



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΜΕ ΤΙΤΛΟ:**

**«Παραδοσιακά και Σύγχρονα Συστήματα Κοστολόγησης για  
το Λογισμό του Κόστους και τη Διοίκηση των Υπηρεσιών  
Υγείας»**

**Πρόεδρος Τριμελούς Επιτροπής:**

Καθηγητής Χρήστος Καζαντζής

**Μέλη Τριμελούς Επιτροπής:**

Καθηγητής Γεώργιος Αρτίκης

Καθηγητής Ιωάννης Πάγγειος

**Εκπόνηση Διδακτορικής Διατριβής:**

Χρήστος Αθ. Τσιτσάκης

**ΠΕΙΡΑΙΑΣ**  
**ΙΟΥΝΙΟΣ 2010**

*Αφιερώνεται στους Αθανάσιους της καρδιάς μου*

*στον Θανάση, τον πατέρα μου, που έφυγε από τη ζωή μου λίγο μετά την αρχή αυτής της εργασίας (όμως τον αισθανόμουν μέχρι το τέλος της δίπλα μου) και στον Θανασάκη μου, τον γιό μου, που ήρθε στη ζωή μου λίγο πριν την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.*

## **Ευχαριστίες**

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, θα ήθελα και δημόσια να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε όλους όσους συνέβαλαν στην πραγματοποίησή της.

Πρώτον από όλους θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Καθηγητή Χρήστο Καζαντζή, ο οποίος επέβλεψε την παρούσα διατριβή. Η μεθοδική του επίβλεψη, οι υποδείξεις και παρατηρήσεις του, καθώς και η όλη υποστήριξη που μου παρείχε κατά την διάρκεια της εκπόνησής της, ήταν οι πλέον καθοριστικοί παράγοντες για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

Εξ ίσου σημαντική ήταν και η συμβολή των άλλων δύο μελών της τριμελούς 74επιτροπής των καθηγητών Γεωργίου Αρτίκη και Ιωάννη Πάγγειου, τους οποίους επίσης ευχαριστώ θερμά για την πολύτιμη καθοδήγησή τους και τη δημιουργική κριτική τους.

Θερμές ευχαριστίες οφείλω επίσης στα λοιπά μέλη της επταμελούς εξεταστικής επιτροπής: στον Καθηγητή του Οικονομικού Πανεπιστημίου Γεώργιο Βενιέρη, στον Καθηγητή του Παντείου Πανεπιστημίου Αναστάσιο Τσάμη, στον Καθηγητή του Πανεπιστημίου Πατρών Αθανάσιο Μπέλλα και στον Αναπληρωτή Καθηγητή του Πανεπιστημίου Μακεδονίας Θεοφάνη Καραγιώργο για τον χρόνο που αφιέρωσαν και για τις ουσιαστικές παρατηρήσεις τους στο περιεχόμενο της εργασίας μου.

Ευχαριστώ επίσης όλα τα μέλη της Ακαδημαϊκής Κοινότητας του Πανεπιστημίου Πειραιώς, καθώς και όλα τα στελέχη των νοσηλευτικών ιδρυμάτων τα οποία συμμετείχαν στην παρούσα έρευνα.

Χρήστος Αθ. Τσιτσάκης  
14/7/2010

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Εισαγωγή

1.1 Γενικά .....	1
1.2 Εννοιολογική οριοθέτηση Διοικητικής Λογιστικής, Διοίκησης και Λογισμού του κόστους .....	1
1.3 Η Διοικητική Λογιστική, ο Λογισμός και η Διοίκηση του κόστους στον τομέα της Υγείας.....	4
1.4 Οι αντικειμενικοί στόχοι και η σημασία της ερευνητικής εργασίας.....	7
1.5 Το πλαίσιο της μεθοδολογικής προσέγγισης.....	10
1.6 Συμβολή της διατριβής .....	11
1.7 Δομή και περιεχόμενο της εργασίας.....	13

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Παραδοσιακές και Σύγχρονες προσεγγίσεις Λογισμού και Διοίκησης Κόστους

2.1 Γενικά .....	14
2.2 Εννοιολογική οριοθέτηση του κόστους .....	14
2.2.1 Λογιστική έννοια του Κόστους.....	16
2.2.2 Διακρίσεις του κόστους.....	18
2.2.2.1 Άμεσο και έμμεσο κόστος.....	18
2.2.2.2 Σταθερό και μεταβλητό κόστος.....	19
2.3 Παραδοσιακά Συστήματα Λογισμού κόστους.....	21
2.3.1 Εννοιολογικές κοστολογικές θεωρήσεις.....	21
2.3.1.1 Πλήρης ή Απορροφητική κοστολόγηση.....	21
2.3.1.2 Άμεση κοστολόγηση.....	22
2.3.2 Παραδοσιακά συστήματα Λογισμού του Κόστους .....	22
2.3.2.1 Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής .....	23
2.3.2.2 Κοστολόγηση κατά φάση.....	23
2.4 Σύγχρονα Συστήματα Διοίκησης του Κόστους.....	24
2.4.1 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing) .....	24
2.4.2 Κοστολόγηση βάσει στόχου (Target Costing) .....	26
2.4.3 Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων (Benchmarking) .....	27
2.5. Συστήματα προγραμματισμού, ελέγχου και αξιολόγησης των επιδόσεων.....	30
2.5.1 Προϋπολογισμοί.....	30
2.5.2 Πίνακας ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής απόδοσης.....	32

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ο Λογισμός και η Διοίκηση του Κόστους στον τομέα των Υπηρεσιών Υγείας

3.1 Γενικά .....	34
3.2 Χαρακτηριστικά που διαφοροποιούν τις υπηρεσίες από τη βιομηχανία.....	35
3.3 Χαρακτηριστικά & ιδιαιτερότητες των Δημοσίων μη κερδοσκοπικών Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων	37
3.4 Λογισμός και Διοίκηση Κόστους των υπηρεσιών Υγείας.....	41
3.4.1 Μέση κοστολόγηση (Gross costing) και μικροκοστολόγηση (micro-costing).....	42
3.5 Παραδοσιακά Συστήματα Λογισμού Κόστους Υπηρεσιών Υγείας.....	45

3.5.1 Κοστολόγηση κατά παραγγελία και κατά φάση.....	45
3.5.2 Η μέθοδος της αναλογίας του κόστους προς τις χρεώσεις (Ratio of cost to charges - RCC)....	47
3.6 Σύγχρονα Συστήματα Κοστολόγησης και Διοίκησης του κόστους των Υπηρεσιών Υγείας.....	48
3.6.1 Η μέθοδος της Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.....	48
3.6.2 Η μέθοδος των μονάδων σχετικής αξίας (Relative value units - RVUs) και των μονάδων σχετικής αξίας με βάση τους αναλούμενους πόρους (Resource Based Relative Value Units – RBRVUs) .....	51
3.6.3 Συστήματα Διοικητικής Λογιστικής στον Τομέα των Υγειονομικών Υπηρεσιών .....	53
3.6.3.1 Η Θεωρία των Περιορισμών .....	54
3.6.3.2 Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων.....	55
3.6.3.3 Η Κοστολόγηση βάσει Στόχου .....	55
3.6.3.4 Εκχώρηση δραστηριοτήτων .....	56
3.7 Ο Επιμερισμός του έμμεσου κόστους στον Τομέα των υπηρεσιών Υγείας .....	57
3.8 Τιμολόγηση – Συστήματα προκαθορισμένων σταθερών πληρωμών .....	61
3.9 Η εφαρμογή συστημάτων κοστολόγησης στα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα στην Ελλάδα .....	63

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Εννοιολογικό Πλαίσιο της ερευνητικής εργασίας**

4.1 Γενικά.....	72
4.2 Θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης.....	73
4.3 Η εφαρμογή της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης στους δημόσιους οργανισμούς .....	80
4.4 Η εφαρμογή της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης στην υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.....	87
4.5 Το Εννοιολογικό Πλαίσιο της παρούσας ερευνητικής εργασίας .....	89
4.5.1.Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες:.....	95
4.5.1.2 Εντεινόμενος ανταγωνισμός.....	95
4.5.2 Ενδοεπιχειρησιακοί παράγοντες: .....	96
4.5.2.1 Οργανωσιακοί παράγοντες.....	96
4.5.2.1.α Το μέγεθος του οργανισμού .....	96
4.5.2.1.β Ο τόπος εγκατάστασης .....	98
4.5.2.1.γ Το ιδιοκτησιακό καθεστώς.....	99
4.5.2.1.δ Βαθμός πληρότητας κλινών .....	100
4.5.2.2 Δομικοί παράγοντες .....	101
4.5.2.2.α Η οργανωτική δομή .....	102
4.5.2.2.β Το εξειδικευμένο προσωπικό .....	103
4.5.2.2.γ Το επίπεδο του πληροφοριακού συστήματος .....	104
4.5.2.2.δ Η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης.....	105
4.5.2.3 Μεθοδολογικοί παράγοντες.....	106
4.5.2.4 Πολιτιστικοί παράγοντες.....	108
4.5.2.4.α Προσανατολισμός στην ποιότητα.....	109
4.5.2.4.β Η υποστήριξη της Διοίκησης .....	110

4.5.2.4.γ Η σχέση Διοίκησης – γιατρών.....	111
4.5.2.4.δ Ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας του οργανισμού.....	112
4.5.2.4.ε Οι αξίες του οργανισμού .....	113

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Η Μεθοδολογική προσέγγιση της ποιοτικής και ποσοτικής έρευνας**

5.1 Γενικά.....	118
5.2 Στόχος της ποιοτικής έρευνας.....	118
5.3 Μεθοδολογία της ποιοτικής έρευνας.....	120
5.4 Μέγεθος του δείγματος.....	124
5.5 Ερωτηματολόγια.....	125
5.6 Δομή, Τύπος και Διαχείριση των ερωτηματολογίων.....	126
5.7 Περιεχόμενο των ερωτηματολογίων.....	129
5.7.1 Ερωτηματολόγια στελεχών Ανώτατης Διοίκησης και οικονομικών υπηρεσιών.....	129
5.7.2 Ερωτηματολόγιο ιατρών Διευθυντών κλινικών.....	131
5.8 Εγκυρότητα των ερωτηματολογίων και επεξεργασία τους.....	132

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Παρουσίαση και Ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας**

6.1 Εισαγωγή.....	133
6.2 Μέθοδοι στατιστικής ανάλυσης.....	134
6.3 Χαρακτηριστικά των Ιδρυμάτων - Αξιοποίηση και Χρησιμότητα των πληροφοριών των κοστολογικών συστημάτων.....	136
6.3.1 Χαρακτηριστικά των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.....	136
6.3.1.1 Ιδιοκτησιακό καθεστώς.....	136
6.3.1.2 Μέγεθος εκφρασμένο σε κλίνες.....	137
6.3.1.3 Τόπος εγκατάστασης.....	137
6.3.1.4 Ακαδημαϊκός χαρακτήρας.....	137
6.3.2 Εφαρμογή και λειτουργία κοστολογικού συστήματος.....	137
6.3.3 Εφαρμοζόμενα κοστολογικά συστήματα.....	140
6.3.4 Λεπτομέρεια προσδιορισμού του κόστους.....	141
6.3.5 Κατάρτιση προϋπολογισμών.....	142
6.3.6 Χρήση και χρησιμότητα κοστολογικών πληροφοριών.....	143
6.4 Παράγοντες που σχετίζονται με την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα.....	145
6.4.1 Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες.....	146
6.4.1.1 Υφιστάμενος ανταγωνισμός.....	146
6.4.2 Ενδοεπιχειρησιακοί παράγοντες.....	150
6.4.2.1 Οργανωσιακοί παράγοντες.....	150
6.4.2.1.1 Το μέγεθος του οργανισμού.....	150
6.4.2.1.2 Ο τόπος εγκατάστασης.....	152
6.4.2.1.3 Το ιδιοκτησιακό καθεστώς.....	154

6.4.2.1.4 Ο Βαθμός πληρότητας των κλινών.....	156
6.4.2.2 Δομικοί παράγοντες.....	160
6.4.2.2.1 Η οργανωτική δομή.....	160
6.4.2.2.2 Το εξειδικευμένο προσωπικό.....	163
6.4.2.2.3 Το επίπεδο του πληροφοριακού συστήματος.....	166
6.4.2.2.4 Η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης.....	168
6.4.2.3 Μεθοδολογικοί παράγοντες.....	173
6.4.2.4. Πολιτιστικοί παράγοντες.....	176
6.4.2.4.1 Προσανατολισμός στην ποιότητα.....	176
6.4.2.4.2 Η υποστήριξη της Διοίκησης.....	177
6.4.2.4.3 Ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας του οργανισμού.....	179
6.4.2.4.4 Η σχέση διοίκησης – γιατρών.....	180
6.4.2.4.4α Χαρακτηριστικά του προφίλ των ιατρών Διευθυντών κλινικών και των κλινικών που διευθύνουν.....	183
6.4.2.4.4β Ανταγωνισμός.....	185
6.4.2.4.4γ Κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών και η συμμετοχή των Διευθυντών.....	186
6.4.2.4.4δ Άτυπα πληροφοριακά συστήματα.....	189
6.4.2.4.4ε Κοστολογική συνείδηση των Διευθυντών των κλινικών.....	190
6.4.2.4.4στ Ταύτιση στόχων Διευθυντών κλινικών-Διοικήσεων.....	193
6.4.2.4.5 Οι αξίες και η κουλτούρα που επικρατούν στους οργανισμούς.....	197
6.5 Σύνοψη της επίδρασης των κρίσιμων παραγόντων.....	205

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Συμπεράσματα**

7.1 Εισαγωγή.....	207
7.2 Συμπεράσματα της έρευνας.....	208
7.3 Περιορισμοί της έρευνας.....	215
7.4 Συνεισφορά και πρωτοτυπία της παρούσας μελέτης - Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	216
<b>Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία.....</b>	<b>220</b>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## Εισαγωγή

### 1.1 Γενικά

Η Λογιστική είναι ένας από τους δυναμικά αναπτυσσόμενους επιστημονικούς και επαγγελματικούς κλάδους των σύγχρονων κοινωνιών. Ο λόγος της σημαντικής αυτής ανάπτυξης της Λογιστικής οφείλεται στην αυξημένη ζήτηση και χρησιμοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών από κάθε πρόσωπο που έχει στην κυριότητα του, χρησιμοποιεί ή διαχειρίζεται οικονομικούς πόρους ή εμπλέκεται με οποιονδήποτε άλλο τρόπο σε οικονομική δραστηριότητα.

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή από τις οικονομικές μονάδες χρηματοοικονομικών πληροφοριών, κυρίως προς τα εκτός αυτών ενδιαφερόμενα μέρη. Μέτοχοι, προμηθευτές, επενδυτές, αναλυτές, χρηματιστές, τράπεζες, ανάδοχοι, φορολογικές και ανεξάρτητες ρυθμιστικές αρχές, πελάτες και συνδικαλιστικές ενώσεις είναι μεταξύ των ενδιαφερόμενων οι οποίοι χρησιμοποιούν πληροφορίες της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Σε πολλές περιπτώσεις όμως, οι πληροφορίες αυτές, δεν επαρκούν για τη λήψη αποφάσεων από τις Διοικήσεις των επιχειρήσεων και οργανισμών. Το κενό αυτό της εσωτερικής πληροφόρησης καλύπτεται από τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής και του Λογισμού του Κόστους.

### 1.2 Εννοιολογική οριοθέτηση Διοικητικής Λογιστικής, Διοίκησης και Λογισμού του Κόστους

Ο όρος «Συστήματα Διοικητικής Λογιστικής» (Management Accounting Systems - MAS) αποδίδει τη συστηματική χρήση πρακτικών (όπως είναι οι προϋπολογισμοί, η κοστολόγηση προϊόντων κλπ.), η οποία λειτουργεί υποστηρικτικά στη λήψη διοικητικών αποφάσεων, υποκινεί τις επιθυμητές συμπεριφορές, και συμβάλλει στη δημιουργία των απαραίτητων αξιών (cultural values) για την επίτευξη προκαθορισμένων οργανωσιακών στόχων (Drury, 2000; Foster & Young, 1997).

Σύμφωνα με τους Bhimani (2003) και Mia (1993), για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων, τον προγραμματισμό και τον έλεγχο, είναι απαραίτητες οι πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής. Οι πληροφορίες αυτές με τη μορφή διοικητικών αναφορών, ταξινομούνται σε προϋπολογισμούς (Λειτουργικούς, Ταμειακούς κλπ.),



σε αναφορές απόδοσης, οι οποίες παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα προϋπολογισθέντα έναντι των πραγματικών μεγεθών μιας περιόδου καθώς και την ανάλυση των αποκλίσεων τους, σε αναφορές κόστους που αναφέρονται στο κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών, σε αναφορές υπευθυνότητας που παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα ανά τομέα ευθύνης και σε αναφορές αποδοτικότητας - κερδοφορίας των λειτουργιών, τμημάτων, προϊόντων και πελατών (Markus & Pfeffer, 1983).

Η Διοικητική Λογιστική, χρησιμοποιεί μεθόδους και τεχνικές προερχόμενες από τις επιστήμες της οργάνωσης των επιχειρήσεων, της λήψης των αποφάσεων και της συμπεριφοράς (Johnson & Kaplan, 1987; Henke & Spoede, 1991; Horngren et al., 1994).

Η Εθνική Ένωση Λογιστών των ΗΠΑ (National Association of Accountants), δίνει τον παρακάτω ορισμό για τη Διοικητική Λογιστική: *Η Διοικητική Λογιστική είναι η διαδικασία προσδιορισμού, μέτρησης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, προετοιμασίας, ερμηνείας και επικοινωνίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες χρησιμοποιούνται από τα διοικητικά στελέχη για το σχεδιασμό, την αποτίμηση και τον έλεγχο της επιχειρηματικής δραστηριότητας και για τη διασφάλιση της κατάλληλης και υπεύθυνης χρήσης των πόρων* (National Association of Accountants. 1981. MAP committee promulgates definition of management accounting. Management Accounting, January: 58-59.)

Το Ινστιτούτο Διοικητικής Λογιστικής των ΗΠΑ με μια πιο σύγχρονη και γενική προσέγγιση, ορίζει τη Διοικητική Λογιστική *ως μια διαδικασία διαρκούς βελτίωσης και προστιθέμενης αξίας, σχεδιασμού, προγραμματισμού και λειτουργίας συστημάτων χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, που καθοδηγούν τη δράση των διοικούντων, παρακινούν την ανθρώπινη συμπεριφορά και υποστηρίζουν και δημιουργούν την κουλτούρα εκείνη των αξιών, που είναι απαραίτητη για την επίτευξη των στρατηγικών, τακτικών και λειτουργικών στόχων ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης.*

Από την εννοιολογική αυτή οριοθέτηση της Διοικητικής Λογιστικής προκύπτει ότι:

α. Η Διοικητική Λογιστική για την ικανοποίηση των πληροφοριακών αναγκών των διοικούντων μια επιχείρηση, παρέχει όχι μόνο χρηματοοικονομικές αλλά και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

β. Οι πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής υποστηρίζουν τη λήψη αποφάσεων.

γ. Η Διοικητική Λογιστική, με τα συστήματα, τις πληροφορίες της και τα κριτήρια μέτρησης των επιδόσεων, επηρεάζει και παρακινεί την ανθρώπινη συμπεριφορά και δημιουργεί το σύστημα εκείνο των αξιών που είναι απαραίτητο για την επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης (Καζαντζής, 2008)

Πολλοί συγγραφείς θεωρούν το Λογισμό του Κόστους (ή Κοστολόγηση), ως τμήμα της Διοικητικής Λογιστικής. Η Κοστολόγηση, διαχρονικά υπήρξε ο κεντρικός πυρήνας της Διοικητικής Λογιστικής, δεδομένου ότι από την πρώτη περίοδο της ανάπτυξης της, η κοστολόγηση απετέλεσε ένα ισχυρό εργαλείο της Διοίκησης των επιχειρήσεων για τη λήψη αποφάσεων (Johnson, 1983).

Αλλά και η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, απαιτεί επίσης κοστολογικές πληροφορίες όπως είναι το κόστος των αποθεμάτων ετοιμών και ημικατεργασμένων προϊόντων (για την κατάρτιση του Ισολογισμού) και το κόστος πωληθέντων (για την κατάρτιση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως). Η Κοστολόγηση συνδέεται λοιπόν μέσω των πληροφοριών για το λογισμό του κόστους και με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική (Finkler & Ward, 1999) και υπ' αυτήν την έννοια, αποτελεί το σημείο τομής ανάμεσα στη Διοικητική και τη Χρηματοοικονομική Λογιστική.

Η ακριβής εννοιολογική οριοθέτηση των διακρίσεων της Διοικητικής Λογιστικής από το Λογισμό και τη Διοίκηση Κόστους, βρίσκεται εκτός του πεδίου αυτής της έρευνας. Αντίθετα, καταγράφονται και αξιολογούνται κοστολογικές προσεγγίσεις, μέθοδοι, τεχνικές και συστήματα τα οποία αναπτύχθηκαν και χρησιμοποιούνται στον ευαίσθητο τομέα της Υγείας, χωρίς να επιδιώκεται η ένταξή τους στο στενό κύκλο της Κοστολόγησης, της Διοίκησης κόστους, ή άλλου τομέα της Διοικητικής Λογιστικής.

Πολλοί συγγραφείς (Πάγγειος, 1993; Horngren et al., 1997; Urchurch, 2002) υποστηρίζουν πως η Λογιστική του Κόστους αποτελεί τον πυρήνα και την πηγή των δεδομένων για την υποστήριξη των χρηματοοικονομικών και των διοικητικών δραστηριοτήτων της Λογιστικής.

Τα παραδοσιακά συστήματα Λογισμού του Κόστους, αναπτύχθηκαν στις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα και χρησιμοποιούνται μέχρι σήμερα χωρίς σοβαρές μεταβολές στον κεντρικό πυρήνα της λειτουργίας τους. Κατά τη δεκαετία όμως του 80, συνέβησαν σημαντικές αλλαγές στο σκηνικό της οικονομίας. Οι Johnson & Kaplan (1987) εστιάζουν σε πέντε από αυτές, τις οποίες θεωρούν ως σημαντικότερες για τις εξελίξεις που επέφεραν ως προς τη μετατόπιση του ενδιαφέροντος από το λογισμό

στη Διοίκηση του Κόστους: α) την πτώση του πληθωρισμού, η οποία είχε ως επίπτωση την αδυναμία πλέον της μεταφοράς της αύξησης του κόστους των προϊόντων στην τιμή τους και μέσω αυτής στους τελικούς καταναλωτές, β) την αύξηση της ισοτιμίας του δολαρίου έναντι των ξένων νομισμάτων, η οποία είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των τιμών των εισαγομένων αγαθών, γ) την εφαρμογή από τους Ιάπωνες καινοτόμων πρακτικών όπως ο έλεγχος ολικής ποιότητας (TQC - total quality control), τα just-in-time συστήματα διαχείρισης των αποθεμάτων και η ρομποτική παραγωγή δ) την ελάττωση κατά πολύ του κύκλου ζωής των προϊόντων και ε) την απελευθέρωση των τιμών.

Τα νέα δεδομένα, επέβαλαν τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών, τον απόλυτο έλεγχο του κόστους και τη μέτρηση των επιδόσεων. Έτσι, με αρχή τα μέσα της δεκαετίας του 1980, αναπτύχθηκαν και άρχισαν να εφαρμόζονται ευρέως, νέα συστήματα διοίκησης του κόστους και λήψης αποφάσεων.

Τα κυριότερα από τα συστήματα αυτά είναι η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, η υπεράμεση κοστολόγηση, η κοστολόγηση βάσει στόχου, η κοστολόγηση κύκλου ζωής, η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων (ή κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων) και η στρατηγική Λογιστική (Boons & Arnick, 1998; Kaplan, 1994).

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα περισσότερα από αυτά τα συστήματα, δεν λειτουργούν αυτοτελώς, αλλά συμπληρωματικά, σε συνδυασμό με κάποιο άλλο κοστολογικό σύστημα.

### **1.3 Η Διοικητική Λογιστική, ο Λογισμός και η Διοίκηση του κόστους στον τομέα της Υγείας**

Ο βασικός σκοπός της ερευνητικής αυτής εργασίας, όπως παρουσιάζεται στην επόμενη παράγραφο, είναι η διερεύνηση και αποτύπωση των εξελίξεων της Διοικητικής Λογιστικής σε έναν στρατηγικό τομέα των σύγχρονων κοινωνιών, τον τομέα της Υγείας.

Αδιαμφισβήτητα η Υγεία είναι το μεγαλύτερο αγαθό για τον άνθρωπο. Οι επιπτώσεις της ασθένειας είναι πολλαπλές και αφορούν τον ίδιο τον ασθενή, το οικογενειακό του περιβάλλον αλλά και ολόκληρη την κοινωνία. Από τα αρχαία χρόνια, η οργανωμένη αντιμετώπιση της ασθένειας, αποτελεί ένα δείκτη πολιτισμού και προόδου της κοινωνίας.

Στις σημερινές συνθήκες, ο τομέας της υγείας όμως, αποτελεί και έναν από τους μεγαλύτερους τομείς οικονομικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με στοιχεία του Παγκόσμιου Οργανισμού Υγείας, στις αρχές του νέου αιώνα, οι συνολικές δαπάνες για την υγεία ανέρχονταν σε παγκόσμιο επίπεδο στα 4 τρις δολάρια, δηλ. περίπου 8% του παγκόσμιου ΑΕΠ, ενώ στον τομέα απασχολούνται (ιατρικό, νοσηλευτικό, κ.λπ., προσωπικό) πάνω από 55 εκατ. άτομα.

Ειδικότερα, στις ανεπτυγμένες χώρες η μετατόπιση του κέντρου βάρους δηλαδή η “επιδημιολογική μετάβαση” από τις μεταδοτικές ασθένειες και τις “ασθένειες φτώχειας”, στις σύγχρονες ασθένειες (καρδιοαγγειακές παθήσεις, αρθρίτιδα, καρκίνος, παράνοιας, κ.α.) και η αλλαγή στη σύνθεση του πληθυσμού που επήλθε με την αύξηση των ορίων ζωής, σε συνδυασμό με τις εξελίξεις στην ιατρική τεχνολογία, τα φάρμακα, τις νέες ειδικότητες σε ιατρικό-νοσηλευτικό προσωπικό, τις αυξανόμενες προσδοκίες για καλύτερες υπηρεσίες και συνακόλουθα τις αυξημένες δαπάνες υπηρεσιών υγείας, κάνουν επιτακτικό το αίτημα για εξορθολογισμένη χρήση των πόρων και αλλαγές σε επίπεδο οργάνωσης και στρατηγικών επιλογών. Οι υπάρχουσες συνθήκες λοιπόν, απαιτούν την ύπαρξη ουσιαστικής πληροφόρησης σχετικά με τη διαχείριση των κεφαλαίων (Geoffrey, 1997).

Ενώ όμως, οι συνολικές δαπάνες για την υγεία παρουσιάζουν διαχρονικά μια αυξητική πορεία δεν παρατηρείται αντίστοιχα η αναμενόμενη βελτίωση τόσο του επιπέδου των παρεχόμενων υγειονομικών υπηρεσιών όσο και του επιπέδου της υγείας του πληθυσμού (Υφαντόπουλος, 1993), παρά το γεγονός ότι όλες οι αναπτυγμένες χώρες προσπαθούν να επιτύχουν μείωση του κόστους της υγειονομικής περίθαλψης με περικοπές ακριβών υπηρεσιών περίθαλψης, μείωση του χρόνου παραμονής στα νοσοκομεία, μείωση προσωπικού, περικοπές ακριβών φαρμάκων, (OECD, 2001), επιβολή ανταποδοτικών εισφορών για παρεχόμενες υπηρεσίες, με την καθιέρωση «εγκεκριμένου καταλόγου» υπηρεσιών για χρηματοδότηση και σε ορισμένες χώρες (Ελλάδα, Ιταλία, Πορτογαλία), επιβολή εισφορών στους χρήστες (Mosialos et al, 2002).

Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στις έννοιες της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας οι οποίες αποτελούν κρίσιμα κριτήρια αξιολόγησης και παρακολούθησης της απόδοσης των συστημάτων και κυρίως μέσα ελέγχου του κόστους και συγκράτησης των δαπανών. Η αποτελεσματικότητα αναφέρεται στη μεγιστοποίηση του σκοπού ενός συστήματος υγείας, δηλαδή στη μεγιστοποίηση της

βελτίωσης του επιπέδου υγείας του πληθυσμού, ενώ η αποδοτικότητα σχετίζεται με την άριστη κατανομή των πόρων στο εσωτερικό του συστήματος και την ελαχιστοποίηση του κόστους λειτουργίας του (Οικονόμου, 1999).

Από την άλλη μεριά, η διείσδυση του ιδιωτικού τομέα στην υγειονομική περίθαλψη αυξάνεται συνεχώς είτε με αγορά υπηρεσιών υγείας δημόσιων φορέων από τον ιδιωτικό τομέα κυρίως σε χώρες με αναπτυγμένο ιδιωτικό τομέα, όπως Γαλλία, Ιαπωνία και Ιταλία (Lister, 2005), ή με τη σύμπραξη δημόσιου-ιδιωτικού τομέα στην κατασκευή νοσοκομείων, με την εκμετάλλευσή τους από ιδιώτες και την τυπική μόνο διατήρησή τους στο δημόσιο σύστημα υπηρεσιών υγείας, εκτρέποντας κεφαλαιακούς πόρους και εισοδήματα προς τον ιδιωτικό τομέα (Lister, 2005).

Η λήψη αποφάσεων όμως, προϋποθέτει την ύπαρξη ουσιαστικής πληροφόρησης και η συμβολή της Διοικητικής Λογιστικής, έγκειται ακριβώς στην παροχή αυτής της πληροφόρησης με κύριο στόχο την επίλυση των προβλημάτων που αναφέρονται στα πλαίσια της λειτουργίας των οργανισμών υγείας (American Accounting Association Committee on Management Accounting, 1959; Auster & Choo, 1993; Belkaoui, 1980; Henke & Spoede, 1991; Horngren et al., 1994; Laudon & Laudon, 2002; O'Brien, 2003; Smith, 1997; Staubus, 1971; Staubus, 1988; Οικονόμου και Γεωργόπουλος, 1995).

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται αφ' ενός μια συνεχής ανάπτυξη των συστημάτων διοίκησης του κόστους ώστε οι σύγχρονοι οργανισμοί να μπορούν να αντεπεξέλθουν στις σύγχρονες οικονομικές προκλήσεις και αφ' ετέρου η ανάγκη του τομέα της υγείας για υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους προκειμένου να αντεπεξέλθει στην υψηλή αποστολή του. Θα μπορούσαμε λοιπόν επιγραμματικά να παραθέσουμε τον ορισμό της έννοιας της Διοίκησης κόστους των Υπηρεσιών Υγείας ως εξής:

*Η Διοίκηση Κόστους των υπηρεσιών υγείας μπορεί να οριστεί ως το σύνολο των ενεργειών και των δραστηριοτήτων, μέσω των οποίων οι υπεύθυνοι σε κάθε επίπεδο λειτουργίας των υγειονομικών υπηρεσιών, στα πλαίσια των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων αποφάσεων του σχεδιασμού και του ελέγχου της δράσης των οργανισμών, προσπαθούν να επιτύχουν τη μείωση του κόστους των παρεχομένων υπηρεσιών με ταυτόχρονη βελτίωση της αξίας που απολαμβάνουν οι χρήστες των υπηρεσιών υγείας.*

#### **1.4 Οι αντικειμενικοί στόχοι και η σημασία της ερευνητικής εργασίας**

Από τα πιο πάνω προκύπτει, ότι η κοστολόγηση και η Διοικητική Λογιστική στο χώρο της υγείας, βρίσκονται σε ένα κρίσιμο σημείο καμπής. Σε διεθνές επίπεδο επιχειρείται η προσαρμογή των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής στις ιδιαιτερότητες και τα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών υγείας ενώ σε εθνικό επίπεδο, ο Έλληνας Νομοθέτης επιχειρεί σε πρώτη φάση, μια θεμελιώδη αλλαγή στο λογιστικό σύστημα των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων με την αντικατάσταση του απλογραφικού συστήματος με το διπλογραφικό.

Μια τέτοια προσπάθεια είναι αρκετά δύσκολη και από τη μέχρι τώρα εμπειρία ιδιαίτερα προβληματική (αν ληφθεί υπ' όψη η εμπειρία από τους δήμους, σε κάποιους από τους οποίους από το 2000 δεν έχει ακόμα ολοκληρωθεί η εφαρμογή του αντίστοιχου κλαδικού λογιστικού σχεδίου).

Οι παρεχόμενες από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα υπηρεσίες υγείας, εξεταζόμενες από κοστολογική άποψη, αποτελούν ένα πολυμορφικό πρόβλημα. Η διαφορά των νοσηλευτικών μονάδων από άλλους οργανισμούς οι οποίοι παράγουν προϊόντα ή υπηρεσίες, εστιάζεται στο γεγονός αφ' ενός της παροχής ενός ευρέος φάσματος υπηρεσιών περίθαλψης, το οποίο διαφοροποιείται ακόμη περισσότερο ανάλογα με τους ανθρώπινους οργανισμούς οι οποίοι αποτελούν τους «πελάτες» του συστήματος και οι οποίοι αντιδρούν διαφορετικά και πολλές φορές απρόβλεπτα στην παρεχόμενη θεραπεία, και αφ' ετέρου στο γεγονός ότι οι «μηχανικοί παραγωγής» στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι οι γιατροί, οι οποίοι τις περισσότερες φορές έχουν μία εντελώς διαφορετική αντίληψη για το κόστος, από τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων, πιστεύοντας ότι θα πρέπει να έχουν την ελευθερία να αναλώσουν οποιουσδήποτε πόρους κρίνουν απαραίτητους προκειμένου να αποκαταστήσουν την υγεία των ασθενών (Broyles & Reilly, 1998).

Μία άλλη σημαντική παράμετρος του προβλήματος είναι το γεγονός της συνεχώς αυξανόμενης ανάλωσης πόρων για την παροχή υγειονομικής περίθαλψης. Η αλλαγή των επιδημιολογικών προτύπων, η αύξηση των ορίων ηλικίας, τα επιτεύγματα της ιατρικής επιστήμης και η αλματώδης ανάπτυξη της τεχνολογίας, έχουν εκτινάξει στα ύψη τις δαπάνες για την υγεία. Ως εκ τούτου, σε όλες τις ανεπτυγμένες χώρες, υπάρχει μια οργανωμένη προσπάθεια, ώστε τα νοσηλευτικά ιδρύματα να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν συστήματα κοστολόγησης τέτοια που να επιτρέπουν τον όσο το δυνατόν ακριβέστερο προσδιορισμό των πόρων που αναλώνονται, για το λογισμό του κόστους, την τιμολόγηση και τη διοίκηση των υπηρεσιών υγείας που παρέχουν.

Στη χώρα μας, με τις δαπάνες της υγείας να φτάνουν το 10% του ΑΕΠ και το έλλειμμα των κλάδων υγείας των τριών μεγαλύτερων ασφαλιστικών Ταμείων της χώρας (ΙΚΑ, ΟΑΕΕ και ΟΓΑ) να ξεπερνά τα 2 δις. ευρώ (Καθημερινή 19-1-07), η ανάγκη για κοστολόγηση και για διοίκηση του κόστους των υπηρεσιών υγείας, ως ενός πρώτου βήματος εξορθολογισμού και διοίκησης του κόστους, είναι παραπάνω από επιτακτική.

Η πρώτη προσπάθεια για την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος και την εφαρμογή διπλογραφικής Λογιστικής και κοστολόγησης στα δημόσια νοσοκομεία, έγινε το 1997, με την έκδοση Λογιστικών Εγχειριδίων (Accounting blueprints) και την πιλοτική εφαρμογή τους από πέντε μεγάλα δημόσια Νοσοκομεία της χώρας. Η προσπάθεια αυτή συμπληρώθηκε με το Π.Δ. 146/2003, το οποίο καθιστά υποχρεωτική για τα Δημόσια Νοσοκομεία, την εφαρμογή του περιγραφόμενου στο διάταγμα κλαδικού λογιστικού σχεδίου, καθώς και την κοστολόγηση μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής (της 9<sup>ης</sup> ομάδας του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου).

Ο πρωταρχικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση της εφαρμοσιμότητας και της χρήσης των παραδοσιακών και σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης για το λογισμό του κόστους και τη διοίκηση κόστους των παρεχόμενων από τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα της χώρας μας, υπηρεσιών υγείας. Επειδή από τα πρώτα στάδια σχεδιασμού και υλοποίησης της έρευνας αυτής διαπιστώθηκε μια σημαντική και εν πολλοίς ανεξήγητη υστέρηση στη βασική Λογιστική και κοστολογική οργάνωση και υποδομή των Δημόσιων Οργανισμών υγείας, κρίθηκε αναγκαία η αναζήτηση των αιτιών της σοβαρής αυτής υστέρησης. Για το λόγο αυτό κρίθηκε απαραίτητο, η πραγματοποίηση της ερευνητικής αυτής προσπάθειας να γίνει με βάση ένα εννοιολογικό πλαίσιο, το οποίο θα περιελάμβανε όλες τις κρίσιμες παραμέτρους που έχουν παρουσιασθεί στη διεθνή βιβλιογραφία ως παράγοντες υιοθέτησης και επιτυχημένης εφαρμογής των παραδοσιακών και σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα σε διεθνές επίπεδο.

Η ανάπτυξη του εννοιολογικού αυτού πλαισίου, απετέλεσε έναν από τους κύριους στόχους της παρούσας έρευνας, όχι μόνο γιατί μεθοδολογικά οριοθετεί τη δομή και τα αποτελέσματα αυτής της έρευνας, αλλά και γιατί το ίδιο το πλαίσιο μπορεί να αξιοποιηθεί στο μέλλον κατά την ανάπτυξη συστημάτων λογισμού κόστους.

Κατά συνέπεια η διερεύνηση της υπάρχουσας κατάστασης από κοστολογική άποψη στα νοσηλευτικά ιδρύματα πραγματοποιείται με βάση τις βασικές παραμέτρους του εννοιολογικού αυτού πλαισίου.

Στους βασικούς στόχους της έρευνας πέραν της αξιολόγησης της χρήσης και της χρησιμότητας των κοστολογικών συστημάτων στον τομέα της υγείας, εντάχθηκε και η αναζήτηση των υφιστάμενων συσχετίσεων μεταξύ των περιγραφόμενων στο εννοιολογικό πλαίσιο κρίσιμων παραμέτρων επιτυχίας και της υπάρχουσας κατάστασης.

Με την παρούσα έρευνα επιχειρείται η απάντηση των παρακάτω ερευνητικών ερωτημάτων:

- Ποιό είναι το επίπεδο της υφιστάμενης τεχνοδομής της Λογιστικής και κοστολογικής οργάνωσης των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων με ιδιαίτερη έμφαση στα παραδοσιακά και στα σύγχρονα συστήματα κοστολόγησης.
- Σε τι βαθμό τα υφιστάμενα κοστολογικά συστήματα χρησιμοποιούνται από τα στελέχη της ανώτατης διοίκησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και ποια είναι η χρησιμότητα των πληροφοριών που παρέχουν;
- Ποιοι είναι οι παράγοντες, οι οποίοι δρουν υποστηρικτικά ή αποτρεπτικά στην υιοθέτηση, λειτουργία και χρήση των κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα; Αναλυτικότερα:
  - Είναι οι παράγοντες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά του εξωτερικού περιβάλλοντος των νοσηλευτικών ιδρυμάτων
  - Είναι οι παράγοντες που σχετίζονται με τα χαρακτηριστικά του νοσηλευτικού ιδρύματος ή
  - Είναι οι παράγοντες που σχετίζονται με τον ανθρώπινο παράγοντα και την μεθοδολογία εφαρμογής των συστημάτων.
- Επαληθεύεται εμπειρικά η υποστηρικτική ή αποτρεπτική δράση των ανωτέρω παραγόντων;
- Συμπίπτουν ή διαφοροποιούνται οι παραπάνω παράγοντες με εκείνους οι οποίοι έχουν επισημανθεί σε αντίστοιχες έρευνες διεθνώς;

Η θεωρητική θεμελίωση των ως άνω στόχων, παρουσιάζεται αναλυτικά στο τέταρτο κεφάλαιο αυτής της εργασίας.



### 1.5 Το πλαίσιο της μεθοδολογικής προσέγγισης

Η ερευνητική αυτή εργασία ολοκληρώθηκε σε τέσσερις φάσεις.

Στην πρώτη φάση μελετήθηκε διεξοδικά η υφιστάμενη σχετική βιβλιογραφία και αρθρογραφία (κυρίως διεθνής).

Παρά το ότι έγινε μια πολύ μεγάλη προσπάθεια να εντοπιστούν ερευνητικές εργασίες στον τομέα της υγείας για τις εξελίξεις στο χώρο της Διοικητικής Λογιστικής και του λογισμού του κόστους στη χώρα μας δεν κατέστη δυνατόν να συγκεντρωθεί επαρκές υλικό, με συνέπεια να καταστεί αναγκαία μια επιπλέον φάση στην ερευνητική εργασία.

Έτσι στη συνέχεια, ακολούθησε επιτόπια ποιοτική έρευνα σε ένα μικρό δείγμα νοσηλευτικών ιδρυμάτων προκειμένου να καλυφθεί το υφιστάμενο κενό που εντοπίστηκε για υφιστάμενες ερευνητικές εργασίες στον ελληνικό χώρο.

Στην ποιοτική αυτή έρευνα η οποία πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο των συνεντεύξεων σε βάθος, συμμετείχαν:

- α. Ένας Διοικητής Υγειονομικής Περιφέρειας,
- β. Τρεις Διοικητές Νοσοκομείων
- γ. Τρεις Ιατροί Διευθυντές Κλινικών (ο ένας Πανεπιστημιακής Κλινικής στη Βαθμίδα του Αναπληρωτή Καθηγητή.
- δ. Πέντε Προϊστάμενοι της Οικονομικής Υπηρεσίας ισάριθμων Νοσοκομείων.

Εκτιμήθηκε ότι η πιλοτική αυτή έρευνα θα έδινε τη δυνατότητα να φωτισθούν περισσότερο οι ερευνητικές υποθέσεις για τη σχέση των μεταβλητών που μελετώνται, ενώ παράλληλα θα συνέβαλε και στη σύνταξη ενός πιο αποτελεσματικού ερωτηματολογίου για την πραγματοποίηση της ποσοτικής έρευνας.

Η τρίτη φάση, περιελάμβανε την ανάπτυξη ερωτηματολογίων και τη δοκιμαστική συμπλήρωσή τους ώστε να αποκλειστεί η οποιαδήποτε παρανόηση σχετικά με τη διατύπωση των ερωτήσεων ή με τη χρησιμοποίηση εκφράσεων ή άγνωστων όρων. Με προσωπική επαφή με τους συμμετέχοντες επικυρώθηκε η αναγνωσιμότητά τους, η πλήρης κατανόηση τους και το εύχρηστο της συμπλήρωσης τους από τους ερωτώμενους.

Τα οριστικά διαμορφωμένα ερωτηματολόγια, απεστάλησαν σε 147 νοσηλευτικά ιδρύματα.

Στην τέταρτη φάση έγινε η επεξεργασία των αποτελεσμάτων.

Εκτενής παρουσίαση της μεθοδολογίας που εφαρμόστηκε, γίνεται στο κεφάλαιο 5.

### **1.6 Συμβολή της διατριβής**

Τα νοσηλευτικά ιδρύματα και του Δημόσιου και του Ιδιωτικού τομέα, αντιμετωπίζουν αλματώδη αύξηση του κόστους παροχής των υπηρεσιών τους, που οφείλεται αφ' ενός στην ανάπτυξη της ιατρικής τεχνολογίας και στην αλλαγή των ιατρικών πρακτικών οι οποίες οδηγούν σε αυξήσεις των τιμών των πρώτων υλών, των εργατικών αλλά και του έμμεσου κόστους και αφ' ετέρου στην αλλαγή των επιδημιολογικών προτύπων και των προσδοκιών των πολιτών.

Κάτω απ' αυτές τις συνθήκες, τα χρηματοοικονομικά προβλήματα και τα διογκούμενα χρέη των δημόσιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων και τα συμπιεζόμενα περιθώρια κέρδους των ιδιωτικών, οδηγούν στην αναγκαιότητα των επαναδιαπραγματεύσεων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων με τους ασφαλιστικούς φορείς και βέβαια σε αυξημένες ανάγκες εξειδικευμένης και εκλεπτυσμένης πληροφόρησης των διοικήσεων των ιδρυμάτων αλλά και των διαμορφωτών της υγειονομικής πολιτικής, την οποία τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης (και πολύ περισσότερο το απλογραφικό σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού) αδυνατούν να παρέχουν.

Έτσι, το θέμα της υιοθέτησης σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων είναι ζωτικού ενδιαφέροντος για τους παροχείς νοσηλευτικών υπηρεσιών, για τους σχεδιαστές της υγειονομικής πολιτικής αλλά και για την ακαδημαϊκή κοινότητα. Και βέβαια καθίσταται σημαντικό με έμμεσο τρόπο και για τους λήπτες των υγειονομικών υπηρεσιών.

