύω πως η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής δεν έχει κανένα ουσιαστικό όφελος για το Νοσοκομείο μας γιατί δεν έχει κερδοσκοπικό σκοπό.

Το τελευταίο στάδιο της πλήρους εφαρμογής του διπλογραφικού είναι η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής. Βρίσκεται σε εξέλιξη και το χρονοδιάγραμμα που τέθηκε από το Υπουργείο Υγείας είναι μέχρι τις 30 Ιουνίου 2013. Τέθηκε ως ερώτημα για να διερευνηθούν οι αντιλήψεις αναφορικά με την χρησιμότητα της και τα

πληροφοριακά οφέλη που θα προσφέρει στον αγώνα του περιορισμού και αναδιάρθρωσης του κόστους λειτουργίας των νοσοκομείων.

Το 72% θεωρεί πως η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής είναι σημαντική για το νοσοκομείο και δηλώνει διαφωνία, το 12% δήλωσε ουδετερότητα ενώ το υπόλοιπο 15% συμφωνεί με την ερώτηση.

Κατά μέσο όρο οι απαντήσεις κυμάνθηκαν στο 2,14 (διαφωνία με την ερώτηση) με τυπική απόκλιση 1,151 που δηλώνει το ισχυρό μέγεθος της διαφωνίας. Το ιστόγραμμα συχνοτήτων μας δείχνει ότι τα δεδομένα μας τείνουν στην κανονική κατανομή με ελαφρά συγκέντρωση δεδομένων στα αριστερά.



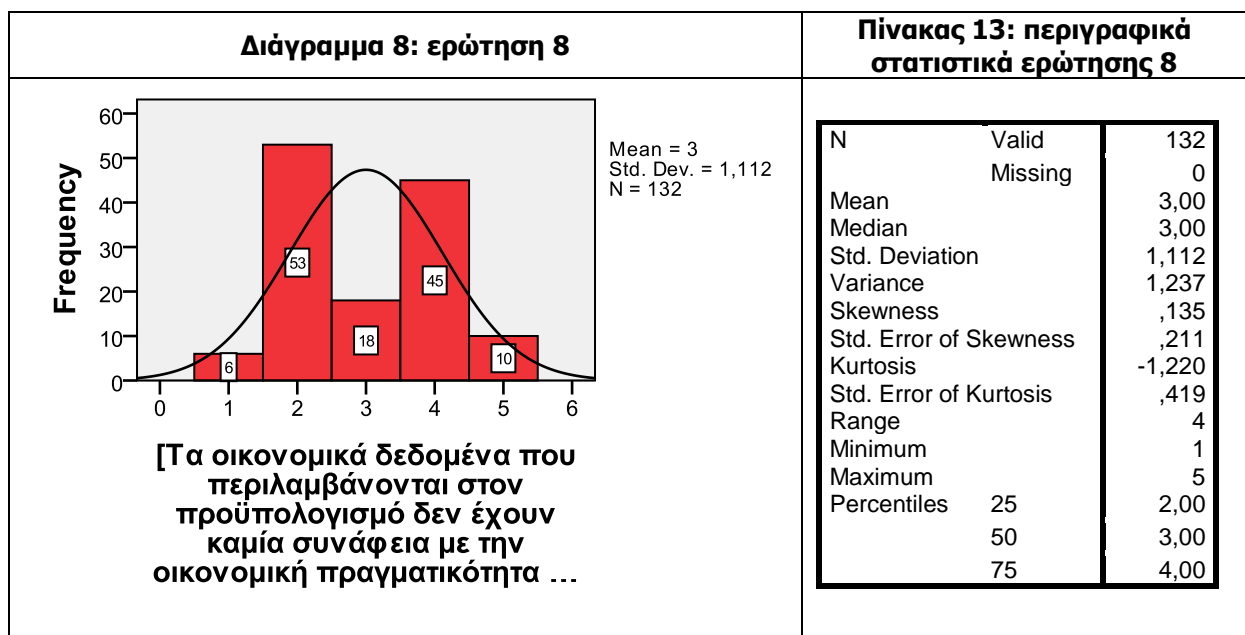
Ερώτηση 8η: Τα οικονομικά δεδομένα που περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό δεν έχουν καμία συνάφεια με την οικονομική πραγματικότητα του Νοσοκομείου.

Ο Προϋπολογισμός αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο του Δημόσιου Λογιστικού καθορίζει τις πηγές των εσόδων και τα όρια των δαπανών (Καραγιάνης, 2006).

Μέχρι και τα τέλη του 2010 τα όρια αυτά καθόριζαν τα όρια των εισπράξεων και πληρωμών της χρήσης. Μετά την έκδοση όμως του ΠΔ 113/2010¹² τα όρια των δαπανών του Προϋπολογισμού δεν αφορούν μόνο τις πληρωμές αλλά και τα όρια στα οποία θα πρέπει να κινηθούν οι **πραγματικές δαπάνες** του νοσοκομείου.

Θα παρατηρήσουμε τώρα το εξής, το 44,7% διαφωνεί με την πρόταση της ερώτησης ενώ το 41,7% συμφωνεί και μόλις το 13,6% δηλώνει ουδετερότητα. Βλέπουμε ότι η ερώτηση δημιούργησε διχασμό και σχεδόν ισοψηφία στην συμφωνία με την διαφωνία. Για το γεγονός αυτό πιθανόν να οφείλεται το Υπουργείο Υγείας γιατί αυτό καθορίζει το ύψος του Προϋπολογισμού για κάθε νοσοκομείο και συνήθως είναι κατά πολύ μικρότερο από τις πραγματικές ανάγκες του νοσοκομείου.

Ο μέσος όρος κατά συνέπεια διαμορφώνεται στο 3 (ουδετερότητα) με τυπική απόκλιση 1,112 που δικαιολογεί τους δυο ισχυρούς πόλους. Ενώ από το ιστόγραμμα συχνότητων βλέπουμε ότι τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή.

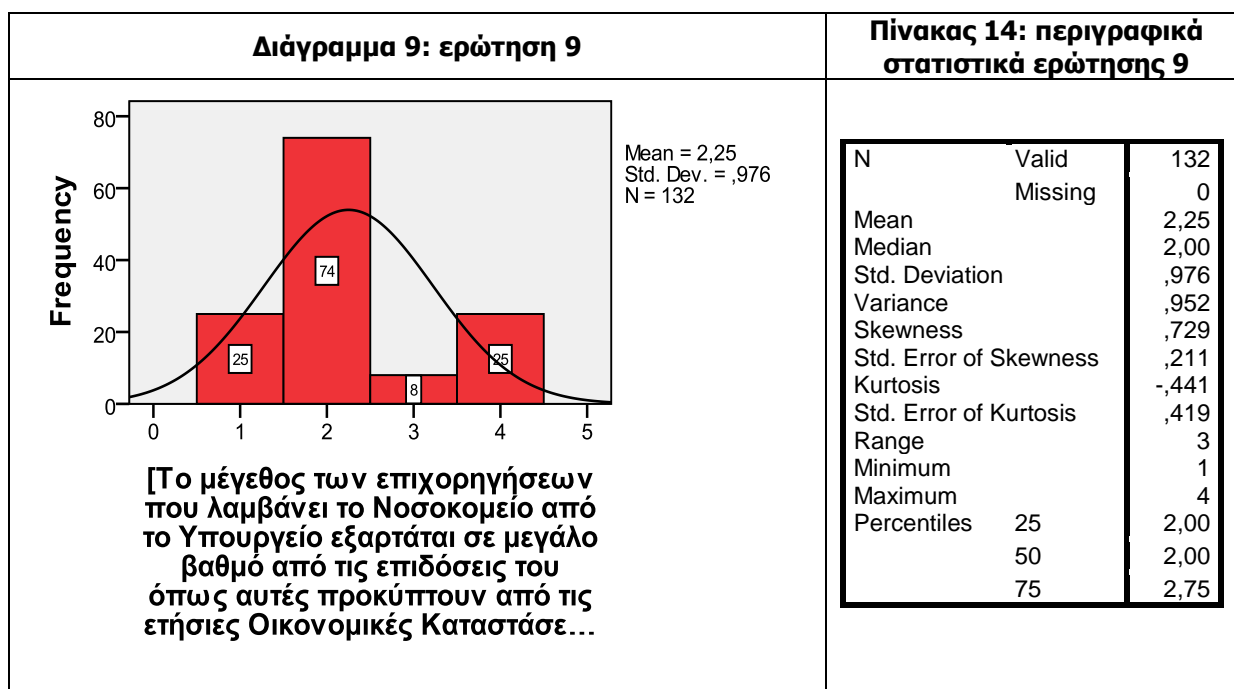


¹² Εισαγωγή της έννοιας της Ανάληψης Υποχρέωσης και του Βιβλίου Μητρώο Δεσμεύσεων.

Ερώτηση 9η: Το μέγεθος των επιχορηγήσεων που λαμβάνει το Νοσοκομείο από το Υπουργείο εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις επιδόσεις του όπως αυτές προκύπτουν από τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμός και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως)

Το 56% των ερωτηθέντων διαφωνεί με την ερώτηση, το 6% δηλώνει ουδετερότητα ενώ το 19% περίπου συμφωνεί με την πρόταση που θέλει το ύψος των επιχορηγήσεων να εξαρτάται από τις οικονομικές επιδόσεις όπως αυτές προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες Οικονομικές Καταστάσεις.

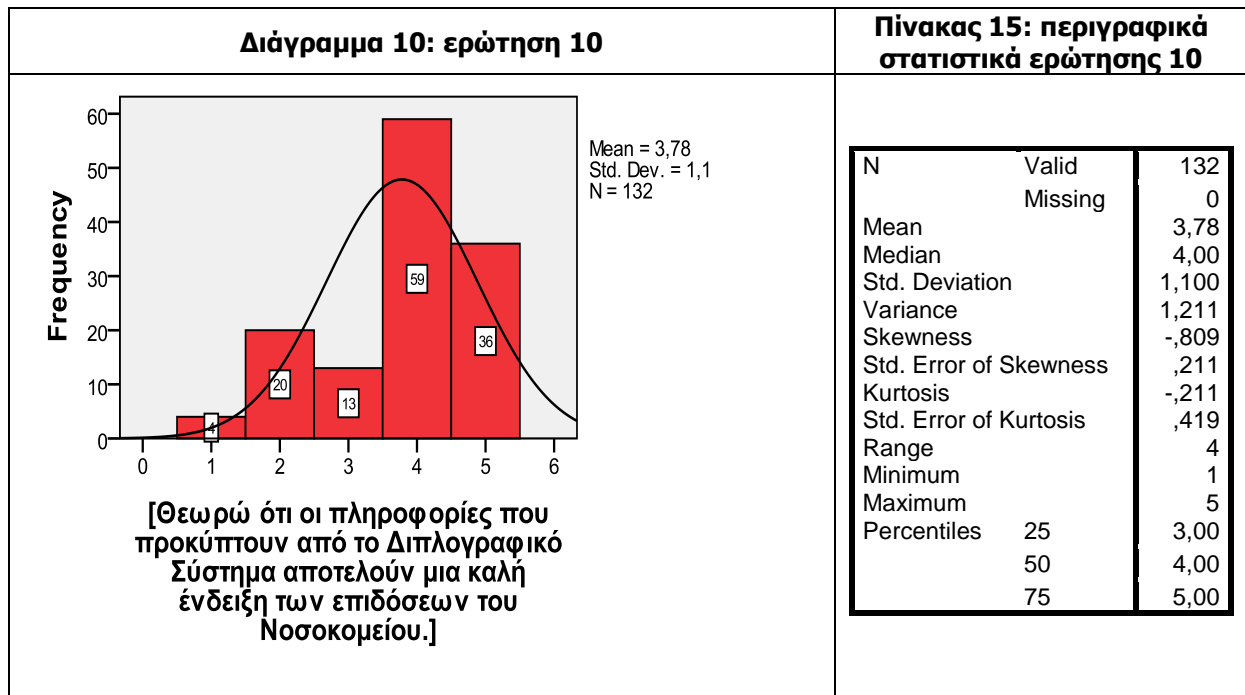
Κατά μέσο όρο απάντησαν 2,25 (διαφωνία) με τυπική απόκλιση 0,976 που δείχνει ότι οι απαντήσεις κυμάνθηκαν πολύ κοντά στον μέσο.