Η σημαντικότερη συμβολή της παρούσας ερευνητικής εργασίας συνίσταται στην διαμόρφωση ενός ολοκληρωμένου αλλά και εμπειρικά επαληθευμένου εννοιολογικού πλαισίου το οποίο περιλαμβάνει όλες τις κρίσιμες παραμέτρους για την υιοθέτηση και την επιτυχημένη εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης από τα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας. Το εννοιολογικό αυτό πλαίσιο, αποτελεί ουσιαστικής σημασίας συμβολή στην προσπάθεια μιας ολοκληρωμένης και εποικοδομητικής ερμηνείας και κριτικής των προσεγγίσεων και των προτάσεων πολιτικής, μέσω των οποίων οι διαμορφωτές της πολιτικής στον ευαίσθητο τομέα της υγείας, προσπαθούν να προωθήσουν το ζήτημα της εφαρμογής των αρχών της Χρηματοοικονομικής και της Διοικητικής Λογιστικής στα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Η εννοιολόγηση αυτή, αναδεικνύει τις διαφορετικές εναλλακτικές επιλογές και το πλαίσιο για την προσέγγιση του προβλήματος. Τεκμηριώνεται έτσι, ότι η υιοθέτηση και εφαρμογή (σύγχρονων) κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας, σχετίζεται με τους παραγωγούς και τους χρήστες της κοστολογικής πληροφόρησης αλλά και με τις συνθήκες του εξωτερικού ή εσωτερικού περιβάλλοντος κάτω από τις οποίες θα παραχθεί, θα χρησιμοποιηθεί και θα χρησιμεύσει η πληροφόρηση.

Το προτεινόμενο από την ερευνητική αυτή εργασία Εννοιολογικό Πλαίσιο δεν φιλοδοξεί να αποτελέσει το τελικό και οριστικό πλαίσιο της υιοθέτησης κοστολογικών συστημάτων στον τομέα της υγείας, αλλά μόνο την αρχή μιας απαραίτητης και σύνθετης διαδρομής. Αποτελεί μάλλον ένα μέτρο για τον σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων ώστε να επιτυγχάνεται ο άριστος συνδυασμός τους με το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και υπ' αυτήν την έννοια και έναν «οδικό χάρτη» παρεμβάσεων που μπορεί να ακολουθηθούν από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, ώστε οι να ενισχυθούν οι θετικοί παράγοντες και να αμβλυνθεί η επίδραση των αρνητικών παραγόντων για την υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Μια ακόμη ουσιαστική συμβολή της παρούσας διατριβής, η οποία σχετίζεται άμεσα με την ακαδημαϊκή κοινότητα, αποτελεί η ανάδειξη των εκπαιδευτικών αναγκών των μελλοντικών επαγγελματιών του χώρου αλλά και των αναγκών επιμόρφωσης των τωρινών επαγγελματιών του τομέα υγειονομικής περίθαλψης. Οι Horngren et al.(2003), υποστηρίζουν ότι υπάρχουν τρεις ευκαιρίες που αναδύονται κατά το σχεδιασμό των μαθημάτων της Διοικητικής Λογιστικής στα Πανεπιστήμια:

- α) να κάνουν κατανοητά τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των οργανισμών,
- β) να περιλαμβάνουν περιγραφές των πρακτικών που εφαρμόζουν οι οργανισμοί και
- γ) να κάνουν κατανοητούς τους λόγους για τη χρήση αυτών των πρακτικών.

Πιστεύουμε ότι η παρούσα εργασία συνδράμει ουσιαστικά στην πρακτική μορφοποίηση αυτών των ευκαιριών στο πεδίο της εκπαίδευσης των στελεχών του τομέα της Υγείας.

Τέλος, η παρούσα ερευνητική εργασία συμβάλλει και στη βιβλιογραφία σε δύο επίπεδα:

Το πρώτο επίπεδο αφορά την συνολική προσέγγιση του προβλήματος της υιοθέτησης και εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα. Ενώ οι περισσότερες σχετικές εργασίες εξετάζουν συνήθως μεμονωμένους κρίσιμους παράγοντες ή ομάδες παραγόντων, η παρούσα εργασία μέσω της ταξινόμησης των παραγόντων ανάλογα με την φύση τους και την δυνατότητα παρεμβάσεων σε αυτούς, προσεγγίζει συνολικά, συνδυαστικά και ολοκληρωμένα το πρόβλημα.

Σε δεύτερο επίπεδο, εμπλουτίζει την ελληνική βιβλιογραφία ανοίγοντας το «μαύρο κουτί» των ελληνικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων αλλά και την διεθνή με ευρήματα από την ελληνική πραγματικότητα, τα οποία σε μεγάλο βαθμό, απουσιάζουν από τη διεθνή βιβλιογραφία.

### **1.7 Δομή και περιεχόμενο της εργασίας**

Το πρώτο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, αποτελεί μία εισαγωγική παρουσίαση της ερευνητικής μας εργασίας. Παρουσιάζονται περιληπτικά, οι στόχοι, η μεθοδολογία και η συμβολή της παρούσας μελέτης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι παραδοσιακές και σύγχρονες εξελίξεις στο λογισμό και τη διοίκηση του κόστους.

Στο τρίτο κεφάλαιο εξειδικεύονται οι εξελίξεις αυτές ειδικά για τον τομέα της υγειονομικής περίθαλψης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η δομή του εννοιολογικού πλαισίου της παρούσας εργασίας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται η μεθοδολογία της πιλοτικής ποιοτικής έρευνας καθώς και η μεθοδολογία της ποσοτικής έρευνας και η δομή των ερωτηματολογίων.

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση και η ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας.

Τέλος στο έβδομο κεφάλαιο καταγράφονται τα συμπεράσματα, οι περιορισμοί και η συμβολή της παρούσας ερευνητικής προσπάθειας καθώς και οι προτάσεις για μελλοντική επιπρόσθετη έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### Παραδοσιακές και Σύγχρονες προσεγγίσεις Λογισμού και Διοίκησης Κόστους

#### 2.1 Γενικά

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια ραγδαία εξέλιξη στα συστήματα διοίκησης του κόστους, ενώ τα συστήματα λογισμού του κόστους, επηρεάζονται μόνο από επιπτώσεις που σχετίζονται με την ανάπτυξη των αμερικάνικων και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Ο λόγος για αυτή τη στασιμότητα στις εξελίξεις του λογισμού του κόστους, είναι το γεγονός ότι ο λογισμός του κόστους, όπως προαναφέρθηκε, αποτελεί το σημείο τομής της Κοστολόγησης με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Συνεπώς ο λογισμός πρέπει να είναι συμβατός με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η ομοιογένεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να υπάρχει συμφωνία με το πνεύμα συμμόρφωσης στα πρότυπα, το οποίο διέπει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Αντίθετα, η διοίκηση κόστους, η οποία αφορά στην πληροφόρηση που πρέπει να παρέχεται στα διοικητικά στελέχη για τη λήψη αποφάσεων, μη έχοντας τέτοιες δεσμεύσεις συμμόρφωσης προς λογιστικά πρότυπα, είχε τη δυνατότητα να αναπτυχθεί με την εφαρμογή νέων συστημάτων, αντιμετωπίζοντας έτσι με αποτελεσματικότερο τρόπο τις προκλήσεις που αντιμετωπίζει ένας οργανισμός στο σύγχρονο επιχειρησιακό περιβάλλον.

Ο βασικός σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει τις σύγχρονες εξελίξεις στο λογισμό και στη διοίκηση Κόστους. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, κρίθηκε αναγκαία η εννοιολογική οριοθέτηση βασικών όρων, μεθόδων, τεχνικών και συστημάτων λογισμού και διοίκησης κόστους έτσι ώστε να υπάρξει ένα κοινό εννοιολογικό υπόβαθρο για τη συνέχεια αυτής της εργασίας.

#### 2.2 Εννοιολογική οριοθέτηση του κόστους

Οι άνθρωποι της Λογιστικής και οι οικονομολόγοι χρησιμοποιούν διαφορετικά την έννοια “κόστος υγειονομικών υπηρεσιών”. Οι πρώτοι, εξετάζοντας το κόστος από την πλευρά των οργανισμών, ενδιαφέρονται κυρίως για τη μέτρηση του κόστους προκειμένου να καταρτίσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να παρέχουν στη διοίκηση του οργανισμού όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των οικονομικών μονάδων και ειδικότερα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Οι οικονομολόγοι από την άλλη μεριά, έχοντας μια ευρύτερη οπτική γωνία, υποστηρίζουν ότι η οικονομική αποτίμηση του κόστους των υγειονομικών υπηρεσιών δεν μπορεί να θεωρηθεί ανεξάρτητη από τις επιπτώσεις που έχει η ασθένεια και το κόστος νοσηλείας της στη συνολική ευημερία της κοινωνίας. Επομένως, η κοινωνική προοπτική των σχετικών μελετών αποτελεί γι αυτούς έναν αναφάιρο παράγοντα. Για την κοινωνία συνολικά, το πλήρες κόστος παροχής μιας συγκεκριμένης υγειονομικής υπηρεσίας, είναι το κόστος ευκαιρίας και είναι ίσο με την αξία της καλύτερης εναλλακτικής χρήσης των πόρων που αναλώνονται (McGuigan & Moyer, 1993; Smith & Barnett, 2003). Ο υπολογισμός του κόστους ευκαιρίας είναι ιδιαίτερα χρονοβόρος και πολύπλοκος και μπορεί να χρειάζεται ιδιαίτερη μελέτη για κάθε μια περίπτωση (Zimmerman, 2003).

Ωστόσο, σε αρκετές περιπτώσεις, το λογιστικό κόστος μπορεί να αντανακλά το κόστος ευκαιρίας. Εντούτοις, τα συστήματα της κοστολόγησης, δεν μπορούν και δεν εστιάζουν στο κόστος ευκαιρίας, επειδή δεν μπορούν να προβλέψουν όλες τις μελλοντικές αποφάσεις (Zimmerman, 2003).

Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους ευκαιρίας δεν πρέπει να θεωρηθεί ως ειδικός τύπος συστήματος κοστολόγησης, αλλά μάλλον ως μια ιδιαίτερη προσέγγιση στη λήψη μακρο-αποφάσεων υπό το πρίσμα του πεπερασμένου των πόρων. Η προσέγγιση αυτή συνίσταται στο ότι όλες οι εφικτές εναλλακτικές λύσεις πρέπει να ληφθούν υπόψη (Perrin, 1988). Το κόστος ευκαιρίας μπορεί να καθοριστεί μόνο μέσα σε ένα πλαίσιο συγκεκριμένης απόφασης ή συγκεκριμένου συνόλου ευκαιριών (Zimmerman, 2003).

Έτσι εκ των πραγμάτων, υπάρχει μια διαφοροποίηση στον ορισμό και τη μέτρηση του κόστους μεταξύ των δύο επιστημονικών κλάδων.

Μια επιπλέον διαφοροποίηση μεταξύ των ανθρώπων της Λογιστικής και των οικονομολόγων, δημιουργείται από τα διαφορετικά προβλήματα που καλούνται να επιλύσουν. Κατά συνέπεια, κυρίως εξ αιτίας αυτών των διαφορών οι λογιστές και οι οικονομολόγοι εφαρμόζουν διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης (Brouwer et al., 2001).

Εκτός όμως από αυτήν τη διαφοροποίηση, είναι αρκετά συνηθισμένο φαινόμενο η έλλειψη σαφήνειας στους τεχνικούς όρους και τις έννοιες της Λογιστικής του Κόστους, η οποία οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στις προαναφερθείσες διαφορετικές προοπτικές ενασχόλησης με το αντικείμενο, αλλά και στη διαφορά αντίληψης που υπάρχει μεταξύ των διαφόρων χωρών.

Επομένως, είναι απαραίτητο σε αυτό το σημείο να προσδιοριστούν οι συνηθέστεροι τεχνικοί όροι, προκειμένου αυτός ο προσδιορισμός να αποτελέσει το υπόβαθρο για την καλύτερη κατανόηση σημαντικών παραμέτρων της κοστολόγησης των υπηρεσιών υγείας, έτσι ώστε να αποφευχθούν τυχόν παρανοήσεις και παρερμηνείες (Culyer, 1985; Yates, 1996), μια και η κατανόηση των όρων είναι πολύ πιο σημαντική από την επιλογή τους (Ekman, 2004; Finkler, 2001b; Negrini et al., 2004; Petitti, 2000).

### **2.2.1 Λογιστική έννοια του Κόστους**

Παρακάτω παρατίθενται ορισμένοι ορισμοί της έννοιας του κόστους:

*Κόστος εννοούμε το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται όπως - υπό δοθείσες εκάστοτε τεχνικοοικονομικές συνθήκες - ένα προϊόν ή υπηρεσία, παραχθεί και προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και το χρόνο (Τσιμάρας, 1944)*

*Κόστος είναι το επενδυθέν ποσό σε υλικά ή άλλα αγαθά και υπηρεσίες γενικά, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις (Παπαδημητρίου, 1960)*

*Κόστος είναι η ανάλωση αξιών η οποία αποσκοπεί στη δημιουργία έργου της εκμεταλλεύσεως η οποία αφορά δοθέν αντικείμενο ή σύνολο αντικειμένων κατά ορισμένο χρόνο, θέση και φάση (Χρυσοκέρης, 1965)*

*Κόστος είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση. Το κόστος μετράται σε νομισματικές μονάδες (Βενιέρης, Κοέν & Κωλέτση, 2003).*

*Κόστος είναι οι θυσιαζόμενοι πόροι για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού (Horngren, 2003).*

*Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πώληση ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών (Π.Δ. 146/2003).*

Το κόστος περιλαμβάνει δύο συστατικά, την ποσότητα των χρησιμοποιούμενων πόρων και την αξία αυτών των πόρων και εκφράζεται σε νομισματικούς όρους για να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα (Green, 1999; Zimmerman, 2003).

Σε όλους τους παραπάνω ορισμούς, παρατηρούμε ότι το κόστος αναφέρεται σε δραστηριότητες του παρελθόντος που ήδη έχουν γίνει, είναι δηλαδή ιστορικό κόστος (Green, 1999; Zimmerman, 2003). Αντίθετα με το ιστορικό κόστος, το κόστος ευκαιρίας που προαναφέραμε, είναι μια έννοια χρησιμοποιούμενη από τους οικονομολόγους με μελλοντική προοπτική και αφορά στη χαμένη ωφέλεια που θα μπορούσαμε να έχουμε αν είχαμε χρησιμοποιήσει τους ίδιους πόρους για άλλο σκοπό (Creese & Parker, 1994; Culyer, 1985; Perrin, 1988; Petitti, 2000; Zimmerman, 2003).

Επειδή πολλές φορές χρησιμοποιούμε τη λέξη «κοστίζει» στην καθομιλούμενη για να πληροφορηθούμε την τιμή αγοράς κάποιου αγαθού, θα πρέπει να ξεκαθαρίσουμε ότι η έννοια του κόστους είναι διαφορετική από την έννοια της τιμής. Η παραγωγή κάθε προϊόντος ή υπηρεσίας έχει κόστος (ανάλωση πόρων) παρόλο που το προϊόν ή η υπηρεσία μπορεί να μην έχει τιμή ή αγοραία αξία, όπως επίσης συμβαίνει να υπάρχουν τιμολογημένες υπηρεσίες και προϊόντα για τα οποία όμως η αγοραία τιμή τους, δεν αντιπροσωπεύει την πραγματική ανάλωση των πόρων που έγινε για να παραχθούν (Green, 1999).

Θα πρέπει επίσης να διαχωριστεί η έννοια του κόστους από τις έννοιες έξοδο και δαπάνη. Τρεις κύριες διαφορές του κόστους από το έξοδο είναι:

- α. Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο είναι στοιχείο προσδιοριστικό του αποτελέσματος.
- β. Το έξοδο βαρύνει την οικονομική χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται ενώ το κόστος μπορεί να μεταφέρεται από μία χρήση στην άλλη.
- γ. Το κόστος προϋπάρχει του εξόδου ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.

Έξοδο λοιπόν είναι το εκπνεύσαν κόστος που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως ή της περιόδου. Από την άλλη μεριά, ως δαπάνη εννοούμε τη διαδικασία ή την ενέργεια πραγματοποίησης ενός κόστους ή εξόδου (Καζαντζής, Σώρρος 2006)

Το κόστος προϊόντος, περιλαμβάνει όλα εκείνα τα είδη κόστους προκειμένου να παραχθεί ένα προϊόν ή υπηρεσία. Είναι αποθεματοποιήσιμο, με την έννοια ότι ενσωματώνεται στα παραχθέντα και μέχρι αυτά να πουληθούν απεικονίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης ως περιουσιακό της στοιχείο και μετατρέπεται σε κόστος



πωληθέντων με την πώληση του προϊόντος ή την παροχή της υπηρεσίας. Το κόστος περιόδου περιλαμβάνει όλα τα υπόλοιπα έξοδα διοίκησης και διάθεσης.

Στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, επειδή δεν υπάρχει απόθεμα παραγομένων προϊόντων, ορισμένοι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι η παραπάνω διάκριση δεν έχει νόημα (Dyson, 2001). Ωστόσο οι Baker και Baker (2004), διακρίνουν και στην περίπτωση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων το κόστος σε κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου, με το πρώτο να αφορά σε όλες εκείνες τις δαπάνες οι οποίες είναι απαραίτητες για την παροχή των υγειονομικών υπηρεσιών ενώ το δεύτερο σε εκείνες που είναι απαραίτητες για την υποστήριξη του οργανισμού. Επιπλέον ορισμένα τμήματα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων όπως το φαρμακευτικό έχουν αποθέματα. Πάντως για τη λήψη αποφάσεων λαμβάνονται υπόψη και το κόστος προϊόντος και το κόστος περιόδου (Zimmerman, 2003)

**Φορέας κόστους** είναι η μονάδα του αγαθού ή της υπηρεσίας για την οποία επιθυμούμε να προσδιορίσουμε το κόστος. Τέτοιοι φορείς του κόστους μπορεί να είναι ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία που παράγει η επιχείρηση, μια λειτουργία της επιχείρησης κλπ. Στην περίπτωση των υγειονομικών υπηρεσιών, φορέας κόστους μπορεί να είναι μία ημέρα νοσηλείας, ή μια συνεδρία ενός ασθενούς, ή μια διαγνωστική εξέταση (Young, 2003). Μπορεί να υπάρχουν διάφοροι φορείς κόστους σε μια επιχείρηση, αναλόγως του σκοπού για τον οποίο χρειαζόμαστε τη συγκεκριμένη πληροφόρηση (Lucey, 2002).

## 2.2.2 Διακρίσεις του κόστους

*Ανάλογα με τη χρήση των πληροφοριών που είναι σχετικές με το κόστος, υπάρχουν ορισμένες διακρίσεις του κόστους σύμφωνα με ορισμένα κριτήρια. Τα σημαντικότερα από αυτά είναι:*

- α. Η δυνατότητα συσχέτισης με τους φορείς του κόστους
- β. Η συσχέτισή του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής

### 2.2.2.1 Άμεσο και έμμεσο κόστος

Σύμφωνα με το πρώτο κριτήριο, διακρίνουμε το κόστος σε άμεσο και έμμεσο.

Άμεσο κόστος χαρακτηρίζεται εκείνο το οποίο μπορεί ευθέως και προφανώς να αποδοθεί σε ένα φορέα ή κέντρο κόστους και η συσχέτιση αυτή να είναι εφικτή οικονομικά. Υπάρχουν αρκετές φορές αναλούμενοι πόροι οι οποίοι σχετίζονται άμεσα με ένα φορέα ή κέντρο κόστους αλλά επειδή η απόδοση αυτή συνεπάγεται

αυξημένο κόστος (δεν είναι εφικτή οικονομικά), τους κατατάσσουμε στο έμμεσο κόστος (Clewer & Perkins, 1998; Dyson, 2001; Finkler, 2001b; Horngren et al., 2003; Millichamp, 1997; Zimmerman, 2003).

Στην περίπτωση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, άμεσο κόστος θεωρείται η άμεση εργασία η οποία παρέχεται από τους χειρουργούς, ή το κόστος των φαρμάκων που λαμβάνει ο κάθε ασθενής, ενώ το κόστος καθαριότητας, φύλαξης κλπ. ανήκουν στο έμμεσο κόστος (Horngren et al., 2003; Zimmerman, 2003).

Έμμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δεν μπορεί άμεσα και με εύλογο κόστος να αποδοθεί σε ένα φορέα ή κέντρο κόστους και κατανέμεται μέσω επιμερισμού.

Οι έννοιες έμμεσο κόστος και γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι συνώνυμες και χρησιμοποιούνται εναλλακτικά.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν ένα όλο και αυξανόμενο τμήμα του κόστους παραγωγής. Σε μελέτη του MacKerrel (1993), διαπιστώθηκε ότι το 40% του κόστους λειτουργίας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων αποτελείται από γενικά βιομηχανικά έξοδα.

#### **2.2.2.2 Σταθερό και μεταβλητό κόστος**

Σύμφωνα με το δεύτερο κριτήριο της συμπεριφοράς του κόστους σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου της παραγωγής σε μια δεδομένη χρονική περίοδο, διαχωρίζουμε το κόστος παραγωγής ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σε μεταβλητό και σταθερό κόστος, αν και στη βιβλιογραφία βρίσκουμε επίσης και τους όρους ημιμεταβλητό (semi-variable) και κλιμακούμενο σταθερό (stepped-fixed) κόστος (Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2003; Pyke, 1998), οι οποίες αφορούν κόστος με μικτή συμπεριφορά.

Το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή στο επίπεδο των δραστηριοτήτων (π.χ. κόστος φαρμάκων, κόστος τροφοδοσίας ασθενών, κόστος διαγνωστικών εξετάσεων, κόστος αναλωσίμων κλπ.), ενώ το σταθερό δεν επηρεάζεται από μεταβολές του επιπέδου της δραστηριότητας (π.χ. ενοίκιο εξοπλισμού, ασφάλιστρα, αποσβέσεις, μισθοί προσωπικού) (Bean & Hussey, 1996; Clewer, 1998; Lucey, 2002; Young, 2003). Ο Dranove (1996), υπολογίζει ότι περίπου 20% του κόστους ενός νοσηλευτικού ιδρύματος είναι σταθερό κόστος.

Για να συνδέσουμε αυτή με την προηγούμενη ταξινόμηση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι συνήθως το άμεσο κόστος είναι μεταβλητό και το έμμεσο σταθερό, παρά το γεγονός ότι υπάρχουν και περιπτώσεις άμεσου

σταθερού κόστους (Clewes, 1998; Horngren et al., 2003; Lucey, 2002; Millichamp, 1997; Young, 2003; Zimmerman, 2003).

Η παραπάνω ταξινόμηση είναι πολύ σημαντική για τη λήψη αποφάσεων και μάλιστα σε βραχυπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα. Η διάκριση αυτή του κόστους προϋποθέτει ότι υπάρχει ένα δεδομένο εύρος δραστηριοτήτων για μια βραχυπρόθεσμη χρονική περίοδο και περιγράφει τη συμπεριφορά συγκεκριμένων ειδών κόστους μέσα σε αυτό το χρονικό διάστημα και το εύρος δραστηριοτήτων, δεδομένου ότι μακροπρόθεσμα όλα τα είδη κόστους υπόκεινται σε μεταβολές (Finkler, 1994, Lucey, 2002). Το αποτέλεσμα πάντως αυτής της συμπεριφοράς του κόστους είναι ότι το κόστος ανά μονάδα μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας μπορεί να διαφέρει σημαντικά, επηρεαζόμενο από τον όγκο παραγωγής (Brent, 2003; Brouwer et al., 2001; Finkler, 2001; Jegers et al., 2002).

Μια άλλη διάσταση του προβλήματος της ταξινόμησης του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό, είναι ο προσδιορισμός των εννοιών “βραχυπρόθεσμο κόστος” και “μακροπρόθεσμο κόστος”.

Ο προσδιορισμός αυτός εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το πρόβλημα το οποίο καλούμαστε να επιλύσουμε και από τα χαρακτηριστικά της υπό εξέταση υπηρεσίας. Έτσι βραχυπρόθεσμη χρονική περίοδος μπορεί να είναι η περίοδος των 3, 6, δώδεκα μηνών κλπ., αλλά πάντως κάτω από τα τρία χρόνια περίπου, γιατί πάνω από αυτό το όριο υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα, η οποία οφείλεται σε τεχνολογικές και περιβαλλοντικές μεταβολές (Byford et al., 2003; Lucey, 2002). Οι Byford et al.(2003), ορίζουν ως βραχυπρόθεσμη περίοδο, μια χρονική περίοδο κατά την οποία ένας τουλάχιστον αναλούμενος πόρος συμπεριφέρεται ως σταθερό κόστος.

Ωστόσο, εμπειρικά αποτελέσματα ερευνών έχουν δείξει ότι η ταξινόμηση συγκεκριμένων ειδών κόστους μπορεί να διαφέρει και μέσα στην ίδια τη χώρα αλλά και από χώρα σε χώρα. Μια αιτία αυτής της διαφοροποίησης μπορεί να είναι ότι πράγματι ένα είδος κόστους μπορεί να συμπεριφέρεται διαφορετικά, όπως π.χ. το κόστος της εργασίας η οποία σε διαφορετικές χώρες διέπεται από διαφορετική νομοθεσία (Zimmerman, 2003). Επιπλέον το κόστος στην περίπτωση των υγειονομικών υπηρεσιών έχει μια πολύ σύνθετη συμπεριφορά. Και αυτό αποτελεί από μόνο του ένα λόγο της προαναφερθείσας διαφοροποίησης.

Στον πίνακα 2.1, παρουσιάζεται μια συνοπτική διάκριση των διαφόρων ειδών κόστους.

**Πίνακας 2.1**  
**Σχέση μεταξύ των διαφόρων όρων κόστους**  
 (πηγή: Dyson, 2001, Zimmerman, 2003 και Young, 2003)

Άμεσο κόστος (κόστος παραγωγής)	Πρώτες ύλες	Πρωταρχικό κόστος	Κόστος μετατροπής	Συνολικό κόστος παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών	Συνολικό κόστος	Τιμή πώλησης
	Άμεσες δαπάνες					
	Άμεση εργασία					
Γενικά Βιομηχανικά έξοδα (έμμεσο κόστος)	Σταθερά					
	Μεταβλητά					
Έξοδα Διοίκησης & Λιάσεως	Σταθερά			Κόστος Περίοδου		
	Μεταβλητά					
Κέρδος						

### 2.3 Παραδοσιακά Συστήματα Λογισμού κόστους

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 19ου αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν ακόμη και σήμερα το βασικό εργαλείο για την αποτίμηση των αποθεμάτων και τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Θα εξετάσουμε στη συνέχεια πρώτα τις δύο κυρίαρχες εννοιολογικές κοστολογικές θεωρήσεις στις οποίες δομούνται τα δύο κοστολογικά συστήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης.

#### 2.3.1 Εννοιολογικές κοστολογικές θεωρήσεις

##### 2.3.1.1 Πλήρης ή Απορροφητική κοστολόγηση

Η πλήρης (απορροφητική) κοστολόγηση είναι η βάση για όλα τα λογιστικά συστήματα. Έχει την έννοια ότι όλα τα είδη κόστους απορροφώνται (επιμεριζόμενα) από τα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, μη διακρίνοντας ανάμεσα σε σταθερό και μεταβλητό κόστος. Αντίθετη λογική δηλαδή από την άμεση κοστολόγηση, κατά την οποία το σταθερό κόστος δεν περιλαμβάνεται στους υπολογισμούς. Οι δύο μέθοδοι δίνουν διαφορετικά αποτελέσματα στον προσδιορισμό του κέρδους εξ αιτίας του διαφορετικού τρόπου αποτίμησης των αποθεμάτων (Lucey, 2002; Zimmerman, 2003). Η πλήρης (απορροφητική) κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρέως σε επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων και σε εκείνες της παροχής υπηρεσιών, παρά το γεγονός ότι στις δεύτερες είναι αρκετές φορές δύσκολος ο προσδιορισμός του προϊόντος (Zimmerman, 2003).

### 2.3.1.2 Άμεση κοστολόγηση

Η πραγματική διαφορά ανάμεσα στην πλήρη κοστολόγηση και την άμεση κοστολόγηση, είναι ο χειρισμός των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Ενώ στην πλήρη κοστολόγηση προσμετρώνται στο κόστος του προϊόντος, η άμεση κοστολόγηση τα αντιμετωπίζει ως κόστος περιόδου. Ένα από τα πλεονεκτήματα της μεθόδου είναι η ευκολία κατανόησής της. Για παράδειγμα, οι πωλήσεις και το καθαρό κέρδος κινούνται προς την ίδια φορά. Από την άλλη μεριά, η μεταβλητή κοστολόγηση υποεκτιμά το κόστος του προϊόντος από τη στιγμή που κατατάσσει τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα στο κόστος προϊόντος. Επειδή πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την κοστολόγηση για τιμολόγηση, η άμεση κοστολόγηση θα μπορούσε να οδηγήσει σε αδικαιολόγητα χαμηλές τιμές (Young, 2003).

Τα πλεονεκτήματα της χρήσης της μιας ή της άλλης μεθόδου απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 2.2**  
**Συγκριτικά πλεονεκτήματα της άμεσης και της πλήρους κοστολόγησης**  
(πηγή: Lucey, 2002)

<b>Πλεονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης</b>	<b>Πλεονεκτήματα της πλήρους κοστολόγησης</b>
Απλή στην εφαρμογή της	Λαμβάνεται υπ' όψη το σταθερό κόστος, το οποίο μπορεί να αποτελεί μεγάλο κομμάτι του συνολικού κόστους
Μη αυθαίρετη κατανομή των γενικών βιομηχανικών εξόδων	Είναι περισσότερο κατάλληλη στις περιπτώσεις που η δημιουργία αποθεμάτων είναι απαραίτητη
Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται ανεξάρτητα από τη διακύμανση της παραγωγής.	Τα καθαρά κέρδη επηρεάζονται λιγότερο από τις διακυμάνσεις των πωλήσεων σε σχέση με την άμεση κοστολόγηση
Αποφεύγεται η υπό ή υπεραπορρόφηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων	Λαμβάνοντας υπ' όψη το σταθερό κόστος, οδηγεί σε ακριβέστερη τιμολόγηση
Το σταθερό κόστος, χειρίζεται διαφορετικά	Καταλληλότερη για τη χρηματοοικονομική Λογιστική.
Οι λογαριασμοί δείχνουν ακριβέστερα την πραγματική ταμιακή ροή	

### 2.3.2 Παραδοσιακά συστήματα Λογισμού του Κόστους

Το κύριο χαρακτηριστικό των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι η χρήση εξατομικευμένων ποσοστών μερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων, τα οποία σχετίζονται κυρίως με την άμεση εργασία (π.χ. ώρες ή κόστος άμεσης εργασίας).

Στα πλεονεκτήματα των συστημάτων αυτών μπορεί να προσμετρηθούν η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, και η σαφήνεια των αντικειμενικών στόχων της Λογιστικής Κόστους.

Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν κυρίως με την αδυναμία αυτών των συστημάτων να παρέχουν τις πληροφορίες εκείνες που μπορούν να βοηθήσουν τη Διοίκηση ενός οργανισμού να λάβει στρατηγικές και τακτικές αποφάσεις (όπως είναι το κατάλληλο μίγμα προϊόντων, η αποτελεσματικότερη αξιοποίηση του παραγωγικού εξοπλισμού, κλπ.) και να ελέγξει με ουσιαστικό τρόπο τις διαδικασίες του.

#### **2.3.2.1 Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής**

Το κοστολογικό σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής γνωστό και ως κοστολόγηση ανά έργο, παραγγελία ή εντολή, χρησιμοποιείται για το λογισμό του κόστους ενός προϊόντος, ή παρτίδας προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή ενός έργου με εξατομικευμένα χαρακτηριστικά και διαφορετικές προδιαγραφές.

Στην κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής ο φορέας κόστους είναι μια μονάδα προϊόντος ή μια παρτίδα εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας. Κάθε παραγόμενο έργο χρησιμοποιεί διαφορετική ποσότητα παραγωγικών πόρων.

Στον τομέα της παροχής υπηρεσιών το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται μεταξύ των άλλων και για το λογισμό του κόστους των υπηρεσιών υγείας (Καζαντζής και Σώρρος, 2009).

#### **2.3.2.2 Κοστολόγηση κατά φάση**

Η κατά φάση κοστολόγηση είναι ένα σύστημα που εφαρμόζεται όταν οι εκροές της παραγωγικής διαδικασίας είναι μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντος με όμοια κοστολογικά χαρακτηριστικά (ανάλωση παραγωγικών συντελεστών, τρόπος και διάρκεια παραγωγής). Η παραγωγική διαδικασία σε αυτή την περίπτωση, περιλαμβάνει μια ή περισσότερες φάσεις παραγωγής και για να ολοκληρωθεί η κατεργασία των προϊόντων θα πρέπει όλα τα προϊόντα να έχουν περάσει από τις φάσεις που προβλέπονται από τις τεχνικές προδιαγραφές τους. Το κόστος συγκεντρώνεται και παρακολουθείται κατά φάση παραγωγής ή κέντρο κόστους. Αντικειμενικός σκοπός της κατά φάση κοστολόγησης είναι ο προσδιορισμός του μέσου ανά μονάδα προϊόντος κόστους παραγωγής κάθε φάσης που περιλαμβάνεται στην παραγωγική διαδικασία του προϊόντος.

Στην κατά φάση κοστολόγηση σε αντίθεση με την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής, η οποιαδήποτε προσπάθεια συγκέντρωσης και προσδιορισμού του ανά μονάδα κόστους του κάθε προϊόντος θα ήταν αδύνατο να ικανοποιήσει το κριτήριο Κόστους – Οφέλους που πρέπει να διέπει τη Λογιστική του Κόστους.

## **2.4 Σύγχρονα Συστήματα Διοίκησης του Κόστους**

Τα κενά των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης αλλά και οι αλλαγές στον τρόπο παραγωγής που επέφερε η ανάπτυξη της τεχνολογίας, δημιούργησαν τις συνθήκες για την ανάπτυξη των σύγχρονων συστημάτων Διοίκησης του Κόστους.

### **2.4.1 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing)**

Σύμφωνα με τους Liggett et al. (1992), η φιλοσοφία της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες οροθετείται ως εξής: *“Κατά την παραγωγή των προϊόντων πραγματοποιούνται συγκεκριμένες δραστηριότητες. Αυτές οι δραστηριότητες καταναλώνουν πόρους και αυτό δημιουργεί το κόστος. Τα προϊόντα με τη σειρά τους καταναλώνουν δραστηριότητες. Με τον καθορισμό του ποσού των πόρων που αναλώνονται από μια δραστηριότητα (και του κόστους που συνεπάγεται η ανάλωση αυτή) και του ποσού της δραστηριότητας που αναλώνεται κατά την παραγωγή ενός προϊόντος, είναι δυνατό να επιμεριστεί άμεσα το κόστος παραγωγής στα προϊόντα”*.

Στα μέσα της δεκαετίας του 1980, ο Michael Porter ανέπτυξε την ιδέα της επιχείρησης ως αλυσίδα αλληλένδετων δραστηριοτήτων. Μια επιχείρηση εκτελεί κάποιες δραστηριότητες που μετατρέπουν τις εισροές σε εκροές προσθέτοντας στις πρώτες αξία. Σύμφωνα με τον Porter η αλυσίδα των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία στις εισροές μετατρέποντας τις σε εκροές (προϊόντα ή υπηρεσίες) καλείται Αλυσίδα Αξίας ή Διαδικασία Αλυσίδας Αξίας. Σύμφωνα με αυτό το σχέδιο, τα κέρδη δεν είναι τίποτα παραπάνω, από το σύνολο της διαφοράς μεταξύ της τιμής που πληρώνει ο πελάτης για μια δραστηριότητα και του κόστους αυτής της δραστηριότητας. Η σωστή μέτρηση του κόστους των δραστηριοτήτων αποτελεί κεντρικό σημείο για τη δημιουργία κερδών (Porter, 1985).

Ουσιαστικά όμως, οι πρώτες ακαδημαϊκές εργασίες γύρω από την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, εμφανίστηκαν στο τέλος της δεκαετίας του 80 με αρχές της δεκαετίας του 90, από τους καθηγητές του Harvard Business School, Robert Kaplan και Robin Cooper. Αναλυτικότερα, ο Robert Kaplan, υπήρξε πρωτοπόρος στην έρευνα για την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, ενώ ο συνάδελφός του

Robin Cooper ήταν ο πρώτος που την αντιμετώπισε ως σύστημα σχεδιασμού και ελέγχου. Τέλος, ο πρώτος που μελέτησε τις δυνατότητες εφαρμογής της στον τομέα της παροχής υπηρεσιών είναι ο καθηγητής W. Rotch (1990).

Η ανάγκη για την κοστολόγηση δραστηριοτήτων, προέκυψε από τις ελλείψεις των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης και πιο συγκεκριμένα από την ανάγκη ακριβέστερου επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το πρόβλημα έγινε εντονότερο όταν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έπαψαν να αποτελούν το μικρότερο ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής, με τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία να καταλαμβάνουν τη μερίδα του λέοντος και εξελίχθηκαν σε καθοριστικό παράγοντα του κόστους παραγωγής. Η αυτοματοποίηση της παραγωγικής διαδικασίας άλλαξε σε πολύ μεγάλο βαθμό τη λειτουργία των εργοστασίων. Η άμεση εργασία μειώθηκε σε πολύ μεγάλο βαθμό και αντικαταστάθηκε από την εργασία των μηχανών. Παράλληλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αυξήθηκαν και αντιπροσωπεύουν πλέον πολύ σημαντικό ποσοστό του συνολικού κόστους του προϊόντος.

Ο Sullivan (1992), απαριθμεί τα χαρακτηριστικά του επιχειρηματικού περιβάλλοντος όπως έχουν διαμορφωθεί σε σύγκριση με εκείνα του παρελθόντος. Η διαφοροποίηση φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

**Πίνακας 2.3**  
**Οι αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον**  
(πηγή: Sullivan, 1992)

<i>Χθές</i>	<i>Σήμερα</i>
Μεγάλος όγκος παραγωγής, μεγάλοι χρόνοι παραγωγής, μεγάλος κύκλος ζωής των προϊόντων	Μικρός όγκος παραγωγής, μικροί χρόνοι παραγωγής, μικρός κύκλος ζωής των προϊόντων
Μικρή ποικιλία προϊόντων που απευθύνονται στην τοπική αγορά	Μεγάλη ποικιλία προϊόντων που απευθύνονται στη διεθνή αγορά
Μεγάλη αναλογία άμεσης εργασίας, υψηλό κόστος πληροφόρησης	Σχετικά υψηλό κόστος τεχνολογίας, σχετικά χαμηλό κόστος πληροφόρησης
Χαμηλό έμμεσο κόστος σε σχέση με την άμεση εργασία	Υψηλό έμμεσο κόστος σε σχέση με την άμεση εργασία

Ο σκοπός του συστήματος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, είναι να αναλύσει τη διαδικασία δημιουργίας και να φτάσει στην αιτία δημιουργίας του έμμεσου κόστους. Επειδή ακριβώς οι δραστηριότητες εξηγούν καλύτερα τη δημιουργία του έμμεσου κόστους, επιλέγονται ως το καταλληλότερο μέσο για τον καθορισμό του έμμεσου κόστους του κάθε φορέα κόστους (Rasmussen et al., 1999).



Έτσι το σύστημα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, παρέχει εκτός από πιο αξιόπιστα αποτελέσματα σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τη δυνατότητα λήψης σημαντικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας και τη μείωση του κόστους των προϊόντων (Canada et al., 1996), καθώς επίσης και με την τιμολόγηση τους, το μίγμα προϊόντος και τις επενδύσεις (Gunasekeran & Sarhadi, 1998)

Η ανάλυση των δραστηριοτήτων επιφέρει όμως και παράπλευρα οφέλη. Προσδιορίζονται τα σημεία της διαδικασίας στα οποία γίνεται σπατάλη πόρων. Οι δραστηριότητες της επιχείρησης διαχωρίζονται σε δραστηριότητες που προσθέτουν και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία για τον πελάτη (value added - non-value added activities) (Gunasekeran & Sarhadi, 1998). Με το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα, η επιχείρηση αποκτά συγκριτικό πλεονέκτημα, εξαλείφοντας από τη λειτουργία της τις δραστηριότητες που δεν παράγουν ουσιαστικό αποτέλεσμα. Με αυτό τον τρόπο, η επιχείρηση μπορεί να αυξήσει σημαντικά την παραγωγικότητα της και να διαχειριστεί το κόστος της μέσω της παρατήρησης και της ανάλυσης των αιτιών που το δημιουργούν και του τρόπου με τον οποίο δημιουργείται (Lee Tzong-Ru & Kao Jui-Sheng, 2001).

#### **2.4.2 Κοστολόγηση βάσει στόχου (Target Costing)**

Ο διαρκώς αυξανόμενος διεθνής ανταγωνισμός και η απαίτηση για ολοένα και μικρότερους κύκλους ζωής προϊόντων, κάνουν σαφές ότι η τιμολόγηση με βάση το κόστος γίνεται ολοένα και περισσότερο ξεπερασμένη και ότι η προσέγγιση αυτή σαφώς και δεν μπορεί να δώσει στην επιχείρηση το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που χρειάζεται για να επιβιώσει και να αυξήσει τα μερίδια αγοράς της. Αυτό που θα πρέπει να κάνει είναι να κινηθεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Ξεκινώντας δηλαδή από την τιμή του προϊόντος στην οποία πρέπει να τιμολογήσει για να μπορέσει να εξασφαλίσει μερίδιο στην αγορά, θα πρέπει να υπολογίσει τα περιθώρια κέρδους τα οποία επιθυμεί και στη συνέχεια και το κόστος το οποίο θα πρέπει να έχει το τελικό προϊόν. Έτσι η κοστολόγηση με βάση την τιμή του προϊόντος ή όπως συνηθίζεται να λέγεται, η κοστολόγηση βάσει στόχου, αναδεικνύεται σε στρατηγικό εργαλείο διοίκησης καθώς σε σχέση με τις παραδοσιακές τεχνικές Διοικητικής Λογιστικής, αποτελεί μια ιδιαίτερα ανεπτυγμένη και εξελιγμένη προσέγγιση για τη μείωση και τον έλεγχο του κόστους (Shank & Fisher, 1999).

Η κοστολόγηση βάσει στόχου είναι λοιπόν μια διαδικασία όπου η επιχείρηση προσδιορίζει την εκτιμώμενη τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας αφαιρεί στη συνέχεια το αναμενόμενο επιθυμητό κέρδος και αυτό που απομένει είναι ίσο με το στοχευόμενο κόστος: Επιτρεπόμενο στοχευόμενο κόστος = εκτιμώμενη τιμή πώλησης - επιθυμητό κέρδος (Ellram, 2002).

Η κοστολόγηση βάσει στόχων, ορίζεται ως ένα εργαλείο διαχείρισης του κόστους προκειμένου να μειωθεί το συνολικό κόστος ενός προϊόντος σε όλο τον κύκλο ζωής του. Η διοίκηση χρησιμοποιεί αυτήν την τεχνική κοστολόγησης για να ικανοποιηθούν και οι απαιτήσεις των πελατών της καθώς επίσης και οι στόχοι της επιχείρησης ως προς την κερδοφορία της (Sakurai, 1989).

Η χρήση της κοστολόγησης βάσει στόχων, γινόταν στο παρελθόν μονάχα κατά τη φάση του σχεδιασμού και μόνο για προϊόντα με συγκεκριμένες παραγωγικές διαδικασίες οι οποίες ήταν διακριτές και μπορούσαν εύκολα να αναλυθούν. Ακριβώς επειδή πιστεύεται ότι το 80% του κόστους ενός προϊόντος παγιώνεται κατά τη φάση του σχεδιασμού, κάνοντας τη μείωση του κόστους ιδιαίτερα δύσκολη μετά τη φάση αυτή, οι επιχειρήσεις αποφεύγουν να εφαρμόσουν την κοστολόγηση βάσει στόχων στη φάση της παραγωγής. Επίσης, το γεγονός ότι τα προϊόντα στις μέρες μας έχουν διαρκώς συρρικνούμενους κύκλους ζωής, κάνει το εναλλακτικό σενάριο του επανασχεδιασμού του προϊόντος κατά τη φάση της παραγωγής του, ολοένα και λιγότερο ελκυστικό (Shank & Fisher, 1999).

Σε μελέτη που έγινε από τους Wijewardena και De Zoysa (1999), σε ένα δείγμα 209 ιαπωνικών εταιρειών, διαπιστώθηκε ότι ανάμεσα σε έντεκα πρακτικές και μεθόδους διαχείρισης του κόστους, η κοστολόγηση βάσει στόχου θεωρήθηκε η πιο σημαντική.

#### **2.4.3 Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων (Benchmarking)**

Ο όρος Benchmarking αποδίδεται στα Ελληνικά ως Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων. Το Ευρωπαϊκό Ίδρυμα Διοίκησης Ποιότητας (European Foundation of Quality Management - EFQM), ορίζει τη Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων ως *τη συστηματική διαδικασία σύγκρισης της οργανωτικής δομής, των διαδικασιών και της απόδοσης ενός οργανισμού, με οργανισμούς που εφαρμόζουν καλύτερες πρακτικές και έχουν τις καλύτερες αποδόσεις σε παγκόσμιο επίπεδο, με σκοπό την επιδίωξη της επιχειρηματικής τελειότητας.*

Η Επιτροπή Σχεδιασμού του Διεθνούς Ιδρύματος Benchmarking των ΗΠΑ, έχει υιοθετήσει έναν άλλο ορισμό. Σύμφωνα με αυτόν “η Συγκριτική Αξιολόγηση

*Επιδόσεων είναι μια συστηματική και συνεχής διαδικασία μέτρησης και σύγκρισης της επιχειρησιακής διαδικασίας ενός οργανισμού με τις ηγετικές επιχειρήσεις ανά τον κόσμο, με σκοπό τη συλλογή πληροφοριών οι οποίες μπορούν να βοηθήσουν τον οργανισμό να ενεργήσει με γνώμονα τη βελτίωση της επίδοσής του” (Lema & Price, 1995).*

Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιοδήποτε προϊόν, υπηρεσία ή διαδικασία χωρίς περιορισμούς διαφορετικών κλάδων και συνόρων. Δεν είναι λίγα τα παραδείγματα επιχειρήσεων που έμαθαν από τις πρακτικές άλλων επιχειρήσεων τελειώς διαφορετικού κλάδου (Biesada, 1991).

Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων, έχει σαν στόχο τη χαρτογράφηση της πρακτικής των ανταγωνιστών, τον εντοπισμό των δυνατών και αδυνάτων σημείων τους και τη χρήση αυτών των ευρημάτων για τη χάραξη μιας στρατηγικής που θα επιτρέψει να τους ξεπεράσουμε. Η καλή γνώση πρακτικών των ανταγωνιστών, αποτελεί τη βάση πάνω στην οποία η επιχείρηση μπορεί και πρέπει να οικοδομήσει την προσπάθειά της για την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων επανέφερε στην επιφάνεια την έννοια της ελληνικής λέξης άμιλλα. Κορυφαίες εταιρείες, όπως η Motorola και η General Motors το υιοθέτησαν ως εργαλείο του μάνατζμεντ για τη βελτίωση της επίδοσής τους και ενώ αρχικά χρησιμοποιήθηκε στον τομέα της παραγωγής, στη συνέχεια επεκτάθηκε και στον τομέα της παροχής υπηρεσιών.

Η εταιρία Xerox Corporation, ήταν η πρώτη η οποία εφάρμοσε διαδικασίες benchmarking. Σύμφωνα με τον Camp (1989), το 1979 η εταιρεία Xerox Manufacturing Operations είχε υιοθετήσει μια διαδικασία για να επαναθεωρήσει το ανά μονάδα κόστος παραγωγής της και να συγκρίνει τα φωτοτυπικά μηχανήματα της με αυτά του Γιαπωνέζου εταίρου της, της Fuji-Xerox αλλά και με εκείνα άλλων κατασκευαστών, σε όρους λειτουργικών δυνατοτήτων και χαρακτηριστικών. Η επιτυχία του εγχειρήματος, οδήγησε την εταιρία στην επέκταση της εφαρμογής του σε όλους τους τομείς της. Σύμφωνα με τον Mittelstaedt (1992), τα δύο μεγάλα οφέλη από την εφαρμογή της Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων ήταν: η μείωση των ελαττωματικών μερών κατά 90% και η μείωση του κόστους της τεχνικής υποστήριξης κατά 30%.

Ο Watson (1993a και 1993b) ωστόσο, υποστηρίζει την άποψη ότι η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων είναι μια διαδικασία η οποία εμφανίστηκε πολύ νωρίτερα, το 1940 και στη συνέχεια εξελίχτηκε σε όλο και πιο προχωρημένες μορφές.

Αναλόγως με το αντικείμενο της άμιλλάς μας, διακρίνουμε τη Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων σε εσωτερική, ανταγωνιστή, κλάδου, γενική και παγκόσμια. Η εσωτερική Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων, αφορά σε διαδικασίες σύγκρισης εντός της επιχείρησης και αποτελεί ένα μέτρο σύγκρισης μιας επιχειρηματικής μονάδας ή διαδικασίας όταν συγκρίνεται με άλλες παρόμοιες μονάδες ή διαδικασίες εντός της επιχείρησης (Camp, 1989b). Αυτού του είδους η σύγκριση συνήθως είναι απαλλαγμένη από εμπόδια που υπάρχουν μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων.

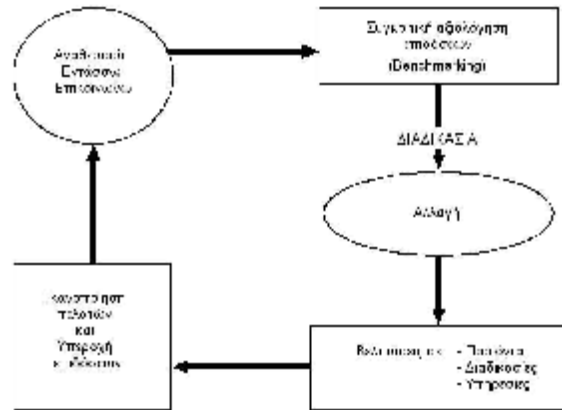
Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων του ανταγωνιστή, είναι η σύγκριση μιας εταιρείας με τον άμεσο ανταγωνιστή της, ο οποίος είναι ο καλύτερος στην εκτέλεση της πρακτικής ή λειτουργίας η οποία υφίσταται συγκριτική αξιολόγηση. Μια τέτοια σύγκριση μπορεί να πραγματοποιηθεί σε γενικές πρακτικές ή υπηρεσίες, σε συγκεκριμένο σχεδιασμό προϊόντος, σε επιχειρησιακές πρακτικές και σε διοικητικές μεθόδους (Lema & Price, 1995). Η σύγκριση βέβαια με τους ανταγωνιστές μας δεν είναι καθόλου εύκολο να επιτευχθεί, καθώς είναι πολύ πιθανό να μην επιθυμούν να αποκαλύψουν τα «όπλα» τους. Για το λόγο αυτό είναι προτιμότερο η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων του ανταγωνιστή να εκτελείται στα πλαίσια συνεργασίας. Η πρακτική αυτή καθιστά ευκολότερη την εφαρμογή της συγκεκριμένης αξιολόγησης, καθώς και τα δύο μέρη πρόκειται να ωφεληθούν, μαθαίνοντας το ένα από τις πρακτικές του άλλου. Ένας τρίτος ανεξάρτητος και αντικειμενικός εξειδικευμένος φορέας στον οποίο θα ανατίθετο η συγκεκριμένη διαδικασία, θα την καθιστούσε πολύ ευκολότερη.

Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων κλάδου είναι παρόμοια με του ανταγωνιστή, όπως και η γενική ή η παγκόσμια (Cox et al., 1997). Η διαφορά τους έγκειται στη συμμετοχή περισσότερων συγκρινόμενων μερών, στους οποίους βεβαίως συμπεριλαμβάνονται και μη ανταγωνιστές. Η γενική εστιάζει σε άριστες πρακτικές διακλαδικά, ενώ η παγκόσμια περιλαμβάνει σύγκριση με επιχειρήσεις ανά τον κόσμο (Watson, 1993b).

Όπως αναφέρθηκε η βασική επιδίωξη της Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων είναι να αποκτήσουμε και κυρίως να διατηρήσουμε ανωτερότητα επίδοσης, γεγονός που προϋποθέτει αλλαγές και βελτίωση σε προϊόντα, διαδικασίες και υπηρεσίες.

Στον πίνακα που ακολουθεί, παρουσιάζεται σχηματικά ο βασικός στόχος της Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων σύμφωνα με τον Booth (1995).

**Πίνακας 2.4**  
**Θεμελιώδης στόχος της Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων (πηγή: Booth, 1995)**



Η εφαρμογή ωστόσο αυτής της διαδικασίας, δεν θα μπορούσε να είναι απαλλαγμένη προβλημάτων. Τα περισσότερα από αυτά πηγάζουν από τη λανθασμένη αντίληψη ότι πρόκειται για πανάκεια η οποία εξαντλείται στην αντιγραφή των επιτυχημένων πρακτικών των ανταγωνιστών. Όμως η φιλοσοφία της Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων είναι εντελώς διαφορετική, δεδομένου ότι όταν η επιχείρηση προσπαθεί να πετύχει μια στείρα αντιγραφή των ανταγωνιστών της, δεν έχει καμιά εγγύηση ότι στο μεταξύ οι ανταγωνιστές δεν θα είναι ήδη ένα βήμα μπροστά έχοντας εξελίξει και βελτιώσει τις πρακτικές και τις διαδικασίες τους με συνέπεια η επιχείρηση να υπολείπεται πάντα του ανταγωνισμού. Επιπλέον η αντιγραφή δεν είναι πάντα μια επιτυχημένη πρακτική, αν δεν προσαρμόζει τα επιτυχή δεδομένα του ανταγωνιστή στα δεδομένα της δικής μας επιχείρησης η οποία διαθέτει διαφορετικούς πόρους, διαφορετικές κύριες ικανότητες και διαφορετικά ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα.

## **2.5. Συστήματα προγραμματισμού, ελέγχου και αξιολόγησης των επιδόσεων**

### **2.5.1 Προϋπολογισμοί**

Από τις κυβερνήσεις των διαφόρων Κρατών έως τα μεμονωμένα νοικοκυριά, ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα ουσιαστικό εργαλείο προγραμματισμού παρακολούθησης και ελέγχου. Σύμφωνα με τους Βενιέρη, Κοέν και Κωλέτση (2003), ο Προϋπολογισμός είναι “η ποσοτική έκφραση των στόχων της Διοίκησης και το μέσο για την παρακολούθηση της προόδου πραγματοποίησης των στόχων αυτών”.

Ο Προϋπολογισμός καλύπτει οικονομικές και μη οικονομικές πτυχές του σχεδίου δράσης και αποτελεί για την επιχείρηση την πυξίδα, δηλαδή τον οδηγό των ενεργειών της, στη μελλοντική περίοδο.

Από τα πιο πάνω συνάγεται ότι ο Προϋπολογισμός μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σημαντικό στοιχείο του κλασικού κύκλου διοίκησης ενός οργανισμού, που περιλαμβάνει τον Προγραμματισμό, τη λειτουργία και τον Έλεγχο, ή ως ένα μέρος ενός συνολικού συστήματος διοίκησης.

Ο παραδοσιακός τρόπος κατάρτισης του προϋπολογισμού, συνίσταται στην κατάρτιση ενός προϋπολογισμού με μικρές ποσοστιαίες μεταβολές στον προϋπολογισμό και τα λειτουργικά αποτελέσματα του τελευταίου χρόνου, οι οποίες εξαρτώνται από τις προβλεπόμενες ανάγκες του οργανισμού. Η προσέγγιση αυτή έχει δεχθεί σφοδρή κριτική στη διεθνή βιβλιογραφία και πρακτική (Hornigren et al., 2003), επειδή σε μεγάλο βαθμό αναπαράγει το παρελθόν και πιθανόν συντηρεί δραστηριότητες και πρακτικές με χαμηλή παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα.

Αντίθετα ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης αποτελεί μια προσέγγιση κατάρτισης προϋπολογισμού νέας γενιάς, από απόψεως εξέλιξης, μετά τον προϋπολογισμό των μικρών ποσοστιαίων μεταβολών. Προϋποθέτει ότι όλοι οι υπεύθυνοι των επί μέρους προϋπολογισμών καλούνται να δικαιολογήσουν όλες τις προϋπολογιζόμενες δαπάνες και όχι μόνο τις μεταβολές από τον προϋπολογισμό του περασμένου χρόνου.

Η προσέγγιση του προϋπολογισμού μηδενικής βάσης ενθαρρύνει τους υπεύθυνους κατάρτισης ή τις ομάδες κατάρτισης των προϋπολογισμών των κέντρων ευθύνης να προχωρήσουν σε μια εις βάθος ανάλυση και αξιολόγηση όλων των στοιχείων του προϋπολογισμού και στην κατανόηση των δραστηριοτήτων εκείνων οι οποίες διακρίνονται για τη χρησιμότητά τους αλλά και για τη σπάταλη ανάλωση των παραγωγικών συντελεστών.

Τέλος, ο προϋπολογισμός διαρκούς βελτίωσης (Kaizen Budget) είναι ένας προϋπολογισμός ο οποίος έχει ως κεντρικό πυρήνα της διαδικασίας κατάρτισής του τη διαρκή βελτίωση των μεγεθών του, ενσωματώνοντας όλες τις αναμενόμενες βελτιώσεις στο τελικό του κείμενο. Ο όρος διαρκής βελτίωση, γνωστός στους Ιάπωνες ως Kaizen, επινοήθηκε σε πρώτη φάση για την ποιότητα από τον Masaaki Imai (1986) και χρησιμοποιείται για να αποδώσει οργανωμένες παρεμβάσεις για την επίτευξη «σταθερής βελτίωσης» μέσω των προσπαθειών όλων των εργαζόμενων.

Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού διαρκούς βελτίωσης δεν περιορίζεται μόνο σε εσωτερικές βελτιώσεις. Πολλές επιχειρήσεις και οργανισμοί ζητούν διαρκείς βελτιώσεις από τους προμηθευτές τους στην ποιότητα, στις τιμές, στα ποσοστά των ελαττωματικών και στα προγράμματα παράδοσης. Οι επιπτώσεις των βελτιώσεων αυτών ενσωματώνονται στον προϋπολογισμό παραγωγής τους.

Η μείωση του κόστους σε ένα προϋπολογισμό διαρκούς βελτίωσης δεν είναι ίδια με τη μείωση του κόστους των παραδοσιακών προϋπολογισμών του δημόσιου κυρίως τομέα, που προκαλούνται από τις περικοπές των δαπανών του προϋπολογισμού. Μια μείωση κόστους ενός προϋπολογισμού διαρκούς βελτίωσης είναι αποτέλεσμα εκτέλεσης της ίδιας δραστηριότητας με μεγαλύτερη αποδοτικότητα και υψηλότερη ποιότητα.

### **2.5.2 Πίνακας ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής απόδοσης**

Μία σημαντική αδυναμία των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι ότι δεν εκπληρώνουν τις προϋποθέσεις για τη βελτίωση του στρατηγικού σχεδιασμού και των πλάνων μιας εταιρείας αφού αξιολογούν μόνο την επιτυχία της οργάνωσης και το σύστημα ανταμοιβής. Οι θεωρητικές λοιπόν ανεπάρκειες των παραδοσιακών συστημάτων μέτρησης της αποδοτικότητας που βασίζονταν σε λογιστικές και μόνο πληροφορίες απετέλεσαν το κίνητρο της ανάπτυξης του συστήματος του Πίνακα ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής απόδοσης που συνδέει τους οικονομικούς με τους μη οικονομικούς δείκτες.

Από την έρευνα των Lingle & Schieman (1996), διαπιστώθηκε ο σημαντικός ρόλος του μη αποτιμώμενου οικονομικά κεφαλαίου στην αξιολόγηση ενός οργανισμού. Αυτή η διαπίστωση ήταν η αρχή των προσπαθειών για την εφαρμογή κάποιων καινοτομιών ώστε να ξεπεραστούν τα εμπόδια των παραδοσιακών δεικτών και συστημάτων αξιολόγησης με τη χρήση και μη χρηματοοικονομικών δεικτών για τη μέτρηση της αποδοτικότητάς και τη λήψη αποφάσεων. Ένα τέτοιο εργαλείο είναι και ο πίνακας ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής απόδοσης (Kasurinen, 2002), ο οποίος μεταφράζει το όραμα και τη στρατηγική ενός οργανισμού σε μια ομάδα κατανοητών και μετρήσιμων μονάδων που παρέχουν το σκελετό ενός στρατηγικού συστήματος μέτρησης και διοίκησης.

Οι δείκτες του πίνακα ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής απόδοσης, αφορούν τέσσερις κύριες κατηγορίες των παραμέτρων επιτυχίας ενός οργανισμού:

- τα χρηματοοικονομικά δεδομένα,

- τον πελάτη,
- τις εσωτερικές διαδικασίες,
- την έρευνα, μάθηση και ανάπτυξη.

Από την ονομασία του το σύστημα του πίνακα ισοσταθμισμένης επιχειρηματικής απόδοσης, αντανακλά την ισορροπία που πρέπει να υπάρχει στους βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους στόχους, στους χρηματοοικονομικούς και μη στόχους, σε κύριους και δευτερεύοντες δείκτες και ανάμεσα σε εξωτερικές και εσωτερικές προοπτικές απόδοσης (Kasurinen, 2002).

Η χρήση αυτού του εργαλείου επιτρέπει σε μια εταιρεία να παρακολουθεί τα χρηματοοικονομικά της αποτελέσματα και παράλληλα να ελέγχει την πρόοδο (απόδοση) του ανθρώπινου κεφαλαίου της, να μετατρέπει δηλαδή το άυλο κεφάλαιο της σε μετρήσιμο. Η ικανότητα μιας εταιρείας να ανακαλύπτει, να κινεί και να εκμεταλλεύεται το ανθρώπινο της κεφάλαιο και το άυλο ενεργητικό της είναι πολλές φορές πολύ πιο σημαντική από την εκμετάλλευση και διαχείριση των φυσικών και υλικών στοιχείων του ενεργητικού της.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### Ο Λογισμός και η Διοίκηση του Κόστους στον τομέα των Υπηρεσιών Υγείας

#### 3.1 Γενικά

Οι παρεχόμενες από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα υπηρεσίες υγείας, εξεταζόμενες από κοστολογική άποψη, αποτελούν ένα σύνθετο πρόβλημα, με υψηλό βαθμό δυσκολίας. Η διαφορά με άλλους οργανισμούς οι οποίοι παράγουν προϊόντα ή υπηρεσίες, εστιάζεται στο γεγονός αφ' ενός της παροχής ενός ευρέος φάσματος υπηρεσιών περίθαλψης, το οποίο διαφοροποιείται ακόμη περισσότερο ανάλογα με τους ανθρώπινους οργανισμούς οι οποίοι αποτελούν τους «πελάτες» του συστήματος και οι οποίοι αντιδρούν διαφορετικά και πολλές φορές απρόβλεπτα στην παρεχόμενη θεραπεία, και αφ' ετέρου στο γεγονός ότι οι «μηχανικοί παραγωγής» στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι οι γιατροί, οι οποίοι τις περισσότερες φορές έχουν μία εντελώς διαφορετική αντίληψη για το κόστος, από τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων, πιστεύοντας ότι θα πρέπει να έχουν την ελευθερία να αναλώσουν οποιοσδήποτε πόρους κρίνουν απαραίτητους προκειμένου να αποκαταστήσουν την υγεία των ασθενών (Broyles & Reilly, 1998).

Μία άλλη σημαντική παράμετρος του προβλήματος είναι το γεγονός της συνεχώς αυξανόμενης ανάλωσης πόρων για την παροχή υγειονομικής περίθαλψης. Η αλλαγή των επιδημιολογικών προτύπων, η αύξηση των ορίων ηλικίας, τα επιτεύγματα της ιατρικής επιστήμης και η αλματώδης ανάπτυξη της τεχνολογίας, έχουν εκτινάξει στα ύψη τις δαπάνες για την υγεία. Ως εκ τούτου, σε όλες τις ανεπτυγμένες χώρες, υπάρχει μια οργανωμένη προσπάθεια, ώστε τα νοσηλευτικά ιδρύματα να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν συστήματα κοστολόγησης τέτοια που να επιτρέπουν τον όσο το δυνατόν ακριβέστερο προσδιορισμό των πόρων που αναλώνονται, για το λογισμό του κόστους, την τιμολόγηση και τη διοίκηση των υπηρεσιών που παρέχουν.

Ο βασικός σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να παρουσιάσει τις εξελίξεις της κοστολόγησης στο χώρο της υγείας. Κάποια από τα κοστολογικά συστήματα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων αποτελούν προσαρμογή των προαναφερθέντων συστημάτων, πολλά όμως από αυτά, αποτελούν νέα συστήματα που βασίζονται στις ιδιαιτερότητες του χώρου της υγείας.

### 3.2 Χαρακτηριστικά που διαφοροποιούν τις υπηρεσίες από τη βιομηχανία

Στην αρχή αυτού του κεφαλαίου, κρίθηκε σκόπιμη η επισήμανση των διαφορών ανάμεσα στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και τους Οργανισμούς παροχής Υπηρεσιών, δεδομένου ότι αυτές οι διαφορές έχουν επιπτώσεις στις κοστολογικές προσεγγίσεις αυτών των οργανισμών (Mills & Sweeting, 1988).

Τα βασικά χαρακτηριστικά διαφοροποίησης των οργανισμών παροχής υπηρεσιών από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις είναι τα παρακάτω:

#### α) Ο άυλος χαρακτήρας των υπηρεσιών

Οι παραγόμενες υπηρεσίες σε αντίθεση με τα προϊόντα είναι άυλες. Κατά συνέπεια

- Οι παραγόμενες υπηρεσίες, δεν μπορούν να καταμετρηθούν εύκολα, ενώ η μέτρηση και παρακολούθηση των βιομηχανικών προϊόντων τόσο στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όσο και κατά τη διάθεση τους είναι εύκολη. Μπορούμε να μετρήσουμε για παράδειγμα τον αριθμό των ασθενών, που επισκέπτεται ο Διευθυντής της παθολογικής κλινικής ενός νοσοκομείου σε μια μέρα, αλλά αυτό δεν αντικατοπτρίζει το πόσες υπηρεσίες προσέφερε ο Διευθυντής στους ασθενείς, δεδομένου ότι σε μία περίπτωση είναι δυνατό να εντοπίσει ένα πρόβλημα και να προτείνει την κατάλληλη αγωγή σε 5 λεπτά, ενώ για μια άλλη περίπτωση ίσως χρειασθούν 2 μέρες. Έτσι, για πολλές υπηρεσίες η μέτρηση της ποσότητας τους μπορεί να γίνει χονδρικά και για άλλες υπηρεσίες η μέτρηση τους παρουσιάζει ανυπέρβλητες δυσχέρειες.
- Οι υπηρεσίες, δεν αποθηκεύονται όπως τα βιομηχανικά προϊόντα. Το χαρακτηριστικό αυτό έχει ως συνέπεια οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών πολλές φορές να μην μπορούν να αντιμετωπίσουν την εποχιακά ή συγκυριακά αυξημένη ζήτηση των υπηρεσιών με “αποθηκευμένες υπηρεσίες” όπως συμβαίνει στο βιομηχανικό τομέα. Η υπερβάλλουσα αυτή ζήτηση η οποία δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί από τους παραγωγικούς συντελεστές των οργανισμών παροχής υπηρεσιών, γίνεται συχνά αιτία παροχής υπηρεσιών χαμηλής ποιότητας, ενώ είναι πιθανή και η απώλεια εσόδων από την αδυναμία αντιμετώπισης της αυξημένης ζήτησης.

Επιπλέον η ιδιαιτερότητα της έλλειψης της δυνατότητας αποθήκευσης των υπηρεσιών σημαίνει ότι αν ένα μέρος των υπηρεσιών που μπορούν να

παραχθούν μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο δε ζητηθεί, τότε, μαζί με την απώλεια των εσόδων που σημειώνεται για τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, έχουμε και απώλεια των παραγωγικών συντελεστών (π.χ. εργασίας) που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την παροχή των υπηρεσιών.

### **β) Η έλλειψη τυποποίησης**

Ένα άλλο βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα των υπηρεσιών είναι η έλλειψη τυποποίησης και ο υψηλός βαθμός άμεσης αλληλεξάρτησης παραγωγού - καταναλωτή, που έχουν ως αποτέλεσμα κάθε υπηρεσία (προϊόν) να έχει τα δικά της χαρακτηριστικά, πράγμα που δυσκολεύει σημαντικά τη μέτρηση των διαφοροποιημένων αυτών υπηρεσιών σε ενιαία βάση. Ειδικά στις περιπτώσεις των νοσηλευτικών υπηρεσιών η έλλειψη τυποποίησης είναι ακόμη μεγαλύτερη, δεδομένης της διαφορετικής αντίδρασης των οργανισμών των ασθενών στις προτεινόμενες θεραπείες.

### **γ) Οι εκτελεστικές μονάδες είναι πρώτης γραμμής**

Οι εκτελεστικές μονάδες παροχής υπηρεσιών λειτουργούν συνήθως σε άμεση σχέση με το περιβάλλον των οργανισμών, χωρίς φυσικούς προστατευτικούς μηχανισμούς, που θα μπορούσαν να μετριάσουν τις επιπτώσεις των μεταβολών του περιβάλλοντος στην παραγωγική διαδικασία παροχής των υπηρεσιών. Έτσι απρόβλεπτες μεταβολές στο περιβάλλον έχουν άμεσες επιπτώσεις στην παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών. Παραδείγματα: Η λανθασμένη περιγραφή συμπτωμάτων από έναν ασθενή που επισκέπτεται τα έκτακτα ιατρεία ενός νοσοκομείου, μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη κατεύθυνση το γιατρό, με αποτέλεσμα να γίνουν άσκοπες εξετάσεις και να αναλωθούν αναίτια παραγωγικοί πόροι. Αντίστοιχα, οι κακές καιρικές συνθήκες μπορεί να δημιουργήσουν συμφόρηση στα επείγοντα περιστατικά ενός νοσοκομείου εξ' αιτίας των τροχαίων ατυχημάτων.

### **δ) Η ανάγκη άμεσης διαθεσιμότητας των υπηρεσιών σε πρώτη ζήτηση**

Πολλές υπηρεσίες σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό πρέπει να είναι διαθέσιμες για παροχή οποτεδήποτε ή σχεδόν οποτεδήποτε υπάρξει η σχετική ανάγκη (ημέρα ή νύκτα, εργάσιμη ή αργία), παρ' ότι ο καταναλωτής μπορεί να κάνει χρήση των υπηρεσιών αυτών μόνο για πολύ λίγο (ΔΕΗ, ΟΤΕ, Υγεία κλπ.). Έτσι, οι αντίστοιχοι

οργανισμοί, διατηρούν σε λειτουργία μονάδες μέρα νύκτα, παρ' ότι αυτό μπορεί να συνεπάγεται υποαπασχόληση των παραγωγικών τους συντελεστών.

#### **ε) Το υψηλό ποσοστό σταθερών δαπανών**

Στους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών (και μάλιστα εκείνους του Δημοσίου τομέα), συνήθως το μεγαλύτερο ποσοστό των δαπανών λειτουργίας τους είναι σταθερές δαπάνες. Οι δύο βασικές κατηγορίες σταθερών δαπανών για τους δημόσιους οργανισμούς είναι:

- Οι δαπάνες του κεφαλαίου

Το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων των περισσότερων δημοσίων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών και ιδιαίτερα των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας είναι αρκετά υψηλό. Έτσι, οι δαπάνες κεφαλαίου (τόκοι, αποσβέσεις) αποτελούν ένα σημαντικό μέρος των δαπανών τους. Οι δαπάνες αυτές είναι σταθερές, αφού δεν μπορεί να μεταβληθούν βραχυχρόνια ανάλογα με τις μεταβολές των παρεχομένων υπηρεσιών.

- Η αμοιβή της εργασίας

Στην ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία η αμοιβή της εργασίας δίνεται ως παράδειγμα "μεταβλητής" δαπάνης (δαπάνης, η οποία μπορεί να αυξομειωθεί ανάλογα με τις αυξομειώσεις του παραγομένου έργου). Ωστόσο για τους δημόσιους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών η μονιμότητα του προσωπικού, σε συνδυασμό με μια σειρά θεσμικών κανονιστικών διατάξεων (π.χ. αμετάθετο μιας κατηγορίας προσωπικού, έστω και αν δεν υπάρχει αντικείμενο απασχόλησης), την ατομία των διοικούντων τους οργανισμούς και την υπερευαισθησία των συνδικαλιστικών φορέων, διαμορφώνουν ένα λειτουργικό πλαίσιο, στο οποίο οι οργανισμοί του Δημόσιου Τομέα αδυνατούν να μειώσουν τη δύναμη του προσωπικού σε περιοχές ή περιόδους, όπου η ζήτηση των υπηρεσιών επιβάλλει σημαντικές μειώσεις.

### **3.3 Χαρακτηριστικά και ιδιαιτερότητες των Δημοσίων μη κερδοσκοπικών**

#### **Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων**

Τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα στη χώρα μας, όντας Οργανισμοί Παροχής Υπηρεσιών, χαρακτηρίζονται από όλες τις διαφοροποιήσεις που περιγράφονται στην προηγούμενη ενότητα.

Η συντριπτική πλειοψηφία των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων της χώρας μας είναι «Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί» (Non profit Organizations). Οργανισμοί, δηλαδή, των οποίων ο σκοπός είναι οποιοσδήποτε άλλος εκτός από την πραγματοποίηση κέρδους.

Η ιδιότητα αυτή των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων, καθιστά αναγκαία την εξέταση ορισμένων πρόσθετων χαρακτηριστικών τα οποία επηρεάζουν τη διαδικασία Οργάνωσης, Διοίκησης και Λειτουργίας των δραστηριοτήτων τους. Τα χαρακτηριστικά αυτά, σύμφωνα με τους Anthony και Herzlinger (1980), είναι τα εξής:

- Η μικρή εξάρτηση από τους πελάτες τους. Η επιβίωση μιας επιχείρησης που επιδιώκει το κέρδος εξαρτάται από τα έσοδα που προέρχονται από τις πωλήσεις. Έτσι, για τις επιχειρήσεις αυτές η αγορά είναι εκείνη που καθορίζει τα όρια μέσα στα οποία οι Διοικήσεις τους αποφασίζουν και ενεργούν. Η εξάρτησή τους από την οικονομική υποστήριξη των πελατών τους είναι καταλυτική και αυτό δημιουργεί μια πελατοκεντρική θεμελίωση των προσεγγίσεων της Διοίκησης του Κόστους. Στους περισσότερους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των παρεχόμενων από τους οργανισμούς υπηρεσιών και των εσόδων τους. Η χρηματοδότηση αυτών των οργανισμών δεν γίνεται από τα έσοδα των υπηρεσιών που παρέχουν, αλλά από άλλες πηγές (κυρίως του κρατικού προϋπολογισμού), ενώ οι χρήστες των υπηρεσιών καταβάλλουν φόρους για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας τους. Ανεξάρτητα όμως από το αν καταβάλλουν υψηλούς ή ελάχιστους φόρους, απολαμβάνουν τις ίδιες υπηρεσίες. Οι Anthony και Herzlinger (1980) υποστηρίζουν ότι «η αρνητική αυτή διάθεση προς τους πελάτες αυξάνει τα παράπονα των πελατών για χαμηλή ποιότητα και εξυπηρέτηση και ενισχύει τη γραφειοκρατική αντίληψη».
- Η επικράτηση της επιστημονικής διάστασης. Σε πολλούς μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς παροχής υπηρεσιών το ανθρώπινο δυναμικό κυριαρχείται από επαγγελματίες επιστήμονες (γιατρούς, καθηγητές, δάσκαλους κλπ.). Οι επαγγελματίες αυτοί συχνά δίδουν μεγαλύτερη έμφαση στο επιστημονικό τους έργο και μικρότερη στην αποτελεσματικότερη αξιοποίηση των διατιθέμενων παραγωγικών πόρων και στη βελτίωση της ποιότητας και της παραγωγικότητάς τους. Το βάρος της εκπαίδευσης αυτών των επιστημόνων, εστιάζεται στο επιστημονικό πεδίο που υπηρετούν και λιγότερο στη διοίκηση των μονάδων που διευθύνουν, με αποτέλεσμα να αποδίδουν συνήθως, λιγότερο βάρος στις οικονομικές επιπτώσεις των αποφάσεών τους και στο κόστος της χαμηλής ποιότητας των υπηρεσιών.

- Μονοπωλιακή διάθεση υπηρεσιών. Για ένα μεγάλο αριθμό κοινωνικών ομάδων της περιφέρειας και των χαμηλών εισοδηματικών τάξεων, η παροχή υπηρεσιών υγείας έχει σχεδόν μονοπωλιακό χαρακτήρα. Η μονοπωλιακή θέση των δημόσιων Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων στην αγορά των υπηρεσιών Υγείας έχει τις παρακάτω συνέπειες:
  - Στερεί τους χρήστες των υπηρεσιών των οργανισμών αυτών από εναλλακτική επιλογή υπηρεσιών, αλλά και τους υποχρεώνει να χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες αυτές παρά την τυχόν χαμηλή ποιότητα τους. Η έλλειψη υιοθέτησης από το κράτος κατάλληλων μηχανισμών ελέγχου έχει ως συνέπεια οι επιχειρήσεις που λειτουργούν με μονοπωλιακές συνθήκες, να καταδυναστεύουν ηθελημένα ή αθέλητα τους πολίτες με τη συμπεριφορά τους. Και από την αρχή αυτή δεν πρέπει να εξαιρούνται και οι μονοπωλιακά λειτουργούντες δημόσιοι οργανισμοί.
  - Στερεί τους ίδιους τους οργανισμούς από εξωτερικά σημεία ελέγχου της πορείας δράσης τους. Ο ανταγωνισμός για πολλούς αποτελεί έναν ισχυρό μηχανισμό για την ορθολογική χρησιμοποίηση των πόρων των οικονομικών μονάδων. Εάν, για παράδειγμα, μια επιχείρηση που λειτουργεί με συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού αφήνει το κόστος των προϊόντων να διαμορφωθεί σε υψηλά επίπεδα ή την ποιότητά τους να μειωθεί λόγω χαμηλής παραγωγικότητας ή κακοδιοίκησης των επιμέρους τμημάτων της, η θέση της στην αγορά θα γίνει επισφαλής. Εξωτερικά σημεία ελέγχου (το μερίδιο της αγοράς, οι πωλήσεις, οι παραγγελίες, το κέρδος κτλ.) μπορεί να χρησιμοποιηθούν για τη διάγνωση των αδυναμιών της διοίκησης ή της οργάνωσης. Οι μονοπωλιακά λειτουργούσες δημόσιες επιχειρήσεις δε διαθέτουν τέτοιους αυτόματους σηματοδότες ελέγχου της πορείας τους.
- Συγκέντρωση της εξουσίας λήψης των αποφάσεων στις κεντρικές διοικήσεις. Από την ανάλυση των κύριων χαρακτηριστικών και των ιδιοτήτων των δημόσιων κυρίως υπηρεσιών (άμεση φθαρτότητα υπηρεσιών, στενή αλληλεξάρτηση της παραγωγικής διαδικασίας με το εξωτερικό περιβάλλον, σταθερότητα δαπανών, μέγεθος κτλ.) γίνεται αντιληπτό ότι η αποτελεσματική λειτουργία των οργανισμών αυτών προϋποθέτει σημαντική αποκέντρωση αρμοδιοτήτων και ευθυνών στα διάφορα κλιμάκια της ιεραρχίας και στους υπεύθυνους των μονάδων πρώτης γραμμής. Η αποκέντρωση αυτή της εξουσίας

θα δώσει τη δυνατότητα στους υπεύθυνους των αποκεντρωμένων μονάδων ν' αντιμετωπίσουν ευέλικτα και αποτελεσματικά τις μεταβολές του περιβάλλοντος. Στον ελληνικό όμως δημόσιο τομέα παροχής υπηρεσιών, η εξουσία για τη λήψη αποφάσεων βρίσκεται συγκεντρωμένη στις κεντρικές διοικήσεις των οργανισμών ή σε κεντρικά συμβούλια. Έτσι οι περιφερειακές μονάδες έχουν περιορισμένες εξουσίες και αρμοδιότητες, ενώ οι εκτελεστικές μονάδες ελάχιστες.

- Έλλειψη κριτηρίων μέτρησης του αποτελέσματος. Η έλλειψη δεικτών μέτρησης του αποτελέσματος είναι σχεδόν καθολική για τους δημόσιους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών και αφορά τη μέτρηση του αποτελέσματος ολόκληρου του οργανισμού, βασικών τμημάτων ή και δραστηριοτήτων τους. Η μη τυποποίηση των υπηρεσιών, η αντικειμενική δυσχέρεια μέτρησης της ποσότητας και ποιότητας πολλών υπηρεσιών και καθαρά ιστορικοί λόγοι έχουν συντελέσει στην καθυστέρηση ανάπτυξης δεικτών - κριτηρίων μέτρησης του αποτελέσματος των μονάδων παροχής υπηρεσιών. Η έλλειψη τέτοιων δεικτών:
  - Στερεί τη δυνατότητα αξιολόγησης των υπευθύνων των επιμέρους μονάδων παροχής υπηρεσιών με βάση το έργο της μονάδας τους.
  - Δυσχεραίνει την υιοθέτηση πολιτικής κινήτρων για την αύξηση της παραγωγικότητας και αποτελεσματικότητας.
  - Περιορίζει τις προσπάθειες προσανατολισμού του προσωπικού στο αποτέλεσμα και τις αναλώνει στις τυπικότητες και στους γραφειοκρατικούς κανόνες.
  - Εμποδίζει την αποκέντρωση εξουσίας, γιατί κάθε μεταβίβαση εξουσίας προϋποθέτει την ύπαρξη δεικτών, με βάση τους οποίους θα παρακολουθείται η καλύτερη δυνατή χρήση της εκχωρούμενης εξουσίας.
  - Δυσχεραίνει τη συγκριτική αξιολόγηση του έργου των διαφόρων μονάδων.
- Έλλειψη άμιλλας – Νοοτροπία εξασφάλισης. Όλα τα προηγούμενα, σε συνδυασμό με τα χρησιμοποιούμενα συστήματα αμοιβών, προαγωγών, εξέλιξης και αξιοποίησης του προσωπικού, παγώνουν στο προσωπικό μια νοοτροπία εξασφάλισης και του περιορίζουν ασφυκτικά την ανάπτυξη κλίματος άμιλλας για καλύτερες επιδόσεις. Αυτή η αντίληψη, αποτελεί ένα από τα σοβαρότερα προβλήματα των δημόσιων οργανισμών. Οι επιμέρους μονάδες τους εκτελούν ένα μικρό μόνο κομμάτι του έργου τους, κυρίως εκείνο που μετριέται ή παρακολουθείται από τα προϊστάμενα κλιμάκια της ιεραρχίας ή για το οποίο

ασκείται πίεση εκτέλεσης. Το μεγαλύτερο κομμάτι του έργου τους, που δύσκολα μετρίεται, παραμελείται, με αποτέλεσμα την απώλεια της αμειβόμενης απασχόλησης για την εκτέλεσή του. Η συχνότερα προβαλλόμενη δικαιολογία για την κατάσταση αυτή είναι η επίκληση της παραπάνω αντίληψης και το ότι κανείς από τους προϊσταμένους των μονάδων αυτών δεν τους ζητά να κάνουν το έργο αυτό, αφού και απ' αυτούς δε ζητείται κάτι ανάλογο από τα ανώτερα από αυτούς κλιμάκια.

### **3.4 Λογισμός και Διοίκηση Κόστους των υπηρεσιών Υγείας**

Στο διεθνή χώρο η αναγκαιότητα για την υιοθέτηση και αξιόπιστη εφαρμογή κοστολογικών μεθόδων και συστημάτων στον τομέα της υγειονομικής περίθαλψης, αποτελεί συνείδηση εδώ και αρκετές δεκαετίες. Από τις αρχές της δεκαετίας του 70 υπάρχουν ήδη αρκετές εργασίες οι οποίες αφορούν σε κοστολογικές προσεγγίσεις συγκεκριμένων ασθενειών (Babson, 1973; Brooks, 1971), στην οικονομική θεώρηση του κόστους της υγειονομικής περίθαλψης (Bowen & Jeffers, 1971; Ginsburg, 1972) και σε θέματα προγραμματισμού και ελέγχου των νοσηλευτικών οργανισμών (Anderson, 1979; Bennington, *et al.*, (eds.), 1974; Berry, 1974; Gaitanides, 1979; Karger & Vora, 1979; Neumann, 1979; Suver & Neumann, 1978).

Από τη δεκαετία του 1970 γίνεται αναφορά και σε εξειδικευμένα θέματα υγείας, όπως στην ποιότητα στο χώρο των νοσηλευτικών ιδρυμάτων (Nadler, 1978) αλλά και στην ανθρώπινη συμπεριφορά και τον τρόπο που αυτή επηρεάζει την αποδοτικότητα των οργανισμών υγείας (Sheridan & Vredenburg, 1978).

Την ίδια περίοδο ορισμένες πολιτείες στις ΗΠΑ προκειμένου να ελέγξουν το συνεχώς αυξανόμενο κόστος της υγειονομικής περίθαλψης, καθιέρωσαν νομοθετικά μέτρα ελέγχου των εσόδων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων (Sloan, 1982). Επιπρόσθετα η ομοσπονδιακή και οι τοπικές κυβερνήσεις προσπάθησαν να συγκρατήσουν την αύξηση του κόστους και να περιορίσουν τις νοσηλευτικές κλίνες (Cook *et al.*, 1983; Sloan, 1981). Οι έρευνες ωστόσο, έδειξαν ότι παρά την λήψη όλων αυτών των μέτρων, οι προσπάθειες αυτές ήσαν ανεπιτυχείς και το κόστος της υγειονομικής περίθαλψης συνέχισε να αυξάνει (Cleverley, 1986; Sloan, 1981).

Η μεγάλη ώθηση στην υιοθέτηση και εφαρμογή περισσότερο εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων δόθηκε με την καθιέρωση της πληρωμής των νοσηλευτικών ιδρυμάτων με βάση την προσέγγιση των ομοειδών διαγνωστικών



ομάδων (Diagnosis Related Groups – DRGs). Οι ομοειδείς διαγνωστικές ομάδες, απετέλεσαν το κλειδί του συστήματος σταθερών πληρωμών. Η μέθοδος των προκαθορισμένων ανά διαγνωστική ομάδα πληρωμών, καθιερώθηκε στις ΗΠΑ το 1983 για την καταβολή των νοσηλίων των ηλικιωμένων και αντικατέστησε την πληρωμή των νοσηλίων με βάση το κόστος των παρεχομένων υπηρεσιών (Guterman & Dobson, 1986). Σύμφωνα με τους Young and Pearlman (1993), η εφαρμογή του συστήματος προκαθορισμένων πληρωμών, είχε ως άμεσο αποτέλεσμα την αλλαγή στις αντιλήψεις των διοικήσεων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Σταμάτησε να είναι τελικός φορέας κόστους η ημέρα νοσηλείας και αντικαταστάθηκε από την διαγνωστική ομάδα, ενώ τα παραγωγικά τμήματα των νοσοκομείων αντιμετωπίζονται πλέον ως κέντρα κόστους (Carey & Burgess, 2000). Το σύστημα προκαθορισμένων πληρωμών, απετέλεσε τη σημαία όλων όσων πίστευαν ότι πρέπει να ληφθούν δραστικά μέτρα συγκράτησης του νοσοκομειακού κόστους (Berki, 1985).

Σε έρευνα της Hill (2000), διαπιστώθηκε ότι ο αριθμός των νοσοκομείων που υιοθέτησαν κάποιο εξελιγμένο κοστολογικό σύστημα μετά την καθιέρωση του συστήματος των προκαθορισμένων πληρωμών, αυξήθηκε κατά πολύ σε σχέση με εκείνα που εφάρμοζαν κοστολογικά συστήματα πριν την καθιέρωση του νέου τρόπου πληρωμής.

#### **3.4.1 Μέση κοστολόγηση (Gross costing) και μικροκοστολόγηση (micro-costing)**

Οι μέθοδοι κοστολόγησης των νοσηλευτικών υπηρεσιών μπορούν να διαχωριστούν σε δύο γενικές κατηγορίες. Σε αυτές που προσεγγίζουν το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους από επάνω προς τα κάτω (top down) και σε εκείνες που το προσεγγίζουν από κάτω προς τα επάνω (bottom up) (Gyldmark, 1995).

Η Χονδρική Κοστολόγηση (ή από πάνω προς τα κάτω κοστολόγηση) και η Μικροκοστολόγηση (από κάτω προς τα πάνω κοστολόγηση) δεν είναι αμοιβαία αποκλειόμενες μέθοδοι, απλά μπορεί να ιδωθούν ως τα δύο άκρα εναλλακτικών μορφών της διαδικασίας κοστολόγησης. Οι δύο μέθοδοι μπορεί να χρησιμοποιούνται και από κοινού. Η Χονδρική Κοστολόγηση είναι φτηνότερη και γρηγορότερη αλλά λιγότερο ακριβής επειδή εκφράζει το μέσο κόστος φορέων ή κέντρων κόστους που έχουν κοινά χαρακτηριστικά (Raftery, 2000; Smith & Barnett, 2003).

Οι μέθοδοι Χονδρικής Κοστολόγησης επιμερίζουν το συνολικό κόστος ενός τμήματος νοσοκομείου σε μια επιμέρους υπηρεσία, χρησιμοποιώντας προκαθορισμένους κανόνες επιμερισμού. Η μέθοδος αυτή λέγεται και Μέση

Κοστολόγηση (average costing) και Τμηματική Κοστολόγηση (departmental costing) (Finkler, 1994; Orlewska & Mierzejewski, 2003; Phibbs et al., 2003). Ο όρος Μέση Κοστολόγηση χρησιμοποιήθηκε από τους ειδικούς του HERC (Health Economics Resource Centre) επειδή πίστευαν ότι ο όρος Χονδρική Κοστολόγηση δημιουργούσε παρανοήσεις (Smith & Barnett, 2003).