Ερώτηση 10η: Θεωρώ ότι οι πληροφορίες που προκύπτουν από το Διπλογραφικό Σύστημα αποτελούν μια καλή ένδειξη των επιδόσεων του Νοσοκομείου.

Η παραπάνω ερώτηση είχε σαν σκοπό να διερευνήσει τις απόψεις των ερωτηθέντων αναφορικά με την ποιότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρέχει το διπλογραφικό σύστημα. Το 18% περίπου διαφωνεί, ενώ το 72%

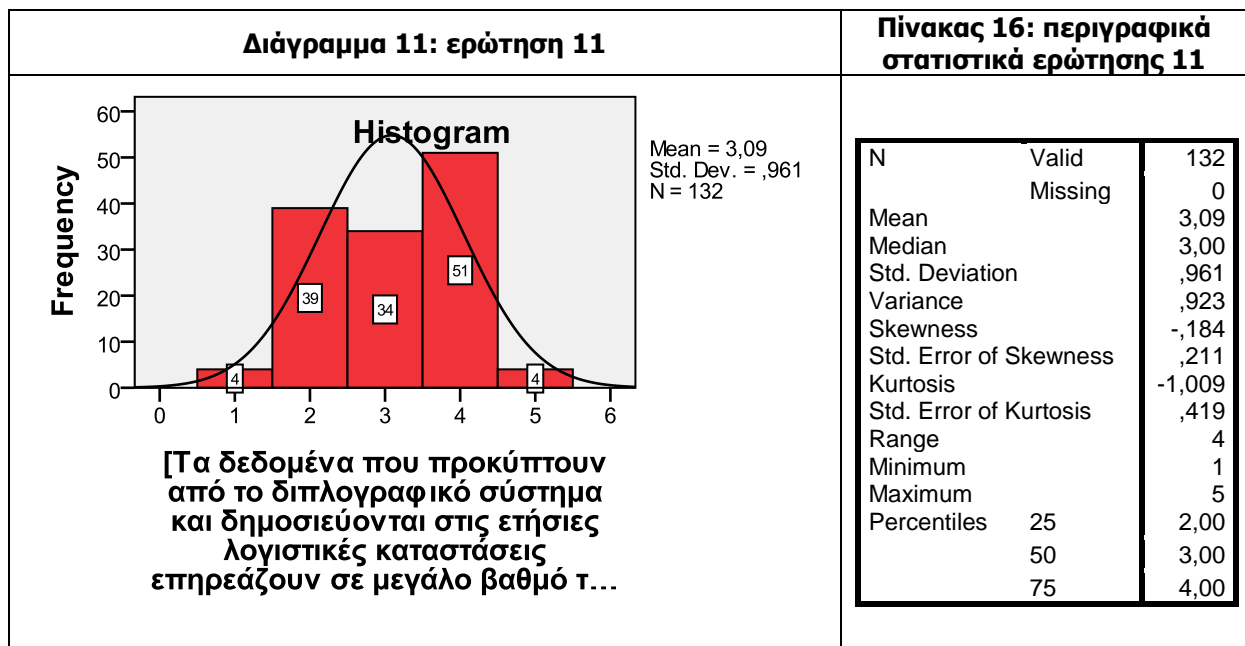
συμφωνεί με το 10% περίπου δηλώνει ουδετερότητα. Έχουμε μέσο όρο 3,78, που συνεπάγεται με συμφωνία και τυπική απόκλιση 1,1. Τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή με ελαφρά συγκέντρωση δεδομένων στα αριστερά λόγω της ισχυρής πεποίθησης των ερωτηθέντων, υπέρ του διπλογραφικού. Άρα οι ερωτηθέντες έχουν διαμορφώσει πλέον θετική άποψη για το διπλογραφικό και τα πλεονεκτήματα που παρέχει.



Ερώτηση 11η: Τα δεδομένα που προκύπτουν από το διπλογραφικό σύστημα και δημοσιεύονται στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις απόψεις των πολιτών, των εργαζομένων κ.α. αναφορικά με την οικονομική ευρωστία του Νοσοκομείου.

Οι ερωτηθέντες απάντησαν κατά μέσο όρο 3,09 (ουδετερότητα δηλαδή) με τυπική απόκλιση 0,961 που πρακτικά σημαίνει ότι έχουμε απαντήσεις πολύ κοντά στο μέσο, δημιουργώντας κατά αυτόν τον τρόπο δυο πόλους ισχυρούς στην άρνηση και στην συμφωνία.

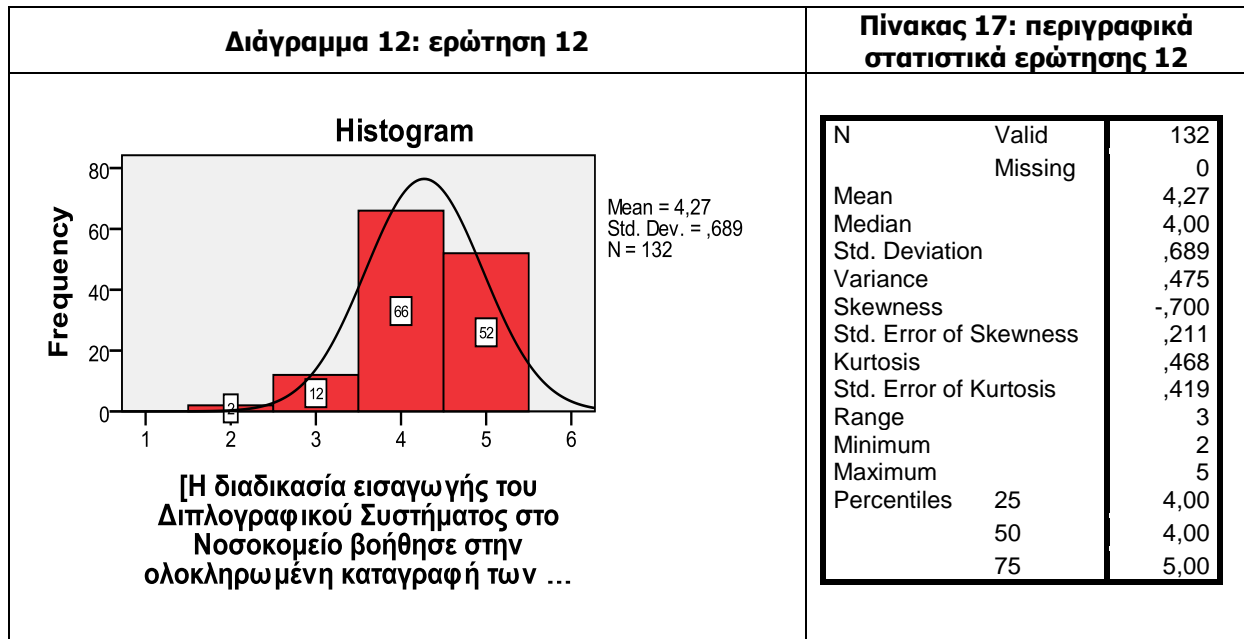
Πράγματι το 32,6% των ερωτηθέντων διαφωνούν και το 41,6% δηλώνει ότι συμφωνεί με την πρόταση με 25,8% να δηλώνει ουδετερότητα. Ερμηνεύοντας τα παραπάνω θα μπορούσαμε να πούμε ότι πιθανόν ενώ το νοσοκομείο δημοσιεύει και αναρτά τα οικονομικά του στοιχεία, είναι πολύ λίγοι αυτοί που θα τα αναζητήσουν, θα είναι σε θέση να τα ερμηνεύσουν και να βγάλουν ασφαλή συμπεράσματα. Από την άλλη πλευρά ερμηνεύοντας το ιστόγραμμα συχνοτήτων, θα παρατηρήσουμε εύκολα ότι τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή.



Ερώτηση 12η: Η διαδικασία εισαγωγής του Διπλογραφικού Συστήματος στο Νοσοκομείο βοήθησε στην ολοκληρωμένη καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του Νοσοκομείου.

Στην ερώτηση αυτή το 89,4% των ερωτηθέντων συμφωνεί ότι το διπλογραφικό βοήθησε στην ολοκληρωμένη καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του νοσοκομείου με μόλις το 1,5% να διαφωνεί και το 9,1% να δηλώνει ουδετερότητα.

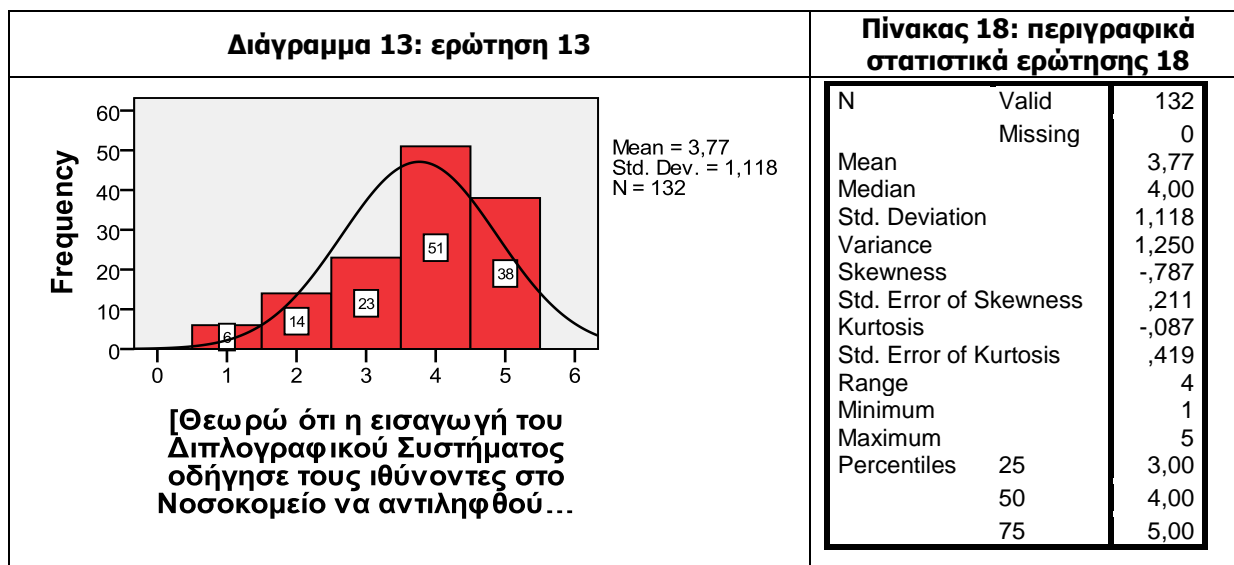
Οι ερωτηθέντες κατά μέσο όρο απάντησαν 4,27 (συμφωνία) με τυπική απόκλιση 0,689. Οι ερωτηθέντες λοιπόν εξέφρασαν ισχυρή άποψη για την χρησιμότητα του διπλογραφικού.



Ερώτηση 13η: Θεωρώ ότι η εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος οδήγησε τους ιθύνοντες στο Νοσοκομείο να αντιληφθούν την πραγματική εικόνα των οικονομικών του Νοσοκομείου.