Η προσέγγιση αυτή, διαχωρίζει το συνολικό κόστος σε μονάδες παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως οι ημέρες νοσηλείας του ασθενούς (Waters & Hussey, 2004).

Αυτό επιτυγχάνεται με τον επιμερισμό του κόστους σε κέντρα κόστους, τον προσδιορισμό των παραγόμενων μονάδων υπηρεσιών από κάθε κέντρο και στη συνέχεια με τον προσδιορισμό του κόστους ανά παραγόμενη μονάδα υπηρεσίας (Beecham, 1995; Muennig & Kahn, 2002; Waters et al., 2004; Wiley, 1993).

Η από πάνω προς τα κάτω προσέγγιση υποθέτει ότι όλες οι υπηρεσίες ενός κέντρου κόστους αναλώνουν τους ίδιους πόρους (Meenan et al., 2002). Δείχνει μόνο το άθροισμα του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος για μια χρονική (παρελθούσα) περίοδο χωρίς τη δυνατότητα εξειδίκευσης του κόστους ανά ασθενή ή διαδικασία (Jegers et al., 2002)

Αντίθετα, η από κάτω προς τα πάνω προσέγγιση, παρακολουθεί το κόστος κάθε εισροής που απαιτείται για να παραχθεί μια υπηρεσία συνήθως μέσω της άμεσης παρατήρησης (Travis, 1987; Tracey et al., 1990).

Είναι πολύ ακριβής μέθοδος, αλλά ταυτόχρονα κοστίζει πολύ και είναι χρονοβόρα. Επιπλέον είναι πολύ εξειδικευμένη (πράγμα που σημαίνει ότι τα αποτελέσματά της είναι δύσκολα γενικεύσιμα).

Η μικροκοστολόγηση αναφέρεται σε λεπτομερή από κάτω προς τα επάνω καταγραφή της χρήσης των πόρων, παρόμοια με εκείνη που γίνεται σε χρονομετρικές (time and motion) μελέτες (Orlewska & Mierzejewski, 2003; Phibbs et al., 2003). Συνήθως περιλαμβάνει τρεις διαφορετικές προσεγγίσεις: α) άμεση μέτρηση του κόστους β) προετοιμασία ψευδολογαριασμών και γ) υπολογισμό της συνάρτησης κόστους (Raftery, 2000; Smith & Barnett, 2003).

Σε γενικές γραμμές, οι προσεγγίσεις της Μικροκοστολόγησης παίρνουν αντιπροσωπευτικά δείγματα μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας ή και ασθενή και μετρούν τους αναλούμενους πόρους για την παραγωγή της υπηρεσίας ή τη θεραπεία του ασθενή (Evers et al., 2004; Gyldmark, 1995).

Η συγκέντρωση των πληροφοριών γίνεται εκ των υστέρων με βάση χρονομετρικές μελέτες, ταξινομήσεις λογαριασμών (Zimmerman, 2003), διαχειριστικά στοιχεία, ιατρικά διαγράμματα κλπ. (Meenan et al., 2002; Schulman et al., 1996). Στις χρονομετρικές μελέτες, προηγείται συνήθως η κατάρτιση ενός διαγράμματος ροής της διαδικασίας, το οποίο αναπτύσσεται συνήθως με βάση τις κλινικές διαδρομές της θεραπευτικής αγωγής και των θεραπευτικών πρωτοκόλλων (Dranove, 1996; Kobeissi et al., 1998; Luce et al., 1996; Lee et al., 2003; Smith & Barnett, 2003; Yates, 1996; Zimmerman, 2003).

Στη μικροκοστολόγηση είναι αναμενόμενο να υπάρχουν αποκλίσεις ανάμεσα στο κόστος ανά ασθενή (Jackson, 2001). Ο Yazbeck (2001), συγκρίνει τις δύο μεθόδους και επισημαίνει τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά τους.

**Πίνακας 3.1 Σύγκριση της Μέσης Κοστολόγησης σε σχέση με τη Μικροκοστολόγηση (Πηγή: Yazbeck, 2001)**

	<b>Μέση Κοστολόγηση</b>	<b>Μικρο κοστολόγηση</b>
Επίπεδο λεπτομέρειας	Χαμηλότερο	Υψηλότερο
Ακρίβεια (για κάθε θεραπευτική επέμβαση)	Μεγαλύτερη	Μικρότερη
Πληρότητα	Καλύτερη	Μπορεί να αποκλείει στοιχεία
Κόστος	Φτηνότερη	Ακριβότερη
Χρόνος	Γρηγορότερη	Χρονοβόρα

Ωστόσο αρκετές μελέτες χρησιμοποιούν συνδυασμούς και των δύο μεθόδων, τη μικροκοστολόγηση για να βρουν το άμεσο κόστος των υπηρεσιών και τη Μέση Κοστολόγηση για να υπολογίσουν το έμμεσο κόστος. Επιπλέον η Μέση Κοστολόγηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να βρεθεί το κόστος εκείνων των πόρων που αναλώνονται και οι οποίοι είναι αίτιοι για ένα μικρό ποσοστό μόνο του συνολικού κόστους (Beecham 1995; Raftery, 2000; Smith & Barnett, 2003).

Η Μέση Κοστολόγηση μεταξύ άλλων, έχει χρησιμοποιηθεί ευρέως και για την προσέγγιση του κόστους των μονάδων εντατικής θεραπείας (Edbrooke et al., 1999; Halpern et al., 1994; Jacobs & Noseworthy, 1990; Singer et al., 1994) Η ευρεία χρήση της, δικαιολογείται από την ευκολία εφαρμογής της μεθόδου σε σχέση με την Μικροκοστολόγηση (Norris et al., 1995; Noseworthy et al., 1996; Stevens et al., 1998).

Από την άλλη πλευρά, η Μικροκοστολόγηση χρησιμοποιείται κυρίως σε μελέτες αποτίμησης του κόστους συγκεκριμένων ασθενειών και κλινικών δοκιμών (Hall & LaChance, 1989), παρότι αρκετές φορές έχει χρησιμοποιηθεί και η Μέση Κοστολόγηση εξ αιτίας της έλλειψης λεπτομερών στοιχείων (Ekman, 2004; Elliott &

Payne, 2005; Evers et al.2004; Forsgren et al., 2005; Muennig & Kahn, 2002; Street & Dawson, 2002).

Η επιλογή ανάμεσα στις δύο μεθόδους εξαρτάται α) από το πρόβλημα που καλούμαστε να επιλύσουμε β) το αντικείμενο της μελέτης γ) την επιθυμητή ακρίβεια των μετρήσεων δ) τη διαθεσιμότητα δεδομένων ε) τους διαθέσιμους πόρους και στ) το χρονικό περιθώριο που έχουμε για την ανάλυση.

### 3.5 Παραδοσιακά Συστήματα Λογισμού Κόστους Υπηρεσιών Υγείας

#### 3.5.1 Κοστολόγηση κατά παραγγελία και κατά φάση

Η κοστολόγηση κατά παραγγελία και η κοστολόγηση κατά φάση, είναι οι δύο κυριότερες παραδοσιακές μέθοδοι συγκέντρωσης του κόστους και καταλογισμού του στα παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Η κατά παραγγελία κοστολόγηση υπολογίζει διαφορετικό κόστος για καθένα (διαφορετικό) παραγόμενο προϊόν και επιλέγεται όταν τα παραγόμενα προϊόντα διαφοροποιούνται μεταξύ τους ως προς τα χαρακτηριστικά και την κατανάλωση των πόρων (Ankjaer-Jensen et al., 2006).

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ο τρόπος υπολογισμού της κάθε μιας συνιστώσας του συνολικού κόστους παραγωγής με την κάθε μια μέθοδο:

**Πίνακας 3.2**  
**Χαρακτηριστικά της κοστολόγησης κατά παραγγελία και της κοστολόγησης κατά φάση**  
(Πηγή: "Cost Accounting for Health Care Organizations, Concepts and Applications", Finkler, S., Ward, D., 1999, σελ.87)

	Κόστος		
	Εργασίας	Υλικών	Γ.Β.Ε.
<b>Κοστολόγηση κατά παραγγελία</b>	εξειδικευμένο	εξειδικευμένο	Κατά μέσο όρο
<b>Κοστολόγηση κατά φάση</b>	Κατά μέσο όρο	Κατά μέσο όρο	Κατά μέσο όρο

Από θεωρητική άποψη τα χαρακτηριστικά της παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, οδηγούν στην υιοθέτηση ενός συστήματος κοστολόγησης κατά παραγγελία, μια και οι ασθενείς διαφοροποιούνται ακόμη και για ίδιες περιπτώσεις νοσηλείας ως προς την κατανάλωση πόρων (Garrison & Noreen, 2003; Horngren, 2003). Η κοστολόγηση κατά παραγγελία δίνει ακριβέστερα αποτελέσματα δεδομένου ότι υπολογίζει το κόστος με βάση τις πραγματικές αναλώσεις των πόρων, ωστόσο είναι ακριβότερη και πιο χρονοβόρα. Το αντίθετο συμβαίνει με την κοστολόγηση κατά φάση. Υπάρχουν

ωστόσο νοσοκομειακά τμήματα (ακτινολογικό, αιματολογικό κλπ.) στα οποία παρέχονται ίδιες υπηρεσίες ανά διαγνωστική εξέταση με παρόμοια κατανάλωση πόρων στα οποία η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά φάση δίνει επίσης ακριβή αποτελέσματα με λιγότερο κόστος εφαρμογής.

Η προσέγγιση της κοστολόγησης κατά φάση, είναι ιδανική για τις περιπτώσεις απόδοσης ευθυνών για το κόστος. Καθώς η εστίαση στον ασθενή είναι ήσσονος σημασίας για την Λογιστική της Υπευθυνότητας, η κοστολόγηση κατά φάση, μπορεί να υπολογίσει το κόστος ανά κέντρο κόστους και να εστιάσει στον υπεύθυνο του. Άλλωστε ο ασθενής κατά τη νοσηλεία του, αντλεί υπηρεσίες από διάφορα κέντρα κόστους. Οι Διοικήσεις λοιπόν των νοσηλευτικών ιδρυμάτων αντί να εστιάζουν στο γιατί ένας ασθενής υπερέβη τη συνήθη ανάλωση πόρων, μπορούν να εστιάζουν στο γιατί σε ένα κέντρο κόστους έγινε υπερβολική ανάλωση πόρων και αυτό είναι ευκολότερο. Παραδοσιακά, στα νοσηλευτικά ιδρύματα οι διοικήσεις εστιάζουν περισσότερο στο θέμα της ευθύνης, παρά στο θέμα της κοστολόγησης του προϊόντος. Μπορεί ωστόσο να γίνει ένας συνδυασμός και να ακολουθηθεί ένα μικτό σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία, όπου αυτό είναι εφικτό (π.χ. ανάλωση φαρμάκων) και κοστολόγησης κατά φάση (όπου η κοστολόγηση κατά παραγγελία είναι ανέφικτη πρακτικά ή οικονομικά) βελτιώνοντας την ακρίβεια των μετρήσεων του κόστους (Finkler & Ward, 1999).

Ο πίνακας 3.3 που ακολουθεί απεικονίζει συνοπτικά τα πλεονεκτήματα της κάθε μιας μεθόδου:

**Πίνακας 3.3**

**Πλεονεκτήματα της κοστολόγησης κατά παραγγελία και της κοστολόγησης κατά φάση**

(Πηγή: "Cost Accounting for Health Care Organizations, Concepts and Applications", Finkler, S., Ward, D., 1999, σελ.87)

	<b>Κοστολόγηση κατά φάση</b>	<b>Κοστολόγηση κατά παραγγελία</b>
Μεγαλύτερη λεπτομέρεια στην πληροφόρηση		x
Μεγαλύτερη ακρίβεια στην πληροφόρηση		x
Λιγότερο ακριβό σύστημα	x	
Λιγότερο δύσκολο στην εφαρμογή σύστημα	x	
Χρήσιμο για τη Λογιστική της ευθύνης	x	x
Καλύτερο για τη λήψη αποφάσεων		x
Μικρότερη πιθανή αντίσταση των εργαζομένων	x	

Η επιλογή ανάμεσα στη μια ή την άλλη μέθοδο εξαρτάται από:

- α) τη διαθεσιμότητα ποιοτικών στοιχείων τα οποία αναλύουν με ακρίβεια τη χρήση των πόρων.
- β) την πολυπλοκότητα των υπηρεσιών

- γ) τον τύπο των χρηστών της υπηρεσίας
- δ) το σκοπό της κοστολόγησης
- ε) τους διαθέσιμους για την κοστολόγηση πόρους (προσωπικό λογιστηρίου κλπ.) και
- στ) τον αριθμό και την ποικιλία των παρεχομένων υπηρεσιών (Bean & Hussey, 1996).

### **3.5.2 Η μέθοδος της αναλογίας του κόστους προς τις χρεώσεις (Ratio of cost to charges - RCC).**

Η μέθοδος της αναλογίας του κόστους προς τις χρεώσεις είναι μια απλουστευτική μέθοδος του καταλογισμού του κόστους των διαφόρων διαδικασιών ενός νοσηλευτικού ιδρύματος, η οποία υπολογίζει το κόστος κάθε διαδικασίας μέσω της τιμής με την οποία χρεώνεται ο ασθενής για την παροχή της.

Η εφαρμογή της διαδικασίας είναι απλή. Το κόστος συγκεντρώνεται σε επίπεδο τμήματος (κέντρου κόστους). Στη συνέχεια υπολογίζονται οι συνολικές χρεώσεις του τμήματος. Έχοντας τις δύο αυτές πληροφορίες, υπολογίζεται ο δείκτης της αναλογίας του συνολικού κόστους του τμήματος, προς τις συνολικές χρεώσεις του τμήματος. Για να βρεθεί το κόστος που θα καταλογίσουμε σε μια συγκεκριμένη διαδικασία, ο δείκτης αυτός πολλαπλασιάζεται με το ποσό με το οποίο χρεώνουμε τη διαδικασία (Travis, 1987).

Για παράδειγμα αν το συνολικό κόστος λειτουργίας του αιματολογικού εργαστηρίου σε μία δεδομένη χρονική περίοδο είναι 500.000€ και οι συνολικές χρεώσεις του εργαστηρίου για εξετάσεις που πραγματοποιήθηκαν σε αυτό την ίδια χρονική περίοδο ήταν 600.000€, τότε ο δείκτης κόστους προς χρεώσεις είναι ίσος με  $500.000/600.000 = 0,833$ . Το κόστος της ανάλυσης αίματος Νο 54 η οποία έγινε στον ασθενή X και η οποία χρεώνεται προς 30 €, θα είναι  $30 \times 0,833 = 24,99$  €

Αυτή η απλουστευτική μέθοδος χρησιμοποιήθηκε από τα περισσότερα νοσοκομεία κυρίως πριν από την εφαρμογή του συστήματος προκαθορισμένων πληρωμών. Σε έρευνα του Gilman (1985), το 68% των νοσοκομείων που υπολόγιζαν το κόστος ανά διαγνωστική ομάδα χρησιμοποιούσαν την αναλογία κόστους προς χρεώσεις ενώ για τα νοσοκομεία που υπολόγιζαν το κόστος ανά τμήμα, το ποσοστό εφαρμογής της μεθόδου ήταν 58%. Σε πιο πρόσφατη έρευνα του Rezaee (1993), σε 250 νοσοκομεία με περισσότερες από 500 κλίνες, η πλειονότητα τους εξακολουθεί να χρησιμοποιεί το δείκτη κόστους προς χρεώσεις. Ωστόσο υπάρχει μια μεγαλύτερη έμφαση πλέον στη

συγκέντρωση όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστων στοιχείων κόστους για την εφαρμογή της (Rezaee, 1993).

Η μέθοδος της αναλογίας κόστους προς χρεώσεις, έχει δεχτεί σφοδρές κριτικές για το απλουστευτικό της σκεπτικό και για τα ανακριβή αποτελέσματα που μπορεί να παράγει. Το κόστος όπως υπολογίζεται από την συγκεκριμένη μέθοδο είναι σε υψηλό βαθμό αναλογικό (Baptist et al., 1987; Preston et al., 1988) και είναι πολύ πιθανό να μην αντιστοιχεί στο πραγματικό κόστος της κάθε διαδικασίας (Burik & Duvall, 1985; Schimmel, et. al., 1987).

Το κύριο πρόβλημα της μεθόδου, είναι η χρήση στους υπολογισμούς της, των τιμών που χρεώνονται οι ασθενείς οι οποίες όμως μπορεί να μην υπολογίζονται σε συνάρτηση με το κόστος αλλά με άλλους παράγοντες, οπότε οδηγούμαστε σε λανθασμένα αποτελέσματα (Tracey et al., 1990; Finkler, 1982). Ο Eastaugh (2004), τη χαρακτηρίζει πρωτόγονη μέθοδο, δίνει μάλιστα ένα εικονικό παράδειγμα εφαρμογής της σε μια αυτοκινητοβιομηχανία, για να τονίσει τον βαθμό παραμόρφωσης που μπορεί να προκαλέσει στους υπολογισμούς του κόστους.

Ωστόσο επειδή ένας ασθενής συνήθως “καταναλώνει” αρκετές διαφορετικές υπηρεσίες πολλών τμημάτων ενός νοσοκομείου, οι υποεκτιμήσεις του κόστους κάποιων από αυτές τις υπηρεσίες μπορεί να εξισορροπηθούν από τις υπερεκτιμήσεις του κόστους των υπολοίπων υπηρεσιών και το αποτέλεσμα τη κοστολόγησης σε επίπεδο ασθενή με τη συγκεκριμένη μέθοδο να είναι κοντά στην πραγματικότητα. Αυτό μπορεί να ισχύει σε ακόμη μεγαλύτερο βαθμό όταν το κόστος πολλών ασθενών, συνθέτει και καθορίζει το κόστος κάποιας κατηγορίας όπως π.χ. μιας συγκεκριμένης διαγνωστικής ομάδας (Shwartz et al., 1995).

### **3.6 Σύγχρονα Συστήματα Κοστολόγησης και Διοίκησης του κόστους των Υπηρεσιών Υγείας**

#### **3.6.1 Η μέθοδος της Κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες**

Στο τμήμα των σύγχρονων εξελίξεων της Διοικητικής Λογιστικής αναφερθήκαμε διεξοδικά στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες και στον τρόπο που εφαρμόζεται καθώς και στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου. Σε αυτήν την ενότητα θα αναφερθούν ορισμένα επιπλέον στοιχεία, οποία αφορούν την εφαρμογή της στα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι μια νέα προσέγγιση της κοστολόγησης προϊόντων ή υπηρεσιών σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους. Οι παραδοσιακές μέθοδοι, συχνά χρησιμοποιούν μια και μόνο βάση επιμερισμού για να επιμερίσουν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στις υπηρεσίες, χωρίς ιδιαίτερη προσπάθεια για εξεύρεση εξειδικευμένων βάσεων επιμερισμού οι οποίες θα οδηγούσαν σε δικαιότερη κατανομή τους. Οι βάσεις αυτές έχουν κυρίως ως μέτρο τον όγκο παραγωγής με αποτέλεσμα υψηλής έντασης παραγωγής υπηρεσίες να απορροφούν μεγαλύτερο μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων πράγμα που έχει ως συνέπεια υπέρ ή υπό εκτιμήσεις του κόστους. Ο κίνδυνος αυτός είναι μεγαλύτερος για οργανισμούς στους οποίους η αναλογία των μη παραγωγικών γενικών βιομηχανικών εξόδων ως προς το συνολικό κόστος γίνεται ολοένα και μεγαλύτερη (Lucey, 2002).

Η βασική καινοτομία που εισήγαγε η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, είναι η παρεμβολή των δραστηριοτήτων ανάμεσα στο προϊόν και την ανάλωση των πόρων. Έτσι ενώ στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης τα προϊόντα και οι υπηρεσίες για να παραχθούν καταναλώνουν πόρους, στην κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, καταναλώνουν δραστηριότητες (ή για την ακρίβεια συντίθενται από δραστηριότητες) οι οποίες είναι αυτές που ευθύνονται για την ανάλωση των πόρων. Έτσι αν η ανάλωση πόρων από τις δραστηριότητες μπορεί να μετρηθεί με περισσότερη ακρίβεια, τότε μπορεί να υπολογιστεί και με μεγαλύτερη ακρίβεια το κόστος (Zelman et al., 2003).

Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες προσπαθεί να ξεπεράσει τις αδυναμίες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης χρησιμοποιώντας α) περισσότερες και πιο ομοιογενείς δεξαμενές κόστους και β) οδηγούς κόστους άλλους από την ένταση παραγωγής ως βάσεις επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Η βάση της κοστολόγησης δραστηριοτήτων, είναι ότι θεωρεί ότι υπάρχει μεγαλύτερη σχέση αιτίας και αιτιατού ανάμεσα στις δραστηριότητες και το κόστος παρά ανάμεσα στο μέγεθος της παραγωγής και το κόστος. Έτσι η έμφαση μετακινείται στον προσδιορισμό αυτών των δραστηριοτήτων και αυτό βοηθά όχι μόνο στον εκσυγχρονισμό του κοστολογικού συστήματος αλλά και στη μείωση του κόστους με τον εντοπισμό των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στις παρεχόμενες υπηρεσίες (Lucey, 2002; Ridderstolpe et al., 2002).

Σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων η κοστολόγηση δραστηριοτήτων, μπορεί να υπολογίσει με μεγαλύτερη



ακρίβεια το κόστος διαφορετικών υγειονομικών υπηρεσιών ή υποομάδων υπηρεσιών (Larsen & Skjoldborg, 2004; West et al., 1996) και να διευκολύνει την προσπάθεια διοίκησης του κόστους (Devine et al., 2000; Lawson, 2003).

Στον τομέα των υγειονομικών υπηρεσιών η εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες έχει τύχει ιδιαίτερης προσοχής και εξ αιτίας της ακρίβειας της μέτρησης του κόστους που επιτυγχάνει, αλλά και της δυνατότητας της να εφαρμοστεί συνδυαστικά με Συστήματα Ποιότητας και Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων (González et al., 2005; Grandlich, 2004; Stiles & Mick, 1997; Waters et al., 2001). Ο Shields (2001), περιγράφει τη χρήση της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων ως την αρτιότερη για την καλύτερη κατανομή του νοσοκομειακού κόστους, ενώ ο Aird (1996), χωρίς να θεωρεί την εφαρμογή της μεθόδου πανάκεια, τη βρίσκει εξαιρετική ακόμη και για την ανάπτυξη ιατρικών πρωτοκόλλων, μια και η ανάλυση των διαδικασιών μπορεί να δώσει χρήσιμες πληροφορίες και προς αυτή την κατεύθυνση.

Όμως και η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι πιθανόν να αντιμετωπίζει στην εφαρμογή της τα ίδια προβλήματα που αντιμετωπίζουν και τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, όπως τη δυσκολία συλλογής στοιχείων, λανθασμένες καταχωρίσεις στοιχείων, λανθασμένη ταξινόμηση των στοιχείων κόστους κλπ. (Ridderstolpe et al., 2002).

Η κοστολόγηση δραστηριοτήτων, ως η αντιπροσωπευτικότερη μέθοδος μικροκοστολόγησης έχει χρησιμοποιηθεί για την κοστολόγηση διαφόρων ιατρικών πράξεων, διαγνωστικών εξετάσεων και κλινικών διαδικασιών (Antikainen et al., 2005; Canby, 1995; Dowless, 1997; Glick et al., 2000; Grandlich, 2004; Laurila et al., 2000; Rautio et al., 2003; Ridderstolpe et al., 2002; Storfjell, 1996; Thurston et al., 2000; West & West, 1997).

Οι παραπάνω μελέτες, εστιάζουν στην ακρίβεια των μετρήσεων του κόστους και στη βελτίωση των διαδικασιών που επιτυγχάνεται μέσω της εφαρμογής της κοστολόγησης δραστηριοτήτων, ενώ κάποιες συγκρίνουν την κοστολόγηση δραστηριοτήτων με άλλες μεθόδους κοστολόγησης αναγνωρίζοντας την ακρίβεια των μετρήσεων της (West et al., 1996). Οι Antikainen et al.(2005), στην ερευνητική εργασία τους στο κεντρικό νοσοκομείο της νότιας Καρελίας (Φινλανδία), παρουσιάζουν τις αξιοσημείωτες διαφορές μεταξύ του κόστους 9 συχνών χειρουργικών επεμβάσεων όπως υπολογίζεται με την εφαρμογή της κοστολόγησης

δραστηριοτήτων και της τιμής τους με βάση τις Ομοειδείς Διαγνωστικές Ομάδες, στον πίνακα που ακολουθεί:

**Πίνακας 3.4**  
**Διαφορές μεταξύ του κόστους 9 συχνών χειρουργικών επεμβάσεων όπως υπολογίζεται με την εφαρμογή της κοστολόγησης δραστηριοτήτων και της τιμής τους με βάση τις Ομοειδείς Διαγνωστικές Ομάδες**  
 (πηγή: Antikainen et al., 2005)

Χειρουργικές επεμβάσεις που πραγματοποιήθηκαν πάνω από 50 φορές σε ένα χρόνο	Κόστος με βάση την Κοστολόγηση Δραστηριοτήτων	Τιμή με βάση τις Ομοειδείς Διαγνωστικές Ομάδες	Διαφορά
NGD05	1.096,00	1.006,00	90,00
JAB30	1.074,09	897,00	177,09
EMB30	744,88	647,00	97,88
LGA11	1.011,13	830,00	181,13
ACC59	952,68	830,00	122,68
NBG15	1.585,30	741,00	844,30
LCH00	518,98	361,00	157,98
HAB40	853,13	1.751,00	-897,84
DCA20	580,77	830,00	-249,23

Ωστόσο, επειδή η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες είναι περισσότερο δαπανηρή από τις παραδοσιακές μεθόδους (Horngren et al., 2003), στην πράξη υπάρχει μια αλληλεξάρτηση ανάμεσα στα οφέλη από τη χρήση της και του αυξημένου κόστους που συνεπάγεται η εφαρμογή της. Οι διοικήσεις των ιδρυμάτων πρέπει να σταθμίσουν τα οφέλη και το κόστος προσεκτικά, πριν την υιοθέτησή της (Horngren et al., 2003; Ridderstolpe et al., 2002; Vance, 2003; Zelman et al., 2003).

### **3.6.2 Η μέθοδος των μονάδων σχετικής αξίας (Relative value units - RVUs) και των μονάδων σχετικής αξίας με βάση τους αναλούμενους πόρους (Resource Based Relative Value Units – RBRVUs)**

Ο κλασικός ορισμός της παραγωγικότητας στον επιχειρηματικό κλάδο, αναφέρεται στο δείκτη των εκροών ανά μονάδα εισροής για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ενώ ο υπολογισμός αυτού του δείκτη στις βιομηχανικές επιχειρήσεις είναι εύκολος, δεδομένου ότι και οι εκροές και οι εισροές είναι εύκολα μετρήσιμες, στον τομέα της παροχής υγειονομικών επιχειρήσεων οι εισροές και οι εκροές είναι δύσκολο να μετρηθούν. Τα νοσοκομεία χρησιμοποιούν ως μέτρα μέτρησης των εκροών τους τις ημέρες νοσηλείας, ή σε επίπεδο κλινικής τον αριθμό των ασθενών που εξετάστηκαν, κλπ.. Η δυσκολία με αυτά τα μέτρα συνίσταται στη διαφορά στις περιπτώσεις των ασθενών: η μία μέρα νοσηλείας ενός πολυτραυματία, είναι διαφορετική εκροή από την μία μέρα νοσηλείας ενός ασθενή με έλκος στομάχου.

Ένα σύστημα που θα απέδιδε διαφορετικές σταθμίσεις στις διάφορες παρεχόμενες υπηρεσίες ανάλογα με τις εισροές που απαιτεί η παροχή τους, θα αποτελούσε καλύτερη λύση για τη μέτρηση των εκροών.

Ένας τρόπος για να γίνει αυτό, είναι να αποδώσουμε μονάδες σχετικής αξίας στις εκροές. Έχοντας μια λίστα με εκροές (διαδικασίες ή υπηρεσίες), η μονάδα σχετικής αξίας για μια εκροή, είναι ένας αριθμός ο οποίος εκφράζει μια αναλογική σχέση ανάμεσα στη συγκεκριμένη εκροή και σε κάθε άλλη εκροή της λίστας (Birdsall & Trivedi, 1983)

Η πρώτη μελέτη σχετικά με τις μονάδες σχετικής αξίας, πραγματοποιήθηκε από τον Ιατρικό Σύλλογο της Καλιφόρνια το 1953, για να τυποποιήσει τους διαφορετικούς τιμοκαταλόγους των ιδιωτικών ασφαλιστικών εταιρειών και τις τιμές που χρέωναν τους ασθενείς τα μέλη του Συλλόγου. Πάνω από 4.700 γιατροί της Καλιφόρνια ανταποκρίθηκαν στην έρευνα συμπληρώνοντας ένα ερωτηματολόγιο για τις τιμές που χρέωναν για κάθε διαδικασία της ειδικότητάς τους. Από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν υπολογίστηκε η μέση, η διάμεση και η επικρατούσα τιμή για κάθε διαδικασία και από τις παραμέτρους αυτές προήλθαν οι μονάδες σχετικής αξίας.

Η δυσκολία στην καθιέρωση αντικειμενικών μονάδων σχετικής αξίας, οφείλεται στον προσδιορισμό και τη στάθμιση των κρίσιμων παραγόντων που κάνουν μια διαδικασία λιγότερο ή περισσότερο δύσκολη. Οι Hsiao και Stason, ανέπτυξαν το 1979 μια μέθοδο για να προσδιορίσουν τις σχετικές μονάδες αξίας συγκεκριμένων χειρουργικών διαδικασιών και επισκέψεων σε γιατρούς στη βάση του κόστους των πόρων που αναλώνονται από αυτές τις διαδικασίες (Hsiao & Stason, 1979).

Εντόπισαν ότι οι πλέον κρίσιμες παράμετροι, ήταν ο χρόνος που χρειαζόταν για να παρασχεθεί η υπηρεσία και η πολυπλοκότητά της. Επίσης λήφθηκαν υπόψη οι διαφορές στο κόστος ευκαιρίας της εκπαίδευσης μεταξύ των ιατρικών ειδικοτήσεων και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Από τα αποτελέσματα της μελέτης τους, διαπιστώθηκαν διαφορές ανάμεσα στις μονάδες σχετικής αξίας με βάση τους αναλούμενους πόρους (Resource Based Relative Value Units – RBRVUs) και τις μονάδες σχετικής αξίας της μελέτης της Καλιφόρνιας (Birdsall & Trivedi, 1983).

Στη βάση αυτής της πρακτικής εφαρμόστηκε στα νοσηλευτικά ιδρύματα το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις Μονάδες Σχετικής Αξίας το οποίο χρησιμοποιεί συγκριτικές σταθμίσεις για να συγκεντρώσει το κόστος ανά διαδικασία. Η μέθοδος παρακολουθεί τα συγκεκριμένα είδη κόστους κατά τη διάρκεια της θεραπευτικής

αγωγής. Κατ' αυτή την έννοια είναι μία από κάτω προς τα επάνω προσέγγιση του κόστους. Η μέθοδος μετρά τις σχετικές ποσότητες πόρων που αναλώνονται για κάθε μια διαδικασία.

Η βασική μεθοδολογία για την εφαρμογή της κοστολόγησης με βάση τις μονάδες σχετικής αξίας είναι η εξής: Το κόστος διαχωρίζεται στα τρία κύρια συστατικά του, στο κόστος της άμεσης εργασίας, το κόστος των άμεσων υλικών και στα γενικά βιομηχανικά έξοδα του κάθε τμήματος. Στη συνέχεια καταρτίζεται ένας πίνακας μονάδων σχετικής αξίας, για να σταθμίσει το κάθε συστατικό κόστους που χρησιμοποιείται σε κάθε διαδικασία, δηλαδή να προσδιορίσει το σταθμισμένο μερίδιο συμμετοχής κάθε συστατικού στην «παραγωγή» μιας συγκεκριμένης διαδικασίας. Με βάση αυτόν τον πίνακα, προσδιορίζεται το κόστος κάθε διαδικασίας (Tracey et al., 1990). Όσο πιο πολύπλοκη είναι μια διαδικασία, τόσο υψηλότερες είναι οι μονάδες σχετικής αξίας της. Για παράδειγμα, με βάση τα στοιχεία των Κέντρων Medicare και Medicaid (Centers for Medicare & Medicaid Services – CMS), οι σχετικές μονάδες αξίας μίας μέσης επίσκεψης στον γιατρό είναι 2,53, μίας διαγνωστικής κολονοσκόπησης 5,64, ενώ μίας χειρουργικής επέμβασης ολικής αρθροπλαστικής ισχίου 37, 66 (National Health Policy Forum, 2009). Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι μία διαγνωστική κολονοσκόπηση αναλώνει περίπου τους διπλάσιους πόρους απ' ότι μια μέση επίσκεψη στο γιατρό, ενώ η ολική αρθροπλαστική ισχίου, είναι 6 φορές περίπου πιο δαπανηρή από τη διαγνωστική κολονοσκόπηση.

Η συγκεκριμένη μέθοδος επιτρέπει τη σύγκριση της ανάλωσης πόρων και του σχετικού κόστους μεταξύ των διαφορετικών διαδικασιών ενός τμήματος και η χρήση της αυξάνεται μεταξύ εκείνων που χρησιμοποιούν προηγμένα συστήματα κοστολόγησης (Baptist, 1987).

### **3.6.3 Συστήματα Διοικητικής Λογιστικής στον Τομέα των Υγειονομικών**

#### **Υπηρεσιών**

Εκτός από τα αμιγώς κοστολογικά συστήματα που περιγράψαμε πιο πάνω, ο τομέας των υγειονομικών υπηρεσιών, εξ αιτίας της πολυπλοκότητας που τον διακρίνει, αποτελεί πρόσφορο έδαφος για την εφαρμογή και άλλων σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής.

### 3.6.3.1 Η Θεωρία των Περιορισμών

Στην αρχή αυτού του κεφαλαίου από την περιγραφή των χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών διαφαίνεται ότι ένα από τα σημαντικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί παροχής υπηρεσιών, είναι η αποτελεσματική διαχείριση της δυναμικότητάς τους.

Η Θεωρία των Περιορισμών εξαιτίας της εστίασής της σε προβλήματα δυναμικότητας και σημείων συμφόρησης, έχει ιδιαίτερα ευρεία απήχηση στον τομέα των υγειονομικών υπηρεσιών και έχει εφαρμοστεί σε πολλές περιπτώσεις νοσηλευτικών ιδρυμάτων και στις ΗΠΑ και στην Αγγλία. Ωστόσο λίγες από αυτές τις εμπειρίες έχουν δημοσιευτεί (Breen et al., 2002).

Από τις δημοσιευμένες αυτές μελέτες διαπιστώνεται ότι η Θεωρία των Περιορισμών συμβάλλει ουσιαστικά στον εντοπισμό των σημείων συμφόρησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και στις προσπάθειες αποφόρτισής τους, με αποτέλεσμα την εξομάλυνση της ροής των ασθενών και την αύξηση της δυναμικότητας των κλινικών (Garner & Bailey, 1992; Kershaw, 2000; Midrange, 1999; Motwani et al., 1996; Phipps, 1999).

Ο Kershaw (2000), προσαρμόζει τους όρους και τη μεθοδολογία της Θεωρίας των Περιορισμών στους νοσηλευτικούς οργανισμούς και προσδιορίζει 4 αναγκαία βήματα για την διαχείριση των περιορισμών και την επέκταση της δυναμικότητας στα σημεία συμφόρησης ώστε να αυξηθεί η συνολική δυναμικότητα του οργανισμού. Αναφέρει ως παράδειγμα τη λειτουργία μιας ογκολογικής κλινικής και εστιάζει στο πρόβλημα του μεγάλου χρόνου αναμονής των ασθενών που μεσολαβεί ανάμεσα στις προγραμματισμένες χημειοθεραπείες.

Αφού αποκλείονται οι άλλες λύσεις για την αύξηση της δυναμικότητας του συγκεκριμένου τμήματος (αύξηση διαθέσιμου χώρου, εξοπλισμού και προσωπικού) λόγω των περιορισμένων πόρων, επιχειρείται η λύση του προβλήματος με την ανάλυση της διαδικασίας της χημειοθεραπείας βήμα προς βήμα, την σύμπτυξη των βημάτων αυτών όπου είναι εφικτό, αλλά και την καλύτερη χωροθέτηση των υλικών ώστε να περιοριστούν οι χρόνοι αναζήτησης των απαραίτητων για τη διαδικασία αναλωσίμων. Το αποτέλεσμα ήταν η αύξηση της δυναμικότητας του τμήματος από 20% σε 25%, με τον μέσο ημερήσιο αριθμό ασθενών που εξυπηρετεί το τμήμα να αυξάνεται από 24 ή 25 στους 30 περίπου και το μέσο χρόνο της διαδικασίας να μειώνεται από 2,5 ώρες στις 2 ή και λιγότερο, ενώ με επιπλέον βελτιώσεις αναμένεται η αύξηση της ημερήσιας δυναμικότητας να φτάσει το 60%.

Σε παρόμοια αποτελέσματα από την εφαρμογή της Θεωρίας των Περιορισμών οδήγησε και η ερευνητική εργασία της Phipps (1999), στην νευροχειρουργική κλινική Radcliffe της Οξφόρδης. Με την μεθοδευμένη εφαρμογή της θεωρίας, η κλινική πέτυχε την αποσυμφόρσή της, την εξάλειψη του φαινομένου των ακυρώσεων προγραμματισμένων χειρουργικών επεμβάσεων και τη δραστική μείωση των υπερωριών του ιατρικού και νοσηλευτικού προσωπικού.

Οι Motwani et al. (1996), υποστηρίζουν ότι η φιλοσοφία Διοίκησης των μεταποιητικών επιχειρήσεων σχετικά με τους περιορισμούς και την εξάλειψή τους, μπορεί να λειτουργήσει θετικά και στους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών και μάλιστα ανεξάρτητα από τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους και να οδηγήσει σε αναδιοργάνωση των διαδικασιών η οποία θα έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη διαχείριση της δυναμικότητάς τους.

### ***3.6.3.2 Η Συγκριτική Αξιολόγηση Επιδόσεων***

Η συγκριτική αξιολόγηση επιδόσεων στο χώρο της υγείας, είναι επίσης ευρύτατα διαδεδομένη. Με δεδομένο μάλιστα ότι οι εταιρείες ιδιαίτερα σε αυτή την περίπτωση δεν θεωρούνται ανταγωνιστές, αλλά αντιμετωπίζουν τα ίδια προβλήματα και τις ίδιες προκλήσεις η εφαρμογή της Συγκριτικής Αξιολόγησης Επιδόσεων αποτελεί ιδιαίτερα χρήσιμο εργαλείο βελτίωσης της ποιότητας σε όλα τα επίπεδα του συστήματος, από την περίθαλψη των ασθενών μέχρι τα προβλήματα συγκράτησης του κόστους λειτουργίας (Anderson-Miles, 1994; Benson, 1994; Ellis, 2000; Gillies, 1996).

### ***3.6.3.3 Η Κοστολόγηση βάσει Στόχου***

Η κοστολόγηση βάσει στόχου μπορεί να εφαρμοστεί με επιτυχία και στον τομέα της παροχής υπηρεσιών, κυρίως στο πρώιμο στάδιο του σχεδιασμού της υπηρεσίας (Lucey, 2002). Ειδικότερα για τον τομέα παροχής υγειονομικών υπηρεσιών για τον οποίο ο έλεγχος και η συγκράτηση του κόστους είναι κρίσιμης σημασίας, τα νοσηλευτικά ιδρύματα θα μπορούσαν χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης του χρόνου και του κόστους να σχεδιάσουν τις υπηρεσίες τους έτσι ώστε το στοχευόμενο κόστος να είναι επιτεύξιμο. Επειδή το σταθερό κόστος αποτελεί τη μεγαλύτερη αναλογία στον τομέα παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, τα επίπεδα της δυναμικότητας έχουν μεγάλη επίδραση στη διακύμανση του κόστους σε κάθε παραγόμενη υπηρεσία. Αν υπάρχει επάρκεια δυναμικότητας, τότε το σταθερό κόστος δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στους υπολογισμούς για το στοχευόμενο

κόστος. Αν όμως υπάρχουν περιορισμοί στη δυναμικότητα, το κόστος της αύξησης της δυναμικότητας ή της χρήσης της υπάρχουσας δυναμικότητας πιο αποτελεσματικά, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στους υπολογισμούς για το στοχευόμενο κόστος (Eldenbug et al, 2004).

Ο Frits van Merode (2004), υποστηρίζει ότι η κοστολόγηση βάσει στόχου, οδηγεί σε συνεχή βελτίωση τις διαδικασίες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, ενώ ο Ballard (2006), κάνει εκτεταμένη αναφορά στο σχεδιασμό των υγειονομικών υπηρεσιών κάτω υπό το πρίσμα της κοστολόγησης βάσει στόχου.

Αντίθετα άλλοι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι η κοστολόγηση βάσει στόχου δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' ευθείαν στα νοσηλευτικά ιδρύματα, δεδομένου, ότι ο προσανατολισμός προς την αγορά είναι περιορισμένος, μια και οι ασθενείς οι οποίοι είναι «πελάτες» του συστήματος, δεν καταφεύγουν εκούσια στις υπηρεσίες του, σπάνια μπορούν να κρίνουν τη θεραπεία και δεν πληρώνουν τις περισσότερες φορές άμεσα το νοσηλευτικό ίδρυμα (Raphael & Schenck, 2006).

#### **3.6.3.4 Εκχώρηση δραστηριοτήτων**

Αξιοσημείωτη επίσης είναι, ότι η συνεχώς αυξανόμενη τάση για **Εκχώρηση Δραστηριοτήτων** στον τομέα των υγειονομικών υπηρεσιών. Αν και αρχικά ο θεσμός εφαρμόστηκε στην εκχώρηση δραστηριοτήτων όπως η διατροφή των ασθενών, ο καθαρισμός και η ασφάλεια των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, σήμερα έχει διεισδύσει και σε υψηλής υπευθυνότητας διαδικασίες, όπως η τιμολόγηση και η επάνδρωση με ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό (Hazelwood, 2005).

Σε έρευνα των Lorence και Spink (2004) για την εξωτερική ανάθεση της λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων στις ΗΠΑ, διαπιστώθηκε ότι οι κύριοι παράγοντες που οδηγούν σε αυτή την εξωτερική ανάθεση είναι η βελτίωση της εξυπηρέτησης των ασθενών, η μείωση του κόστους και η έλλειψη εκπαιδευμένου προσωπικού.

Οι Nicholson et al.(2004), συνέκριναν τη διαχείριση των αποθεμάτων από τα ίδια τα νοσηλευτικά ιδρύματα με την εκχωρημένη σε εξωτερικούς συνεργάτες διαχείριση των αποθεμάτων και διαπίστωσαν ότι με τη δεύτερη επιτυγχάνεται εξοικονόμηση πόρων, χωρίς να υποβιβάζεται το επίπεδο των παρεχομένων υπηρεσιών.

Είναι τόσο μεγάλη η έκταση της εφαρμογής της Εκχώρησης Δραστηριοτήτων στον υγειονομικό τομέα στις ΗΠΑ, ώστε το 2000 τα Αμερικάνικα νοσοκομεία δαπάνησαν σε αυτήν 61 δις δολάρια (Bristol, 2005).

Από την ερευνητική εργασία των Μοσχούρη και Κονδύλη (2007) για την Εκχώρηση Δραστηριοτήτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων του ιδιωτικού τομέα στην Ελλάδα, διαπιστώθηκε ότι οι συχνότερα εκχωρούμενες δραστηριότητες είναι οι εργαστηριακές εξετάσεις, ο καθαρισμός και τα κυκλεία των νοσηλευτικών ιδρυμάτων ενώ η καθαριότητα του ιματισμού, η τροφοδοσία και η συντήρηση του εξοπλισμού είναι οι διαδικασίες που εκχωρούνται σε λιγότερο βαθμό. Τα συμβόλαια με τους εξωτερικούς συνεργάτες είναι στην πλειονότητά τους διάρκειας μικρότερης της διαίτης, ενώ στα θετικά της Εκχώρησης Δραστηριοτήτων συγκαταλέγονται η ικανοποίηση των πελατών, η μείωση του κόστους και η ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών.

Οι δυσκολίες που αναφέρθηκαν ότι προέκυψαν, αφορούσαν κυρίως την έλλειψη συντονισμού, τη διαπραγμάτευση της τιμής και σε λιγότερο βαθμό την αντίσταση των εργαζομένων των ιδρυμάτων στην αλλαγή.

Παρά τις θεωρητικές απόψεις ότι η Εκχώρηση Δραστηριοτήτων οδηγεί σε μείωση του προσωπικού, το 72% των ερωτηθέντων απάντησε ότι δεν μειώθηκε καθόλου το προσωπικό πλήρους απασχόλησης ενώ ένα 16% δήλωσε μείωση του προσωπικού από 1-10%. Το 75% των στελεχών των ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων στην Ελλάδα, έχουν την πεποίθηση ότι η εκχώρηση σε εξωτερικούς συνεργάτες θα συνεχίσει να έχει αυξητική πορεία στο άμεσο μέλλον.