Η ερώτηση αυτή τέθηκε για να διερευνηθεί εάν και κατά πόσο το διπλογραφικό είναι σημαντικό εργαλείο διοικητικής πληροφόρησης. Οι προσδοκίες μας δεν διαψεύστηκαν διότι το 67% περίπου των ερωτηθέντων συμφωνεί με την παραπάνω πρόταση. Το 15% περίπου διαφωνεί και το 18% περίπου δηλώνει ουδετερότητα.

Κατά μέσο όρο οι απαντήσεις κυμάνθηκαν στο 3,77 (πολύ κοντά στο συμφωνώ δηλαδή) ενώ η τυπική απόκλιση ήταν 1,118. Από το ιστόγραμμα προκύπτει ότι τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή αλλά παρατηρείται συγκέντρωση πολλών παρατηρήσεων στα δεξιά του μέσου.

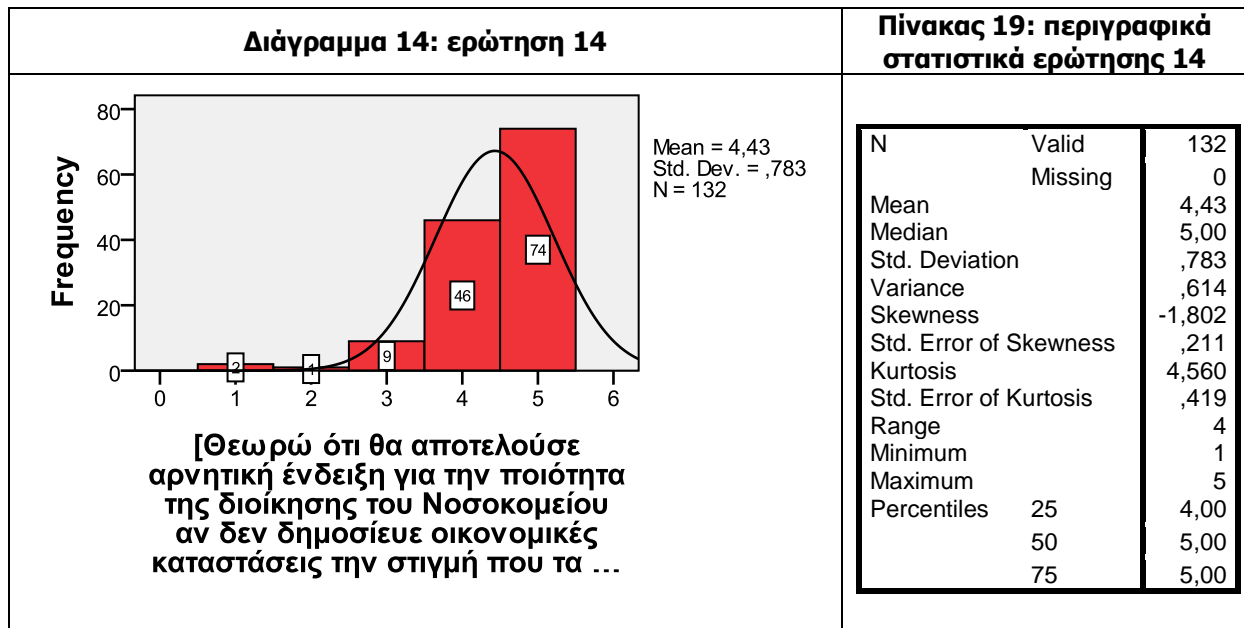


Ερώτηση 14η: Θεωρώ ότι θα αποτελούσε αρνητική ένδειξη για την ποιότητα της διοίκησης του Νοσοκομείου αν δεν δημοσίευε οικονομικές καταστάσεις την στιγμή που τα περισσότερα άλλα νοσοκομεία έχουν εφαρμόσει πλήρως το Π.Δ. 146/2003.

Η ερώτηση αυτή αποσκοπεί στο να διερευνηθεί το τι θα σήμαινε για την διοίκηση ενός νοσοκομείου η μη δημοσίευση Οικονομικών Καταστάσεων την στιγμή που τα περισσότερα νοσοκομεία θα το είχαν κάνει. Το 91% περίπου των ερωτηθέντων πιστεύει πως θα αποτελούσε αρνητική ένδειξη για την ποιότητα της διοίκησης με μόλις το 2% να διαφωνεί και το 7% να δηλώνει ουδετερότητα.

Η πεποίθηση των ερωτηθέντων είναι αρκετά ισχυρή αφού κατά μέσο όρο απάντησαν 4,43 με τυπική απόκλιση 0,783. Πάνω από το 50% των ερωτηθέντων μάλιστα, απάντησαν ότι συμφωνούν απόλυτα. Άγγιξαν δηλαδή σχεδόν την απόλυτη συμφωνία. Πράγματι μετά και εξαγγελίες του Υπουργείου Υγείας επιβεβαιώνουν την παραπάνω άποψη, μάλιστα κάποιοι διοικητές νοσοκομείων απομακρύνθηκαν από την θέση τους επειδή δεν κατάφεραν να πετύχουν τους προκαθορισμένους στόχους

για την πορεία εφαρμογής του διπλογραφικού. Μάλιστα κάθε χρόνο θέτει αυστηρό χρονοδιάγραμμα για την σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

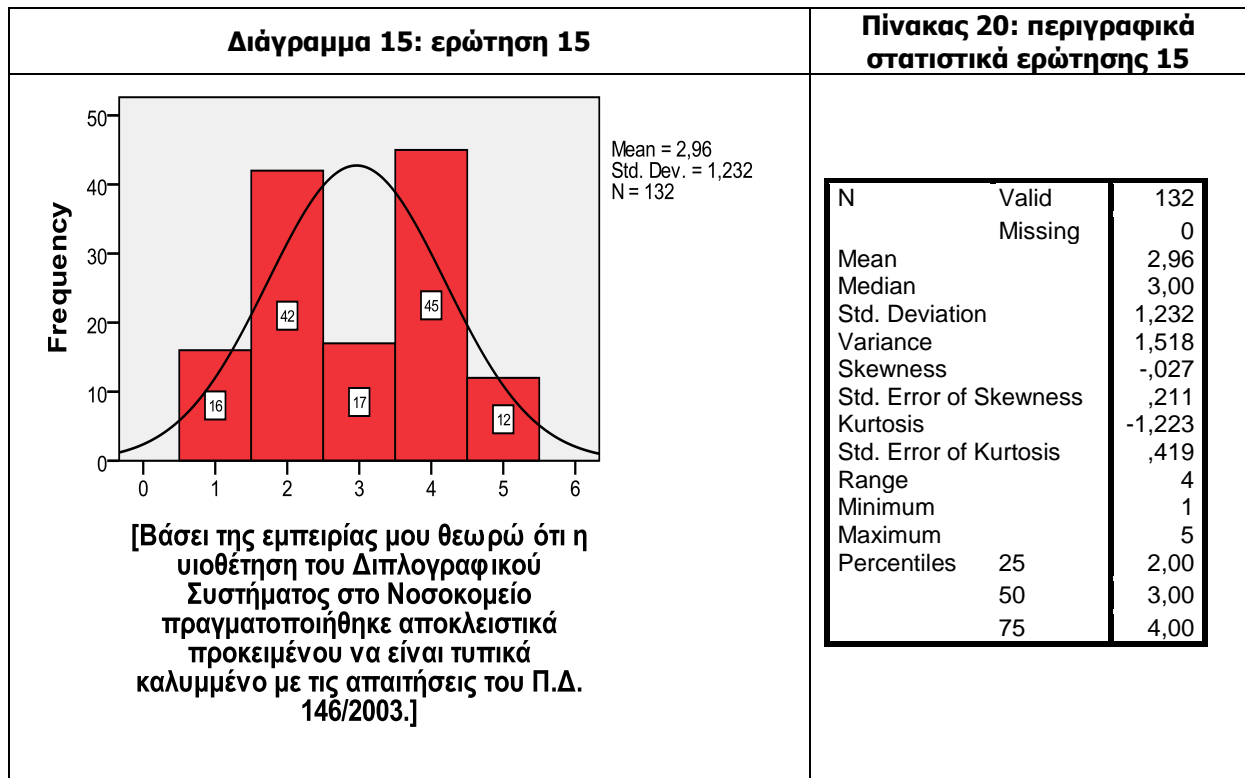


Ερώτηση 15η: Βάσει της εμπειρίας μου θεωρώ ότι η υιοθέτηση του Διπλογραφικού Συστήματος στο Νοσοκομείο πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά προκειμένου να είναι τυπικά καλυμμένο με τις απαιτήσεις του Π.Δ. 146/2003.

Όπως προαναφέραμε στο θεωρητικό μέρος, η μη εφαρμογή του ΠΔ 146/2003 θα επέφερε για το νοσοκομείο χρηματικό πρόστιμο. Επιθυμούμε να δούμε μέσα από την ερώτηση αυτή, εάν η εφαρμογή του διπλογραφικού πραγματοποιήθηκε υπό το φόβο της χρηματικής ποινής ή επειδή ο εκσυγχρονισμός του λογιστικού συστήματος ήταν επιβεβλημένος λόγω της πενιχρής πληροφοριακής χρησιμότητας του Δημόσιου Λογιστικού.

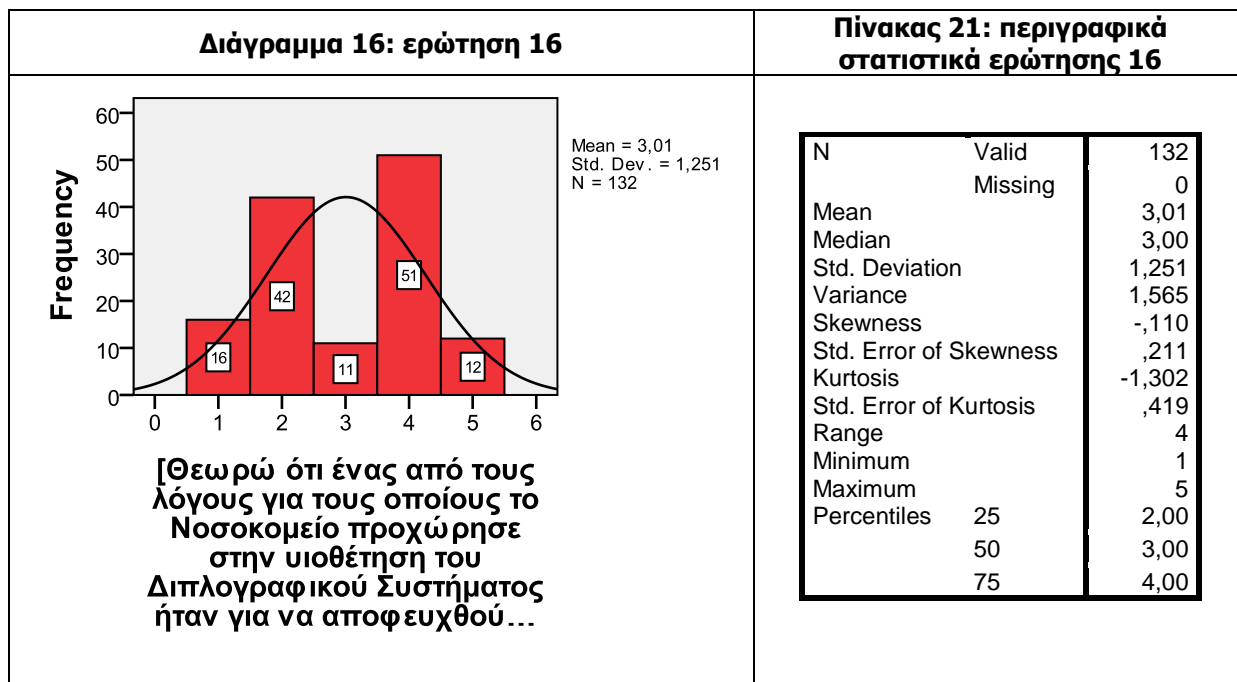
Παρατηρούμε τώρα το εξής: το 44% περίπου των ερωτηθέντων συμφωνεί με το περιεχόμενο της ερώτησης ενώ το 43% διαφωνεί και το 13% να δηλώνει ουδετερότητα. Δημιουργήθηκαν δυο ισχυρά δίπολα δηλαδή γύρω από τον μέσο. Αυτή η κατάσταση μπορεί να εξηγηθεί μόνο με την παραδοχή ότι η προσωπικές απόψεις και εμπειρίες (πχ προϋπηρεσία, μορφωτικό επίπεδο κτλ) επηρεάζουν την οπτική αυτού του ζητήματος. Ακόμη και αν η πρώτη εφαρμογή του ΠΔ 146/2003

έγινε υπό τον φόβο της (βέβαιης) τιμωρίας, δεν παύει σήμερα να αποτελεί μια αναγκαιότητα και με ανεκτίμητη χρησιμότητα.



Ερώτηση 16η: Θεωρώ ότι ένας από τους λόγους για τους οποίους το Νοσοκομείο προχώρησε στην υιοθέτηση του Διπλογραφικού Συστήματος ήταν για να αποφευχθούν τυχόν οικονομικές κυρώσεις από το αρμόδιο Υπουργείο (πχ μείωση επιχορηγήσεων).

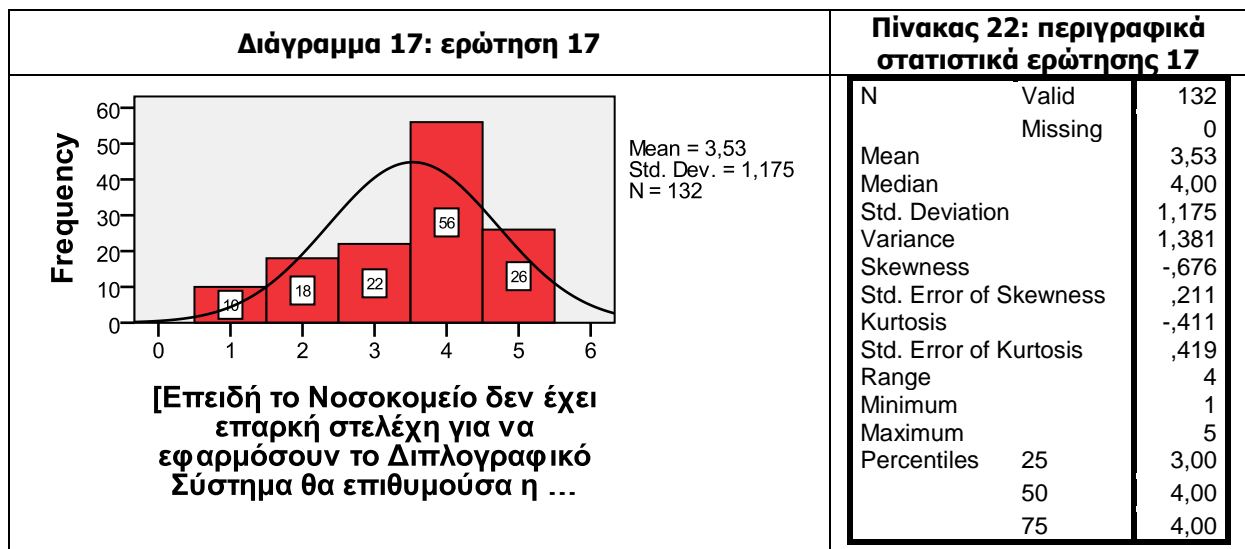
Η ερώτηση είναι παρόμοια με την προηγούμενη και οι απαντήσεις και η συμπεριφορά των ερωτηθέντων ήταν ακριβώς η ίδια με τα της προηγούμενης ερώτησης (No 15). Οπότε τα συμπεράσματα και η ερμηνεία είναι ακριβώς τα ίδια.



Ερώτηση 17η: Επειδή το Νοσοκομείο δεν έχει επαρκή στελέχη για να εφαρμόσουν το Διπλογραφικό Σύστημα θα επιθυμούσα η Υπηρεσία να με εκπαιδεύσει έτσι ώστε κάποια στιγμή να διεκπεραιώσουμε τις απαιτήσεις του Π.Δ. 146/2003 με ίδια μέσα.

Από την πρώτη στιγμή και μέχρι σήμερα, το έργο της υλοποίησης του διπλογραφικού το έχουν αναλάβει εξωτερικοί συνεργάτες – λογιστές, διότι στους κόλπους των νοσοκομείων δεν υπήρχαν άτομα (σε ικανοποιητικό αριθμό) που να διαθέτουν ανάλογη εμπειρία ή πείρα. Το ιδεατό θα ήταν σήμερα η εμπειρία και η τεχνογνωσία που έφεραν οι εξωτερικοί λογιστές να «περάσει» στο νοσοκομείο και να μετουσιωθεί σε πράξη. Τα νοσοκομεία θα πρέπει να αποκτήσουν λογιστική αυτάρκεια, να γίνει βίωμα και κουλτούρα μέσα από τη αξιοποίηση όλων των διαθέσιμων πόρων (προσωπικό και μέσα).

Είναι σημαντικό το ότι σε εποχές που τα λογιστήρια βρίσκονται σε αναβρασμό εργασιών, το 62% των ερωτηθέντων επιθυμεί να επιμορφωθεί στα του διπλογραφικού και να δραστηριοποιηθεί δραστικά στην εφαρμογή του. Από την άλλη πλευρά το 21% είναι αρνητικό και το 17% είναι ουδέτερο, ίσως επειδή υπάρχει αρκετός φόρτος είτε επειδή επαφίενται στις υπηρεσίες των εξωτερικών λογιστών.

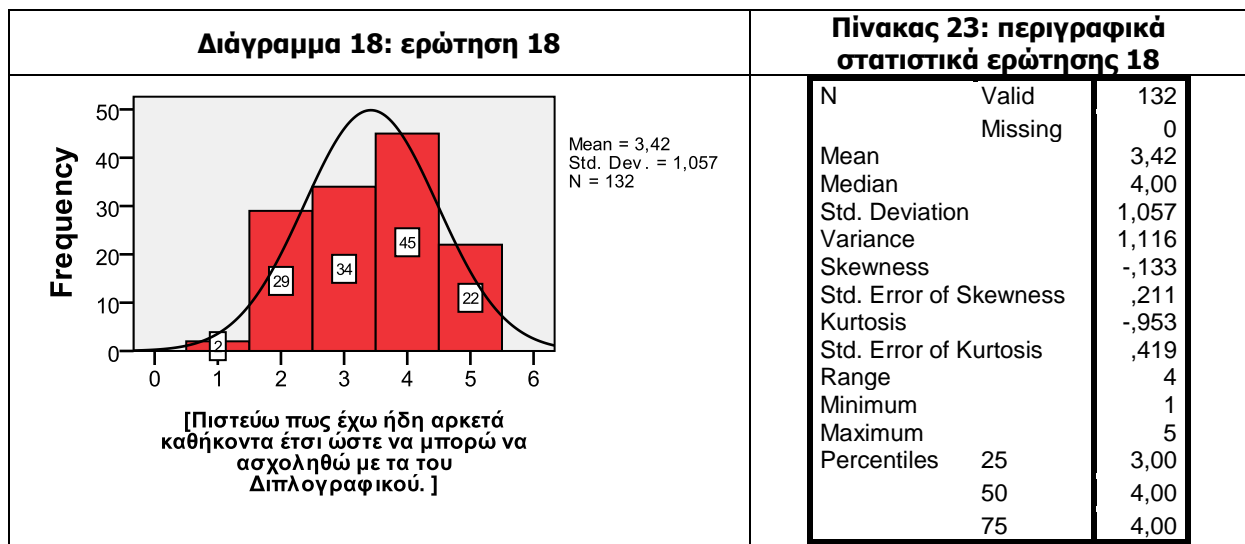


Ερώτηση 18η: Πιστεύω πως έχω ήδη αρκετά καθήκοντα έτσι ώστε να μπορώ να ασχοληθώ με τα του Διπλογραφικού.

Παρατηρήσαμε στο προηγούμενο ερώτημα ότι το 38% δεν θα επιθυμούσε να εκπαιδευτεί από την Υπηρεσία κατάλληλα ώστε να αναλάβει την λειτουργία και παρακολούθηση του διπλογραφικού. Η παρούσα ερώτηση τέθηκε για να διερευνηθεί εάν ο φόρτος εργασίας αποτελεί ανασχετικό παράγοντα για τους ερωτηθέντες για να αναλάβουν το διπλογραφικό.

Σχεδόν το 51% των ερωτηθέντων πιστεύει πως λόγω φόρτου δεν είναι σε θέση να ασχοληθεί με τα του διπλογραφικού. Το 23% των ερωτηθέντων πιστεύει το αντίθετο ενώ το 26% είναι ουδέτερο. Είναι εμφανές ότι ο υψηλός φόρτος εργασίας είναι ανασταλτικός παράγοντας για τους ερωτηθέντες για να ασχοληθούν με τα του διπλογραφικού.

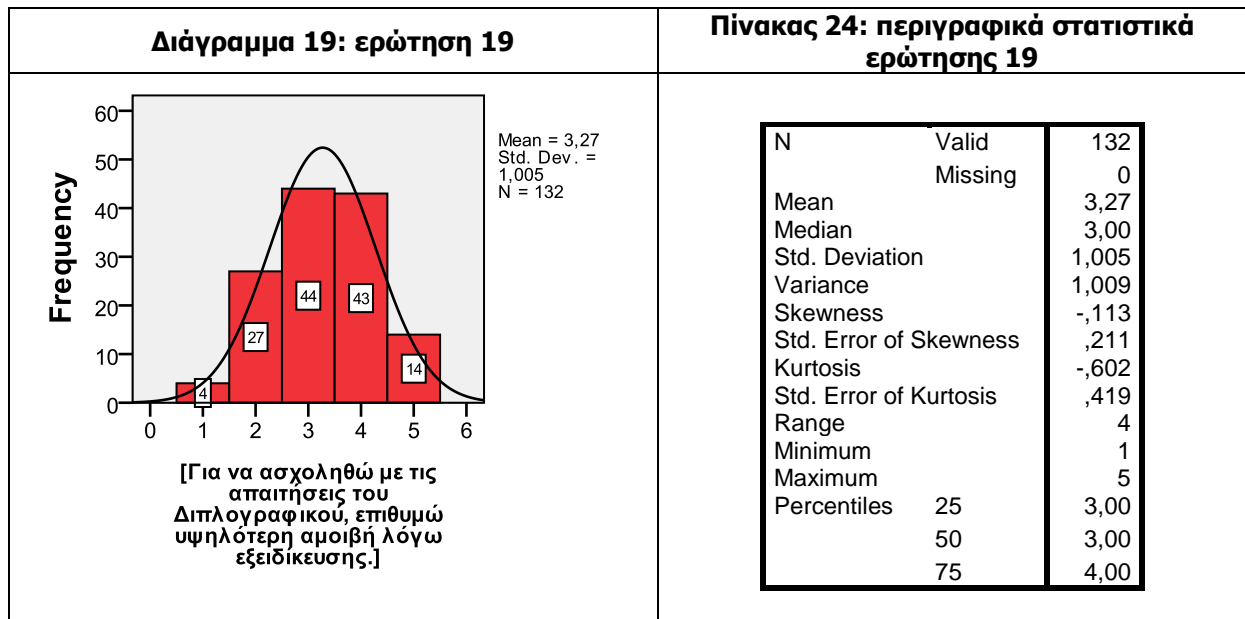
Κατά μέσο όρο οι ερωτηθέντες απάντησαν 3,42 (συμφωνία) με τυπική απόκλιση 1,057. Τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή με τις περισσότερες παρατηρήσεις να συγκεντρώνονται γύρω από τον μέσο.