### **3.7 Ο Επιμερισμός του έμμεσου κόστους στον Τομέα των υπηρεσιών Υγείας**

Ένα από τα συνθετότερα προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα κατά την εφαρμογή των κοστολογικών τους συστημάτων είναι ο επιμερισμός του έμμεσου κόστους. Τα είδη του άμεσου κόστους αποδίδονται εξ ορισμού με άμεσο και αντικειμενικό τρόπο στα κέντρα κόστους. Το έμμεσο κόστος όμως δεν μπορεί να αποδοθεί με άμεσο τρόπο στα κέντρα κόστους και ως εκ τούτου πρέπει να επιμεριστεί με έναν κατάλληλο τρόπο ώστε να αντιπροσωπεύει τη χρήση των έμμεσων πόρων από τα κέντρα αυτά (Waters & Hussey, 2004).

Ο επιμερισμός αυτός μπορεί να είναι ιδιαίτερα προβληματικός στις επιχειρήσεις που παράγουν πολλά προϊόντα (Millichamp, 1997; Young, 2003). Επιπλέον οι διάφοροι οδηγοί μεθοδολογίας στον τομέα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων δεν παρέχουν ικανοποιητικές λεπτομέρειες για τις προτεινόμενες μεθόδους επιμερισμού (Adam et al., 2003).

Σε σχέση με τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους υπάρχουν δύο προβλήματα που αντιμετωπίζουμε. Το πρώτο αφορά στη βάση που θα χρησιμοποιηθεί για τον



επιμερισμό. Αν και οι συχνότερα χρησιμοποιούμενες βάσεις επιμερισμού, είναι η άμεση εργασία, ή τα άμεσα υλικά, η επιλογή εξαρτάται από το ποια βάση είναι αντιπροσωπευτική των παραγόντων που δημιουργούν το έμμεσο κόστος μακροπρόθεσμα (Clewer & Perkins, 1998; Lucey, 2002; Zimmerman, 2003). Οι Bean & Hussey (1996) συνόψισαν τις συχνότερα χρησιμοποιούμενες από τα νοσηλευτικά ιδρύματα βάσεις επιμερισμού, καθώς και τον τρόπο εφαρμογής τους, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά τους στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 3.5**  
**Βάσεις επιμερισμού Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων**  
(πηγή: Bean & Hussey, 1996)

Βάση επιμερισμού	Τρόπος επιμερισμού	Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα
Ισόποσα	Ισόποσος επιμερισμός στις υπηρεσίες	Απλότητα και σαφήνεια	Ο επιμερισμός μπορεί να μην είναι δίκαιος γιατί δεν γίνεται με βάση τη χρήση των έμμεσων πόρων. Μπορεί να παραμορφώσει το κόστος ή τις τιμές και να υπονομεύσει την ανταγωνιστικότητα. Δεν παρέχει κίνητρα για τη μείωση των ΓΒΕ.
Τετραγωνικά μέτρα	Ανάλογα με την επιφάνεια που καταλαμβάνει κάθε τμήμα	Απλότητα και σαφήνεια. Μπορεί να είναι κατάλληλη βάση για το ξενοδοχειακό κόστος	Μπορεί να μην είναι κατάλληλη βάση για όλα τα είδη των ΓΒΕ. Ο επιμερισμός μπορεί να μην είναι δίκαιος γιατί δεν γίνεται με βάση τη χρήση των έμμεσων πόρων. Μπορεί να παραμορφώσει το κόστος ή τις τιμές και να υπονομεύσει την ανταγωνιστικότητα.
Αριθμός εργαζομένων	Αναλογικά με τον αριθμό του προσωπικού που απασχολείται στην παροχή των υπηρεσιών	Απλότητα και σαφήνεια. Μπορεί να είναι κατάλληλη βάση υπηρεσίες εντάσεως εργασίας	Ο αριθμός των εργαζομένων μπορεί να μην αποτελεί καλή προσέγγιση της πραγματικής χρήσης των ΓΒΕ.
Κόστος άμεσης εργασίας	Αναλογικά με το κόστος της άμεσης εργασίας	Απλότητα και σαφήνεια. Μπορεί να είναι κατάλληλη βάση υπηρεσίες εντάσεως εργασίας	Το κόστος των ανθρωπίνων πόρων μπορεί να μην αποτελούν καλή προσέγγιση της πραγματικής χρήσης των ΓΒΕ.
Μέγεθος προϋπολογισμού	Αναλογικά με το μέρος του προϋπολογισμού δαπανών κάθε τμήματος	Απλότητα και σαφήνεια. Μπορεί να θεωρηθεί και δίκαιο	Ο προϋπολογισμός μπορεί να μην αποτελούν καλή προσέγγιση της πραγματικής χρήσης των ΓΒΕ.
Αξία των παγίων	Αναλογικά με το κόστος του πάγιου εξοπλισμού κάθε τμήματος	Κατάλληλο για ΓΒΕ σχετικά με εξοπλισμό και κτίρια	Δυσκολίες στην περίπτωση παλαιότητας των παγίων. Μπορεί να μην είναι κατάλληλη βάση για ΓΒΕ άσχετα με τον εξοπλισμό.
Εκροές	Αναλογικά με τις μονάδες εκροών	Δυνατή σύνδεση των ΓΒΕ με την παραγωγικότητα. Μειώνει την παραμόρφωση του κόστους και των τιμών	Το κόστος της εφαρμογής της είναι σχετικά υψηλό. Αν οι εκροές είναι μικρές μπορεί να απαιτούνται μεσοπρόθεσμες προσαρμογές για την απορρόφηση όλων των ΓΒΕ.
Ημέρες νοσηλείας	Ισόποσα στους ασθενείς	Απλότητα και σαφήνεια.	Ο επιμερισμός μπορεί να μην είναι δίκαιος γιατί δεν γίνεται με βάση τη χρήση των έμμεσων πόρων. Μπορεί να παραμορφώσει το κόστος ή τις τιμές και να υπονομεύσει την ανταγωνιστικότητα. Δεν παρέχει κίνητρα για τη μείωση των ΓΒΕ.
Πραγματική χρήση των πόρων	Αναλογικά με την πραγματική χρήση των ΓΒΕ	Δίκαιη. Δημιουργεί κίνητρα για μείωση των ΓΒΕ	Το κόστος της εφαρμογής της είναι σχετικά υψηλό. και μπορεί να χρειάζεται ένα εξελιγμένο λογιστικό σύστημα και ένα συνδυασμό μεθόδων επιμερισμού για να εφαρμοστεί.

Η ακρίβεια του επιμερισμού εξαρτάται και από τη βάση και από τον τρόπο που εφαρμόζεται. Πρέπει να υπάρχει μια ισχυρή σχέση αιτίας και αιτιατού μεταξύ του κάθε έμμεσου κόστους και της επιλεγόμενης βάσης επιμερισμού του (Young, 2003), συνήθως δε η επιλογή είναι αποτέλεσμα κρίσης και κοινής λογικής (Lucey, 2002).

Το δεύτερο πρόβλημα που ανακύπτει κατά τον επιμερισμό του έμμεσου κόστους είναι ο προσδιορισμός μιας κατάλληλης μεθόδου για τον επιμερισμό του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους στα κύρια κέντρα κόστους (Mogyorosy & Smith, 2005). Στη διεθνή βιβλιογραφία αναφέρονται κυρίως τέσσερις μέθοδοι επιμερισμού: η άμεση μέθοδος, η κλιμακωτή προς τα κάτω μέθοδος, η μέθοδος πολλαπλού επιμερισμού και η μέθοδος πολλαπλών εξισώσεων (Ellwood, 1996; Finkler, 2001; Meeting, 1998; Negrini et al., 2004; St-Hilaire & Crepeau, 2000, Young, 2003).

Η άμεση μέθοδος επιμερίζει το κόστος των βοηθητικών κέντρων κόστους μόνο στα κέντρα εσόδων, με βάση το ποσοστό των υπηρεσιών των υποστηρικτικών τμημάτων που χρησιμοποιούν. Είναι η ευκολότερη στη χρήση, γιατί χρειάζεται λίγα στοιχεία και λίγους υπολογισμούς για την εφαρμογή της. Η σειρά επιμερισμού δεν έχει καμία σημασία.

Η μέθοδος αυτή είναι χρήσιμη μόνο όταν ισχύει ο περιορισμός της μεθοδολογίας της, όταν δηλαδή όντως τα υποστηρικτικά κέντρα κόστους παρέχουν υπηρεσίες μόνο στα κέντρα εσόδων. Στην αντίθετη περίπτωση (η οποία ωστόσο είναι και η συνηθέστερη στην πράξη) οδηγεί σε παραμόρφωση του επιμερισμού και σε μη ικανοποιητικά αποτελέσματα. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο σπάνια χρησιμοποιείται και έχει απαγορευτεί η χρήση της στις αναφορές του προγράμματος κοινωνικής ασφάλισης Medicare των ΗΠΑ (Meeting, 1998).

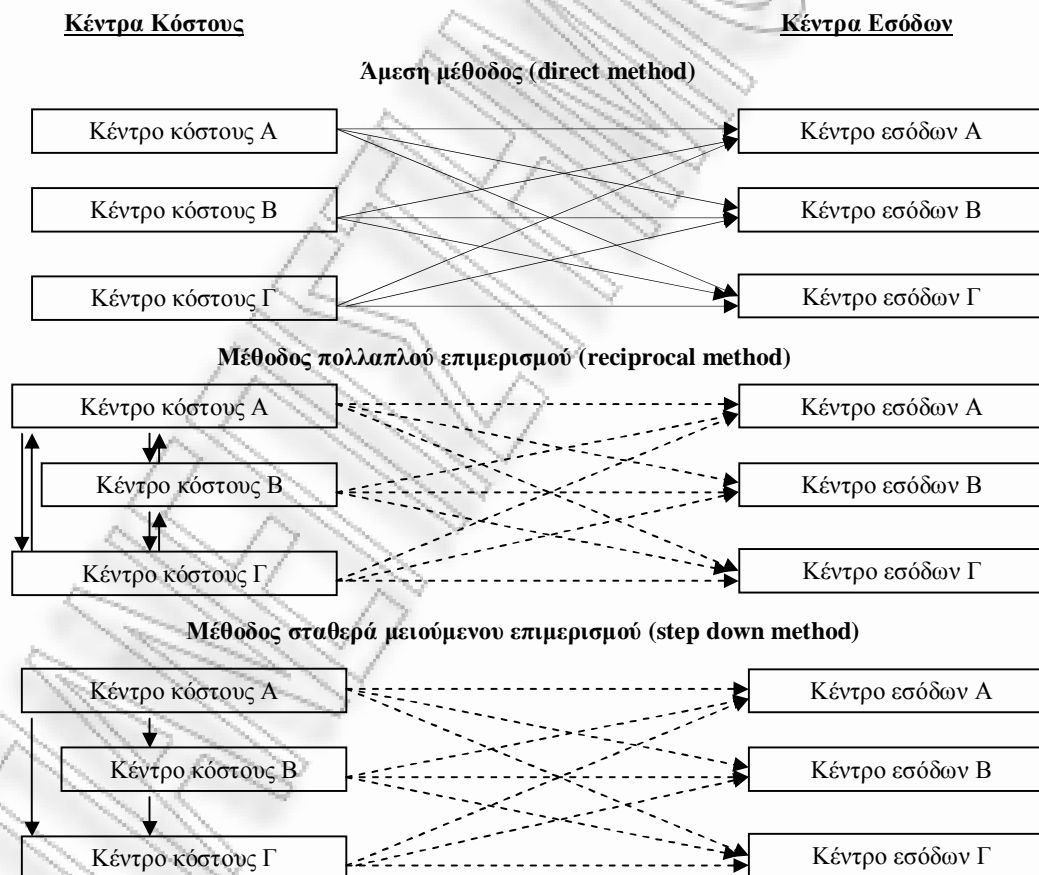
Η κλιμακωτή προς τα κάτω μέθοδος, ή η μέθοδος του σταθερά μειούμενου επιμερισμού είναι πιο ρεαλιστική, αφού βασίζει τους υπολογισμούς της στην παραδοχή ότι τα υποστηρικτικά κέντρα κόστους παρέχουν τις υπηρεσίες τους στα κέντρα εσόδων αλλά και στα άλλα υποστηρικτικά κέντρα κόστους. Έτσι επιλέγεται πρώτα να επιμεριστεί το κόστος ενός υποστηρικτικού κέντρου κόστους που κρίνεται ότι υποστηρίζει όλα τα υπόλοιπα. Αφού γίνει αυτός ο πρώτος επιμερισμός, αυτό το υποστηρικτικό κέντρο κόστους «κλείνει» και δεν επιδέχεται άλλο κόστος προερχόμενο από επόμενο επιμερισμό. Η διαδικασία επαναλαμβάνεται με όλα τα υπόλοιπα υποστηρικτικά κέντρα κόστους.

Η μέθοδος αυτή είναι ακριβέστερη σε σχέση με την άμεση μέθοδο και χρησιμοποιείται συστηματικά από το 1966 από το Medicare (Meeting, 1998), ωστόσο είναι πιο χρονοβόρα (Finkler, 2001; St-Hilaire, 2000; Young, 2003).

Η μέθοδος του πολλαπλού επιμερισμού, είναι παρόμοια με την κλιμακωτή προς τα κάτω μέθοδο, με τη διαφορά ότι δεν εμποδίζει την αμοιβαία ροή επιμερισμών ανάμεσα στα υποστηρικτικά κέντρα κόστους (Negri et al., 2004).

Τέλος η μέθοδος των πολλαπλών εξισώσεων στηρίζεται επίσης στην ίδια παραδοχή με τη μέθοδο του πολλαπλού επιμερισμού, αλλά λύνει το πρόβλημα του επιμερισμού με τη χρήση πολλαπλών εξισώσεων με πολλαπλούς αγνώστους (τόσες εξισώσεις με τόσους αγνώστους, όσα τα υποστηρικτικά κέντρα κόστους (Meeting, 1998). Είναι η πιο ακριβής μέθοδος αλλά και η πιο πολύπλοκη στην εφαρμογή της (Finkler, 2001; Young, 2003).

**Πίνακας 3.6**  
**Σχηματική παρουσίαση των μεθόδων επιμερισμού του έμμεσου κόστους**



### 3.8 Τιμολόγηση – Συστήματα προκαθορισμένων σταθερών πληρωμών

#### Διαγνωστικές ομοειδείς ομάδες (Diagnosis Related Groups – DRGs)

Κατά καιρούς έχουν αναπτυχθεί αρκετά συστήματα ταξινόμησης ασθενών, προκειμένου να εξυπηρετήσουν διάφορους σκοπούς. Το πλέον γνωστό και συχνότερα εφαρμόσιμο είναι η ταξινόμηση σε ομοειδείς διαγνωστικές ομάδες (Diagnosis Related Groups – DRGs)

Η ταξινόμηση κατά ομοειδείς διαγνωστικές ομάδες, αναπτύχθηκε στη δεκαετία του 70 από την ομάδα του Fetter (1985) στο Πανεπιστήμιο του Yale ως μία προσπάθεια να διακρίνει και να προσδιορίσει διαφορετικές περιπτώσεις ασθενειών, για τις οποίες κάποιος θα μπορούσε να περιμένει, από στατιστική άποψη, μία σχετικά κοινή ιατρική αντιμετώπιση σε σχέση με τις διαγνωστικές εξετάσεις και τις θεραπευτικές μεθόδους που απαιτούνται για την ίαση (Fetter, 1985; Hovenga, 1996). Συνεπώς οι ομοειδείς διαγνωστικές ομάδες, είναι ένα σύστημα ταξινόμησης των ασθενών ενός νοσηλευτικού ιδρύματος σε κατηγορίες με παρόμοια κοστολογικά χαρακτηριστικά ως προς την ανάλωση των νοσοκομειακών πόρων.

Για να κατατάξει το νοσοκομείο τον ασθενή σε κάποια από τις διαγνωστικές ομάδες, απαιτούνται έξι στοιχεία: η αρχική διάγνωση με βάση τη Διεθνή Ταξινόμηση Νόσων, η διαδικασία θεραπείας, η ηλικία του ασθενή, το φύλο του, η κατάστασή του κατά την έξοδο του από το νοσοκομείο και οι τυχόν επιπλοκές που παρουσιάζει η υγεία του.

Η κάθε μια διαγνωστική ομάδα, προσδιορίζεται με βάση το σύστημα κωδικοποίησης της Διεθνούς Ταξινόμησης Νόσων (International Classification of Diseases ICD-9-CM). Όλες οι διαγνώσεις διαχωρίζονται σε 23 κύριες διαγνωστικές κατηγορίες (major diagnostic categories MDC) οι οποίες είναι βασισμένες στα ανθρώπινα συστήματα οργάνων. Στη συνέχεια οι κύριες διαγνωστικές κατηγορίες διαιρούνται σε 467 ομάδες, οι οποίες ονομάζονται διαγνωστικές ομοειδείς ομάδες. Στις ομάδες αυτές έχουν αποδοθεί σταθμίσεις από την Ομοσπονδιακή Διοίκηση Χρηματοδότησης της Υγείας (Health Care Financing Administration - HCFA). Οι σταθμίσεις αυτές προσδιορίζονται με βάση την υπολογιζόμενη ανάλωση των νοσοκομειακών πόρων και αναβαθμίζονται περιοδικά.

Οι ομοειδείς διαγνωστικές ομάδες, αποτελούν το κλειδί του συστήματος των προκαθορισμένων πληρωμών. Οι προκαθορισμένες πληρωμές ανά διαγνωστική

ομάδα, καθιερώθηκαν στις ΗΠΑ το 1983, για τα νοσήλια που καταβάλλονται στα νοσοκομεία από το πρόγραμμα κοινωνικής ασφάλισης Medicare και αντικατέστησαν την αναδρομική πληρωμή βάσει του κόστους των παρεχομένων υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τους Young and Pearlman (1993), η εφαρμογή του συστήματος προκαθορισμένων πληρωμών ανά διαγνωστική ομάδα, είχε ως άμεσο αποτέλεσμα την αλλαγή του τελικού φορέα κόστους όπως τον αντιλαμβάνονταν οι διοικήσεις των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, από την ημέρα νοσηλείας στην διαγνωστική ομάδα. Έτσι, πριν την εφαρμογή των προκαθορισμένων πληρωμών, οι επιπρόσθετες ημέρες που θα παρέμενε ο ασθενής στο νοσοκομείο δημιουργούσαν επιπλέον έσοδα, ενώ τώρα αποτελούν επιπρόσθετο κόστος (Berki, 1985).

Το σύστημα προκαθορισμένων πληρωμών ανά διαγνωστική ομάδα, απέτελεσαν για τα νοσηλευτικά ιδρύματα, κίνητρο για τη συγκράτηση του κόστους τους (Helmig & Lapsley, 2001; Hirth et al., 2000; Linna, 2000; Ozcan & Luke, 1993; Rezaee, 1993). Τα παραγωγικά τμήματα των νοσοκομείων αντιμετωπίζονται πλέον ως κέντρα κόστους (Carey & Burgess, 2000) Η προσπάθεια μείωσης του κόστους έκανε πιο έντονη την επέμβαση των διοικητικών στελεχών στο πεδίο εργασίας των γιατρών (Doolin, 1999), ενώ η ανάπτυξη ποσοτικοποιημένων πρωτόκολλων κλινικής θεραπείας και η εξειδίκευση στο μίγμα ασθενών που θα αναλαμβάνει το νοσοκομείο, αποτελούν πλέον κρίσιμες διοικητικές αποφάσεις για ένα νοσοκομείο (Berki, 1985; Young & Pearlman, 1993).

Ενώ η κατάταξη σε ομοειδείς διαγνωστικές μονάδες αποτελεί ένα τρόπο πληρωμής των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και όχι ένα κοστολογικό σύστημα, σηματοδότησε μια νέα εποχή για την προσφορά των υγειονομικών υπηρεσιών, υπό το καθεστώς της αντίληψης ενός κόστους – στόχου και έκανε επιτακτική την ανάγκη για την εφαρμογή από τα νοσηλευτικά ιδρύματα περισσότερο εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων (Hill, 2000).

Τα συστήματα πληρωμών με βάση τις ομοειδείς διαγνωστικές ομάδες εκτός από τις ΗΠΑ υιοθετήθηκαν και από άλλες χώρες, όπως την Αυστραλία, την Αυστρία, το Βέλγιο, τον Καναδά, τη Δανία, τη Φινλανδία, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ουγγαρία, την Ιρλανδία, την Κορέα, το Μεξικό, τη Νορβηγία, την Πορτογαλία, την Ισπανία, τη Σουηδία, την Ελβετία και την Αγγλία ( Docteur and Oxley, 2003).

Η Γερμανία εισήγαγε το 2004 τη μέθοδο προκαθορισμένων πληρωμών των νοσοκομείων ανά διαγνωστική ομάδα ως υποχρεωτική για όλα τα Νοσοκομεία που

περιθάλπουν ασθενείς ασφαλισμένους στο Γερμανικό Κρατικό Ίδρυμα Κοινωνικής Ασφάλισης (GKV), αντιγράφοντας την Αυστραλέζικη εκδοχή των DRGs. Υπάρχουν ωστόσο ενστάσεις ως προς την δυνατότητα επιτυχίας μιας αντιγραμμένης μεθόδου, χωρίς να προηγηθεί η προσαρμογή της στα Γερμανικά δεδομένα (Lungen & Lapsley, 2003). Για το λόγο αυτό πραγματοποιούνται διάφορες μελέτες με πραγματικά δεδομένα από Γερμανικά Νοσοκομεία, ώστε να διαπιστωθεί η ακρίβεια του συστήματος κάτω από τις συνθήκες λειτουργίας των Γερμανικών Νοσοκομείων (Ernst & Szczesny, 2005; Schreyogg et al., 2006).

Επιφυλάξεις διατυπώθηκαν και για την υιοθέτηση του συστήματος του μίγματος περιπτώσεων και από το Δανέζικο σύστημα υγείας, οι οποίες επικεντρώθηκαν κυρίως στη στάθμιση του κόστους των περιπτώσεων η οποία δεν θα απεικονίζει το κόστος των θεραπειών εξαιτίας του διαφορετικού προσδιορισμού των κέντρων κόστους από Νοσοκομείο σε Νοσοκομείο (Ankjær-Jensen et al., 2006).

Σε όλες σχεδόν τις χώρες που εισήγαγαν το συγκεκριμένο σύστημα, αναφύεται το πρόβλημα της προσαρμογής του στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε χώρας η οποία κρίνεται απαραίτητη προκειμένου να εξαλειφθούν οι παράγοντες που οδηγούν σε λανθασμένη εκτίμηση του κόστους, όπως η ιατρική ετερογένεια, οι τεχνολογικές διαφορές, οι διαφορές στη δομή των μισθών κλπ. (Bjorn Skeie et al., 2002; Cots et al., 2000; Verheyen & Nederstigt, 1992).

### **3.9 Η εφαρμογή συστημάτων κοστολόγησης στα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα στην Ελλάδα**

Η χρηματοοικονομική οργάνωση των μη κερδοσκοπικών Οργανισμών αποτελεί, αναμφίβολα ένα βασικό προσδιοριστικό παράγοντα της ποιότητας των λαμβανομένων αποφάσεων, καθώς και το σημαντικότερο μηχανισμό συγκέντρωσης και παρουσίασης των απαραίτητων πληροφοριών για την αξιολόγηση των επιδόσεων τους.

Η δημοσίευση αξιόπιστων και καλά δομημένων οικονομικών καταστάσεων με αξιόπιστες και χρήσιμες πληροφορίες για τον προγραμματισμό και κυρίως για τον έλεγχο της δράσης των μη κερδοσκοπικών οργανισμών έχει αναγνωρισθεί ως επιτακτική ανάγκη από όλα τα αναπτυγμένα κράτη εδώ και δεκαετίες. Για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών των ενδιαφερόμενων μερών έχει αναπτυχθεί ο κλάδος της Λογιστικής των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών γνωστός και ως Λογιστική Κεφαλαιακών Πόρων (Fund Accounting) ή Λογιστική Κεφαλαίων.

Η Λογιστική Κεφαλαίων στη χώρα μας, δεν φαίνεται να έχει ακολουθήσει τη γενικότερη ανάπτυξη της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, μια και υπάρχουν σ' αυτή πολλοί Δημόσιοι οργανισμοί, οι οποίοι συνεχίζουν να χρησιμοποιούν ακόμη την Λογιστική σε ταμειακή βάση, μια πρακτική που έχει εγκαταλειφθεί στις ανεπτυγμένες χώρες από τον περασμένο αιώνα.

Τα Ελληνικά δημόσια νοσοκομεία, ανήκουν σε αυτή την κατηγορία και η χρηματοοικονομική τους οργάνωση βασιζόταν και σε πολλά από αυτά εξακολουθεί να βασίζεται στις αρχές της απλογραφίας και του Δημόσιου Λογιστικού. Ως εκ τούτου, τα μόνα δεδομένα που παρακολουθούνται και καταγράφονται απλογραφικά, είναι οι εισπράξεις και οι πληρωμές, κωδικοποιημένες σύμφωνα με τους κωδικούς του Δημόσιου Λογιστικού.

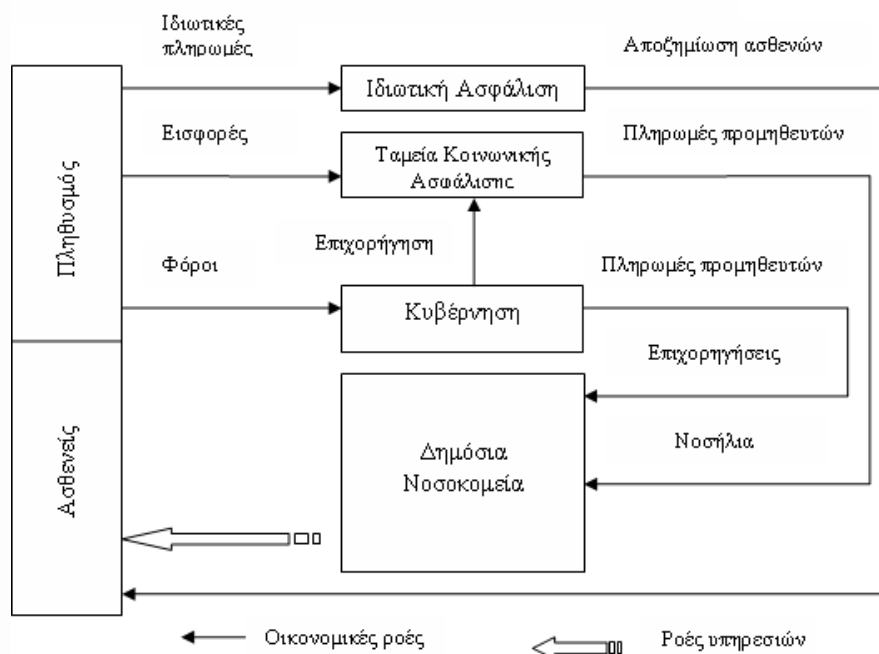
Οι βασικότερες αιτίες αυτής της υστέρησης είναι πολλές. Ενδεικτικά αναφέρονται οι ακόλουθες:

Στα Ελληνικά δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα η βασική μέθοδος χρηματοδότησης είναι το κλειστό νοσήλιο. Η αμοιβή αυτή παραμένει στα ίδια επίπεδα από τον Φεβρουάριο του 1998. Είναι ενδεικτικό ότι στα δημόσια νοσοκομεία για τον παθολογικό τομέα το ημερήσιο κλειστό νοσήλιο είναι περί τα 73 ευρώ και για τον χειρουργικό περίπου 88 ευρώ. Στα ποσά αυτά περιλαμβάνονται, εκτός από την ιατρική και νοσηλευτική φροντίδα, εξετάσεις –πλην ορισμένων εξειδικευμένων όπως τομογραφίες, σπινθηρογράφημα κ.ά.– και σχεδόν όλα τα φάρμακα (πλην των πολύ ακριβών, όπως αντικαρκινικά κ.ά.)

Οι τιμές των νοσηλίων διατηρήθηκαν σκοπίμως σε χαμηλά επίπεδα προκειμένου να μην επιβαρυνθούν υπέρμετρα τα ασφαλιστικά ταμεία με αποτέλεσμα το έλλειμα των νοσοκομείων να καλύπτεται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Η κατάσταση αυτή είχε ως αποτέλεσμα να μειώσει ή να εξαλείψει την τυχόν προϋπάρχουσα επιχειρησιακή δραστηριότητα των νοσοκομείων σχετικά με την άντληση μεγαλύτερου ύψους εσόδων από την κοινωνική ασφάλιση (Θεόδωρου και συνεργάτες, 2001). Με αυτόν τον τρόπο, τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα προσανατολίστηκαν στη λογική της επέκτασης των υπηρεσιών τους δια μέσου της άντλησης επιχορηγήσεων από τον κρατικό προϋπολογισμό και της υποβάθμισης των εισπράξεων από τα ασφαλιστικά ταμεία. Έτσι η διαχειριστική λογική απουσιάζει εντελώς από τα δημόσια νοσοκομεία, τα οποία οφείλουν να εκπληρώνουν απλά και μόνο το σκοπό της απρόσκοπτης περίθαλψης των ασθενών (Νιάκας, 2001).

Το κράτος εγγυάται τη συνεχή λειτουργία των δημοσίων νοσοκομείων με τη χρηματοδότησή τους δια μέσου δύο πηγών, ανεξάρτητα από το επίπεδο διαμόρφωσης του κόστους τους, όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα:

**Πίνακας 3.7**  
**Διαγραμματική παρουσίαση της χρηματοδότησης των δημοσίων νοσοκομείων**  
 (πηγή: Σούλης, 1999)



Οι πηγές αυτής της χρηματοδότησης είναι:

§ Μια άμεση υποχρεωτική πηγή, που σχετίζεται με τον κρατικό προϋπολογισμό και καλύπτει πλήρως όλες τις αποδοχές των εργαζομένων στο νοσοκομείο. Η χρηματοδότηση αυτή, καλύπτει το 55-65% των πραγματικών εξόδων κάθε νοσηλευτικής μονάδας. Είναι αυτονόητο ότι ο έλεγχος του κόστους, σε μεγάλο βαθμό, γίνεται προληπτικά μέσω του προϋπολογισμού, του ανθρώπινου δυναμικού και των λοιπών δαπανών σε επίπεδο νοσοκομείου.

§ Μια έμμεση επικουρική πηγή που προέρχεται από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης και συναρτάται κυρίως με τον αριθμό των ημερών νοσηλείας που παράγει το κάθε νοσηλευτικό ίδρυμα. Η χρηματοδότηση αυτή, ανάλογα με τις τιμές του νοσηλίου και την ικανότητα των ασφαλιστικών οργανισμών να εξοφλούν τις οικονομικές τους υποχρεώσεις προς τα νοσοκομεία, καλύπτει το 25-35% των



πραγματικών εξόδων. Η διαφορά μέχρι το 100%, όταν και όπου υπάρχει, αποτελεί νοσοκομειακό έλλειμμα, το οποίο μετακυλιέται από έτος σε έτος με την καθυστέρηση εξόφλησης των υποχρεώσεων των νοσοκομείων προς τους προμηθευτές φαρμακευτικού και υγειονομικού υλικού (Σούλης, 1999).

Με αυτή τη λογική, η επιβίωση και η ανάπτυξη των δημόσιων νοσοκομείων δεν εξαρτάται από την οικονομική τους βιωσιμότητα, δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδά τους αλλά από τη μεγέθυνση των υπηρεσιών που παρέχουν ανεξαρτήτως του κόστους τους.

Το 1994, μετά από πρόσκληση της Ελληνικής κυβέρνησης, επισκέφτηκε την Ελλάδα μια επιτροπή Ευρωπαίων εμπειρογνομόνων, για να μελετήσει την κατάσταση του Εθνικού Συστήματος Υγείας. Η αναφορά που συντάχθηκε, κατέληγε στο συμπέρασμα ότι τα κυριότερα προβλήματα του Εθνικού Συστήματος Υγείας (ΕΣΥ), είναι η έλλειψη προγραμματισμού και δομών καθώς και η μη ορθολογική χρηματοδότηση (Abel-Smith et al., 1994; Ballas & Tsoukas, 2004).

Στην έκθεση του Προϋπολογισμού του 1997 (σελ. 71), επισημάνθηκε η ανάγκη για την αναδιάρθρωση του λογιστικού συστήματος του δημόσιου τομέα γενικά, με σκοπό να μειωθούν οι δημόσιες δαπάνες και να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης. Η αναδιάρθρωση αυτή θα εφαρμοζόταν μέσω ενός νέου λογιστικού πλαισίου, το οποίο ονομάστηκε **Σύστημα Ολικής Λογιστικής Παρακολούθησης** (Venieris et al., 2003). Σύμφωνα με τα καταγραφόμενα στην έκθεση του προϋπολογισμού, το νέο σύστημα θα διασφάλιζε με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος την ποιότητα της λογιστικών πληροφοριών ώστε να είναι χρήσιμες στη λήψη αποφάσεων (σελ. 71). Ο σχεδιασμός του νέου λογιστικού συστήματος ανατέθηκε σε επιτροπή εμπειρογνομόνων, η οποία κατάρτισε λεπτομερή Εγχειρίδια Λογιστικής (Accounting Blueprints) για τους πέντε Δημόσιους φορείς (Πανεπιστήμια, Δήμους, ερευνητικά ιδρύματα, νοσοκομεία και ασφαλιστικούς οργανισμούς), στους οποίους θα εφαρμοζόταν το Σύστημα Ολικής Λογιστικής Παρακολούθησης (Venieris et al., 2003).

Το ίδιο έτος, ψηφίστηκε ο Νόμος 2519/97 χωρίς καμία συσχέτιση και αναφορά στην ανατεθείσα ήδη εργασία στην επιτροπή των εμπειρογνομόνων, ο οποίος καθιέρωσε την κατάρτιση σφαιρικών προϋπολογισμών στα Νοσοκομεία (Ballas & Tsoukas, 2004).

Στο τέλος του 1997 η αρμόδια επιτροπή παρέδωσε τα λεπτομερή Εγχειρίδια Λογιστικής για τα νοσηλευτικά ιδρύματα (Venieris, 1997), τα οποία περιελάμβαναν οδηγίες για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, παραδείγματα λογιστικών εγγραφών, τυποποιημένα παραδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και χρηματοοικονομικών δεικτών. Παράλληλα αποφασίστηκε η πιλοτική εφαρμογή του νέου συστήματος σε δύο νοσηλευτικά ιδρύματα στην περιοχή του λεκανοπεδίου Αττικής, ενώ προσδιορίστηκε ότι θα αναληφθούν όλες οι απαραίτητες πρωτοβουλίες ώστε το νέο σύστημα να λειτουργήσει καθολικά στο δημόσιο τομέα από 1/1/1999 (Ballas & Tsoukas, 2004).

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ) το οποίο σύμφωνα με το νόμο ήταν το κατ' εξοχήν αρμόδιο για τη Λογιστική νομοθεσία, απέρριψε τα λεπτομερή αυτά σχέδια Λογιστικής, κρίνοντας ότι καταστρατηγούνται οι αρμοδιότητες του και ανέθεσε στο Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος να προετοιμάσει ένα κλαδικό λογιστικό σχέδιο για το σύνολο του δημόσιου τομέα (Ballas & Tsoukas, 2004; Venieris et al., 2003). Το κλαδικό αυτό σχέδιο ήταν έτοιμο το 1998 και ενσωματώθηκε στο Προεδρικό Διάταγμα 205/98. Η εφαρμογή του Π.Δ. το οποίο σημειώτεον ότι δεν περιλαμβάνει καθόλου θέματα κοστολόγησης, θα έπρεπε να γίνει στα νοσοκομεία μέχρι την 1/1/2000. Τα περισσότερα νοσηλευτικά ιδρύματα ωστόσο δεν κατάφεραν να εφαρμόσουν το συγκεκριμένο Π.Δ. και έτσι το 2003, εκδόθηκε ένα νέο Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ. 146/2003) "Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας", με το οποίο καθιερώνεται ως υποχρεωτική η εφαρμογή κλαδικού λογιστικού σχεδίου, καθώς και η λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής (εσωλογιστικής κοστολόγησης), για τα νοσοκομεία,

Το Π.Δ. 146/2003, απαρτίζεται από 217 σελίδες και στο πρώτο μέρος του (147 σελίδες) αναπτύσσεται το κλαδικό λογιστικό σχέδιο της Γενικής Λογιστικής, ενώ οι υπόλοιπες 70 σελίδες αφορούν στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) και στην κοστολόγηση των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων. Από αυτές τις 70 σελίδες, μόνο οι 28 περιέχουν ουσιαστικές οδηγίες εφαρμογής της κοστολόγησης, ενώ οι υπόλοιπες αφορούν στην ανάπτυξη του σχεδίου των λογαριασμών και στο σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το συγκεκριμένο Διάταγμα, προβλέπει τη συλλειτουργία των δύο κυκλωμάτων της Απλογραφικής Λογιστικής με την ενημέρωση των αντίστοιχων κωδικών του Δημοσίου Λογιστικού και της Διπλογραφικής Λογιστικής. Η κατάσταση αυτή έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την πραγματικότητα η οποία έχει διαμορφωθεί στις περισσότερες χώρες ανά τον κόσμο όπου η ταμειακή Λογιστική έχει εγκαταλειφθεί πλήρως και έχει αντικατασταθεί από τη Λογιστική του δεδουλευμένου.

Το Π.Δ. δίνει ιδιαίτερη έμφαση στην «μετατροπή» των εμμέσων εξόδων σε άμεσα χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη το κόστος που μπορεί να έχει μια τέτοια προσπάθεια, ή το εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτεί. Στην παράγραφο 5.2.112/4, αναφέρεται χαρακτηριστικά:

*“Για τα έξοδα αυτά πρέπει να καταβάλλεται, με πραγματική επιμονή, κάθε προσπάθεια μετρήσεως της αναλώσεως των φύσει έμμεσων εξόδων και μετατροπής τους έτσι σε άμεσα (π.χ. τοποθέτηση ενδιάμεσων μετρητών αναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος για κάθε δραστηριότητα, κυβισμός των χώρων για το λογισμό των αποσβέσεων, καθιέρωση καρτών απασχολήσεως του προσωπικού κλπ.)”*

Όσον αφορά τον επιμερισμό του κόστους των υποστηρικτικών κέντρων κόστους στα κύρια κέντρα κόστους, χωρίς να υιοθετείται ή να προτείνεται κάποια μέθοδος επιμερισμού (άμεση, ή κλιμακωτή προς τα κάτω κλπ.) γίνεται απλώς αναφορά ότι τα υποστηρικτικά κέντρα κόστους μπορούν να παρέχουν τις υπηρεσίες τους και σε άλλα υποστηρικτικά κέντρα.

*“Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια κέντρα κόστους (κύρια τμήματα παραγωγής) είναι εκείνα στα οποία παρέχονται υπηρεσίες ή γίνεται επεξεργασία υλικών και παράγονται προϊόντα ή κατασκευάζονται πάγιες εγκαταστάσεις και το κόστος λειτουργίας τους επιβαρύνει τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους (υπηρεσίες ή προϊόντα ή πάγιες εγκαταστάσεις), ενώ βοηθητικά κέντρα κόστους (βοηθητικά τμήματα παραγωγής) είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται στα κύρια κέντρα κόστους ή και σε άλλα βοηθητικά, γιατί με τις παρεχόμενες σ' αυτά υπηρεσίες τους εξασφαλίζουν την εύρυθμη και απρόσκοπτη λειτουργία τους.”*(παράγραφος 5.2.109/2).

Μπορούμε επίσης να παρατηρήσουμε ότι τα φερόμενα παραδείγματα για τη εξήγηση της εφαρμογής αντλούνται από το χώρο των επιχειρήσεων παραγωγής

προϊόντων και δεν έχουν καμία σχέση με την παροχή νοσηλευτικών υπηρεσιών. Στην παράγραφο 5.2.113 αναφέρονται σχετικά με τον επιμερισμό του εμμέσου κόστους:

*“Μερισμός είναι η διαδικασία με την οποία το έμμεσο κόστος κατανέμεται, με βάση διάφορα κριτήρια και επιβαρύνει τα διάφορα κέντρα κόστους, για χάρη των οποίων πραγματοποιείται.*

*Κριτήρια μερισμού είναι φυσικές ή χρηματικές μονάδες, που αποκαλούνται και μονάδες έργου.*

*Μονάδες έργου είναι εκείνες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της δραστηριότητας ή της απασχολήσεως ενός τμήματος, ενός κέντρου κόστους και γενικά μιας λειτουργικής υποδιαιρέσεως της οικονομικής μονάδας. Η μονάδα έργου χρησιμεύει σαν βάση επιρρίψεως των εξόδων του τμήματος ή του κέντρου κόστους σε άλλα τμήματα. Δηλαδή, οι μονάδες έργου αποτελούντα κριτήρια με βάση τα οποία γίνεται ο μερισμός των εμμέσων εξόδων στα κέντρα κόστους.*

*Οι μονάδες έργου (που αποκαλούνται και κριτήρια μερισμού καθώς και κλειδες μερισμού) εκφράζονται σε φυσικές ή νομισματικές μονάδες, όπως ώρες, χιλιόγραμμα ή δραχμές.*

*Οι τύποι μονάδων έργου που γενικά χρησιμοποιούνται στην πράξη, συνδέονται κατά κανόνα με τους ακόλουθους συντελεστές κόστους ή λειτουργικές διαδικασίες.*

*α) Με την άμεση εργασία παραγωγικής ή άλλης λειτουργίας. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται υπόψη, είτε ο αριθμός των άμεσων ωρών που πραγματοποιεί, κυρίως το ημερομίσθιο προσωπικό, στη λειτουργική μονάδα, είτε η αμοιβή του.*

*β) Με τη λειτουργία του μηχανολογικού εξοπλισμού της παραγωγικής ή άλλης λειτουργίας. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων (π.χ. εκσκαφέως, μπουλντόζας, ηλεκτρονικού υπολογιστή) ή των εγκαταστάσεων (π.χ. του Συνεργείου επισκευών).*

*γ) Με τις πρώτες ύλες που βιομηχανοποιούνται στο κέντρο κόστους. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι ποσότητες (βάρος, όγκος, μέτρα τετραγωνικά ή μήκος) των πρώτων υλών που βιομηχανοποιούνται σε ορισμένη χρονική περίοδο.*

*δ) Με το προϊόν (ή την υπηρεσία) που παράγεται στο τμήμα. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι μονάδες (βάρος, μήκος, επιφάνεια) του προϊόντος (ή ο χρόνος που αναλώθηκε για την υπηρεσία) που έχει παραχθεί στο τμήμα. Λαμβάνεται υπόψη η ποιοτικά κανονική παραγωγή, ενώ η υπό κατεργασία παραγωγή υπολογίζεται με αναγωγή, ανάλογα με το βαθμό τελειοποιήσεως.*

ε) Με τις ποσότητες προϊόντων, ή υλικών, που διακινούνται. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι ποσότητες (π.χ. τόνοι ή μέτρα ή τονοχιλιόμετρα) των υλικών, προϊόντων ή άλλων ειδών που παραλαμβάνονται, αποστέλλονται ή διακινούνται.”(παράγραφος 5.2.113).

Στην τελευταία σελίδα το Π.Δ., αναθέτει στο Ε.Σ.Υ.Λ. την έκδοση οδηγιών για την διευκόλυνση της εφαρμογής του. Στη συνέχεια της έρευνας θα εξετάσουμε αν έχει εκδοθεί κάποια τέτοια οδηγία.

Αξίζει να σημειωθεί σε αντιδιαστολή, ότι το εγχειρίδιο Κοστολόγησης (NHS Costing Manual) που από το 1999 εκδίδει ετησίως το Υπουργείο Υγείας της Αγγλίας, αποτελείται από 182 σελίδες με πρακτικές και εξειδικευμένες οδηγίες, ώστε να υπάρχει ομοιογένεια στα κοστολογικά δεδομένα και να είναι δυνατή η συγκριτική αξιολόγηση των νοσηλευτικών Ιδρυμάτων.

Η προθεσμία εφαρμογής του Π.Δ. ήταν η 1/1/2004 για τη γενική Λογιστική, ενώ για την Αναλυτική Λογιστική η 1/1/2005.

Ωστόσο οι συνεχείς παρατάσεις της ημερομηνίας εφαρμογής που δίνονται με νεότερα διατάγματα, δείχνουν αν μη τι άλλο ότι υπάρχει μια σημαντική υστέρηση στην εφαρμογή.