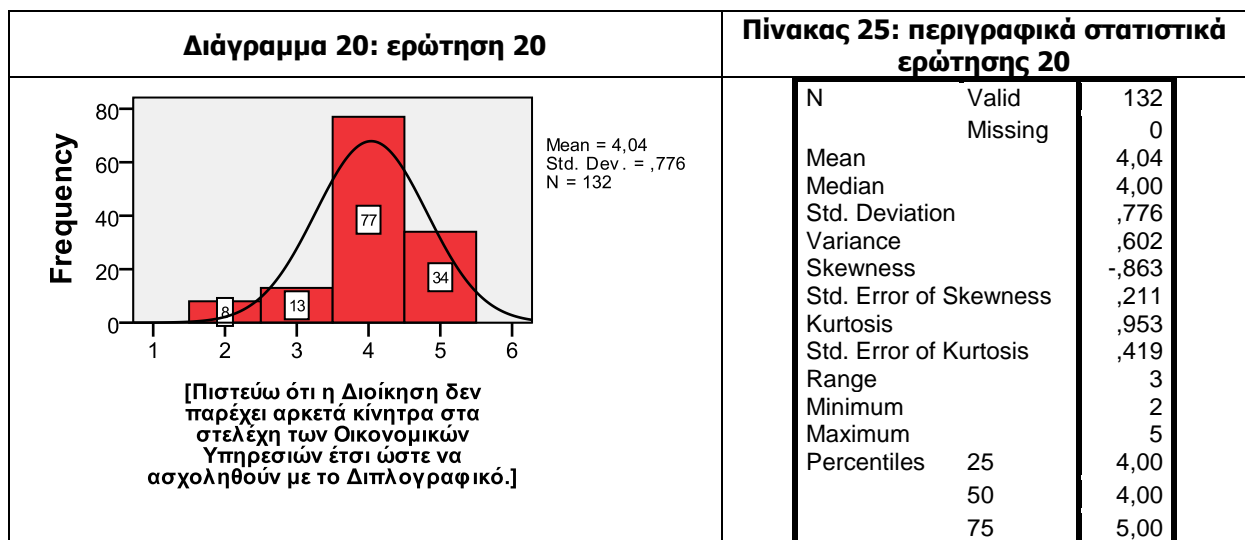
Ερώτηση 19η: Για να ασχοληθώ με τις απαιτήσεις του Διπλογραφικού, επιθυμώ υψηλότερη αμοιβή λόγω εξειδίκευσης.

Στην παρούσα ερώτηση εξετάζουμε εάν η υψηλότερη αμοιβή αποτελεί κίνητρο για να ασχοληθεί κάποιος με το διπλογραφικό. Το 43% των ερωτηθέντων για να ασχοληθεί επιθυμεί υψηλότερη αμοιβή. Το 23% θεωρεί πως μπορεί να ασχοληθεί με το διπλογραφικό αρκούμενος στις ήδη υπάρχουσες αμοιβές του και τέλος το 34% δηλώνει ουδετερότητα. Διανύουμε εποχές ισχνών αγελάδων, οι επιπρόσθετες αμοιβές είναι ένα ισχυρό κίνητρο για πολλούς. Είναι εντυπωσιακό όμως ότι το 57% των ερωτηθέντων δεν θα επιθυμούσε επιπρόσθετη αμοιβή...

Οι παρατηρήσεις είχαν μέσο όρο 3,27 (ουδετερότητα) με τυπική απόκλιση 1, ενώ τα δεδομένα μας ακολουθούν την κανονική κατανομή.



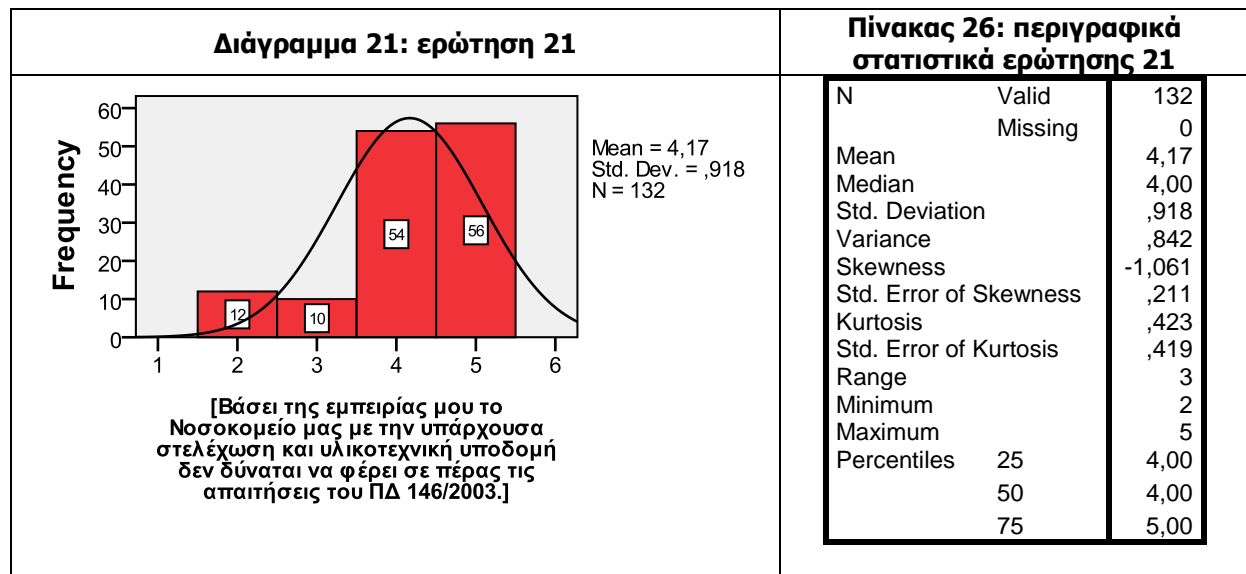
Ερώτηση 20η: Πιστεύω ότι η Διοίκηση δεν παρέχει αρκετά κίνητρα στα στελέχη των Οικονομικών Υπηρεσιών έτσι ώστε να ασχοληθούν με το Διπλογραφικό.



Εύκολα συμπεραίνουμε ότι η πλειονότητα των ερωτηθέντων πιστεύει ότι η Διοίκηση δεν τους παρέχει αρκετά κίνητρα έτσι ώστε να ασχοληθούν με τα του διπλογραφικού. Πιθανώς διότι είναι μια διαδικασία που αργεί να αποδώσει καρπούς ενώ από την άλλη πλευρά οι υπηρεσίες των εξωτερικών λογιστών είναι πολύ πιο άμεσες. Είτε επειδή οι ανθρώπινοι πόροι είναι περιορισμένοι και ο καθημερινός

φόρτος εργασιών είναι υπέρογκος για να έχει την πολυτέλεια η Διοίκηση να διαθέσει άτομα (που διαθέτουν αυξημένα προσόντα) που δεν της περισσεύουν.

Ερώτηση 21η: Βάσει της εμπειρίας μου το Νοσοκομείο μας με την υπάρχουσα στελέχωση και υλικοτεχνική υποδομή δεν δύναται να φέρει σε πέρας τις απαιτήσεις του ΠΔ 146/2003.

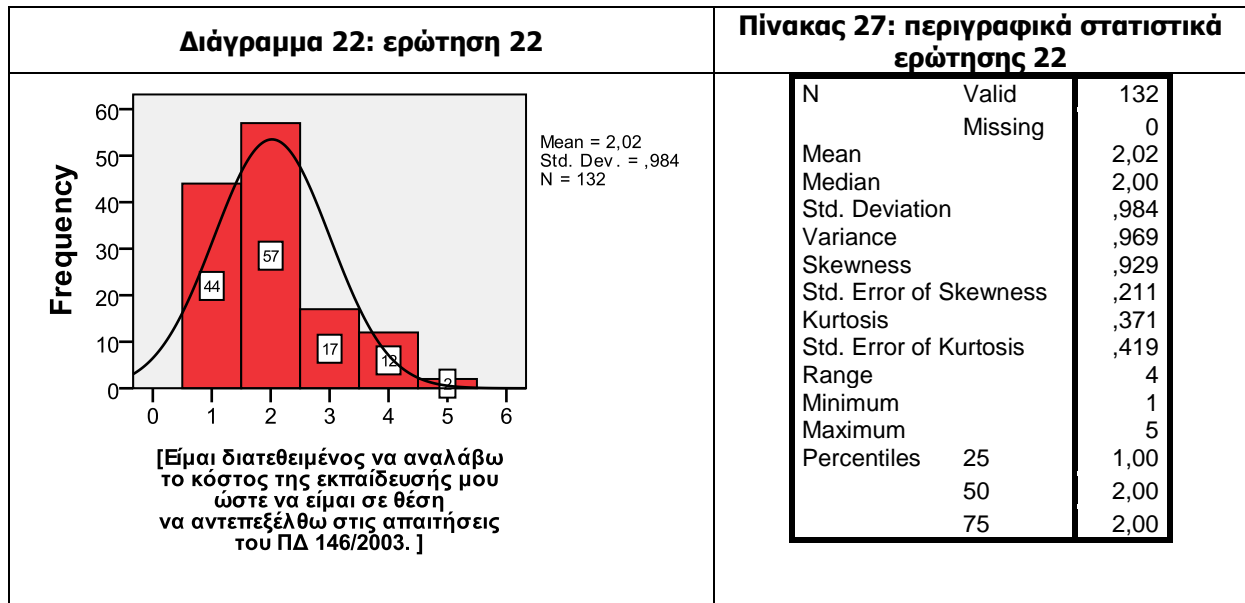


Πάλι η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύει ότι τα δημόσια νοσοκομεία μας δεν διαθέτουν την κατάλληλη στελέχωση και υλικοτεχνική υποδομή για να φέρουν σε πέρας τις απαιτήσεις του διπλογραφικού, προφανώς ακόμη θέλουν χρόνο και κυρίως στελέχωση με νέους, ικανούς και φιλόδοξους υπαλλήλους.

Ερώτηση 22η: Είμαι διατεθειμένος να αναλάβω το κόστος της εκπαίδευσής μου ώστε να είμαι σε θέση να αντεπεξέλθω στις απαιτήσεις του ΠΔ 146/2003.

Στο ερώτημα αυτό το 76,5% απάντησε πως δεν είναι διατεθειμένο σε καμία περίπτωση να αναλάβει το κόστος της εκπαίδευσής και επιμόρφωσής του αναφορικά με το διπλογραφικό. Ίσως απόρροια της οικονομικής κρίσης και της γενικότερης περικοπής των αποδοχών στον Ιδιωτικό και Δημόσιο Τομέα. Αξίζει όμως να

σταθούμε στο ηρωικό ή και ρομαντικό 10,6% των ερωτηθέντων που απάντησαν πως παρόλα αυτά που προαναφέραμε αυτοί θα αναλάμβαναν το κόστος της επιμόρφωσής τους.



4.4 Ο στατιστικός Έλεγχος Υποθέσεων.

Στο σημείο αυτό και αφού έχουμε ολοκληρώσει την ανάλυση και την ερμηνεία των αποτελεσμάτων της έρευνας θα προχωρήσουμε στον έλεγχο στατιστικών υποθέσεων επί των μέσων του δείγματος.

4.4.1 Έλεγχος υπόθεσης Νο1 «Είναι έτοιμο το προσωπικό και η Διοικήσεις των νοσοκομείων να αποχωριστούν το Δημόσιο Λογιστικό;»

Επιθυμούμε να ελέγξουμε σε επίπεδο σημαντικότητας 95% εάν στα Δημόσια Νοσοκομεία σήμερα υπάρχει η διάθεση και η ωριμότητα για να αποχωριστούν το Δημόσιο Λογιστικό. Ο έλεγχος θα γίνει επί των μέσων αρχικά με βάση το φύλο και έπειτα με βάση τα καθήκοντα (Προϊστάμενοι – Υπάλληλοι Λογιστηρίου)¹³.