Στην Ετήσια Έκθεση για την Υγεία του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης του 2005, γίνεται αναφορά στους μηχανισμούς ελέγχου του κόστους, στην οποία περιγράφεται εκ των ένδον η απογοητευτική κατάσταση ως εξής:

**“Μηχανισμοί ελέγχου του κόστους.**

Το σύστημα σήμερα δεν διαθέτει ουσιαστικούς μηχανισμούς ελέγχου του κόστους καθώς, μεταξύ άλλων:

- τόσο το εθνικό σύστημα υγείας και κοινωνικής αλληλεγγύης, όσο και το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης δεν έχουν μηχανογραφηθεί σε ικανοποιητικό βαθμό,
- τα 2 συστήματα λειτουργούν σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα και δεν αξιοποιούν πληροφoρία κοινού ενδιαφέροντος για τον περιορισμό της προκλητής ζήτησης,
- τα συστήματα παραμένουν εν πολλοίς γραφειοκρατικά και στερούνται ουσιαστικών μηχανισμών ανάληψης και ελέγχου διοικητικής ευθύνης για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας τους,

*- η απουσία μηχανισμών τυποποίησης δεν επιτρέπει την κοστολόγηση, στη βάση αντικειμενικών στοιχείων και την αναπροσαρμογή των τιμών των υπηρεσιών και*

*- δεν υπάρχουν εθνικές υποδομές για την αξιολόγηση των τεχνολογιών υγείας.”*

Από τα παραπάνω, διαπιστώνεται μια τουλάχιστον πρόχειρη αντιμετώπιση του προβλήματος της εφαρμογής εσωλογιστικής Κοστολόγησης στα Ελληνικά Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα. Παρά τις προσπάθειες που μέχρι τώρα έχουν καταβληθεί, φαίνεται να αγνοούνται οι κρίσιμοι παράγοντες για την εφαρμογή τέτοιων συστημάτων, στους οποίους αναφερόμαστε στο επόμενο κεφάλαιο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### Εννοιολογικό Πλαίσιο της ερευνητικής εργασίας

#### 4.1 Γενικά

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζεται αναλυτικά το εννοιολογικό πλαίσιο της παρούσας ερευνητικής εργασίας. Στην ελληνική και τη διεθνή βιβλιογραφία, ως Εννοιολογικό Πλαίσιο έχει οριστεί το συνεκτικό εκείνο πλαίσιο των αλληλοσχετιζόμενων στόχων, αρχών και εννοιών που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως βάση αναφοράς για την ερμηνεία και την αξιολόγηση της συμβατότητας και της αποτελεσματικότητας των διαφόρων παραδοσιακών και σύγχρονων προσεγγίσεων της κοστολόγησης των υπηρεσιών υγείας στην Ελλάδα, αλλά και για την ανάπτυξη και υιοθέτηση νέων λογιστικών και κοστολογικών πρωτοβουλιών.

Από τα πρώτα στάδια της ερευνητικής αυτής εργασίας, κρίθηκε σκόπιμο, η έρευνα των επί μέρους πτυχών της, να γίνει με τη βοήθεια ενός τέτοιου εννοιολογικού πλαισίου. Μετά από αναλυτική μελέτη και αξιολόγηση πολλών εναλλακτικών εννοιολογικών πλαισίων, αναπτύχθηκε το πιο κάτω περιγραφόμενο πλαίσιο στο οποίο η θεωρία της εξατομικευμένης ανάλυσης έχει κυρίαρχη θέση. Το εννοιολογικό αυτό πλαίσιο, βασίζεται στην παραδοχή που υποστηρίζει ότι, παρά το γεγονός της ύπαρξης διαφόρων τύπων κοστολογικών συστημάτων, παραδοσιακών και σύγχρονων, αλλά και της ανάπτυξης νέων προσεγγίσεων στη Διοικητική Λογιστική, δεν υπάρχει ένα καθολικά αποδεκτό, κατάλληλο και αποτελεσματικό λογιστικό σύστημα, εφαρμόσιμο σε όλους τους οργανισμούς υγείας κάτω από οποιεσδήποτε συνθήκες (Otley, 1980).

Παρά την προφανή χρησιμότητα των σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, όπως αυτή διατυπώνεται σε πληθώρα ακαδημαϊκών συγγραμμάτων και ερευνητικών εργασιών, ένα καίριο πρόβλημα σε πρακτικό επίπεδο, στο πεδίο δράσης των επιχειρήσεων και των οργανισμών, είναι ο προσδιορισμός αφ ενός των διαστάσεων εκείνων ενός κοστολογικού συστήματος, οι οποίες βελτιώνουν τη συμβατότητά του με το συγκεκριμένο οργανισμό, αλλά και των παραγόντων εκείνων εντός και εκτός του οργανισμού, που πρέπει να ληφθούν υπ' όψη κατά το σχεδιασμό και την αποτελεσματική υλοποίηση του κοστολογικού συστήματος.

Στη βάση αυτής της παραδοχής, η διαμόρφωση ενός εννοιολογικού πλαισίου, υιοθέτησης και εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα, φαίνεται να αποτελεί μια ουσιαστικής σημασίας συμβολή στην προσπάθεια μιας ολοκληρωμένης και εποικοδομητικής ερμηνείας και κριτικής των

προσεγγίσεων και των προτάσεων πολιτικής, μέσω των οποίων οι διαμορφωτές της πολιτικής στον ευαίσθητο τομέα της υγείας, προσπαθούν να προωθήσουν το ζήτημα της εφαρμογής των αρχών της Χρηματοοικονομικής και της Διοικητικής Λογιστικής στα ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα του Δημόσιου Τομέα. Το προτεινόμενο πλαίσιο, χωρίς να αγνοεί την προαναφερθείσα προφανή χρησιμότητα αυτής της εφαρμογής, ενσωματώνει χαρακτηριστικά των παραγόντων του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος των νοσηλευτικών μονάδων, οι οποίοι υποβοηθούν ή παρεμποδίζουν αυτήν την εφαρμογή. Η παραπάνω εννοιολόγηση, αναδεικνύει τις διαφορετικές εναλλακτικές επιλογές και το πλαίσιο για την προσέγγιση του προβλήματος. Τεκμηριώνεται έτσι, ότι η υιοθέτηση και εφαρμογή (σύγχρονων) κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας, σχετίζεται με τους παραγωγούς και τους χρήστες της κοστολογικής πληροφόρησης αλλά και με τις συνθήκες του εξωτερικού ή εσωτερικού περιβάλλοντος κάτω από τις οποίες θα παραχθεί, θα χρησιμοποιηθεί και θα χρησιμεύσει η πληροφόρηση.

Το προτεινόμενο από την ερευνητική αυτή εργασία Εννοιολογικό Πλαίσιο δεν φιλοδοξεί να αποτελέσει το τελικό και οριστικό πλαίσιο της υιοθέτησης κοστολογικών συστημάτων στον τομέα της υγείας, αλλά μόνο την αρχή μιας απαραίτητης και σύνθετης διαδρομής. Αποτελεί μάλλον έναν «οδικό χάρτη» παρεμβάσεων που μπορεί να ακολουθηθούν. Κάθε νοσηλευτικό ίδρυμα οφείλει να βρει το δικό του δρόμο που θα το οδηγήσει σε αυτήν την υιοθέτηση και εφαρμογή.

Η ανάπτυξη ενός βασικού εννοιολογικού πλαισίου αρχών και εννοιών φαίνεται ότι μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση στην αντιμετώπιση της πιο πάνω σημαντικής, από απόψεως συνθετότητας και δυσκολίας, επιστημονικής πρόκλησης.

#### **4.2 Θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης**

Ένα από τα σημαντικά ερωτήματα που προκύπτουν στο πεδίο έρευνας της Διοικητικής Λογιστικής, είναι εάν υπάρχει ή όχι ένα πρότυπο σύστημα Διοικητικής Λογιστικής το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά, σε όλους τους οργανισμούς υπό οποιεσδήποτε συνθήκες.

Η θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης (contingency theory), αναπτύχθηκε για να εξηγήσει τη χρησιμότητα των διαφορών που παρατηρούνται στη δομή των οργανισμών και στη λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με την ανάπτυξη συστημάτων διοίκησής τους. Βασική της αρχή είναι ότι η δομή ενός οργανισμού ή ενός συστήματος, αποτελεί ένα εξατομικευμένο σύνολο αλληλοεξαρτώμενων συνήθως



παραγόντων. Υπάρχει ένα σύνολο παραγόντων που διαμορφώνουν τις συνθήκες για μια συγκεκριμένη δομή του οργανισμού. Και καθώς αυτοί οι παράγοντες ποικίλουν σε μεγάλο βαθμό, είναι φυσικό και εύλογο να μην υπάρχει ένα ιδεώδες, καθολικά αποδεκτό σύστημα Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης που να ικανοποιεί τις ανάγκες του κάθε οργανισμού, αλλά μάλλον, ένα λογιστικό σύστημα που αντανακλά τους εξατομικευμένους παράγοντες του συγκεκριμένου οργανισμού.

Η θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης, έχει χρησιμοποιηθεί σε πολλούς ερευνητικούς τομείς της οργανωσιακής δομής, της επιχειρησιακής στρατηγικής και των συστημάτων λογισμού και διοίκησης του κόστους των επιχειρήσεων (Chenhall, 2003).

Ο Otley (1980), έχει δώσει τον παρακάτω ευρέως χρησιμοποιούμενο ορισμό της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης: *“Η θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης της Διοικητικής Λογιστικής, βασίζεται στην παραδοχή ότι δεν υπάρχει ένα καθολικά κατάλληλο λογιστικό σύστημα, εφαρμόσιμο σε όλους τους οργανισμούς και σε όλες τις περιστάσεις. Έτσι, η θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης, επιχειρεί να προσδιορίσει τις συγκεκριμένες διαστάσεις ενός λογιστικού συστήματος, που σχετίζονται με συγκεκριμένες εξατομικευμένες και διακριτές παραμέτρους του οργανισμού, έτσι ώστε το σύστημα να ανταποκρίνεται αποτελεσματικά στο συνδυασμό των παραμέτρων”*.

Σύμφωνα λοιπόν με τη θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης, το άριστο κοστολογικό σύστημα είναι διαφορετικό για διαφορετικούς οργανισμούς και είναι εξαρτώμενο από διάφορους συναφείς με τον οργανισμό παράγοντες (Cooper, 1988a; Βενιέρης, Κοέν, Κωλέτση, 2003). Η παραδοχή αυτή σημαίνει πρακτικά ότι υπάρχει μια αποδεκτή διαφοροποίηση στα κοστολογικά συστήματα και αποτελεί τη βάση για την εξερεύνηση των σημαντικών παραγόντων που προκαλούν αυτή τη διαφοροποίηση.

Η έννοια – κλειδί στην έρευνα για την εξατομικευμένη προσέγγιση, είναι η εναρμόνιση μέσω της οποίας οι συναφείς παράμετροι και διαστάσεις ενός λογιστικού συστήματος, πρέπει με κάποιον τρόπο να συνδυαστούν αρμονικά με τις δομικές παραμέτρους ενός οργανισμού, έτσι ώστε να καταστεί εφικτή και αποτελεσματική η εφαρμογή του συστήματος (Al-Omiri and Drury, 2007).

Οι Drazin & Van de Ven (1985), προσδιορίζουν δύο γενικές ομάδες ερευνών σχετικών με αυτήν την εναρμόνιση. Η πρώτη εξετάζει τη σχέση μεταξύ των κρίσιμων

παραγόντων των λογιστικών συστημάτων και των χαρακτηριστικών του οργανισμού, χωρίς να εξετάζει αν αυτή η σχέση επηρεάζει την απόδοση του οργανισμού.

Η δεύτερη, λαμβάνει υπ' όψη της και την παράμετρο της απόδοσης και προσπαθεί να εξηγήσει τις διαφορές στην απόδοση των οργανισμών, μέσω της αλληλεπίδρασης της δομής της επιχείρησης και των κρίσιμων παραγόντων των λογιστικών συστημάτων. Όσον αφορά στη Διοικητική Λογιστική, η πλειονότητα των σχετικών ερευνών υπάγονται στην πρώτη ομάδα (Al-Omiri & Drury, 2007; Chenhall, 2003; Luft & Shields, 2003).

Ιστορικά, από τις πλέον πρώιμες μελέτες της εξατομικευμένης προσέγγισης ήταν εκείνες του Woodward (1958, 1965), οι οποίες εστίασαν το ερευνητικό τους ενδιαφέρον στην τεχνολογία που χρησιμοποιούσαν οι επιχειρήσεις, ως έναν ουσιαστικό παράγοντα για τη διαμόρφωση της δομής του οργανισμού, ο οποίος επηρεάζει και διαμορφώνει το σύστημα παραγωγής. Περίπου την ίδια εποχή, οι Burns και Stalker (1961), εστίαζαν την προσοχή τους στην επίδραση των συνθηκών του περιβάλλοντος, όπως είναι ενδεικτικά η τεχνολογική αβεβαιότητα, στη διαμόρφωση της δομής ενός οργανισμού.

Μεταγενέστερες ερευνητικές εργασίες, εξέτασαν τη στρατηγική του οργανισμού (Chandler, 1962) και το περιβάλλον της αγοράς (Lawrence & Lorch, 1967) ως κρίσιμους παράγοντες οι οποίοι αλληλεπιδρούν με την οργανωτική του δομή.

Αργότερα οι Amigoni (1978), Bruns & Waterhouse (1975), Gordon & Miller (1976), Hayes (1977) και Waterhouse & Tiessen (1978), ήταν από τους πρώτους που συνέδεσαν τη θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης με τα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής και εξέτασαν την ύπαρξη και αλληλεπίδραση κρίσιμων οργανωσιακών παραμέτρων, με το σχεδιασμό, την υιοθέτηση, την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων της Διοικητικής Λογιστικής.

Τα εμπειρικά δεδομένα που προέκυψαν από την έρευνα του Hayes (1977) στα τμήματα παραγωγής, marketing και ερευνών και ανάπτυξης μεγάλων μεταποιητικών επιχειρήσεων, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι οι προϋπολογισμοί και τα χρηματοοικονομικά δεδομένα δεν είναι τις περισσότερες φορές τα καταλληλότερα εργαλεία μέτρησης της αποτελεσματικότητας των τμημάτων μιας επιχείρησης, (ιδιαίτερα εκείνων του marketing) ενώ οι επιδράσεις των παραγόντων του εξωτερικού περιβάλλοντος και της αλληλεξάρτησης των τμημάτων (συνεργασία, ευελιξία κλπ.) είναι σημαντικότερες από τα χρηματοοικονομικά δεδομένα για την αξιολόγηση των επιδόσεων. Επειδή άλλες από αυτές τις επιρροές είναι ελέγξιμες από τις Διοικήσεις

των τμημάτων και άλλες όχι, ο Hayes, προχωρώντας ένα βήμα ακόμη, συνδέει τα ευρήματα της έρευνάς του με τη φιλοσοφία της Λογιστικής του τομέα ευθύνης (Responsibility Accounting).

Η έρευνα των Bruns & Waterhouse (1975), που διενεργήθηκε σε 27 οργανισμούς διαφορετικής δομής, μεγέθους και τεχνολογίας, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι απόψεις των διευθυντών των επί μέρους τμημάτων των οργανισμών αυτών, σχετικά με τους προϋπολογισμούς και τη χρησιμότητά τους, εξαρτώνται από το βαθμό αποκέντρωσης της επιχείρησης, την αυτονομία των τμημάτων της, το βαθμό κατά τον οποίο οι διάφορες δραστηριότητες είναι καλά δομημένες και την επιχειρηματική αβεβαιότητα. Τα εμπειρικά δεδομένα έδειξαν ότι ο έλεγχος μέσω του προϋπολογισμού, ταιριάζει καλύτερα σε αποκεντρωμένες επιχειρήσεις, καλά δομημένες, οι οποίες διαθέτουν ένα σταθερό οργανωσιακό περιβάλλον.

Η εργασία των Gordon & Miller (1976), επιχειρεί να καταστρώσει ένα ευρύ υπόβαθρο σχετικά με το σχεδιασμό των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων, λαμβάνοντας υπ' όψη αφενός τις εξειδικευμένες ανάγκες των οργανισμών και τις πολιτικές των διοικήσεων και αφ' ετέρου τα χαρακτηριστικά των λογιστικών συστημάτων.

Οι ως άνω ερευνητές εντόπισαν τρεις κύριους παράγοντες (το περιβάλλον, τα χαρακτηριστικά του οργανισμού και τον τρόπο λήψης αποφάσεων), οι οποίοι, θα πρέπει να εναρμονιστούν με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων.

Ο Amigoni (1978), εξέτασε μία σειρά μεθόδων που έχουν ως βάση τη Λογιστική, από τη χρηματοοικονομική Λογιστική και την ανάλυση αριθμοδεικτών, μέχρι τα χρηματοοικονομικά προσομοιωτικά μοντέλα και τη Λογιστική του τομέα ευθύνης και συνδέει την εφαρμοσιμότητα και χρησιμότητα αυτών των μεθόδων με δύο μείζονες παράγοντες:

- α. τη δομική πολυπλοκότητα του οργανισμού και
- β. το βαθμό αστάθειας και ασυνέχειας του περιβάλλοντος

Η έρευνα κατέδειξε ότι η δομική πολυπλοκότητα των οργανισμών, πρέπει να αντιμετωπιστεί με την υιοθέτηση πρόσθετων νέων λογιστικών «εργαλείων» επιπλέον των όσων ήδη εφαρμόζονται, ενώ προκειμένου να αντιμετωπιστεί η αστάθεια του περιβάλλοντος, χρειάζεται να αντικατασταθούν οι πεπαλαιωμένες λογιστικές μέθοδοι από σύγχρονες.

Οι Waterhouse & Tiessen (1978), σε μία ανασκόπηση της μέχρι τότε σχετικής αρθρογραφίας, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ένα ευρύ πεδίο έρευνας και

επιπλέον ανάπτυξης της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης αναφορικά με την ανάπτυξη των συστημάτων της Διοικητικής Λογιστικής.

Αρκετά αργότερα, ο Brignall (1997), χρησιμοποίησε τη θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης για να μελετήσει και να παρουσιάσει το σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων στον τομέα των οργανισμών παροχής υπηρεσιών. Επισημαίνοντας τις ιδιαιτερότητες αυτών των οργανισμών, τους κατατάσσει σε τρεις κατηγορίες:

α. οργανισμούς παροχής εξειδικευμένων υπηρεσιών (Professional services, π.χ. ένα αρχιτεκτονικό γραφείο)

β. οργανισμούς παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών (Service shops, π.χ. μία τράπεζα) και

γ. οργανισμούς παροχής τυποποιημένων υπηρεσιών (Mass services, π.χ. μία εταιρία διεθνών αερομεταφορών)

Ξεκινώντας από τις επαγγελματικές υπηρεσίες στις οποίες η αναλογία του άμεσου κόστους είναι μεγαλύτερη σε σχέση με το έμμεσο, καταλήγουμε στην τελευταία κατηγορία των τυποποιημένων υπηρεσιών, στην οποία αντιστρέφεται αυτή η αναλογία με αποτέλεσμα να χρειάζονται περισσότεροι επιμερισμοί του έμμεσου κόστους. Με βάση αυτά τα χαρακτηριστικά των τριών τύπων παροχής υπηρεσιών και ανάλογα τη φάση του κύκλου ζωής στην οποία βρίσκεται ο κάθε οργανισμός και η οποία απαιτεί διαφορετικές στρατηγικές προκειμένου να υπάρξει συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών, τα διοικητικά πληροφοριακά συστήματα και ως εκ τούτου και τα συστήματα κοστολόγησης, πρέπει να προσαρμόζονται έτσι ώστε να παρέχουν τις κατάλληλες πληροφορίες για την επίτευξη της καλύτερης στρατηγικής, λαμβάνοντας μάλιστα υπ' όψη και τη δυναμική του εξωτερικού περιβάλλοντος του οργανισμού.

Καθώς υπάρχει ένα όλο και περισσότερο αυξανόμενο ενδιαφέρον για τη σύνδεση της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης με τα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης, ο αριθμός των διερευνώμενων παραγόντων και η επίδρασή τους στην επιλογή και την εφαρμογή των συστημάτων αυτών, συνεχώς διευρύνεται.

Σε σχετικά πρόσφατη έρευνα των Askarany & Smith (2000), σε 200 Αυστραλέζικες βιομηχανίες πλαστικών, σχετικά με την ευρύτητα της υιοθέτησης καινοτόμων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης, εντοπίστηκαν, κατά σειρά προτεραιότητας, οι παρακάτω αρνητικοί για την εφαρμογή τέτοιων συστημάτων παράγοντες:

- α) η έλλειψη κατάλληλου λογισμικού
- β) το κόστος της εγκατάστασης και εφαρμογής των νέων συστημάτων
- γ) το κόστος της συντήρησής τους και της συλλογής κοστολογικών πληροφοριών
- δ) η έλλειψη πληροφόρησης για τις διαθέσιμες σύγχρονες μεθόδους κοστολόγησης
- ε) οι πολιτικές και προτεραιότητες των Διοικήσεων
- στ) η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού
- ζ) το μικρό όφελος από την εφαρμογή σε σχέση με το αυξημένο κόστος που συνεπάγεται η εφαρμογή
- η) η έλλειψη εμπιστοσύνης στις νέες λογιστικές τεχνικές
- θ) η ακρίβεια (ή η πολύ μικρή ανακρίβεια) των υπαρχόντων συστημάτων, ώστε να μην απαιτείται αλλαγή τους και
- ι) οι εξωτερικοί παράγοντες όπως η Λογιστική τυποποίηση.

Οι Al-Omiri & Drury, (2007) σε πρόσφατη έρευνά τους σε 1.000 μεγάλου μεγέθους Αγγλικές επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες στους τομείς της μεταποίησης και της παροχής υπηρεσιών, διερεύνησαν τους πιθανούς κρίσιμους παράγοντες που επηρεάζουν το επίπεδο της εξέλιξης των κοστολογικών συστημάτων. Με βάση προηγούμενες μελέτες, διερευνήθηκαν οι παρακάτω παράγοντες:

- σπουδαιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης
- δομή του κόστους
- ένταση του ανταγωνισμού
- μέγεθος του οργανισμού
- ποιότητα της τεχνολογίας του πληροφοριακού συστήματος
- διαφοροποίηση των προϊόντων
- έκταση χρήσης άλλων καινοτόμων τεχνικών Διοικητικής Λογιστικής
- έκταση εφαρμογής της φιλοσοφίας της λιτής παραγωγής (lean production) συμπεριλαμβανομένου και του συστήματος Just In Time
- κλάδος δραστηριοποίησης.

Από τους εννέα ερευνώμενους παράγοντες οι τρεις βρέθηκαν στατιστικά μη σημαντικοί όπως η δομή του κόστους, η ποιότητα της τεχνολογίας του πληροφοριακού συστήματος και η διαφοροποίηση των προϊόντων. Οι υπόλοιποι έξι, επηρεάζουν την εξέλιξη των κοστολογικών συστημάτων.

Μία ιδιαίτερη ομάδα κρίσιμων παραγόντων οι οποίοι επηρεάζουν την επιλογή, την εφαρμογή και τη χρήση των λογιστικών συστημάτων από τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς, στην οποία αξίζει να αναφερθούμε ξεχωριστά, είναι εκείνη της ανθρώπινης συμπεριφοράς και των πολιτιστικών παραγόντων που επικρατούν στον οργανισμό. Οι εμπειρικές έρευνες στη Διοικητική Λογιστική σχετικά πρόσφατα άρχισαν να ενδιαφέρονται για την επίδραση της κουλτούρας του οργανισμού στην εφαρμογή των συστημάτων της Διοικητικής Λογιστικής (Dent, 1991; Goddard, 1997a, 1997b; O'Connor, 1995).

Πολλές ερευνητικές εργασίες, κατέδειξαν ότι οι διαφορετικές ομάδες χρηστών των πληροφοριών της Διοικητικής Λογιστικής μέσα στην επιχείρηση, έχουν διαφορετικές προτεραιότητες και διαφορετικούς κοινωνικούς αλλά και επιχειρησιακούς προσανατολισμούς (Ahrens, 1997; Bamber, 1993; Birnberg & Shields, 1989; Bruns & McKinnon, 1993; Ko & Mock, 1988; Markus & Pfeffer, 1983; Young & Selto, 1991), με αποτέλεσμα αυτή η διαφοροποίηση να επηρεάζει τις απόψεις τους σχετικά με τη χρησιμότητα των υφιστάμενων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης, αλλά και με την αναγκαιότητα εισαγωγής νέων εξελιγμένων συστημάτων (Brewer, 1998; Broadbent, 1992; Dent, 1991; Ezzamel, 1987; Goddard, 1997; Hopwood, 1989; Mouritsen, 1996; O'Connor, 1995; Roberts, 1990).

Από την άλλη μεριά αρκετές ερευνητικές εργασίες έχουν καταδείξει ότι οι αλλαγές στα συστήματα ελέγχου των επιχειρήσεων στέφονται με επιτυχία, όταν συμβαδίζουν με τις αξίες του οργανισμού (Das, 1986; DeLone & McLean, 1992; Dent, 1987; Doll & Torkzadeh, 1988; Hogarth, 1993; Rowlinson, 1995; Shields, 1995), αλλά και όταν εξασφαλίζεται η συμμετοχή των χρηστών των πληροφοριών στο σχεδιασμό των νέων συστημάτων και τούτο γιατί οι αξίες των χρηστών ενσωματώνονται στη δομή του νέου συστήματος (Argyris & Kaplan, 1994; Birnberg, 1998; Fisher, 1998; Markus & Pfeffer, 1983; Shields & Young, 1989).

Αντίθετα, η εισαγωγή νέων πληροφοριακών συστημάτων, μπορεί να μην είναι επιτυχής, όταν οι χρήστες έχουν την πεποίθηση ότι τα χαρακτηριστικά του οργανισμού και το γενικότερο κλίμα που επικρατεί στο εργασιακό περιβάλλον δεν συμβαδίζουν με τις αξίες του προτεινόμενου προς υλοποίηση νέου συστήματος (Cushing, 1990; Rowlinson, 1995).

### 4.3 Η εφαρμογή της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης στους δημόσιους οργανισμούς

Σε ερευνητικό επίπεδο, οι σημαντικές αλλαγές στα λογιστικά συστήματα, χαρακτηρίζονται συχνά ως καινοτομίες (Comiskey & Groves, 1972; Hicks, 1978; Lapsley & Wright, 2004; Tritschler, 1970).

Ο Shepard (1967), περιγράφει τη διαδικασία της καινοτομίας σε έναν οργανισμό ως εξής:

*“Όταν ένας οργανισμός μαθαίνει να κάνει κάτι το οποίο προηγουμένως δεν ήξερε πώς να το κάνει και στη συνέχεια, εξακολουθεί να το κάνει με έναν σταθερό τρόπο, αυτό αποτελεί καινοτομία. Ομοίως καινοτομία αποτελεί και το να μάθει ένας οργανισμός να σταματήσει να κάνει κάτι που το έκανε πριν και εξακολουθεί να μη το κάνει πια, κατά ένα σταθερό τρόπο.”*

Αυτήν ακριβώς την προσέγγιση της καινοτομίας ακολούθησε ο Hussein (1981), για να περιγράψει και να αναλύσει τη διαδικασία των αλλαγών στα γενικώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα (Generally accepted accounting standards – GAAS), αλλά και οι Lüder (1992, 1994) και Chan et. al., (1996), για να περιγράψουν τις αλλαγές στα λογιστικά συστήματα, των Δημοσίων οργανισμών και τη μετάβαση από τη Λογιστική της ταμιακής βάσης στη Λογιστική του δεδουλευμένου.

Το μοντέλο του Hussein (1981), αναπτύχθηκε με βάση το παλαιότερο μοντέλο των Zaltman et al. (1973), για να εξηγήσει, όπως προαναφέρθηκε, τις αλλαγές των προτύπων της χρηματοοικονομικής Λογιστικής υπό το πρίσμα της καινοτομίας.

Στην εργασία του ο Hussein (1981), υποστηρίζει ότι υπάρχουν δύο προσεγγίσεις για τη μελέτη των καινοτομιών, η προσέγγιση του αποτελέσματος και η προσέγγιση της διαδικασίας.

Η πρώτη εξετάζει το τελικό αποτέλεσμα της καινοτομίας, αφήνοντας ανεξερεύνητη τη διαδικασία της εφαρμογής της. Η τελευταία παραμένει ως ένα «μαύρο κουτί».

Η δεύτερη προσέγγιση, εστιάζει το ερευνητικό της ενδιαφέρον στη διαδικασία της αλλαγής αυτής καθ' αυτής, από το αρχικό στάδιο μέχρι το τελικό αποτέλεσμα.

Ο Hussein, ακολουθεί αυτή τη δεύτερη προσέγγιση της διαδικασίας, την οποία μάλιστα διαχωρίζει σε δύο επί μέρους φάσεις:

- τη φάση της εισαγωγής των αλλαγών και
- τη φάση της υλοποίησης ή εφαρμογής.

Η πρώτη ξεκινά από τη σύλληψη της ιδέας για αλλαγή, μέχρι τη λήψη της απόφασης εφαρμογής της και η δεύτερη φάση περιγράφει τις δραστηριότητες εφαρμογής της καινοτόμου αλλαγής.

Το μοντέλο του Lüder που καλείται και μοντέλο της εξατομικευμένης προσέγγισης, αναπτύχθηκε συμπληρώθηκε και αναθεωρήθηκε από θιασώτες της σχολής της Συγκριτικής διεθνούς έρευνας Κυβερνητικής Λογιστικής (Comparative International Governmental Accounting Research - CIGAR) (Jaruga, Nowak & Dixon, 1995; Monsen & Näsi, 1998).

Στο μοντέλο του Lüder η διαδικασία της αλλαγής πυροδοτείται από ένα εξωτερικό ερέθισμα, π.χ. τα χρηματοοικονομικά προβλήματα, ένα οικονομικό σκάνδαλο ή μία οικονομική κυβερνητική κρίση. Υπάρχουν δομικές μεταβλητές οι οποίες επηρεάζουν τους χρήστες και τους υπεύθυνους παροχής των λογιστικών πληροφοριών, των οποίων οι βασικές θέσεις, οι προσδοκίες και η συμπεριφορά παίζουν καθοριστικό ρόλο.

Η αναλυτικότερη παρουσίαση των δύο αυτών προσεγγίσεων, έγινε επειδή είναι απαραίτητη η αξιολόγησή της καταλληλότητάς τους στη διερεύνηση των διαδικασιών αλλά και των αποτελεσμάτων της σημαντικής αλλαγής που θεσπίστηκε νομοθετικά στη χώρα μας, για τη ριζική βελτίωση της Λογιστικής και κοστολογικής υποδομής των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Στην παρούσα εργασία προκρίθηκε η χρήση ορισμένων δομικών στοιχείων του μοντέλου του Lüder για τη διερεύνηση των κρίσιμων παραγόντων για την εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, για δύο λόγους: α) το μοντέλο του Luder, αναφέρεται αποκλειστικά στη διαδικασία αλλαγής των λογιστικών συστημάτων των δημοσίων οργανισμών, συνεπώς η εξειδίκευσή του, το καθιστά χρησιμότερο για την περίπτωση μας και

β) το μοντέλο του Hussein επικεντρώνεται μόνο στο αρχικό στάδιο της διαδικασίας της καινοτομίας από τη σύλληψη της ιδέας, μέχρι τη λήψη της απόφασης υλοποίησής της, οπότε περιορίζεται σημαντικά η ερμηνευτική του ικανότητα ως προς τα υπόλοιπα στάδια της διαδικασίας των αλλαγών της Λογιστικής και κοστολογικής υποδομής.

Η βασική αρχική έκδοση του μοντέλου της εξατομικευμένης προσέγγισης των “καινοτομιών” στη Λογιστική των Δημοσίων Οργανισμών, δημοσιεύτηκε το 1992 (Luder, 1992). Το μοντέλο παρουσιάζει τις επιπτώσεις βασικών παραμέτρων του



κοινωνικού, πολιτικού και διοικητικού περιβάλλοντος στη διαδικασία και την αποτελεσματικότητα των επιχειρούμενων αλλαγών των λογιστικών συστημάτων του Δημοσίου Τομέα. Ο ίδιος ο Lüder, εξηγεί την έννοια του πληρέστερου λογιστικού συστήματος: *“Ένα σύστημα που παρέχει περισσότερες πληροφορίες, έχει δύο λειτουργίες: παρέχει αφ ενός αναλυτικές και αξιόπιστες πληροφορίες για τα δημόσια οικονομικά και αφ ετέρου μια βάση για χρηματοοικονομικό έλεγχο των δραστηριοτήτων των Οργανισμών του Δημοσίου. Η σημαντική μεταβολή του λογιστικού συστήματος των δημόσιων οργανισμών, προϋποθέτει τον ορισμό ενός ακριβούς σημείου έναρξης της και το σαφή καθορισμό των στόχων της μεταβολής. Σκοπός του μοντέλου είναι να εξηγήσει τη μεταρρυθμιστική διαδικασία που συνδέει αυτά τα δύο σημεία”* (Luder, 1992: 108).

Το μοντέλο αυτό προσδιορίζει μια ομάδα πιθανών παραγόντων, οι οποίοι οδηγούν στην υιοθέτηση ενός πληρέστερου λογιστικού συστήματος από τους οργανισμούς του Δημοσίου τομέα. Οι βασικοί χρήστες των πληροφοριών των λογιστικών και κοστολογικών συστημάτων, είναι κυρίως όλοι οι ενδιαφερόμενοι για τις χρηματοοικονομικές συνθήκες λειτουργίας των Δημοσίων οργανισμών, όπως για παράδειγμα οι φορολογούμενοι πολίτες με τα χρήματα και προς όφελος των οποίων λειτουργούν οι Δημόσιοι οργανισμοί, τα μέλη της Βουλής ως εκπρόσωποι των πολιτών, οι συναλλασσόμενοι με τους Δημόσιους οργανισμούς (προμηθευτές, τράπεζες, επενδυτές) κλπ.

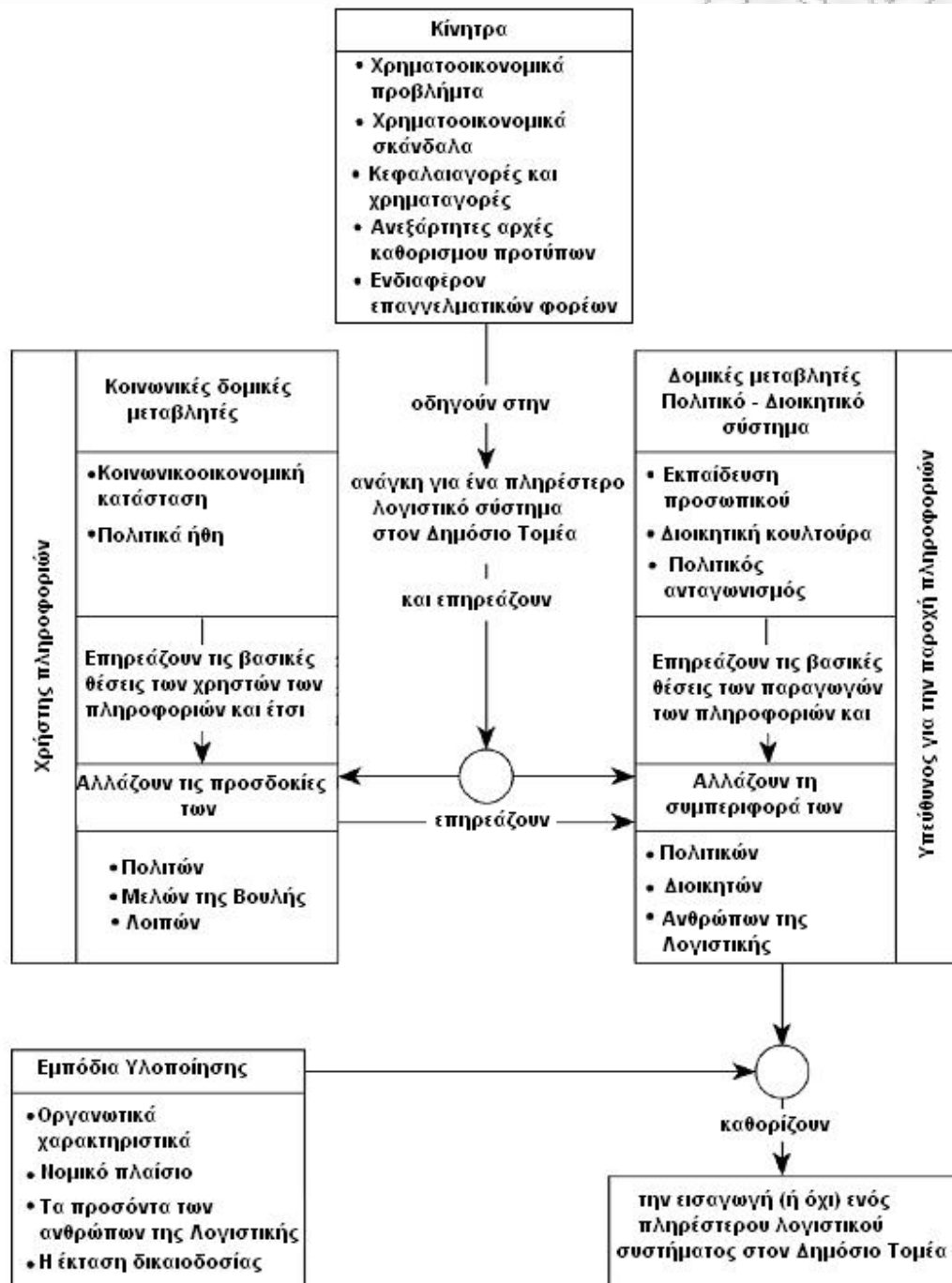
Οι αυξημένες προσδοκίες των χρηστών των κοστολογικών πληροφοριών, επηρεάζουν θετικά και τη συμπεριφορά των υπευθύνων για την παραγωγή των πληροφοριών αυτών των Δημοσίων οργανισμών όπως είναι οι εποπτικές αρχές που έχουν την ευθύνη της εποπτείας τους, οι Διοικητές αυτών των οργανισμών και οι άνθρωποι της Λογιστικής.

Η έκταση της αλλαγής αυτής της συμπεριφοράς επηρεάζεται από την κουλτούρα της Διοίκησης των οργανισμών, από το επίπεδο της εκπαίδευσης του προσωπικού τους, καθώς και από τον πολιτικό ανταγωνισμό μεταξύ των διαφόρων ομάδων δράσης εντός των Δημοσίων οργανισμών.

Σύμφωνα με τους Chan et al. (1996b), μια άλλη ομάδα παραμέτρων, όπως είναι τα οργανωτικά χαρακτηριστικά των Δημοσίου οργανισμού, η έκταση της δικαιοδοσίας των διοικητών τους κλπ., μπορούν να αποτελέσουν εμπόδια για την υλοποίηση των αλλαγών και συγκεκριμένα, εμπόδια για την εισαγωγή ή μη ενός πληρέστερου λογιστικού συστήματος στο δημόσιο τομέα.

Η αναλυτική εκδοχή του μοντέλου του Luder (1992), παρουσιάζεται στο σχήμα 4.1.

**Σχήμα 4.1**  
**Αναλυτική σχηματική εκδοχή του μοντέλου των βελτιώσεων της Λογιστικής τεχνοδομής των Δημοσίων οργανισμών**  
 (πηγή: Luder, 1992)



Η παρούσα ερευνητική εργασία, χρησιμοποίησε τα επιμέρους δομικά στοιχεία του μοντέλου του Luder προκειμένου να αξιολογήσει την πολύ σημαντική μεταρρύθμιση της Λογιστικής και κοστολογικής τεχνοδομής των Δημοσίων ελληνικών νοσοκομείων, με την αντικατάσταση της Απλογραφίας από τη Διπλογραφική Λογιστική που θεσμοθετήθηκε με το Π.Δ.146/2003. Από την αξιολόγηση αυτή προκύπτουν τα ακόλουθα:

α. Κίνητρα

Τα βασικά κίνητρα τα οποία ώθησαν την Κυβέρνηση να θεσπίσει νομοθετικά την εισαγωγή της διπλογραφικής Λογιστικής στα δημόσια νοσοκομεία, τερματίζοντας έστω και καθυστερημένα μια ιστορία πολλών δεκαετιών της απλογραφικής Λογιστικής, φαίνεται να εξηγούνται από το μοντέλο του Luder. Πιο συγκεκριμένα:

1) Τα τεράστια χρηματοοικονομικά ελλείμματα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, η δυσχέρεια δανειοδότησής τους λόγω ανυπαρξίας στοιχείων τα οποία να μπορούν να στηρίξουν το επίπεδο της δανειοληπτικής τους ικανότητας (credit rating), αποτελούν σοβαρά χρηματοοικονομικά προβλήματα, η επίλυση των οποίων, διευκολύνεται σημαντικά με την υιοθέτηση της Διπλογραφικής Λογιστικής.

2) Οι ελεγκτικοί φορείς του Δημόσιου τομέα (Επιθεωρητές Δημόσιας Διοίκησης και Επιθεωρητές Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας), αλλά και πλήθος δημοσιευμάτων παρουσιάζουν όλο και περισσότερα οικονομικά σκάνδαλα που σχετίζονται με τις υπερτιμολογήσεις του ιατρικού εξοπλισμού και των αναλωσίμων των Δημοσίων νοσοκομείων. Σύμφωνα με δημοσίευμα της εφημερίδας Καθημερινή (25-5-08) η έκθεση του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας για το 2007, καταγράφει την εικόνα ενός Εθνικού Συστήματος Υγείας διαλυμένου, με κακοφορμισμένες πληγές δεκαετιών, απαξιωμένου στα μάτια των πολιτών αλλά και των εργαζομένων σε αυτό.

Το 2007, εκδόθηκαν από τον τομέα Διοικητικού – Οικονομικού ελέγχου του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ) Αθήνας, 73 εντολές για τη διενέργεια ελέγχου και κατατέθηκαν 74 πορίσματα:

- Σε 3 περιπτώσεις διαπιστώθηκε «διαφθορά» σε επίπεδο οικονομικής διαχείρισης και παράβασης διοικητικών διαδικασιών.
- Σε 11 περιπτώσεις η «διάγνωση» ήταν κακοδιοίκηση, σε θέματα που αφορούσαν οικονομική διαχείριση, παρανομίες στις προμήθειες και γενικά των προβλεπόμενων διατάξεων.

- Σε 28 περιπτώσεις διαπιστώθηκαν σοβαρά οργανωτικά προβλήματα όπως απουσία συστήματος μηχανοργάνωσης των υπηρεσιών, προβληματική έως και ανύπαρκτη απογραφή υλικών κ.ά.

- Άλλες 3 υποθέσεις αφορούσαν υπερκοστολόγηση φαρμάκων - νοσηλίων και εξετάσεων από ιδιωτικά κέντρα και διαγνωστικά εργαστήρια σε ασφαλισμένους του ΟΠΑΔ.

Η εισαγωγή της Διπλογραφικής Λογιστικής, των σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και της Λογιστικής του Τομέα Ευθύνης, θα δημιουργήσει τους απαραίτητους εκείνους μηχανισμούς ελέγχου και αποτροπής των παρατηρούμενων σκανδάλων στους τομείς των προμηθειών, των ιατρικών εξετάσεων και της κατευθυνόμενης συνταγογράφησης.

3) Τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα, για να αξιοποιήσουν τις κεφαλαιαγορές και τις χρηματαγορές, είναι υποχρεωμένα να καταρτίζουν τις προβλεπόμενες από τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα, οικονομικές καταστάσεις. Η χρηματοδότηση ακόμη και των πολύ μεγάλων Οργανισμών του Δημοσίου (Νοσοκομείων, Δήμων, κλπ.) με τη Λογιστική υποδομή της απλογραφίας, ήταν σχεδόν αδύνατη χωρίς την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου.

4) Δυστυχώς, οι επαγγελματικοί φορείς της Λογιστικής στη χώρα μας, δεν ανέλαβαν πρωτοβουλία για την εκπόνηση ενός σύγχρονου κλαδικού λογιστικού σχεδίου για τις Μονάδες Υγείας. Ανεξάρτητα από το οικονομικό και το νομικό σύστημα κάθε ανεπτυγμένης χώρας, τα εθνικά λογιστικά τους πρότυπα αναπτύσσονται από Κυβερνήσεις ή κρατικούς φορείς, από επαγγελματικούς φορείς ή από συνδυασμό τους. Στο ένα άκρο των πολιτικών θέσπισης των λογιστικών προτύπων, κανόνων και αρχών, βρίσκονται οι χώρες (όπως Ηνωμένο Βασίλειο, ΗΠΑ κ.α.) στις οποίες τα Λογιστικά Πρότυπα σε πολύ μεγάλο βαθμό αναπτύσσονται από τους ίδιους τους επαγγελματικά απασχολούμενους με τη Λογιστική. Στις ΗΠΑ για παράδειγμα το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) αποτελεί τον κύριο φορέα θέσπισης λογιστικών προτύπων.

Στο άλλο άκρο των πολιτικών θέσπισης λογιστικών αρχών και προτύπων βρίσκονται οι χώρες (όπως Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα κ.α.) στις οποίες οι Λογιστικοί κανόνες και τα Λογιστικά πρότυπα θεσμοθετούνται κυρίως με Νόμους και κυβερνητικά διατάγματα. Έτσι η απουσία στων επαγγελματικών φορέων της Λογιστικής από την αναμόρφωση του Λογιστικού συστήματος των Δημοσίων νοσοκομείων, οφείλεται

πιθανότατα στο ότι η πρωτοβουλία αυτών των καινοτόμων μεταρρυθμίσεων στη χώρα μας, ανήκει παραδοσιακά στο κράτος (ΕΓΛΣ, ΔΛΠ κλπ.).

β. Οι προσδοκίες των διαφόρων ομάδων οι οποίοι είναι δυνητικοί χρήστες της Λογιστικής πληροφόρησης στον τομέα της δημόσιας παροχής υγειονομικής περίθαλψης, κάτω και από την επίδραση της παρούσας κοινωνικοοικονομικής κατάστασης, είναι ιδιαίτερα αυξημένες, μια και είναι πλέον διάχυτη η αίσθηση των υπερβολικά υψηλών κρατικών δαπανών για έναν τομέα ο οποίος παρέχει δυσανάλογα ελλειμματικές ποιοτικά υπηρεσίες. Τα παραπάνω, σε συνδυασμό με τη στρόφη των πολιτών στα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και την αύξηση των ιδιωτικών δαπανών για την υγεία, κάνουν επιτακτική την προσδοκία αναμόρφωσης των λογιστικών συστημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, για την καλύτερη δυνατότητα χρηματοοικονομικού ελέγχου μέσω της ακριβέστερης πληροφόρησης που θα προκύψει από τέτοια συστήματα.

γ. Οι βασικές θέσεις των υπευθύνων για την παραγωγή αυτής της πληροφόρησης, δεν φαίνεται να έχουν αναμορφωθεί, υπό την επήρεια των προσδοκιών των χρηστών της. Το πολιτικοδιοικητικό σύστημα, η απουσία εκπαίδευσης του προσωπικού και η διοικητική κουλτούρα, φαίνεται να είναι δομικές μεταβλητές, παγιωμένες σε μια γραφειοκρατική αντίληψη διοίκησης, αδιάφορης ή και αδύναμης να ανταποκριθεί στις προσδοκίες του κοινωνικού συνόλου.

δ. Τέλος, φαίνεται να έχουν ισχύ, σχεδόν όλα τα εμπόδια υλοποίησης της αλλαγής του κοστολογικού συστήματος: το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών των ιδρυμάτων δεν διαθέτει τα ανάλογα προσόντα, η οργανωτική δομή των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων δεν είναι το ίδιο ορθολογική και ευέλικτη σε σχέση με εκείνη των ιδιωτικών, το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο δημιουργεί αγκυλώσεις και γραφειοκρατικές καταστάσεις και οι Διοικήσεις έχουν περιορισμένη έκταση δικαιοδοσίας.

Από την πιο πάνω παρουσίαση, το εννοιολογικό πλαίσιο του Luder για την εξατομικευμένη μελέτη και διερεύνηση των βασικών παραμέτρων που επηρεάζουν το σχεδιασμό και την υλοποίηση νέων λογιστικών και κοστολογικών συστημάτων στους Δημόσιους Οργανισμούς και κατ' επέκταση στα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, φαίνεται όπως προαναφέρθηκε να ικανοποιεί σε μεγάλο βαθμό τις ανάγκες της ερευνητικής μας προσπάθειας. Ωστόσο, επειδή στην έρευνα θα συμπεριληφθούν και τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, κρίναμε ότι το μοντέλο θα έπρεπε να

εμπλουτιστεί με επιπλέον παράγοντες έτσι ώστε να προσαρμοστεί στην εξέταση του συνόλου των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Για το λόγο αυτό, έγινε προσπάθεια συγκερασμού δομικών στοιχείων του μοντέλου του Luder με στοιχεία και άλλων ερευνητικών προσπαθειών, γενικότερων αλλά και ειδικών για τα νοσηλευτικά ιδρύματα.

#### **4.4 Η εφαρμογή της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης στην υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα**

Η θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης όσον αφορά το σχεδιασμό και την εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων, έχει βρει πεδίο εφαρμογής γενικά στον τομέα της παροχής υπηρεσιών (Brignall, 1997; Brignall et al., 1991; Schmenner, 1986), αλλά και ειδικότερα στον τομέα της παροχής υγειονομικών υπηρεσιών (Brignall, 1997; Brignall et al., 1991; Cardinaels et al., 2004; Hill, 2000; Hill & Johns, 1994).

Οι Cardinaels et al. (2004), σε έρευνά τους για τους παράγοντες που οδηγούν την ανάπτυξη κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, η οποία πραγματοποιήθηκε με τη συμμετοχή 120 νοσοκομείων του Φλαμανδικού τμήματος του Βελγίου, αναζήτησαν και εντόπισαν αρκετούς παράγοντες που επηρεάζουν την ανάπτυξη των κοστολογικών συστημάτων στα νοσοκομεία. Ως αφετηρία της ερευνητικής τους προσπάθειας, χρησιμοποίησαν **την υιοθέτηση του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα** από βιομηχανικούς κλάδους, εξετάζοντας αν οι παράγοντες που συμβάλλουν στην υιοθέτηση ακριβέστερων συστημάτων κοστολόγησης σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, έχουν εφαρμογή και στον τομέα της υγειονομικής περίθαλψης (Bjornenak, 1997; Innes et al., 2000; Krumwiede, 1998). Η μελέτη τους συμπεριέλαβε και παράγοντες συμπεριφοράς του ανθρώπινου δυναμικού καθώς και οργανωσιακούς παράγοντες (Shields, 1995).

Στην ανωτέρω έρευνα, οι συναφείς με την ανάπτυξη των κοστολογικών συστημάτων παράγοντες ταξινομήθηκαν σε τρεις κατηγορίες:

- τους γενικούς παράγοντες,
- τους ειδικούς για τα νοσηλευτικά ιδρύματα παράγοντες και
- τους παράγοντες ελέγχου όπως φαίνεται στον πίνακα 4.1 που ακολουθεί:

**Πίνακας 4.1**  
**Επίδραση γενικών και ειδικών παραγόντων και μεταβλητών ελέγχου στην υιοθέτηση**  
**εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα**  
**(πηγή: Cardinaels et al., 2004)**

<b>Γενικοί παράγοντες</b>	<b>Ειδικοί παράγοντες των νοσοκομείων</b>	<b>Μεταβλητές ελέγχου</b>
Μεταβλητότητα του κόστους (+)	Ικανοποίηση θεσμικού πλαισίου (-)	Το μέγεθος του νοσοκομείου (+)
Σημαντικότητα του κόστους (+)	Χρησιμοποίηση θεσμικού πλαισίου (-)	Συμμετοχή σε συγχώνευση (-)
Σύνδεση με την ποιότητα (+)	Οργανωσιακή υποστήριξη (+)	
Το επίπεδο του πληροφοριακού συστήματος (+/-)	Αντίθεση Διοικήσεων / γιατρών (+ εάν η αντίθεση είναι μικρότερη)	
Η νομιζόμενη συνθετότητα (+/-)	Το είδος των συμβολαίων πληρωμής των γιατρών (- για τα βασισμένα στο κόστος των γιατρών)	

Η θετική επίδραση των παραγόντων του πίνακα 4.1 στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας των Cardinaels et al. (2004) σημειώνεται με θετικό πρόσημο , ενώ η αρνητική επίδραση σημειώνεται με αρνητικό πρόσημο.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν επίσης, ότι η αλλαγή των κοστολογικών συστημάτων στον τομέα της υγείας, συντελείται κατ' ανάλογο τρόπο με αυτόν της βιομηχανίας, προϋποθέτει όμως βαθμιαία και σταδιακή υλοποίηση. Η εφαρμογή βελτιώσεων στα κοστολογικά συστήματα των νοσοκομείων προϋποθέτει την παρεμβολή διαφόρων σταδίων πριν επιτευχθεί η πλήρης υιοθέτηση των συστημάτων (Hill and Johns, 1994; Krumwiede, 1998)

Το σημαντικότερο όμως εύρημα της πιο πάνω έρευνας, είναι ότι οι παράγοντες οι οποίοι είναι σημαντικοί για την ανάπτυξη κοστολογικών συστημάτων σε άλλους κλάδους, είναι λιγότερο σημαντικοί για την ανάπτυξη σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων στα νοσοκομεία. Αντίθετα τα τυπικά χαρακτηριστικά των νοσηλευτικών ιδρυμάτων όπως η ικανοποίηση με το υπάρχον θεσμοθετημένο σύστημα, η μηχανική χρήση του υπάρχοντος συστήματος, η υποστήριξη από την ιατρική ομάδα, οι αντιθέσεις με τους γιατρούς, κλπ., εξηγούν καλύτερα τις διαφοροποιήσεις στην ανάπτυξη των κοστολογικών συστημάτων μεταξύ των νοσοκομείων (Cardinaels et al., 2004). Η συγκεκριμένη έρευνα δεν συμπεριέλαβε καθόλου τον παράγοντα του ανταγωνισμού.

Η Hill σε ανάλογη έρευνά της (2000), εξετάζει το κατά πόσο οι αλλαγές του τρόπου προσδιορισμού των νοσηλίων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που καθιερώθηκαν με την εισαγωγή του συστήματος προκαθορισμένης πληρωμής κατά τη δεκαετία 1980-

1990 και ο αυξανόμενος ανταγωνισμός, είχαν ως αποτέλεσμα την υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων. Διαχωρίζει τους κρίσιμους παράγοντες για την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων σε εκείνους που σχετίζονται με το περιβάλλον του οργανισμού και σε εκείνους που σχετίζονται με τον ίδιο τον οργανισμό.

Στην πρώτη κατηγορία η πιο πάνω έρευνα συμπεριλαμβάνει και εξετάζει τα συστήματα πληρωμής των νοσηλευτικών ιδρυμάτων καθώς και τον ανταγωνισμό. Τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με τους δύο αυτούς παράγοντες του περιβάλλοντος, έδειξαν ότι ο ανταγωνισμός παίζει ένα δευτερεύοντα ρόλο σε σχέση με τα συστήματα καθορισμού των νοσηλίων τα οποία διαδραματίζουν τον κύριο ρόλο στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Στη δεύτερη κατηγορία παραγόντων, η έρευνα περιλαμβάνει και εξετάζει το ιδιοκτησιακό καθεστώς, τη συμμετοχή σε συγχωνευμένους οργανισμούς, το μέγεθος του οργανισμού, το βαθμό απασχόλησης του οργανισμού και τη δομή του κόστους, Η επίδραση αυτών των παραγόντων στην υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων αποδείχτηκε από την έρευνα λιγότερο σημαντική.

#### **4.5 Το Εννοιολογικό Πλαίσιο της παρούσας ερευνητικής εργασίας**

Ο σκοπός της παρούσας ερευνητικής εργασίας στην πρώτη φάση υλοποίησής της, ήταν η διερεύνηση της υφιστάμενης κοστολογικής οργάνωσης και υποδομής των νοσηλευτικών ιδρυμάτων στην Ελλάδα και η αναζήτηση των βασικών αιτιών της τυχόν παρατηρούμενης καθυστέρησης στον εκσυγχρονισμό της. Στο σκοπό της έρευνας εντάχθηκε επίσης η καταγραφή των βασικών προβλημάτων υλοποίησης του Κυβερνητικού σχεδίου μετάβασης από την Απλογραφική στη Διπλογραφική Λογιστική. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού της πρώτης φάσης, επιλέχτηκε η έρευνα να πραγματοποιηθεί με ένα δομημένο τρόπο βασισμένο στη θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης.

Με βάση την παραπάνω επιλογή, καταρτίστηκε ένα νέο μοντέλο το οποίο περιγράφει το εννοιολογικό πλαίσιο της παρούσας ερευνητικής προσπάθειας, για τη δόμηση του οποίου, συνδυάστηκαν στοιχεία από όλες σχεδόν τις προαναφερθείσες έρευνες, με έμφαση στις αντίστοιχες έρευνες των Cardinaels et al. (2004), της Hill (2000) και στο μοντέλο του Luder.



Το μοντέλο του Luder επιλέχθηκε διότι όπως προαναφέρθηκε, το μεγαλύτερο μέρος των νοσηλευτικών ιδρυμάτων στην Ελλάδα, είναι δημόσια και λειτουργούν με τη μορφή ΝΠΔΔ και ως εκ τούτου θεωρούμε ότι εμπεριέχει δομικά στοιχεία τα οποία επεξηγούν σε ικανοποιητικό βαθμό την υφιστάμενη κατάσταση σχετικά με την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα.

Επειδή όμως αποφασίστηκε να συμπεριληφθούν στην έρευνα και τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, θεωρήθηκε ότι το μοντέλο Luder δεν ήταν απόλυτα επαρκές και γι αυτό θα έπρεπε να εμπλουτιστεί με την ενσωμάτωση και εξέταση και άλλων κρίσιμων παραμέτρων, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η όσο το δυνατόν πληρέστερη ανίχνευση των παραγόντων οι οποίοι λειτουργούν θετικά ή αρνητικά για την ύπαρξη, υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα ελληνικά νοσοκομεία.

Υπήρξαν ωστόσο και αρκετοί παράγοντες, οι οποίοι ενώ διερευνώνται σε άλλες ερευνητικές εργασίες, δεν συμπεριλήφθηκαν στο προτεινόμενο εννοιολογικό πλαίσιο αυτής της εργασίας. Τα κριτήρια εξαίρεσης αυτών των παραγόντων, ήταν τρία:

Το πρώτο, αφορούσε την προσπάθεια “ομοιογενοποίησης” των επιμέρους παραγόντων έτσι ώστε να αφορούν και τα δημόσια και τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα. Με βάση αυτό το κριτήριο εξαιρέθηκε π.χ. ο παράγοντας του είδους των συμβολαίων πληρωμής των γιατρών, ο οποίος εξετάζεται στην έρευνα των Cardinals et al.(2004). Ενώ η εξέταση του συγκεκριμένου παράγοντα είναι προφανούς σπουδαιότητας όσον αφορά τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, στα οποία μπορεί να υπάρχει μια μεγάλη διαφοροποίηση στους όρους απασχόλησης των γιατρών και στον τρόπο πληρωμής τους, δεν έχει καμία εφαρμογή στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα στα οποία οι γιατροί είναι μόνιμοι δημόσιοι υπάλληλοι με ενιαίο σύστημα καθορισμού των αμοιβών τους.

Το δεύτερο κριτήριο, αφορούσε την προσπάθεια “ομοιογενοποίησης” των παραγόντων ώστε να αφορούν μόνο τα νοσηλευτικά ιδρύματα, μια και η παρούσα έρευνα αφορά αποκλειστικά αυτά και δεν είναι διακλαδική. Με βάση αυτό το κριτήριο εξαιρέθηκαν παράγοντες όπως η συνθετότητα των διαδικασιών, η δομή του κόστους (ποσοστά άμεσου και έμμεσου κόστους) κ.α., διότι κρίθηκε ότι η διερεύνησή τους θα ήταν χρήσιμη σε μια έρευνα η οποία θα αφορούσε σε βιομηχανίες και οργανισμούς διαφόρων κλάδων, αλλά θα ήταν εν πολλοίς περιττή στην παρούσα έρευνα για τα νοσηλευτικά ιδρύματα, στα οποία η πολυπλοκότητα των διαδικασιών

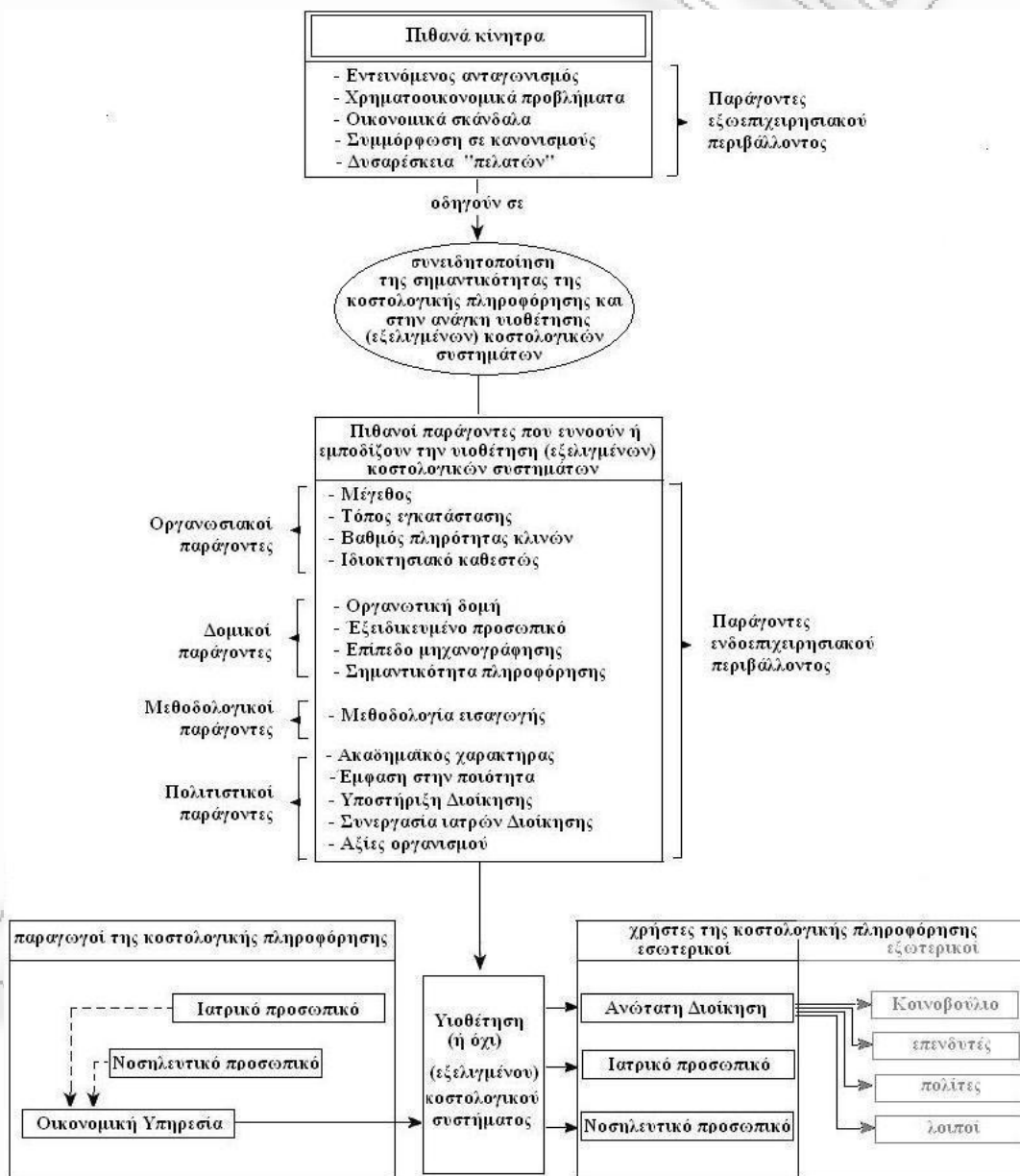
και η υπερκάλυψη του ποσοστού του άμεσου κόστους από το έμμεσο είναι δεδομένες.

Τέλος το τρίτο κριτήριο εξαίρεσης, αφορούσε παράγοντες οι οποίοι δεν ισχύουν για τα Ελληνικά δεδομένα. Με βάση αυτό, εξαιρέθηκε π.χ. ο παράγοντας της αλλαγής στον τρόπο καθορισμού των νοσηλίων, ο οποίος εξετάζεται στην έρευνα της Hill.

Έτσι, το προτεινόμενο από την ερευνητική αυτή εργασία Ενωσιολογικό Πλαίσιο, απεικονίζεται στο παρακάτω σχήμα 4.2 και επεξηγείται αναλυτικά στη συνέχεια:

**Σχήμα 4.2**

**Σχηματική παρουσίαση του εννοιολογικού πλαισίου εφαρμογής της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης για την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.**



Στις μέχρι τώρα σχετικές έρευνες, παρατηρείται μια ποικιλία στους όρους που χρησιμοποιούνται κατά την ταξινόμηση των κρίσιμων παραγόντων για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Στην έρευνα π.χ. της Hill (2000), χρησιμοποιούνται οι όροι “*οργανωσιακοί παράγοντες*” για να αποδώσει παραμέτρους όπως το ιδιοκτησιακό καθεστώς, η συμμετοχή σε συγχωνεύσεις, το μέγεθος του οργανισμού και ο βαθμός πληρότητας των κλινών και “*περιβαλλοντικοί παράγοντες*”, οι οποίοι περιλαμβάνουν τον ανταγωνισμό και τις αλλαγές στον τρόπο αποζημίωσης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων για τις υπηρεσίες που παρέχουν. Η συγκεκριμένη ταξινόμηση ακολουθείται και σε αρκετές άλλες έρευνες.

Στη διακλαδική έρευνα των Al-Omiri & Drury (2007) όλοι οι εξεταζόμενοι παράγοντες που επηρεάζουν την επιλογή του κοστολογικού συστήματος στους βρετανικούς οργανισμούς που συμμετείχαν στην έρευνα, περιγράφονται ως “*συναφείς παράγοντες*” ενώ οι Cardinaels et al. (2004), διαχωρίζουν τους παράγοντες σε *γενικούς* (οι οποίοι ισχύουν για όλους τους οργανισμούς), *ειδικούς* (οι οποίοι ισχύουν μόνο για τα νοσηλευτικά ιδρύματα) και *παράγοντες ελέγχου*. Στο μοντέλο του Luder, δεν υπάρχει κάποια εμφανής ανάλογη ταξινόμηση των παραγόντων.

Για τη δόμηση του πιο πάνω μοντέλου, το οποίο αποτυπώνει το εννοιολογικό πλαίσιο της παρούσας ερευνητικής εργασίας, ακολουθήθηκε η παρακάτω ταξινόμηση: Διαχωρίσαμε τους κρίσιμους παράγοντες για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα, σε παράγοντες του εξωεπιχειρησιακού και σε παράγοντες του ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος. Πιστεύουμε ότι ένας τέτοιος αρχικός διαχωρισμός είναι και κατανοητός αλλά και χρήσιμος, μια και παρέχει το υπόβαθρο κατανόησης της φύσης των κρίσιμων παραγόντων, αλλά και της δυνατότητας ελέγχου τους από την πλευρά του οργανισμού.

Στους εξωεπιχειρησιακούς παράγοντες, εντάξαμε τον παράγοντα της έντασης του ανταγωνισμού, όπως τον αντιλαμβάνονται τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης και τα οικονομικά στελέχη των ιδρυμάτων.

Ο παράγοντας αυτός ο οποίος εξετάζεται στις περισσότερες ερευνητικές εργασίες, είτε αυτούσιος, ή με τη μορφή της αβεβαιότητας του εξωτερικού περιβάλλοντος αφορά κυρίως τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, αποτελεί όμως και ένδειξη του κατά πόσο τα στελέχη των δημοσίων ιδρυμάτων αντιλαμβάνονται την ύπαρξή του, ή

έχουν παγιώσει μια αντίληψη μονοπωλιακής κατάστασης, η οποία έχει επίπτωση εκτός των άλλων και στην αίσθησή τους για την ανάγκη βελτίωσης και αλλαγής της μέχρι τώρα Λογιστικής και κοστολογικής υποδομής των ιδρυμάτων τους. Επιπλέον ο παράγοντας του εντεινόμενου ανταγωνισμού, υποκρύπτεται ενδεχομένως στο μοντέλο του Luder στα “χρηματοοικονομικά προβλήματα” τα οποία κατατάσσονται στα κίνητρα της αλλαγής των λογιστικών συστημάτων.

Η παράμετρος της αλλαγής του τρόπου καθορισμού των νοσηλίων, την οποία εξετάζει η έρευνα της Hill (2000), παραλείφθηκε, διότι όπως προαναφέρθηκε, είναι άνευ σημασίας για τα ελληνικά δεδομένα (τουλάχιστον προς το παρόν).

Επιπλέον στην κατηγορία των παραγόντων του εξωεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, εντάχθηκαν τα περισσότερα από τα στοιχεία της ομάδας των κινήτρων του μοντέλου του Luder. Έτσι οι παράγοντες του εξωεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, συμπληρώθηκαν με τα χρηματοοικονομικά προβλήματα, τα οικονομικά σκάνδαλα και τη συμμόρφωση σε κανονισμούς ενώ προστέθηκε και ένας επιπλέον νέος παράγοντας αυτός της δυσaráσκειας των πολιτών οι οποίοι καταφεύγουν στα νοσηλευτικά ιδρύματα για την περίθαλψή τους.

Η ισχύς των παραπάνω κινήτρων - παραγόντων βελτίωσης του λογιστικού συστήματος των δημοσίων οργανισμών στα οποία αναφερθήκαμε εκτεταμένα κατά την παρουσίαση του μοντέλου του Luder, είναι προφανής για τα ελληνικά δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα. και για την έκδοση του Π.Δ. 146/2003 που αφορά στον εκσυγχρονισμό της Λογιστικής και κοστολογικής τεχνοδομής τους.

Ο παράγοντας της δυσaráσκειας των πολιτών δεν καταγράφεται στο μοντέλο του Luder, κρίναμε όμως σκόπιμο να το συμπεριλάβουμε, δεδομένου ότι όλες οι προπεριγραφόμενες καταστάσεις των σκανδάλων και των χρηματοοικονομικών προβλημάτων, έχουν ως τελικό αποτέλεσμα την απαξίωση του Εθνικού Συστήματος Υγείας στο οποίο εντάσσονται τα δημόσια νοσοκομεία και στη δυσaráσκεια των πολιτών για τις παρεχόμενες νοσηλευτικές υπηρεσίες, κάτι που αντανακλάται και στις συνεχώς διογκούμενες ιδιωτικές δαπάνες για υγειονομική περίθαλψη. Το ποσοστό ιδιωτικών δαπανών στις συνολικές δαπάνες υγείας στην Ελλάδα ήταν το 2005, το υψηλότερο μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ: 57,1% έναντι 54,9% στις ΗΠΑ. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα συγκριτικής μελέτης των χωρών του ΟΟΣΑ για το επίπεδο ικανοποίησης και δυσaráσκειας από τις παρεχόμενες υπηρεσίες Υγείας, διαπιστώνεται για παράδειγμα ότι κάτοικοι χωρών όπως Αυστρίας και Δανίας δηλώνουν ικανοποιημένοι από την παροχή υπηρεσιών Υγείας σε ποσοστό 72,7% και

90,6% και δυσαρεστημένοι σε ποσοστό 6,7% και 5,6% αντίστοιχα ενώ στην Ελλάδα δηλώνουν ικανοποιημένοι από την παροχή υπηρεσιών Υγείας σε ποσοστό 15,5% και δυσαρεστημένοι σε ποσοστό 59,6% (INE/ Γ.Σ.Ε.Ε – Α.Δ.Ε.Δ.Υ., Έκθεση 2008).

Ενώ όλοι οι προαναφερόμενοι παράγοντες του εξωεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, περιλαμβάνονται στο μοντέλο που αποτυπώνει το εννοιολογικό πλαίσιο της παρούσας εργασίας, για λόγους πληρότητας, στην ερευνητική φάση της εργασίας εξετάστηκε μόνο ο παράγοντας του εντεινόμενου ανταγωνισμού, με δεδομένη τη συμβολή όλων των υπόλοιπων παραγόντων στα κίνητρα της επιχειρούμενης αναβάθμισης της Λογιστικής των δημοσίων νοσοκομείων, από την απλογραφία στη Λογιστική του δεδουλευμένου.

Όλοι οι υπόλοιποι κρίσιμοι παράγοντες, που επιδρούν θετικά, ή αρνητικά στην υιοθέτηση (εξελιγμένων) κοστολογικών περιλήφθηκαν στους παράγοντες του ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, δεδομένου ότι εξαρτώνται άμεσα από το διαμορφωμένο εσωτερικό περιβάλλον των νοσηλευτικών οργανισμών.

Οι παράγοντες αυτοί του ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος ταξινομήθηκαν με βάση τα χαρακτηριστικά τους σε:

- α) οργανωσιακούς (organizational),
- β) δομικούς (structural),
- γ) μεθοδολογικούς (methodological) και
- δ) πολιτιστικούς (cultural).

Η ταξινόμηση όμως αυτή, έχει και μια άλλη διάσταση. Η κάθε μία κατηγορία από τις προαναφερόμενες κατηγορίες, έχει διαφορετικό βαθμό δεκτικότητας παρεμβάσεων και αλλαγών από τις Διοικήσεις και σε διαφορετικό χρονικό ορίζοντα, έτσι ώστε να μειωθεί (ή εξαιρεθεί) η τυχόν αρνητική επίδραση των παραγόντων που περιλαμβάνει, στο σχεδιασμό, την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

Ο Ewusi-Mensah (1981) στην έρευνά του για το εξωτερικό περιβάλλον των οργανισμών και την επίδρασή του στα πληροφοριακά συστήματα διοίκησης, διαχωρίζει το περιβάλλον σε ελεγχόμενο, μερικώς ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο. Μια ανάλογη ταξινόμηση, πιστεύουμε ότι είναι κατάλληλη και χρήσιμη και για το ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον. Έτσι λοιπόν εφαρμόζοντας την παραπάνω ταξινόμηση των εξεταζόμενων παραγόντων σε οργανωσιακούς, δομικούς,

μεθοδολογικούς και πολιτιστικούς, πιστεύουμε ότι συμβάλλουμε στην πληρέστερη κατανόηση και διαχείρισή τους.

Στη συνέχεια ακολουθεί η αναλυτική παρουσίαση των προαναφερθέντων παραγόντων.

#### **4.5.1.Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες:**

##### **4.5.1.1 Εντεινόμενος ανταγωνισμός**

Ο παράγοντας του ανταγωνισμού, συνήθως αποτελεί την κύρια παράμετρο του γενικότερου παράγοντα της αβεβαιότητας του περιβάλλοντος.

Οι Gordon & Narayanan (1984) στην εμπειρική προσέγγισή τους, εξέτασαν τη νομιζόμενη αβεβαιότητα του περιβάλλοντος, (έχοντας ως μέτρο τον υφιστάμενο ανταγωνισμό) και την επίδρασή της στα χαρακτηριστικά των πληροφοριακών συστημάτων της Διοικητικής Λογιστικής και διαπίστωσαν ότι καθώς ο βαθμός της αβεβαιότητας αυξάνει, τόσο τα Διοικητικά στελέχη χρειάζονται και χρησιμοποιούν περισσότερο τις πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Σε παλαιότερη έρευνα του Khandwalla (1972), εξετάστηκε ο ανταγωνισμός στις διάφορες πτυχές του (τιμές, διείσδυση στην αγορά, ανάπτυξη νέων προϊόντων) και η επίδραση κάθε μιας από αυτές τις παραμέτρους στην υιοθέτηση εξελιγμένων συστημάτων ελέγχου. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι καθώς αυξάνεται ο ανταγωνισμός, αυξάνονται και τα αναμενόμενα οφέλη από τον επιχειρησιακό έλεγχο. Οι Baines & Langfield-Smith (2003), διαπίστωσαν ότι ένα περιβάλλον αυξανόμενου ανταγωνισμού, έχει ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη εστίαση σε στρατηγικές διαφοροποίησης, γεγονός που με τη σειρά του οδηγεί στην εφαρμογή εξελιγμένων πρακτικών Διοικητικής Λογιστικής.

Οι Bruns and Kaplan (1987) θεωρούν τον ανταγωνισμό ως το σπουδαιότερο εξωτερικό παράγοντα ο οποίος υποκινεί τα διοικητικά στελέχη στον ανασχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων των οργανισμών που διευθύνουν.

Διάφορες άλλες μελέτες, καταλήγουν επίσης στο συμπέρασμα ότι οι οργανισμοί που αντιμετωπίζουν υψηλό ανταγωνισμό, τείνουν να εφαρμόζουν περισσότερο εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα (Libby and Waterhouse, 1996; Simons, 1990).

Ο Cooper (1988b) υποστηρίζει επίσης, ότι οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν υψηλό ανταγωνισμό θα πρέπει προκειμένου να αντεπεξέλθουν σε αυτόν να υιοθετήσουν την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες.

Στο πεδίο των υγειονομικών υπηρεσιών, σε έρευνα του Lawrence (1989), διαπιστώθηκε, ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα τα οποία είχαν υιοθετήσει εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα βρίσκονταν σε περιοχές στις οποίες υπήρχε μεγαλύτερος ανταγωνισμός. Αλλά και στην έρευνα της Hill (2000), επίσης διαπιστώθηκε θετική συσχέτιση της έντασης του ανταγωνισμού και της υιοθέτησης εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, παρά το γεγονός ότι όπως επισημαίνεται, ο ανταγωνισμός βρέθηκε να παίζει ένα δευτερεύοντα ρόλο στις αποφάσεις για αλλαγή του κοστολογικού συστήματος, στις οποίες τον πρωτεύοντα ρόλο κατείχε ο περιορισμός των εσόδων εξ αιτίας της αλλαγής του τρόπου καθορισμού των νοσηλίων.

#### **4.5.2 Ενδοεπιχειρησιακοί παράγοντες:**

##### **4.5.2.1 Οργανωσιακοί παράγοντες**

Ονομάσαμε οργανωσιακούς, τους παράγοντες εκείνους που αποτελούν εγγενή χαρακτηριστικά των οργανισμών και κατατάξαμε σε αυτή την κατηγορία το μέγεθος του οργανισμού, το ιδιοκτησιακό καθεστώς, το βαθμό πληρότητας των κλινών και τον τόπο εγκατάστασης του οργανισμού.

Η υποκατηγορία αυτή των ενδοεπιχειρησιακών παραγόντων, περιλαμβάνει χαρακτηριστικά του οργανισμού, τα οποία δεν είναι δυνατόν (ή ίσως και επιθυμητό) να μεταβληθούν βραχυπρόθεσμα και μεσοπρόθεσμα και δεν αποτελούν αυτά καθ' αυτά θετικούς ή αρνητικούς παράγοντες στην υιοθέτηση και εφαρμογή (εξελιγμένων) κοστολογικών συστημάτων, αλλά δημιουργούν τις συνθήκες εκείνες που λειτουργούν θετικά ή αρνητικά για την υιοθέτηση τέτοιων συστημάτων.

Αναλυτικότερα για τον καθένα από τους πιο πάνω παράγοντες σημειώνονται τα εξής:

##### **4.5.2.1.a Το μέγεθος του οργανισμού**

Το μέγεθος του οργανισμού θεωρείται ως ένας θεμελιώδης και εν πολλοίς αυτονόητος κρίσιμος παράγοντας για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων και έχει συμπεριληφθεί σε πολλές έρευνες προκειμένου να επαληθευτεί εμπειρικά η επίδρασή του (Bruns & Waterhouse, 1975; Chapman, 1997, Chenhall, 2003, Donaldson, 2001; Khandwalla, 1972; Merchant, 1981).

Στις περισσότερες από αυτές τις έρευνες, έχει διαπιστωθεί ότι το μέγεθος του οργανισμού, έχει καθοριστικό ρόλο στην υιοθέτηση πιο σύνθετων διοικητικών συστημάτων (Davila, 2005; Moores and Chenhall, 1994; Reheul et al., 2004) και ότι οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις είναι περισσότερο θετικές στη χρήση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων (Bruns & Waterhouse, 1975; Guilding, 1999; Guilding & McManus, 2002; Merchant, 1981).

Ειδικότερα, σε ερευνητικές εργασίες οι οποίες εστίασαν το ενδιαφέρον τους στην εφαρμογή της κοστολόγησης δραστηριοτήτων, διαπιστώθηκε θετική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους της επιχείρησης και του βαθμού υιοθέτησης της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (Bjørnenak, 1997; Innes et al., 2000; Krumwiede, 1998; Malmi, 1999).

Τα ευρήματα των πιο πάνω ερευνών, ως προς τη σημασία του παράγοντα του μεγέθους του οργανισμού στην υιοθέτηση εξελιγμένων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης, είναι αναμενόμενα αν λάβουμε υπ' όψη ότι καθώς οι οργανισμοί γίνονται όλο και μεγαλύτεροι, οι διοικήσεις τους προκειμένου να διασφαλίσουν την επίτευξη των στόχων τους και την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της δράσης τους, πρέπει να αναμορφώσουν τις διαδικασίες διοίκησης και ελέγχου του οργανισμού, αποφασίζοντας για την εγκαθίδρυση των κατάλληλων δομών και καναλιών επικοινωνίας που είναι κατάλληλα για τους μεγάλο μεγέθους οργανισμούς (Child, 1975; Donaldson, 2001; Kets de Vries, 1977; Khandwalla, 1973, 1977; Perren & Grant, 2000).

Επιπλέον οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις διαθέτουν περισσότερους πόρους οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής (Al-Omiri and Drury, 2007).

Στον αντίποδα των προηγούμενων απόψεων και ευρημάτων, οι Libby και Waterhouse (1996), στην έρευνά τους κατά την περίοδο 1991-1993, η οποία διεξήχθη σε μεταποιητικές επιχειρήσεις του Καναδά, διαπίστωσαν ότι το μέγεθος των επιχειρήσεων δεν εξηγεί τις μεταβολές στα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής, ενώ οι Kuratko et al. (2001), στην ερευνητική εργασία τους για τα συστήματα ποιότητας στις μικρές Αμερικανικές επιχειρήσεις, διαπίστωσαν ότι εκτός από την αξιοποίηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, υπήρχε και μεγάλη συχνότητα χρήσης και κατανόησης της αξίας σύγχρονων πρακτικών και εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής, όπως η μέτρηση της ικανοποίησης των πελατών και η ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών. Σε αντίστοιχη έρευνα του Laitinen (2001a, 2002),



διαπιστώθηκε ότι οι μικρές επιχειρήσεις, εφάρμοζαν συστήματα Διοικητικής Λογιστικής κυρίως για να αντεπεξέλθουν στις μεγάλες πιέσεις του ανταγωνισμού.

Στον τομέα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, το μέγεθος του οργανισμού εκφράζεται με τον αριθμό των ανεπτυγμένων κλινών και η σημασία του στην υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων έχει απασχολήσει αρκετούς ερευνητές.

Από τις ερευνητικές εργασίες των Counte και Glandon (1988) και του Gilman (1985), διαπιστώθηκε ότι όσο αυξάνεται ο αριθμός των κλινών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, αντίστοιχα αυξάνεται και η τάση εφαρμογής σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων. Αντίστοιχα ήταν και τα ευρήματα της έρευνας του Lawrence (1989) από τα οποία επαληθεύτηκε ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα τα οποία είχαν υιοθετήσει εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα ήταν μεγαλύτερα σε σχέση με εκείνα τα οποία εφάρμοζαν παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα.

Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε και η έρευνα της Hill (1990/1991) σχετικά με την επίδραση του συστήματος των προκαθορισμένων πληρωμών στα κοστολογικά συστήματα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων κατά τη δεκαετία του 80, ενώ η έρευνα των Hill and Johns (1994), διαπίστωσε ότι στα μεγαλύτερα νοσοκομεία αν μη τι άλλο, αξιοποιείται καλύτερα το υπάρχον κοστολογικό σύστημα. Η πιο πρόσφατη έρευνα της Hill (2000), διαπίστωσε επίσης θετική συσχέτιση μεταξύ της ύπαρξης κοστολογικού συστήματος και του μεγέθους των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Αντίθετα, από τα ερευνητικά αποτελέσματα των Cardinaels et al. (2004), δεν επιβεβαιώθηκε η σημαντικότητα του παράγοντα του μεγέθους στην υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

#### **4.5.2.1.β Ο τύπος εγκατάστασης**

Ο τύπος εγκατάστασης, έχει συμπεριληφθεί στη λίστα των παραγόντων που επηρεάζουν το επίπεδο της Λογιστικής υποδομής των οργανισμών και των παραμέτρων που σχετίζονται με την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα σε πολλές ερευνητικές εργασίες.

Η έρευνα των Counte and Glandon (1988), δεν διαπίστωσε καμία σημαντική επίπτωση του τύπου εγκατάστασης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων στην υιοθέτηση ή μη κοστολογικών συστημάτων. Αντίθετα η έρευνα των Preston et al. (1988), διαπίστωσε ότι τα νοσοκομεία τα οποία δεν εφάρμοζαν αλλά ούτε σχεδίαζαν να

εφαρμόσουν στο άμεσο μέλλον κάποιο κοστολογικό σύστημα, ήταν στην πλειοψηφία τους μικρά νοσοκομεία αγροτικών περιοχών. Σε ανάλογη έρευνα η Hill (1990/1991), διαπίστωσε ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα τα οποία ήσαν εγκατεστημένα σε αστικά κέντρα, εφάρμοζαν σε μεγαλύτερο βαθμό κάποιο κοστολογικό σύστημα από ότι τα νοσοκομεία σε αγροτικές περιοχές, ενώ η νεότερη έρευνά της (Hill, 2000), επιβεβαίωσε τα αποτελέσματα της προηγούμενης.

Η βασική αιτία των ερευνητικών αυτών ευρημάτων είναι κυρίως οι διαθέσιμοι πόροι των νοσοκομείων οι οποίοι διατίθενται για την ανάπτυξη κοστολογικών συστημάτων. Οι πόροι αυτοί είναι σχετικά περιορισμένοι στα νοσοκομεία των αγροτικών περιοχών σε αντίθεση με τους αντίστοιχους πόρους των νοσοκομείων των αστικών περιοχών. Η έρευνα αποκάλυψε, ότι οι πόροι για την ανάπτυξη κοστολογικών συστημάτων ήταν σχεδόν ανύπαρκτοι στα νοσοκομεία της πόλης τα οποία περιθάλλουν κυρίως άπορους ασθενείς (Hill, 2000).

Στην ελληνική πραγματικότητα, στα πλαίσια της πιλοτικής εις βάθος έρευνας, εντοπίστηκε και ένας άλλος παράγοντας σχετικός με τον τόπο εγκατάστασης. Τα νοσοκομεία σε μικρές αστικές περιοχές εκτός από το μικρότερο προϋπολογισμό που διαθέτουν, δεν έχουν τη δυνατότητα απασχόλησης εξειδικευμένων εξωτερικών συμβούλων οι οποίοι θα μπορούσαν να συμβάλλουν στην ανάπτυξη και εφαρμογή κάποιου κοστολογικού συστήματος, δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις τέτοιου είδους βρίσκονται στα μεγάλα αστικά κέντρα των Αθηνών και της Θεσσαλονίκης.

#### **4.5.2.1.γ Το ιδιοκτησιακό καθεστώς**

Το ιδιοκτησιακό καθεστώς και κυρίως ο δημόσιος ή ιδιωτικός χαρακτήρας της κεφαλαιακής δομής, αποτελεί ακόμη έναν κρίσιμο παράγοντα που φαίνεται να επηρεάζει την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων.

Παρά το γεγονός ότι οι βασικές αρχές της διοίκησης των επιχειρήσεων πρέπει να έχουν εφαρμογή τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα, φαίνεται ότι στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα πολλές από τις αρχές δεν εφαρμόζονται λόγω κυρίως κάποιων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών όπως είναι η πολιτική επιρροή η δημοσιοϋπαλληλική νοοτροπία κλπ.

Σύμφωνα με τους Anthony & Young (1994) και Wildavsky (1992), ο σχεδιασμός ο προγραμματισμός και ο έλεγχος, αποκτούν πολιτικό χαρακτήρα με βραχυπρόθεσμο ορίζοντα και αποτελούν συχνά αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων μεταξύ των

κοινωνικών και πολιτικών ομάδων Ο οικονομικός έλεγχος περιορίζεται στον έλεγχο της πιστής εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Ο προϋπολογισμός είναι συχνά το μοναδικό μέσο μέτρησης της αποτελεσματικότητας των δημοσίων οργανισμών, εξ' αιτίας της έλλειψης άλλων καταλληλότερων μεθόδων (Otley, 1987).

Στην έρευνα της Hill (1990/1991) ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νοσηλευτικά ιδρύματα, ήταν πιθανότερο να εφαρμόζουν κάποιο κοστολογικό σύστημα σε σχέση με τα νοσηλευτικά ιδρύματα κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Το παράδοξο αυτό εύρημα επιβεβαιώθηκε και στην πιο πρόσφατη έρευνα του 2000.

Θα πρέπει να σημειωθεί βέβαια ότι στις ΗΠΑ, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί έχουν υιοθετήσει από τη δεκαετία του 50 τη Λογιστική Κεφαλαίων (Fund Accounting) για την καταγραφή της οικονομικής τους δράσης και την απεικόνιση της οικονομικής τους κατάστασης, σε αντίθεση με τους ελληνικούς οργανισμούς οι οποίοι χρησιμοποιούν το απλογραφικό σύστημα.

Στη χώρα μας, με ένα εντελώς διαφορετικό νομικό πλαίσιο λειτουργίας των ιδιωτικών και των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων και τις προβλεπόμενες για τα πρώτα υποχρεώσεις της φορολογικής νομοθεσίας, υπάρχει η ένδειξη (και από την πιλοτική έρευνα) ότι τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα είναι περισσότερο πιθανό να εφαρμόζουν (εξελιγμένα) κοστολογικά συστήματα.

#### **4.5.2.1.δ Βαθμός πληρότητας κλινών**

Ο δείκτης του μέσου ετήσιου βαθμού πληρότητας των νοσηλευτικών κλινών, αποτελεί μια βασική παράμετρο της μέτρησης της παραγωγικότητας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και υπολογίζεται από τον τύπο:

$$\text{Μέσος Ετήσιος Βαθμός Πληρότητας Κλινών} = \frac{\text{Ημέρες Νοσηλείας} \times 100}{\text{Κλίνες} \times 365}$$

Ο στόχος της κάλυψης των κλινών κατά 100% είναι θεωρητικός και δεν μπορεί να επιτευχθεί εύκολα, κυρίως λόγω του απρόβλεπτου και έκτακτου πολλές φορές χαρακτήρα της ζήτησης των νοσηλευτικών υπηρεσιών αλλά και της εποχικότητας της ζήτησης σε αρκετές ιατρικές ειδικότητες.