Ο ορισμός της μηδενικής και της εναλλακτικής υπόθεσης θα έχει ως εξής:

Υπόθεση	Με βάση το φύλο:	Με βάση τα καθήκοντα:
Μηδενική:	$H_0 = \mu_{(\alpha)} = \mu_{(\gamma)}$ <p>Τόσο οι άνδρες όσο και οι γυναίκες είναι εξίσου έτοιμοι να αποχωριστούν το Δημόσιο Λογιστικό.</p>	$H_0 = \mu_{(\pi)} = \mu_{(\gamma.λ.)}$ <p>Τόσο οι Προϊστάμενοι όσο και οι Υπάλληλοι του Λογιστηρίου είναι εξίσου έτοιμοι να αποχωριστούν το Δημόσιο Λογιστικό.</p>
Εναλλακτική:	$H_{\alpha} = \mu_{(\alpha)} \neq \mu_{(\gamma)}$ <p>Ο βαθμός ωριμότητας των ανδρών είναι διαφορετικός από των γυναικών για τον αποχωρισμό από το Δημόσιο Λογιστικό.</p>	$H_{\alpha} = \mu_{(\pi)} \neq \mu_{(\gamma.λ.)}$ <p>Ο βαθμός ωριμότητας των Προϊσταμένων είναι διαφορετικός από των Υπαλλήλων του Λογιστηρίου για τον αποχωρισμό από το Δημόσιο Λογιστικό.</p>

¹³ Διότι σε αυτές τις κατηγορίες έχουμε περισσότερες από 30 απαντήσεις.

Το δείγμα μας είναι τυχαίο, τα δυο εξεταζόμενα δείγματα είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους ενώ δεν παρουσιάστηκαν ακραίες παρατηρήσεις. Ο έλεγχος κανονικότητας με το test Kolmogorov-Smirnov μας έδωσε μηδενική p-value και για τα δυο φύλα καθώς και για τους Προϊσταμένους και του Υπαλλήλους, κατά συνέπεια απορρίπτεται η μηδενική υπόθεση που θέλει τα δεδομένα μας να ακολουθούν την κανονική κατανομή. Επειδή το δείγμα μας είναι πολύ μικρό (132 παρατηρήσεις) ήταν πολύ πιθανό να συμβεί εξ' αρχής¹⁴. Μην έχοντας άλλη λύση θα συνεχίσουμε τον έλεγχο μας θεωρώντας τα δεδομένα μας προερχόμενα από την κανονική κατανομή.

Το t-test για το φύλο έδωσε τα εξής:

Φύλο	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
[Αν ήταν στο χέρι μου θα εφάρμοζα μόνο το Δημόσιο Λογιστικό.]	72	2,15	1,057	,125
Ανδρας	60	1,77	,871	,112

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
[Αν ήταν στο χέρι μου θα εφάρμοζα μόνο το Δημόσιο Λογιστικό.]	Equal variances assumed	1,87	0,17	2,26	130	0,025	0,386	0,171	0,048	0,724
	Equal variances not assumed			2,3	129,99	0,023	0,386	0,168	0,054	0,718

Παρατηρούμε ότι από τις 72 γυναίκες που απάντησαν, είχαμε μέσο 2,15 και τυπική απόκλιση 1,057 ενώ αντίστοιχα για τους άνδρες 1,77 και 0,871. Ανεξαρτήτως φύλου αν ήταν στο χέρι τους δεν θα εφάρμοζαν μόνο το Δημόσιο Λογιστικό λοιπόν. Είναι το ίδιο ισχυρή η άρνηση; Ο επόμενος πίνακας του t-test μας λέει ότι η f-statistic του Levene's test για ίσες διακυμάνσεις μας δίνει p-value 0,17 που είναι μεγαλύτερη από το 0,05 άρα δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση. Το t-statistic για ίσες διακυμάνσεις (πρώτη γραμμή) είναι 2,26 (είναι μεγαλύτερο από 1,96 άρα σημαντικό) μας δίνει p-value 0,025 που είναι μικρότερη από 0,05 άρα δεν μπορούμε να αποδεχθούμε την μηδενική υπόθεση.

¹⁴ Το μικρό μέγεθος του δείγματος σημαίνει ότι τα δεδομένα μας δεν πρόλαβαν να «κανονικοποιηθούν», με βάση το κεντρικό οριακό θεώρημα όσο ένα δείγμα μεγαλώνει τόσο τείνει να ακολουθήσει την κανονική κατανομή.

Το φύλο λοιπόν διαδραματίζει διαφορετικό ρόλο στην απόφαση για αποδέσμευση από το Δημόσιο Λογιστικό για άνδρες και γυναίκες.

Ας πραγματοποιήσουμε τώρα τον ίδιο έλεγχο με βάση τα καθήκοντα. Το t-test μας έδωσε τα παρακάτω στοιχεία:

Group Statistics

Ποια τα καθήκοντά σας στο Νοσοκομείο που υπηρετείτε;	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
[Αν ήταν στο χέρι μου θα Προϊστάμενος	30	1,80	,847	,155
εφάρμοζα μόνο το Δημόσιο Υπάλληλος Λογιστηρίου Λογιστικό.]	71	1,89	,934	,111

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	,215	,644	-,441	99	,660	-,087	,198	-,480	,306
Equal variances not assumed			-,459	59,927	,648	-,087	,190	-,468	,293

Παρατηρούμε ότι απάντησαν 30 Προϊστάμενοι (μέσος: 1,80 και τυπική απόκλιση: 0,847) και 71 υπάλληλοι που υπηρετούν στο λογιστήριο (μέσος: 1,89 και τυπική απόκλιση: 0,934), παρατηρούμε ότι και οι δυο επιθυμούν να αποδεσμευτούν από το Δημόσιο Λογιστικό, είναι το ίδιο ισχυρή η επιθυμία;

Η p-value του Levene's test είναι 0,644 που είναι μεγαλύτερη από το 0,05 άρα δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση. Η p-value του t-test για ίσες διακυμάνσεις είναι 0,660 και είναι μεγαλύτερη από το 0,05, άρα δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση.

Οι προϊστάμενοι και οι υπάλληλοι λοιπόν επιθυμούν εξίσου έντονα να αποδεσμευτούν από το Δημόσιο Λογιστικό.

4.4.2 Έλεγχος υπόθεσης Νο2 «Είναι αρκετά ώριμο το προσωπικό και η Διοικήσεις των νοσοκομείων να εφαρμόσει μόνο το διπλογραφικό;»

Επιθυμούμε να ελέγξουμε σε επίπεδο σημαντικότητας 95% εάν στα Δημόσια Νοσοκομεία σήμερα υπάρχει η διάθεση και η ωριμότητα για να εφαρμοστεί μόνο το διπλογραφικό ως μόνο λογιστικό σύστημα. Ο έλεγχος θα γίνει επί των μέσων αρχικά με βάση το φύλο και έπειτα με βάση τα καθήκοντα (Προϊστάμενοι – Υπάλληλοι Λογιστηρίου) όμοια με το προηγούμενο έλεγχο .

Ο ορισμός της μηδενικής και της εναλλακτικής υπόθεσης θα έχει ως εξής:

Υπόθεση	Με βάση το φύλο:	Με βάση τα καθήκοντα:
Μηδενική:	$H_0 = \mu_{(\alpha)} = \mu_{(\gamma)}$ <p>Τόσο οι άνδρες όσο και οι γυναίκες είναι εξίσου έτοιμοι να εφαρμόσουν και να αποδεχθούν το διπλογραφικό ως μόνο λογιστικό σύστημα</p>	$H_0 = \mu_{(\pi)} = \mu_{(\gamma.λ.)}$ <p>Τόσο οι Προϊστάμενοι όσο και οι Υπάλληλοι του Λογιστηρίου είναι εξίσου έτοιμοι να εφαρμόσουν και να αποδεχθούν το διπλογραφικό ως μόνο λογιστικό σύστημα.</p>
Εναλλακτική:	$H_{\alpha} = \mu_{(\alpha)} \neq \mu_{(\gamma)}$ <p>Ο βαθμός ετοιμότητας των ανδρών είναι διαφορετικός από των γυναικών για την εφαρμογή του διπλογραφικού ως μόνο λογιστικό σύστημα.</p>	$H_{\alpha} = \mu_{(\pi)} \neq \mu_{(\gamma.λ.)}$ <p>Ο βαθμός ωριμότητας των Προϊσταμένων είναι διαφορετικός από των Υπαλλήλων του Λογιστηρίου για την εφαρμογή του διπλογραφικού ως μόνο λογιστικό σύστημα.</p>

Το δείγμα μας είναι τυχαίο, τα δυο εξεταζόμενα δείγματα είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους ενώ δεν παρουσιάστηκαν ακραίες παρατηρήσεις. Ο έλεγχος κανονικότητας με το test Kolmogorov-Smirnov μας έδωσε μηδενική p-value και για τα δυο φύλα καθώς και για τους Προϊσταμένους και του Υπαλλήλους, κατά συνέπεια απορρίπτεται η μηδενική υπόθεση που θέλει τα δεδομένα μας να ακολουθούν την κανονική κατανομή. Μην έχοντας άλλη λύση θα συνεχίσουμε τον έλεγχό μας

θεωρώντας τα δεδομένα μας προερχόμενα από την κανονική κατανομή, όπως και στον προηγούμενο έλεγχο.

Το t-test για το φύλο έδωσε τα εξής:

Group Statistics

Φύλο	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
[Θα επιθυμούσα κάποια Γυναίκα ημέρα στο Νοσοκομείο μας Ανδρας να εφαρμοζόταν μόνο το Διπλογραφικό Σύστημα.]	72	3,71	1,106	,130
	60	3,73	1,177	,152

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	,095	,759	-,126	130	,900	-,025	,199	-,419	,369
Equal variances not assumed			-,125	122,616	,901	-,025	,200	-,421	,371

Στην έρευνά μας απάντησαν 72 γυναίκες και 60 άνδρες και εκ πρώτης όψεως φαίνεται να συμφωνούν το ίδιο έντονα με την πεποίθηση πως κάποια μέρα θα επιθυμούσαν να εφαρμοζόταν μόνο το διπλογραφικό στο νοσοκομείο που υπηρετούν. Είναι όμως το ίδιο;

Το Levene's Test μας δίνει p-value 0,759 που είναι μεγαλύτερη από το 0,05 άρα δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση. Η p-value του t-test για ίσες διακυμάνσεις είναι 0,900 πάλι μεγαλύτερη από 0,05 οπότε οριστικά δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση.

Άνδρες και γυναίκες επιθυμούν και νιώθουν εξίσου ώριμοι και έτοιμοι για να δουν στο νοσοκομείο που υπηρετούν να εφαρμόζεται μόνο το διπλογραφικό σύστημα.

Ο ίδιος έλεγχος με βάση τα καθήκοντα του ερωτώμενου μας έδωσε τα εξής στοιχεία:

Group Statistics

Ποια τα καθήκοντά σας στο Νοσοκομείο που υπηρετείτε;	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
[Θα επιθυμούσα κάποια Προϊστάμενος ημέρα στο Νοσοκομείο μας να εφαρμοζόταν μόνο το Διπλογραφικό Σύστημα.]	30	4,00	,983	,179
Υπάλληλος Λογιστηρίου	71	3,89	1,022	,121

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	,013	,911	,512	99	,610	,113	,220	-,324	,549
Equal variances not assumed			,520	56,660	,605	,113	,217	-,321	,546

Παρατηρούμε εκ πρώτης όψεως ότι η επιθυμία των προϊσταμένων είναι πιο δυνατή από των υπαλλήλων.

Το Levene's Test μας δίνει p-value 0,911 που είναι μεγαλύτερη από το 0,05 άρα δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση. Η p-value του t-test για ίσες διακυμάνσεις είναι 0,610 πάλι μεγαλύτερη από 0,05 οπότε οριστικά δεν μπορούμε να απορρίψουμε την μηδενική υπόθεση.

Προϊστάμενοι λοιπόν και υπάλληλοι λογιστηρίου επιθυμούν και νιώθουν εξίσου ώριμοι και έτοιμοι για να δουν στο νοσοκομείο που υπηρετούν να εφαρμόζεται μόνο το διπλογραφικό σύστημα.

5. Συμπεράσματα.

5.1 Οι περιορισμοί της έρευνας.

Τα ευρήματα της παρούσας μελέτης υπόκεινται σε κάποιους περιορισμούς. Τα Δημόσια Νοσοκομεία της χώρας μας εκτείνονται σε πολύ μεγάλο γεωγραφικό εύρος κατά συνέπεια δεν ήταν εύκολο να γίνει απευθείας προσέγγιση σε όλα λόγω του υψηλού κόστους και του περιορισμένου χρόνου που είχαμε στην διάθεσή μας.

Από την άλλη πλευρά και μέσω της ηλεκτρονικής υποβολής και συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου δεν είναι εύκολο να εκτιμήσει κάποιος πραγματικά το βάθος και το επίπεδο γνώσης του ερωτώμενου αναφορικά με το διπλογραφικό σύστημα. Ελλοχεύει έντονα ο κίνδυνος να έχουν «ωραιοποιηθεί» οι απαντήσεις.

Λάβαμε σχετικά μικρό αριθμό απαντήσεων ($n = 132$) γεγονός που μας δημιούργησε προβλήματα κανονικότητας κατά τον έλεγχο υποθέσεων. Ένα μεγαλύτερο δείγμα και με βάση το κεντρικό οριακό θεώρημα θα είχε προλάβει να κανονικοποιηθεί. Από την άλλη πλευρά το μικρό δείγμα μας περιόριζε στο εύρος των ελέγχων που θα μπορούσαμε να πραγματοποιήσουμε.

Είναι αδύνατο να προσδιοριστεί το ποσοστό των ατόμων που δεν απάντησαν διότι λόγω της φύσεως της έρευνας απευθυνόταν σε πληθώρα ατόμων μέσα στους κόλπους ενός νοσοκομείου και που ο αριθμός τους ποικίλει από νοσοκομείο σε νοσοκομείο (πχ το νοσοκομείο Α έχει 2 άτομα στο λογιστήριο ενώ το Β έχει 5).

5.2 Συμπεράσματα – συσχέτιση με άλλες έρευνες.

Σκοπός της παρούσας έρευνας ήταν η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της λογιστικής μεταρρύθμισης η οποία πραγματοποιήθηκε τα τελευταία χρόνια στα Δημόσια Νοσοκομεία. Ειδικότερα, η έρευνα που πραγματοποιήθηκε είχε ως στόχο την διερεύνηση του βαθμού αφομοίωσης της προαναφερθείσας μεταρρύθμισης από τα κρίσιμα στελέχη των Μονάδων Υγείας.

Ο Καϋμενάκης (2007) σε έρευνά του την λογιστική μεταρρύθμιση στους Ελληνικούς ΟΤΑ, κατέληξε σε γενικές γραμμές στο συμπέρασμα της διατήρησης της ανωτερότητας της ταμειακής λογιστικής έναντι της λογιστικής του δεδουλευμένου ως εργαλείου για τη λήψη αποφάσεων, αποτελεί την πιο ισχυρή λειτουργία της λογιστικής στο περιβάλλον των ΟΤΑ. Με την σειρά μας αποδείξαμε πως ναι μεν το κυρίαρχο λογιστικό σύστημα είναι το Δημόσιο Λογιστικό αλλά στην συνείδηση αυτών που το υπηρετούν, θεωρείται απαρχαιωμένο και κρίνεται πως ήρθε η ώρα της περιθωριοποίησης του με την αντικατάστασή του με το διπλογραφικό.

Η έρευνα έδειξε πως υπάρχει πλέον η ωριμότητα (για την οριστική μετάβαση στο διπλογραφικό), ενώ από την άλλη η χρησιμότητά του είναι ξεκάθαρα αντιληπτή. Εάν πραγματικά επιθυμούμε την αποδοτική λειτουργία των Δημόσιων Μονάδων Υγείας θα πρέπει να εξαλείψουμε ένα λογιστικό σύστημα που πλέον προκαλεί μόνο αγκυλώσεις. Είναι εντυπωσιακό το γεγονός πως το 78% των ερωτηθέντων δεν θα εφάρμοζε μόνο το Δημόσιο Λογιστικό αν είχε το δικαίωμα επιλογής.

Όπως χαρακτηριστικά παρατήρησαν οι Ηρειώτης, Βασιλείου και Σταματιάδης από το 2009, για την υιοθέτηση του διπλογραφικού υπήρξαν δυσκολίες λόγω έλλειψης οργανωτικών, τεχνολογικών και ανθρώπινων πόρων. Οι ίδιες συνθήκες σήμερα συνεχίζουν να υπάρχουν και εμποδίζουν τον απογαλακτισμό πλέον από το Δημόσιο Λογιστικό και τους εξωτερικούς συμβούλους λογιστές.

Όλα τα παραπάνω έγιναν με απώτερο σκοπό την κάλυψη του κενού που υφίσταται τόσο στην αντίστοιχη ελληνική βιβλιογραφία της Λογιστικής, όσο και για την προαγωγή και ανάπτυξη της βιβλιογραφίας στον σχετικά νέο για τα ελληνικά δεδομένα τομέα των Οικονομικών της Υγείας.

Σε μελλοντικές έρευνες θα ήταν ιδιαίτερα ενδιαφέρουσα η μελέτη της χρήσης της λογιστικής πληροφόρησης σε διάφορα επίπεδα της ιεραρχικής δομής των υπό εξέταση οργανισμών. Κατά τον τρόπο αυτό θα είναι δυνατή η διαπίστωση της σημασίας της λογιστικής πληροφόρησης στο συνολικό πλέγμα της διοίκησης των οργανισμών του δημοσίου τομέα. Μέσα από το πρίσμα που θα προσφέρει μία τέτοια μελέτη, θα είναι δυνατό να πραγματοποιηθούν συγκρίσεις αναφορικά με το επίπεδο σημαντικότητας που προσδίδεται στη χρήση της λογιστικής πληροφόρησης στα διαφορετικά ιεραρχικά επίπεδα, ενώ θα είναι δυνατό εντός του πλαισίου αυτού να συστηματοποιηθούν οι σχέσεις μεταξύ των διαφόρων ρόλων της λογιστικής πληροφόρησης (Καϊμενάκης, 2008).

Τέλος, μία κατεύθυνση την οποία θα μπορούσε να ακολουθήσει η μελέτη στο πεδίο της λογιστικής στους οργανισμούς του δημοσίου τομέα είναι η διερεύνηση των ερευνητικών ερωτημάτων σε άλλους κλάδους δημόσιων οργανισμών, όπως λόγω χάρη τα ασφαλιστικά ταμεία, οι ΟΤΑ και τα πανεπιστήμια. Τα συμπεράσματα τέτοιων μελετών θα προσφέρουν ιδιαίτερα ενδιαφέρουσες οπτικές αναφορικά με τα αποτελέσματα της λογιστικής μεταρρύθμισης η οποία έχει πραγματοποιηθεί στους χώρους αυτούς, ενώ παράλληλα θα δοθεί η δυνατότητα της πραγματοποίησης συγκρίσεων μεταξύ των διαφόρων κλάδων του δημοσίου τομέα.

6. Παράρτημα.

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας

**Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου (ΑΠΚΥ)
Σχολή Οικονομικών Επιστημών & Διοίκησης
Μεταπτυχιακό πρόγραμμα «Διοίκησης Επιχειρήσεων»
ΜΔΕ 700 «Διατριβή Μάστερ»**

Καλή σας μέρα,

Ονομάζομαι Σμαράιδος Βασίλειος (Α.Μ.: 11100263) και συμμετέχω στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών με αντικείμενο «Διοίκηση Επιχειρήσεων» του Ανοικτού Πανεπιστημίου Κύπρου.

Θα ήθελα από εσάς να μου αφιερώσετε λίγο χρόνο για την συμπλήρωση του παρακάτω ερωτηματολογίου. Η έρευνα αποσκοπεί στην συλλογή στοιχείων για την επεξεργασία τους στην διπλωματική μου εργασία με θέμα: «Το Διπλογραφικό Λογιστικό σύστημα των Δημόσιων Μονάδων Υγείας στην Ελλάδα».

Το ερωτηματολόγιο δεν περιλαμβάνει ερωτήσεις προσβλητικού περιεχομένου ή μείωσης της αξιοπρέπειάς σας. Δεν θα σας ζητηθεί να αποκαλύψετε το όνομά σας ούτε το Νοσοκομείο που εργάζεστε. Το μόνο που ζητάμε είναι την γνώμη σας για κάποια ζητήματα σχετικά με το Διπλογραφικό.

Υπεύθυνος καθηγητής για την επίβλεψη της έρευνας είναι ο Επίκουρος Καθηγητής του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών (ΕΚΠΑ) κ. Δημήτριος Καινούργιος.

Για κάθε πιθανή απορία ή διευκρίνιση θα είμαι στην διάθεσή σας στο τηλέφωνο: 694-2675122 και στο email: vasileios.smaraidos@st.ouc.ac.cy

Σας ευχαριστούμε θερμά για τον χρόνο και την έμπρακτη υποστήριξή σας.

Με εκτίμηση,

**Σμαράιδος Βασίλειος
Μεταπτυχιακός Φοιτητής**

(Οι παρακάτω ερωτήσεις να απαντηθούν με κλίμακα 1-5, όπου:

	1.	2.	3.	4.	5.
	Διαφωνώ Απόλυτα	Διαφωνώ	Είμαι Ουδέτερος (η)	Συμφωνώ	Συμφωνώ Απόλυτα
<p>1. Θεωρώ ότι η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού συστήματος εξυπηρετεί τα συμφέροντα του Νοσοκομείου.</p> <p>2. Πιστεύω πως το Διπλογραφικό Σύστημα εφαρμόστηκε μόνο και μόνο για να στηριχθούν οικονομικά οι ελεγκτικές και λογιστικές εταιρίες.</p> <p>3. Βάσει της εμπειρίας μου θεωρώ ότι το Δημόσιο Λογιστικό είναι επαρκές για να καλύψει τις οικονομικές, πληροφοριακές και διαχειριστικές ανάγκες του Νοσοκομείου.</p> <p>4. Αν ήταν στο χέρι μου θα εφάρμοζα μόνο το Δημόσιο Λογιστικό.</p> <p>5. Θεωρώ πως η εφαρμογή του Διπλογραφικού κοστίζει πιο πολύ από τα οφέλη που αποφέρει.</p> <p>6. Θα επιθυμούσα κάποια ημέρα στο Νοσοκομείο μας να εφαρμοζόταν μόνο το Διπλογραφικό Σύστημα.</p> <p>7. Πιστεύω πως η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής δεν έχει κανένα ουσιαστικό όφελος για το Νοσοκομείο μας γιατί δεν έχει κερδοσκοπικό σκοπό.</p> <p>8. Η διαδικασία της λογιστικής παρακολούθησης του προϋπολογισμού βοηθά στην τήρηση των διαδικασιών εντός του Νοσοκομείου.</p> <p>9. Τα οικονομικά δεδομένα που περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό δεν έχουν καμία συνάφεια με την οικονομική πραγματικότητα του Νοσοκομείου.</p> <p>10. Το μέγεθος των επιχορηγήσεων που λαμβάνει το Νοσοκομείο από το Υπουργείο εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις επιδόσεις του όπως αυτές προκύπτουν από τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμός και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως)</p> <p>11. Θεωρώ ότι οι πληροφορίες που προκύπτουν από το Διπλογραφικό Σύστημα αποτελούν μια καλή ένδειξη των</p>					

<p>επιδόσεων του Νοσοκομείου.</p> <p>12. Τα δεδομένα που προκύπτουν από το διπλογραφικό σύστημα και δημοσιεύονται στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις απόψεις των πολιτών, των εργαζομένων κ.α. αναφορικά με την οικονομική ευρωστία του Νοσοκομείου.</p> <p>13. Η διαδικασία εισαγωγής του Διπλογραφικού Συστήματος στο Νοσοκομείο βοήθησε στην ολοκληρωμένη καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του Νοσοκομείου.</p> <p>14. Θεωρώ ότι η εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος οδήγησε τους ιθύνοντες στο Νοσοκομείο να αντιληφθούν την πραγματική εικόνα των οικονομικών του Νοσοκομείου.</p> <p>15. Θεωρώ ότι θα αποτελούσε αρνητική ένδειξη για την ποιότητα της διοίκησης του Νοσοκομείου αν δεν δημοσίευε οικονομικές καταστάσεις την στιγμή που τα περισσότερα άλλα νοσοκομεία έχουν εφαρμόσει πλήρως το Π.Δ. 146/2003.</p> <p>16. Βάσει της εμπειρίας μου θεωρώ ότι η υιοθέτηση του Διπλογραφικού Συστήματος στο Νοσοκομείο πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά προκειμένου να είναι τυπικά καλυμμένο με τις απαιτήσεις του Π.Δ. 146/2003.</p> <p>17. Θεωρώ ότι ένας από τους λόγους για τους οποίους το Νοσοκομείο προχώρησε στην υιοθέτηση του Διπλογραφικού Συστήματος ήταν για να αποφευχθούν τυχόν οικονομικές κυρώσεις από το αρμόδιο Υπουργείο (πχ μείωση επιχορηγήσεων).</p> <p>18. Επειδή το Νοσοκομείο δεν έχει επαρκή στελέχη για να εφαρμόσουν το Διπλογραφικό Σύστημα θα επιθυμούσα η Υπηρεσία να με εκπαιδεύσει έτσι ώστε κάποια στιγμή να διεκπεραιώσουμε τις απαιτήσεις του Π.Δ. 146/2003 με ίδια μέσα.</p> <p>19. Πιστεύω πως έχω αρκετά καθήκοντα έτσι ώστε να μπορώ να ασχοληθώ με τα του Διπλογραφικού.</p> <p>20. Θεωρώ ότι η αμοιβή μου δεν ανταποκρίνεται στις υπηρεσίες που ήδη προσφέρω και θα επιθυμούσα υψηλότερη αμοιβή έτσι ώστε να ασχοληθώ με τις απαιτήσεις του Διπλογραφικού.</p>				
---	--	--	--	--

<p>21. Πιστεύω ότι η Διοίκηση δεν παρέχει αρκετά κίνητρα στα στελέχη των Οικονομικών Υπηρεσιών έτσι ώστε να ασχοληθούν με το Διπλογραφικό.</p> <p>22. Βάσει της εμπειρίας μου το Νοσοκομείο μας με την υπάρχουσα στελέχωση και υλικοτεχνική υποδομή δεν δύναται να φέρει σε πέρας τις απαιτήσεις του ΠΔ 146/2003.</p> <p>23. Είμαι διατεθειμένος να αναλάβω το κόστος της εκπαίδευσής μου ώστε να είμαι σε θέση να ανταπεξέλθω στις απαιτήσεις του ΠΔ 146/2003.</p>					
--	--	--	--	--	--

Δημογραφικά Στοιχεία:

1. Φύλο
 - a. Άνδρας
 - b. Γυναίκα

2. Σε ποιά από τις παρακάτω ηλικιακές ομάδες ανήκετε;
 - a. 20 – 30 ετών
 - b. 30 - 40 ετών
 - c. 40 – 50 ετών
 - d. Άνω των 50 ετών

3. Μορφωτικό Επίπεδο
 - a. ΔΕ
 - b. ΤΕ
 - c. ΠΕ
 - d. Ανώτερη
 - e. Άλλο

4. Κατά την διάρκεια των σπουδών σας έχετε διδαχθεί τις Αρχές της Γενικής Λογιστικής;
 - a. Ναι
 - b. Όχι

5. Έχετε πρότερη εργασιακή εμπειρία σε τήρηση βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο;
 - a. Ναι
 - b. Όχι

6. Έχετε άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού;
 - a. Ναι
 - b. Όχι

7. Σε ποια Υγειονομική Περιφέρεια υπηρετείτε;
 - a. 1^η
 - b. 2^η
 - c. 3^η
 - d. 4^η
 - e. 5^η
 - f. 6^η

8. Ποια τα καθήκοντά σας στο Νοσοκομείο που υπηρετείτε;
 - a. Διοικητής/Υποδιοικητής
 - b. Προϊστάμενος
 - c. Διευθυντής
 - d. Υπάλληλος Ταμείου
 - e. Υπάλληλος Λογιστηρίου
 - f. Άλλο

7. Βιβλιογραφία.

(α) Ελληνική

Βενιέρης Γ., Κοέν Σ. «Το νέο σύστημα διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης των ΝΠΔΔ.», Περιοδικό Λογιστής, Ιούνιος 2000, Τεύχος 543

Δαβαρίας Α, Λάζαρης Θ., Λιάππης Σ., «Η μετάβαση από το Απλογραφικό σύστημα του Δημοσίου Λογιστικού στο Διπλογραφικό Σύστημα» 2003, <http://www.kainotom.gr/>

Ζώργιος Ι., Βενιέρης Γ., Κοέν Σ. «Εκσυγχρονιστικό περιβάλλον «Αυτόνομης» λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού στο πλαίσιο του Π.Δ. 205/98, με βάση τις αρχές της συστημικής θεωρίας», Περιοδικό Λογιστής, Οκτώβριος 2003, Τεύχος 582 και 583

Καραγιάννης Α. Στυλιανός, (2006), «Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων», Εκδόσεις Γ. Μ. Καραναστάση, Αθήνα.

Κοέν Σ., (2007), «Λογιστική Δημοσίου Τομέα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα.

Ξένος Χ. (2010), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Διεθνής Οικονομική Κρίση - Παρουσίαση στο δεύτερο Πανελλήνιο Χρηματοοικονομικό Συνέδριο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έγινε στις 4 Μαρτίου στο Athens Hilton» Αθήνα.

Πολύζος Μ. Νικόλαος, (2007), «Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας», Εκδόσεις Διόνικος, Αθήνα.

Σολδάτος Δημήτριος, (2001), «Δημόσιο Λογιστικό», Εκδόσεις Μ. Δημόπουλου, Θεσσαλονίκη.

Διπλωματικές Εργασίες

Κεμεντζεσίδου Παναγιώτα, «Πληροφοριακά συστήματα υποστήριξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η εφαρμογή τους σε νοσοκομειακές μονάδες» Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Αύγουστος 2011.

Κουνέλη Αικατερίνη, «Οι Τεχνολογίες πληροφοριών & επικοινωνιών στα ελληνικά νοσοκομεία, τα προβλήματα της εκπαίδευσης και οι όροι εφαρμογής τους θεωρητικά αλλά και πρακτικό επίπεδο», Πανεπιστήμιο Πατρών, Σεπτέμβριος 2009.

Ξεφτέρης Αθανάσιος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Οκτώβριος 2009.

Διδακτορικές Διατριβές

Θανάσας Α. Γεώργιος, «Η δομή του κόστους των νοσοκομείων στην Ελλάδα: Η επίδραση του παράγοντα της εκπαίδευσης (teaching impact cost) στο κόστος των πανεπιστημιακών νοσοκομείων της Ελλάδας», Πανεπιστήμιο Πατρών, 2012.

Κατοστάρα, Ν. (2007). Το Εθνικό Σύστημα Υγείας στην Ελλάδα. Η εξέλιξη, τα προβλήματα και οι προοπτικές, *Διδακτορική Διατριβή*, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Καϊμενάκης Νικόλαος, «Η εισαγωγή της λογιστικής του δεδουλευμένου στους ελληνικούς Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης: Υλοποίηση και αποτελέσματα», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, 2008

(β) Ξενόγλωσση

Broadbent, J., Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent "alternative" accounting research, *Accounting Auditing and Accountability*, 5 (2): 3 - 31.

Chan L. James, «International Public Sector Accounting Standards: conceptual and institutional issues» Central University of Finance and Economics, Beijing (September 20, 2008).

Cheng, R.H. (1992), "An empirical analysis of theories on factors influencing State government accounting disclosure", *Journal of Accountancy and Public Policy*, 11(1), 1-42.

Christensen, M. (2002), "Accrual Accounting in the Public Sector: The Case of the New South Wales Government", *Accounting History*, 7(2), 93-124/

Christiaens, J. (1999), "Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation", *Financial Accountability and Management*, 15(1), 21-40.

Christiaens, J. (2001), "Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments", *Financial Accountability and Management*, 17(2), 153-170.

Christiaens, J. and de Wielemaker, E. (2003), "Financial Accounting Reform in Flemish Universities: An Empirical Study of the Implementation", *Financial Accountability and Management*, 19(2), 185-204.

Christiaens, K. and Van Peteghem, V. (2007), "Governmental accounting reform: evolution of the implementation in Flemish municipalities", *Financial Accountability and Management*, 23(4), 375-399.

Chua, F. Wai, Preston, A. (1994). Worrying about accounting in health care, *Accounting Auditing and Accountability*, 7 (3): 4 - 17.

Cohen, S., Kaimenaki, E., and Zorgios, Y. (2007), "Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities", *Financial Accountability and Management*, 23(1), 91-111.

Dent, M. (1991). Autonomy and the medical profession: Medical audit and management control, in Smith, C., Nights, D. and Willmott, H. (eds.), *White - Collar Work*, London.

Department of Health, 1995, «Accounting manual for public health organizations», Department of Health of New South Wales.

Douglas Henley, 1989, « Public Sector Accounting and Financial Control», Taylor & Francis

Dunleavy, P., Hood, C. (1994). From old public administration to new public management, *Public Money and Management*, 14 (3): 9 - 16.

Eriotis N., Stamatiadis F. and Vasiliou D. « Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation», *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 4 (1): 153-183

Hoque, Z. and Moll, J. (2001), "Public Sector Reform: Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities - an Australian perspective", *The International Journal of Public Sector Management*, 14(4), 304-326.

Humphrey, C., Miller, P., Scapens, R. (1993). Accountability and accountable management in the UK public sector, *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 6 (3): 7 - 29.

Jackson, A., and Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector. *The International Journal of Public Sector Management*, 16: 359 - 372.

Lee, R. and Johnson, R. (1977), *Public Budgeting Systems*, University Park Press.

Maggina Anastasia, « Public Sector Accounting and Accountability in Greece: A Discussion», *Journal of Public Administration and Governance* (Macrothink Institute), 2011, Vol. 1, No. 1

Pallot, J. (2001), "A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting", *Financial Accountability and Management*, 17(4), 383-400.

Potter, B. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change, *Abacus*, 41 (3): 265 - 289.

Rowan Jones, Maurice W. Pendlebury, 2000, «Public Sector Accounting», Pearson Education.

Van Helden, J. (2005). Researching public sector transformation: The role of Management Accounting, *Financial accountability and Management*, 21 (1): 99 -133.