Η συσχέτιση του βαθμού πληρότητας των κλινών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων με την υιοθέτηση και εφαρμογή σε αυτά εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, έχει αποτελέσει αντικείμενο έρευνας και στο παρελθόν, με αντικρουόμενα αποτελέσματα.

Από τα εμπειρικά δεδομένα της εργασίας του Lawrence (1989), διαπιστώθηκε ότι ο παράγοντας της πληρότητας των κλινών παίζει σημαντικό ρόλο στην υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, καθώς τα νοσηλευτικά ιδρύματα με αυξημένη μέση ετήσια πληρότητα κλινών εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα.

Αντίθετα στις δύο ερευνητικές εργασίες της Hill (1990/1991 και 2000), δεν επιβεβαιώθηκε η συμβολή του παράγοντα του βαθμού πληρότητας των κλινών, στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων. Η υπόθεση της Hill (2000), η οποία δεν επιβεβαιώθηκε εμπειρικά, ήταν ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα με υψηλό βαθμό πληρότητας κλινών, ήταν πιθανότερο να εφαρμόζουν εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα σε σχέση με τα ιδρύματα με χαμηλό βαθμό πληρότητας. Η ανάπτυξη αυτής της ερευνητικής υπόθεσης, στηριζόταν στη λογική ότι τα αυξημένα έσοδα που δημιουργεί ο μεγαλύτερος βαθμός πληρότητας των κλινών, θα επέτρεπαν την επένδυση περισσότερων πόρων για εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Σε σχέση με τα ευρήματα της έρευνας αυτής, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι ο βαθμός πληρότητας των κλινών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων συνδέεται έμμεσα και με τον υφιστάμενο ανταγωνισμό. Έτσι οι υψηλοί βαθμοί πληρότητας των κλινών, πιθανόν να αποτελούν ένδειξη έλλειψης ανταγωνισμού και ύπαρξης μονοπωλιακών καταστάσεων, γεγονός που συντείνει στην απουσία σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

Επιπλέον οι μικροί βαθμοί πληρότητας υποδηλώνουν υποαπασχόληση των οργανισμών, η οποία προκειμένου να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά, απαιτεί την συνδρομή σύγχρονων μεθόδων Διοικητικής Λογιστικής.

#### **4.5.2.2 Δομικοί παράγοντες**

Οι παράγοντες αυτοί έχουν σχέση με τη δομή του οργανισμού, το οργανόγραμμά του, τη στελέχωσή του και τον εκσυγχρονισμό του σε επίπεδο μηχανοργάνωσης. Ερευνητικές εργασίες σε παγκόσμιο επίπεδο, έχουν διαπιστώσει ότι μια σειρά τέτοιων επιχειρησιακών παραγόντων όπως είναι η οργανωτική δομή, το εξειδικευμένο προσωπικό, το επίπεδο της μηχανογράφησης και η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά την υιοθέτηση ή μη (εξελιγμένων) κοστολογικών συστημάτων.

Στο μοντέλο του Luder (1992), στην κατηγορία των εμποδίων της υλοποίησης των βελτιώσεων στα λογιστικά συστήματα των δημοσίων οργανισμών συγκαταλέγονται τα οργανωτικά χαρακτηριστικά, το νομικό πλαίσιο, τα (ελλιπή) προσόντα των ανθρώπων της Λογιστικής και η (περιορισμένη) έκταση δικαιοδοσίας. Όλοι οι προαναφερόμενοι παράγοντες εντάσσονται στην παρούσα κατηγορία των δομικών παραγόντων της παρούσας ερευνητικής εργασίας.

Το πολύ ενδιαφέρον χαρακτηριστικό αυτών των παραγόντων, είναι ότι σε αντίθεση με την προηγούμενη κατηγορία, είναι δυνατόν να βελτιωθούν και να μεταβληθούν σε υποβοηθητικές παραμέτρους για την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων, σε μεσοπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα.

Για κάθε έναν από τους πιο πάνω τέσσερις παράγοντες, σημειώνονται τα εξής:

#### **4.5.2.2.a Η οργανωτική δομή**

Η δομή της οργάνωσης μιας επιχείρησης είναι καθοριστικός παράγοντας για τη διασφάλιση της ομαλής και αποτελεσματικής λειτουργίας της, σε όλες τις φάσεις του κύκλου ζωής της. Το ζήτημα της οργάνωσης της επιχείρησης είναι ιδιαίτερα κρίσιμο για τους μεγάλους ή / και πολύπλοκους οργανισμούς οι οποίοι προκειμένου να διασφαλίσουν την επίτευξη των στόχων τους και την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της δράσης τους, πρέπει να βελτιώνουν διαρκώς τις διαδικασίες Διοίκησης και ελέγχου, με την εγκαθίδρυση της κατάλληλης οργανωτικής δομής και των καναλιών επικοινωνίας που είναι απαραίτητα για την εξασφάλιση της ομαλής ροής των πληροφοριών και εκτέλεσης των εργασιών (Child, 1975; Kets de Vries, 1977; Khandwalla, 1973, 1977; Donaldson, 2001; Perren & Grant, 2000).

Ως εκ τούτου η ύπαρξη μιας ορθολογικής και αποτελεσματικής οργανωτικής δομής, αποτελεί έναν κρίσιμο παράγοντα άσκησης προγραμματισμού και ελέγχου, ο οποίος επηρεάζει και την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης.

Ο Luder (1992), συμπεριλαμβάνει το συγκεκριμένο παράγοντα στους παράγοντες – φραγμούς για τη βελτίωση των λογιστικών συστημάτων των δημοσίων οργανισμών, με την ονομασία “οργανωτικά χαρακτηριστικά”. Από την ανασκόπηση ωστόσο της διεθνούς αρθρογραφίας διαπιστώσαμε ότι ο συγκεκριμένος παράγοντας και η σημασία του στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων δεν έχει διερευνηθεί σε άλλες έρευνες, σχετικές με την προσέγγιση της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης στην υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα

νοσηλευτικά ιδρύματα. Στην παρούσα ερευνητική εργασία, η κρισιμότητά του, κυρίως για τα δημόσια νοσοκομεία, προέκυψε από τα ευρήματα της πρώτης πιλοτικής φάσης της παρούσας έρευνας.

Σύμφωνα με το οργανόγραμμα πολλών δημόσιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, το λογιστήριο των ασθενών (η υπηρεσία η οποία παρακολουθεί τις εισαγωγές και εξαγωγές των ασθενών καθώς και τα έσοδα του ιδρύματος, χρεώνοντας τα ασφαλιστικά ταμεία για τις υπηρεσίες του νοσοκομείου προς τους ασφαλισμένους), αποτελεί τμήμα της υποδιεύθυνσης Διοικητικού και διαφοροποιείται από το Γενικό Λογιστήριο το οποίο υπάγεται στην υποδιεύθυνση Οικονομικού (παράρτημα ΙΙΙ). Το αποτέλεσμα αυτής της μη ορθολογικής οργανωτικής δομής είναι η ετεροχρονισμένη και μη έγκαιρη πληροφόρηση του γενικού λογιστηρίου σχετικά με τα έσοδα αλλά και της απαιτήσεις του οργανισμού, αλλά πολλές φορές και η απώλεια στοιχείων. Το πρόβλημα βεβαίως γίνεται εντονότερο, όταν δεν υπάρχει ολοκληρωμένο μηχανογραφικό σύστημα.

Επιπλέον, όπως επισημαίνουν οι Τούντας και συνεργάτες (2008), *“μία πρόσθετη ιδιομορφία του δημόσιου νοσοκομειακού τομέα είναι το γεγονός ότι τα αναγκαία ποσά για τις πάσης φύσης αμοιβές προσωπικού, καταβάλλονται απευθείας από το δημόσιο ταμείο, χωρίς να καταγράφονται στους ετήσιους προϋπολογισμούς των ιδρυμάτων, καθιστώντας έτσι ανέφικτη κάθε απόπειρα προσδιορισμού του πραγματικού νοσοκομειακού κόστους.”*

Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις, σε συνδυασμό με τους απαρχαιωμένους κανονισμούς λειτουργίας των νοσοκομείων δημιουργούν ένα ακατάλληλο οργανωτικό πλαίσιο που ακυρώνει κάθε προσπάθεια ορθολογικής διαχείρισης των νοσοκομειακών πόρων όπως είναι η εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων και έχει σαν αποτέλεσμα τα νοσοκομεία του ΕΣΥ να λειτουργούν από νομικής, οργανωτικής και οικονομικής πλευράς ως σπάταλες και αναποτελεσματικές δημόσιες υπηρεσίες και όχι ως σύγχρονοι δημόσιοι οργανισμοί (Ομάδα Στελεχών Διοίκησης, 2006; Τούντας και συνεργάτες, 2008).

#### **4.5.2.2.β Το εξειδικευμένο προσωπικό**

Στη σύγχρονη επιχειρηματική πρακτική, η στελέχωση του λογιστηρίου με εξειδικευμένο προσωπικό κατάλληλου επιπέδου σπουδών και ανάλογης εμπειρίας, είναι παράμετρος ζωτικής σημασίας και δημιουργεί την απαραίτητη Λογιστική τεχνοδομή για την αποτελεσματική λειτουργία του λογιστηρίου σύμφωνα με τις

λογιστικές αρχές, η οποία έχει σαν αποτέλεσμα την παραγωγή ποιοτικής και αξιόπιστης Λογιστικής πληροφόρησης. Για τους ιδιωτικούς οργανισμούς, είναι χαρακτηριστικός της σπουδαιότητας που αποδίδουν στο συγκεκριμένο παράγοντα, ο τρόπος επιλογής των στελεχών τους από την αγορά εργασίας, με τη θέσπιση συγκεκριμένων προδιαγραφών σπουδών και προϋπηρεσίας, αλλά και η ποιοτική αξιολόγηση των υποψηφίων μέσω συνεντεύξεων.

Στους δημόσιους οργανισμούς ωστόσο, η στελέχωση των αντίστοιχων τμημάτων, δεν φαίνεται να γίνεται με τα ίδια ορθολογικά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια και αυτό μάλλον δεν αποτελεί ελληνική πρωτοτυπία μια και στο μοντέλο του Luder (1992), τα (ελλιπή) προσόντα των στελεχών της οικονομικής υπηρεσίας περιλαμβάνονται στους παράγοντες-εμπόδια για την υλοποίηση της εφαρμογής στους δημόσιους οργανισμούς, ενός λογιστικού συστήματος το οποίο θα παρέχει περισσότερες πληροφορίες.

Ο παράγοντας αυτός, δεν έχει διερευνηθεί σε άλλη έρευνα σχετική με τα νοσηλευτικά ιδρύματα, ίσως γιατί στις περισσότερες αναπτυγμένες χώρες η στελέχωση του αρμόδιου τμήματος με στελέχη ανάλογης εκπαίδευσης αλλά και εμπειρίας, είναι εν πολλοίς αυτονόητη.

Ωστόσο, η πιλοτική μας έρευνα στα δημόσια νοσοκομεία, επιβεβαίωσε την ισχύ του συγκεκριμένου περιορισμού και γι αυτό το λόγο, συμπεριλήφθηκε στους δομικούς παράγοντες του μοντέλου μας, για την εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων. Η διερεύνησή του και μάλιστα σε σύγκριση με τα ισχύοντα στα νοσηλευτικά ιδρύματα του ιδιωτικού τομέα, θα καταδείξει το βαθμό της σημαντικότητάς του.

#### **4.5.2.2.γ Το επίπεδο του πληροφοριακού συστήματος**

Τα εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα χρειάζονται για την εφαρμογή τους έναν αντίστοιχα υψηλό βαθμό κατάλληλης μηχανοργάνωσης του οργανισμού σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας του. Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται η κατάλληλη πλατφόρμα ροής και συλλογής των πληροφοριακών στοιχείων τα οποία αποτελούν τις εισροές των σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης, προκειμένου να παραχθούν αξιόπιστες πληροφορίες.

Επιπλέον τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα, αποβαίνουν περισσότερο επωφελή όσο το κόστος της συλλογής και επεξεργασίας των δεδομένων που απαιτούν μειώνεται. Όσο πιο αναπτυγμένο και ολοκληρωμένο είναι το πληροφοριακό σύστημα, τόσο ευκολότερη είναι η εισαγωγή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων

τα οποία θα αντλούν δεδομένα και πληροφορίες από το πληροφοριακό σύστημα προκειμένου να τις επεξεργαστούν (Cooper, 1988b).

Από τις ερευνητικές εργασίες των Reeve (1995) και Anderson (1995), διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν ενιαίες βάσεις δεδομένων στις οποίες καταγράφονται λεπτομερώς τα λειτουργικά στοιχεία και οι διαδικασίες τα οποία είναι απαραίτητα για την ανάλυση των δραστηριοτήτων και των πόρων που αναλώνονται για αυτές, είναι ευκολότερο να εφαρμόσουν την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες.

Από όλα τα παραπάνω συνάγεται, ότι το επίπεδο της τεχνολογίας των πληροφοριακών συστημάτων παίζει καθοριστικό ρόλο στο σχεδιασμό του κοστολογικού συστήματος.

Παρόλα αυτά, από τα εμπειρικά δεδομένα της έρευνας των Cardinaels et al.(2004), δεν τεκμηριώθηκε η επίδραση του επιπέδου της τεχνολογίας του πληροφοριακού συστήματος στην εφαρμογή υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Τα ευρήματα από την πιλοτική έρευνα της παρούσας εργασίας δείχνουν ωστόσο μία θετική συσχέτιση η οποία αναμένεται να επιβεβαιωθεί και από την ποσοτική έρευνα.

#### **4.5.2.2.δ Η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης**

Ακόμη και αν τα εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα, μπορούν να αυξήσουν την ακρίβεια της μέτρησης του κόστους των παραγομένων προϊόντων, είναι απίθανο να είναι χρήσιμα, αν ο οργανισμός δεν μπορεί να αξιοποιήσει την καλύτερη ποιότητα πληροφόρησης, για τη λήψη αποφάσεων (Cagwin and Bouwman, 2002).

Από τις ερευνητικές εργασίες των Anderson (1995), Estrin et al.(1994) και Swenson, (1995) διαπιστώθηκε ότι η υιοθέτηση της κοστολόγησης δραστηριοτήτων, είναι απόρροια της ανάγκης των οργανισμών για ακριβή κοστολογικά στοιχεία, προκειμένου να ληφθούν στρατηγικές αποφάσεις και να μειωθεί το κόστος.

Επίσης από τα εμπειρικά δεδομένα της έρευνας των Cardinaels et al., (2004), διαπιστώθηκε ότι ο παράγοντας της σημαντικότητας της κοστολογικής πληροφόρησης, σχετίζεται με την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα..

Με τις υπάρχουσες συνθήκες όσον αφορά τη χρηματοοικονομική διαχείριση των δημοσίων νοσοκομείων στη χώρα μας, τα ελλείμματα και τα συνεχώς διογκούμενα χρέη, είναι αναμενόμενο ότι η αναγκαιότητα για κοστολογικά συστήματα που θα



παρέχουν τις κατάλληλες πληροφορίες για την αντιμετώπιση των προβλημάτων και την ορθολογική χρήση των πόρων, είναι επιτακτική.

Ωστόσο, στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα της χώρας μας, οι νομικά εκχωρούμενες αρμοδιότητες στους Διοικητές των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, σε συνδυασμό με τον ισχύοντα δημοσιούπαλληλικό κώδικα ο οποίος διέπει τις εργασιακές σχέσεις στο δημόσιο τομέα, δημιουργούν πολλαπλούς περιορισμούς στη δυνατότητα δράσης των Διοικητών των ιδρυμάτων, εκφυλίζοντας το ρόλο τους σε απλούς διαχειριστές. Επιπλέον, το γεγονός ότι οι Διοικητές των ιδρυμάτων διορίζονται από τον αρμόδιο Υπουργό, με διαδικασίες που δεν εξασφαλίζουν την επιλογή των καταλληλότερων στελεχών και η βραχεία διάρκεια της θητείας τους, η οποία εξαρτάται από τη θητεία της Κυβέρνησης (αν όχι – ακόμη χειρότερα – από τη θητεία του εκάστοτε Υπουργού Υγείας), προσδίδουν στις διαδικασίες του σχεδιασμού, προγραμματισμού και ελέγχου πολιτικό χαρακτήρα με βραχυπρόθεσμη εστίαση και αποτελούν συχνά αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων μεταξύ κοινωνικών και πολιτικών ομάδων (Anthony & Young, 1994; Wildavsky, 1992). Ο οικονομικός έλεγχος περιορίζεται στον έλεγχο εκτέλεσης του προϋπολογισμού, ο οποίος είναι συχνά το μοναδικό μέτρο μέτρησης της αποτελεσματικότητας εξ' αιτίας της έλλειψης στοιχείων για την εφαρμογή καταλληλότερων μεθόδων (Otley, 1987). Υπό αυτές τις συνθήκες, η κοστολογική πληροφόρηση μπορεί να αναγνωρίζεται ως σημαντική, αλλά καταντά εν πολλοίς άχρηστη αφού δεν μπορεί να αξιοποιηθεί ουσιαστικά εξ' αιτίας των προαναφερθέντων παραγόντων.

Τα παραπάνω προβλήματα, πηγάζουν από τη νομοθετική δομή της οργάνωσης των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων και γι αυτό το λόγο ο παράγοντας της σημαντικότητας της κοστολογικής πληροφόρησης στην έρευνά μας, κατατάχθηκε στους δομικούς παράγοντες.

#### ***4.5.2.3 Μεθοδολογικοί παράγοντες***

Μία συστημική ολική προσέγγιση των κρίσιμων παραγόντων για την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης θα ήταν ελλιπής αν δεν συμπεριλάμβανε και τους παράγοντες οι οποίοι σχετίζονται με τη μεθοδολογία εισαγωγής αυτών των νέων, για τους οργανισμούς, συστημάτων. Έτσι θεωρήσαμε σκόπιμο να διαχωρίσουμε αυτούς τους παράγοντες σε ξεχωριστή ομάδα και να την εντάξουμε στο μοντέλο του εννοιολογικού πλαισίου της παρούσας έρευνας.

Η υποκατηγορία αυτή των ενδοεπιχειρησιακών παραγόντων, διερευνά τον τρόπο εισαγωγής της καινοτομίας των νέων κοστολογικών συστημάτων και τη διασφάλιση της ομαλής μετάβασης από το μέχρι τώρα εφαρμοζόμενο σύστημα στο νέο.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι αυτού του είδους οι παράγοντες, ενώ μπορούν να αποτελέσουν πολύ ισχυρούς φραγμούς στην ειλημμένη απόφαση εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων, αν δεν υπάρξει η ανάλογη μέριμνα, μπορούν ωστόσο να μεταβληθούν σε θετικούς ακόμη και βραχυπρόθεσμα όταν η μεθοδολογία εισαγωγής των νέων συστημάτων σχεδιαστεί με προσοχή και εφαρμοστεί με πιστότητα και συνέπεια.

### ***Η μεθοδολογία εισαγωγής του νέου κοστολογικού συστήματος***

Σε οποιονδήποτε τομέα, ο τρόπος εισαγωγής μιας νέας μεθοδολογίας σε αντικατάσταση κάποιας ήδη υπάρχουσας, είναι πολύ σημαντικός για την επιτυχία της. Πολλές φορές, ενώ ο σχεδιασμός της νέας μεθοδολογίας είναι άριστος και συντρέχουν και όλες οι άλλες προϋποθέσεις επιτυχίας της, η επιτυχία αυτή ακυρώνεται από τον εσφαλμένο ή ανύπαρκτο σχεδιασμό του τρόπου εισαγωγής της στον οργανισμό.

Στην έρευνα των Cardinaels et al.(2004) για την υιοθέτηση των κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, αναφέρεται μία διάσταση μόνο του προαναφερόμενου παράγοντα, αυτή της σταδιακής μετάβασης από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα στο νέο (σελ. 248), χωρίς όμως λεπτομερέστερη αναφορά στις μεθόδους που θα διευκόλυναν αυτή τη μετάβαση.

Οι Lapsley & Wright (2004), θέτοντας τις βάσεις για τα θέματα που θα πρέπει να απασχολήσουν την έρευνα, σχετικά με τη διάδοση της καινοτομίας της εφαρμογής πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, αναφέρονται μεταξύ των άλλων και στη διάσταση της διασποράς και διάδοσης της Λογιστικής τεχνοδομής στα στελέχη των δημοσίων οργανισμών για τα οποία μέχρι τότε είναι άγνωστη. Από την έρευνά τους σε οργανισμούς του δημοσίου τομέα στη Σκωτία, διαπιστώθηκε ότι για την επιτυχή εφαρμογή σε αυτούς των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής, επιστρατεύθηκαν διάφορες μέθοδοι ώστε να εξοικειωθεί το προσωπικό στην εφαρμογή τους, με τα εκπαιδευτικά προγράμματα, τα σεμινάρια, τις επαγγελματικές και κυβερνητικές εκδόσεις και τη συνδρομή επιστημονικών επαγγελματικών φορέων να καταλαμβάνουν τις πρώτες θέσεις σε συχνότητα. Άλλες

μέθοδοι που ακολουθήθηκαν ήταν η συνδρομή εξωτερικών συμβούλων και ελεγκτών, οι εντεταλμένες ομάδες υποστήριξης και η εργασία σε δίκτυα.

Ο σχεδιασμός της μεθοδολογίας εισαγωγής του νέου λογιστικού και κοστολογικού συστήματος στα δημόσια νοσοκομεία που καθιέρωσε το ΠΔ 146/2003, θα μπορούσε να προσλάβει δύο διαστάσεις. Η πρώτη θα μπορούσε να αφορά την ενσωμάτωση στο ίδιο το νέο σύστημα, κάποιων παραμέτρων οι οποίες θα διευκόλυναν τη διαδικασία της αλλαγής, σε αντιστοίχιση π.χ. με την εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία επίσης αποτελούν μια καινοτομία στο λογιστικό σύστημα των επιχειρήσεων. Το 1<sup>ο</sup> Πρότυπο (IFRS, 1), προνοώντας σχετικά με τα προβλήματα που θα δημιουργήσει η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά σχέδια στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ορίζει κάποιες «μεταβατικές διατάξεις» ώστε να ομαλοποιηθεί η διαδικασία της αλλαγής.

Η άλλη διάσταση θα μπορούσε να προσλάβει τη μορφή σεμιναρίων για τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών, την έκδοση αναλυτικών σαφών οδηγιών, τη σύσταση σε κεντρικό επίπεδο ομάδας υποστήριξης της εφαρμογής κ.α., σε συνεννόηση και συνεργασία με τους άμεσα εμπλεκόμενους στην εφαρμογή του νέου συστήματος.

Από την πιλοτική πρώτη φάση της παρούσας ερευνητικής εργασίας, προέκυψε ότι καμία ανάλογη μέριμνα δεν λήφθηκε για την επιτυχία της εφαρμογής της διπλογραφικής Λογιστικής και της εσωλογιστικής κοστολόγησης στα δημόσια νοσοκομεία που καθιέρωσε το Π.Δ. 146/2003. Η διερεύνησή του και μάλιστα σε σύγκριση με τα ισχύοντα στα νοσηλευτικά ιδρύματα του ιδιωτικού τομέα, θα καταδείξει το βαθμό της σημαντικότητάς του.

#### **4.5.2.4 Πολιτιστικοί παράγοντες**

Στο εννοιολογικό πλαίσιο της παρούσας έρευνας, συμπεριλήφθηκαν τελευταίοι στη σειρά, αλλά όχι ίσως στη σπουδαιότητα και οι πολιτιστικοί παράγοντες οι οποίοι συγκροτούν την κουλτούρα του οργανισμού και είναι δυνατόν να επηρεάζουν την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Η έννοια της κουλτούρας του οργανισμού είναι ενδεχομένως δύσκολο να οριοθετηθεί επακριβώς (Bhimani, 2003; Martin, 1992; Reichers & Schneider, 1990; Weick, 1985;) και ακόμη δυσκολότερο ή και αδύνατο να μετρηθεί ποσοτικά (Frost et al., 1991; Smircich, 1983). Ωστόσο η ποιότητά της γίνεται φανερή και παρατηρείται σε κάθε πτυχή της λειτουργίας των οργανισμών είτε στις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις και

διαδικασίες, ή στις σχέσεις των οργανισμών με τους τρίτους (Schein, 1996). και αναφέρεται στο πλέγμα αξιών και ιδεών που κυριαρχούν στους οργανισμούς οι οποίες διαμορφώνουν την ανθρώπινη συμπεριφορά και τις ενέργειες των στελεχών τους και του προσωπικού τους (Bhimani, 2003; Zammuto & Krakower, 1991)

Στους πολιτιστικούς παράγοντες, συμπεριλάβαμε τον ακαδημαϊκό χαρακτήρα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, την έμφαση που προσδίδουν στην ποιότητα, την υποστήριξη των Διοικήσεων στις προσπάθειες βελτίωσης των λογιστικών και κοστολογικών συστημάτων, το κλίμα της συνεργασίας ιατρικού προσωπικού και Διοίκησης και τις αξίες του οργανισμού.

Οι παράγοντες αυτοί, μπορεί να αποτελούν θετικό ή αρνητικό υπόβαθρο για την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης. Ωστόσο για τους περισσότερους πολιτιστικούς παράγοντες, υπάρχει η δυνατότητα επέμβασης και μεταβολής τους σε υποβοηθητικούς παράγοντες για την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων, σε μεσοπρόθεσμο χρονικό ορίζοντα (Chia & Koh, 2007).

Στη συνέχεια, ακολουθεί η αναλυτική περιγραφή των προαναφερθέντων πέντε παραγόντων.

#### ***4.5.2.4.a Προσανατολισμός στην ποιότητα***

Η διασύνδεση της έμφασης των επιχειρήσεων στην ποιότητα, με τη χρήση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, έχει διερευνηθεί σε αρκετές μελέτες.

Από την ερευνητική εργασία των Innes et al.(2000), για τη διαχρονική εξέλιξη της εφαρμογής της κοστολόγησης δραστηριοτήτων σε μεγάλες βρετανικές επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε ότι οι οργανισμοί που προσδίδουν έμφαση στην ποιότητα, συχνά συνδέουν τα προγράμματα ποιότητας που εφαρμόζουν με την εφαρμογή εξελιγμένων και ακριβέστερων κοστολογικών συστημάτων.

Επίσης στις ερευνητικές εργασίες των Ridderstolpe et al. (2002) και Lawson (2003), υποστηρίζεται ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα, τα οποία εφαρμόζουν συστήματα διασφάλισης της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών τους, έχουν περισσότερο ανάγκη τα εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα, ώστε να αντλούν στοιχεία για το κόστος ποιότητας.

Ωστόσο από την έρευνα των Cardinaels et al.(2004), διαπιστώθηκε ότι ο προσανατολισμός του οργανισμού στην ποιότητα αποτελεί ουδέτερο παράγοντα στην υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Στην παρούσα ερευνητική εργασία, υπάρχει μία επιπλέον διάσταση του παράγοντα της έμφασης στην ποιότητα, ελαφρώς διαφοροποιημένη από τις προαναφερθείσες. Εκτός από τη χρησιμότητα της καταγραφής του κόστους των ποιοτικών υπηρεσιών, θεωρούμε ότι ένα εξελιγμένο κοστολογικό σύστημα, λόγω της ποιοτικότερης και πληρέστερης πληροφόρησης που προσφέρει, ταιριάζει καλύτερα σε έναν οργανισμό που δίνει έμφαση στην ποιότητα σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας του.

Επιπλέον αυτή η έμφαση στην ποιότητα δημιουργεί και διαμορφώνει μια νοοτροπία και έναν τρόπο δράσης για το σύνολο του προσωπικού, που διευκολύνει την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

#### **4.5.2.4.β Η υποστήριξη της Διοίκησης**

Η συνεχής υποστήριξη της Διοίκησης είναι ένας παράγοντας ο οποίος φαίνεται να επηρεάζει σημαντικά την επιτυχία οποιασδήποτε αλλαγής καθιερώνεται στις επιχειρήσεις.

Από τις ερευνητικές εργασίες των Shields (1995), McGowan & Klammer (1997) και Innes et al.(2000), σχετικά με την εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων σε διάφορους βιομηχανικούς κλάδους έχει διαπιστωθεί ότι τα εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα πρέπει να τύχουν της υποστήριξης της Ανώτατης Διοίκησης ώστε να είναι επιτυχής η εφαρμογή τους,

Στις σχετικές έρευνες για τα νοσηλευτικά ιδρύματα, ο συγκεκριμένος παράγοντας και η επίδρασή του στην επιτυχία εφαρμογής σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης δεν έχει διερευνηθεί επαρκώς.

Στην παρούσα ερευνητική προσπάθεια, από την προηγηθείσα πιλοτική έρευνα διαπιστώθηκε ότι υπάρχει κατ' αρχήν μία συχνή εναλλαγή των Διοικήσεων των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, ανάλογη με την συχνότητα αλλαγής της πολιτικής ηγεσίας του Υπουργείου Υγείας. Αυτή η βραχύτητα της θητείας των Διοικήσεων από μόνη της είναι ανασταλτικός παράγοντας στην προσπάθεια εφαρμογής εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων διότι δεν εξασφαλίζει την απαιτούμενη συνέχεια στην υποστήριξη που πρέπει να παρέχει η εκάστοτε Διοίκηση προς αυτή την κατεύθυνση.

Η διερεύνησή του συγκεκριμένου παράγοντα και μάλιστα σε σύγκριση με τα ισχύοντα στα νοσηλευτικά ιδρύματα του ιδιωτικού τομέα, θα καταδείξει το βαθμό της σημαντικότητάς του.

#### **4.5.2.4.γ Η σχέση Διοίκησης – γιατρών**

Ο κλάδος της παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, χαρακτηρίζεται από ορισμένες ιδιαιτερότητες, οι οποίες τον διαφοροποιούν σε σημαντικό βαθμό από άλλους κλάδους παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών και οι οποίες έχουν επίπτωση και στις διαδικασίες του προγραμματισμού, του ελέγχου και της μέτρησης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της λειτουργίας του.

Μία από αυτές, είναι και η ιδιαίτερη θέση που κατέχουν οι γιατροί στο σύστημα της “παραγωγής” των νοσηλευτικών υπηρεσιών. Αν θέλαμε να παραλληλίσουμε το ρόλο των γιατρών στον κλάδο της παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, με τα ισχύοντα σε άλλους βιομηχανικούς κλάδους, θα λέγαμε ότι οι γιατροί είναι οι μηχανικοί παραγωγής των νοσηλευτικών οργανισμών. Ενώ όμως στους άλλους βιομηχανικούς κλάδους οι μηχανικοί παραγωγής, σε απόλυτη συνεργασία με την ανώτατη Διοίκηση έχουν συναίσθηση της έννοιας του κόστους των παραγομένων προϊόντων και της προσπάθειας περιορισμού του, οι γιατροί, έχουν τις περισσότερες φορές μία εντελώς διαφορετική αντίληψη για το κόστος, από τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων, πιστεύοντας ότι θα πρέπει να έχουν την ελευθερία να αναλώσουν οποιουσδήποτε πόρους κρίνουν απαραίτητους προκειμένου να αποκαταστήσουν την υγεία των ασθενών (Broyles and Reilly, 1998). Η απαίτηση των γιατρών, να είναι άμεσα υπεύθυνοι για τη χρήση των πόρων της νοσηλείας των ασθενών είναι παγκόσμιο φαινόμενο. Οι γιατροί ελέγχουν τον αριθμό των εισαγωγών, τις απαιτούμενες διαγνωστικές εξετάσεις και το είδος της θεραπευτικής αγωγής και όλες αυτές οι αποφάσεις έχουν άμεση επίδραση στην ανάλωση των πόρων (Harrison et al., 1992). Έχει υπολογιστεί ότι το 80% των πόρων που αναλώνονται στην υγειονομική περίθαλψη, οφείλεται στις προαναφερθείσες αποφάσεις των γιατρών (Hillman et al., 1986).

Αυτές οι αντιλήψεις των γιατρών οι οποίοι εστιάζουν το ενδιαφέρον τους στην εύρυθμη λειτουργία των κλινικών τους, έρχονται συχνά σε αντίθεση με εκείνες των Διοικήσεων των Ιδρυμάτων οι οποίες χρειάζεται να διαχειριστούν τους περιορισμένους πόρους και να προγραμματίσουν την κατανομή τους ώστε να λειτουργήσει εύρυθμα ολόκληρο το νοσηλευτικό ίδρυμα (Wood & Matthews, 1997). Αυτές οι διαφορές στις απόψεις οδηγούν αναπόφευκτα σε συγκρούσεις ανάμεσα στις Διοικήσεις των ιδρυμάτων και το ιατρικό προσωπικό. Από διάφορες ερευνητικές εργασίες, έχει διαπιστωθεί ότι οι πιθανές συγκρούσεις μεταξύ διαφόρων ομάδων μέσα στις επιχειρήσεις, λειτουργούν ως φραγμοί στην εφαρμογή καινοτομιών όπως τα βελτιωμένα κοστολογικά συστήματα (Eldenburg, 1994; Mintzberg, 1997).

Συνεπώς η υποστήριξη της ιατρικής ομάδας, στο εγχείρημα του ελέγχου του κόστους, είναι σημαντική στην αναβάθμιση του κοστολογικού συστήματος. Στο συμπέρασμα αυτό κατέληξε και η διερεύνηση του συγκεκριμένου παράγοντα στην έρευνα των Cardinaels et al. (2004).

Στην παρούσα ερευνητική προσπάθεια, δόθηκε ιδιαίτερη σημασία στο συγκεκριμένο παράγοντα, διότι όπως προδιαγράφηκε από την πιλοτική πρώτη φάση της έρευνας, το κλίμα εμπιστοσύνης ανάμεσα στις Διοικήσεις των Δημοσίων νοσοκομείων και των γιατρών, έχει διαταραχθεί. Για το λόγο αυτό, καταρτίστηκε ένας επιπλέον τύπος ερωτηματολογίου, ο οποίος απευθύνθηκε στους γιατρούς – Διευθυντές επιλεγμένων κλινικών, ώστε να διαφωτιστούν όσο το δυνατόν καλύτερα οι πτυχές της συνεργασίας των γιατρών με τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων.

#### ***4.5.2.4.δ Ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας του οργανισμού***

Στην έρευνα της Hill (1990/1991) σχετικά με τους κρίσιμους παράγοντες για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα αμερικάνικα νοσηλευτικά ιδρύματα, συμπεριλήφθηκε και ο παράγοντας του ακαδημαϊκού χαρακτήρα των ιδρυμάτων και διαπιστώθηκε ότι τα Πανεπιστημιακά νοσηλευτικά ιδρύματα, εφάρμοζαν σε μεγαλύτερο βαθμό εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα. Η Hill εξηγεί τα ευρήματά της με βάση τους αυξημένους πόρους που διαθέτουν τα Πανεπιστημιακά νοσοκομεία για έρευνα και μηχανοργάνωση και τους οποίους ενδεχομένως διαθέτουν και για την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Ωστόσο στην παρούσα ερευνητική εργασία η προσέγγιση του συγκεκριμένου παράγοντα είναι διαφορετική. Με βάση τα χαρακτηριστικά του και την υπόθεση της Hill, ο συγκεκριμένος παράγοντας ανήκει στους οργανωσιακούς παράγοντες μια και αφορά ένα εγγενές χαρακτηριστικό των νοσοκομείων που είναι Πανεπιστημιακά. Τον κατατάξαμε όμως στους πολιτιστικούς παράγοντες διότι πιστεύουμε ότι τα Πανεπιστημιακά νοσοκομεία είναι αναμενόμενο να λειτουργούν ως πρότυπα σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας τους. Ο κύριος σκοπός τους είναι να λειτουργούν ως συνέχεια των αιθουσών διδασκαλίας των Πανεπιστημίων, συνδέοντας την ιατρική θεωρία με την ιατρική πρακτική και να παρέχουν στους φοιτητές των Ιατρικών σχολών και αυριανούς γιατρούς, το απαραίτητο εμπειρικό υπόβαθρο για την άσκηση της Επιστήμης τους. Για το λόγο αυτό, είναι εξοπλισμένα με ιατρική τεχνολογία αιχμής, αναλαμβάνουν πολύ δύσκολα περιστατικά, εφαρμόζουν πρωτοποριακές και

εξελιγμένες θεραπευτικές αγωγές και βέβαια στελεχώνονται από την αφρόκρεμα των Επιστημόνων του κλάδου, τους Καθηγητές των ιατρικών σχολών.

Θα ήταν λοιπόν αναμενόμενο, αυτή η πρότυπη λειτουργία των Πανεπιστημιακών νοσοκομείων να εκτείνεται σε όλους τους τομείς και να δημιουργεί πρόσφορες συνθήκες και για την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, τα οποία μέσω της πληροφόρησης που παρέχουν, εκτός των άλλων θα έδιναν τη δυνατότητα, στους μελλοντικούς γιατρούς, να αποκτήσουν συναίσθηση του παράγοντα του κόστους στην επιλογή της θεραπείας των ασθενών τους, να αντλήσουν στοιχεία για τη διενέργεια οικονομοτεχνικών ερευνών σχετικά με ασθένειες της ειδικότητας τους και θα τους εκπαίδευε να λειτουργούν σε ένα περιβάλλον σύγχρονου καλά διοικούμενου οργανισμού.

Από τις πρώτες ωστόσο ενδείξεις από την προηγηθείσα πιλοτική έρευνα, δεν φαίνεται να υπάρχει διαφορά στην υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων μεταξύ των Πανεπιστημιακών και των άλλων νοσοκομείων. Η ποσοτική έρευνα θα τεκμηριώσει καλύτερα την ισχύ ή όχι της πιο πάνω υπόθεσης.

#### **4.5.2.4.ε Οι αξίες του οργανισμού**

Οι εμπειρικές έρευνες στη Διοικητική Λογιστική σχετικά πρόσφατα άρχισαν να ενδιαφέρονται για την επίδραση της κουλτούρας του οργανισμού στην εφαρμογή των συστημάτων της Διοικητικής Λογιστικής (Bhimani, 2003; Dent, 1991; Goddard, 1997a, 1997b; Jackson & Philip, 2005; O'Connor, 1995).

Από διάφορες ερευνητικές εργασίες έχει διαφανεί ότι μέσα σε έναν οργανισμό, οι διαφορετικές ομάδες των χρηστών των πληροφοριών που παρέχονται από τα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής, έχουν διαφορετικές προτεραιότητες, λογικές και πολιτιστικούς προσανατολισμούς και ότι αυτές οι διαφορές ενδεχομένως επηρεάζουν τις αντιλήψεις τους για την επιτυχία των συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής (Ahrens, 1999; Appleyard & Pallett, 2000; Brewer, 1998; Ezzamel, 1987; Hopwood, 1989; Young & Selto, 1991). Οι Foster and Young (1997), υποστηρίζουν ότι συχνά τα νέα συστήματα διοίκησης του κόστους έχουν περισσότερο διοικητικό παρά τεχνικό χαρακτήρα και η επιτυχία ή η αποτυχία τους εξαρτάται από τις τάσεις, τους σκοπούς και τις στρατηγικές των ανώτατων διοικητικών στελεχών.

Επίσης από αντίστοιχες σχετικές έρευνες (Das, 1986; DeLone & McLean, 1992; Dent, 1987; Doll & Torkzadeh, 1988; Hogarth, 1993; Rowlinson, 1995; Shields, 1995), έχει διαπιστωθεί ότι οι αλλαγές στα συστήματα οργανωσιακού ελέγχου



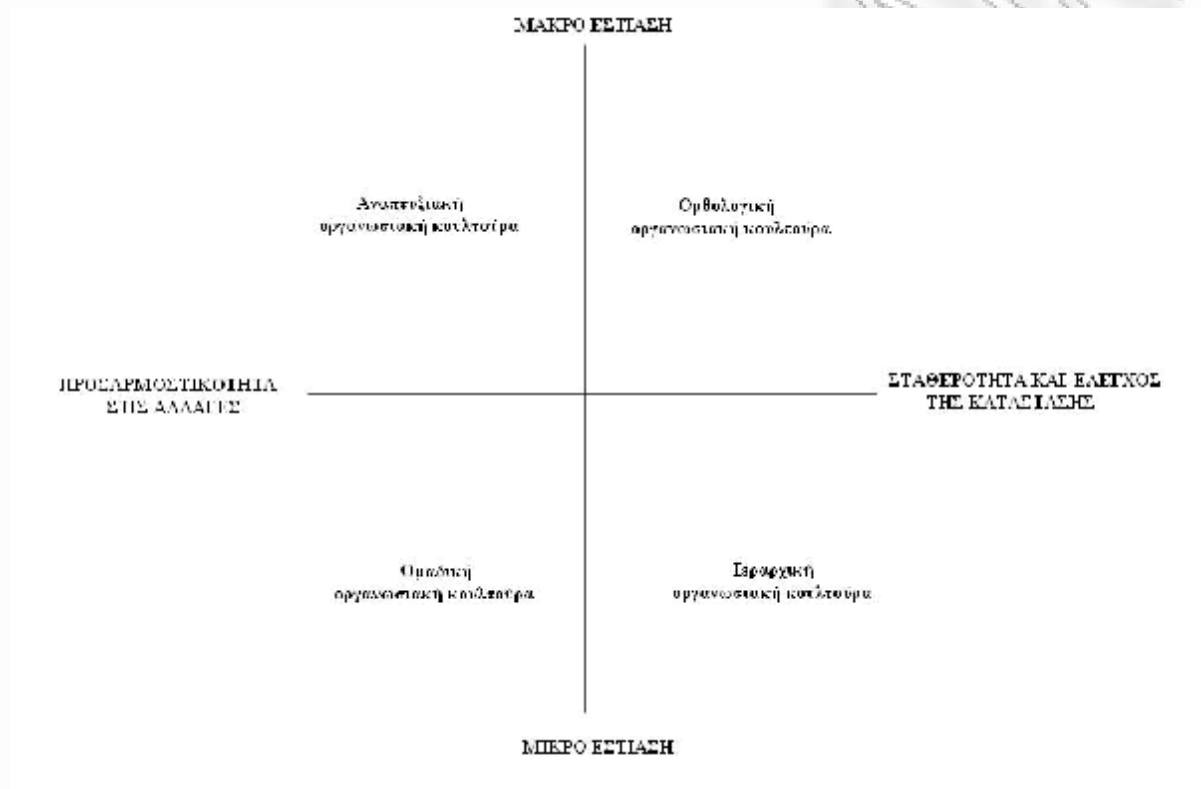
επιτυγχάνουν περισσότερο, όταν βρίσκουν το κατάλληλο υπόστρωμα αξιών και κουλτούρας του οργανισμού, που υποστηρίζει τα νέα συστήματα

Οι Argyris και Kaplan, (1994), πιστεύουν ότι η επιτυχία των πληροφοριακών συστημάτων είναι περισσότερο εξασφαλισμένη όταν οι χρήστες τους έχουν συμμετάσχει ενεργά στο σχεδιασμό τους, δεδομένου ότι θα έχουν ενσωματώσει σε αυτά τις αξίες και τα πιστεύω τους, ενώ αντίθετα, έχει τεκμηριωθεί ότι η εισαγωγή νέων πληροφοριακών συστημάτων, μπορεί να μην είναι επιτυχής, όταν οι χρήστες έχουν την πεποίθηση ότι τα χαρακτηριστικά του οργανισμού και το γενικότερο κλίμα που επικρατεί στο εργασιακό περιβάλλον δεν συμβαδίζουν με τις αξίες του προτεινόμενου προς υλοποίηση νέου συστήματος (Cushing, 1990; Rowlinson, 1995). Είναι χαρακτηριστικό το παράδειγμα της Siemens, η οποία κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης και εφαρμογής νέων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής (κοστολόγηση βάσει στόχου), εφάρμοσε ταυτόχρονα και ένα πρόγραμμα αλλαγής της συνολικής κουλτούρας του ομίλου υιοθετώντας ένα σύστημα αξιών που θα υποστήριζαν τις καινοτομίες της Διοικητικής Λογιστικής (Bhimani, 2003).

Οι Quinn και Kimberly (1984) στο μοντέλο τους των ανταγωνιζόμενων αξιών, περιέγραψαν δύο άξονες αξιών, στους οποίους μπορεί να κινείται η οργανωσιακή δράση (Bhimani, 2003). Ο ένας αφορά στην εστίαση του οργανισμού και εκτείνεται από το ένα άκρο στο οποίο κυριαρχεί η μικροεστίαση η οποία είναι εσωτερική και αφορά στην ανάπτυξη και ευημερία των ανθρώπων του οργανισμού, φτάνοντας στο άλλο άκρο, της μακροεστίασης που είναι εξωτερική και αφορά στην ανάπτυξη και ευημερία του συνόλου του οργανισμού. Ο δεύτερος άξονας αξιών αφορά τη δομή του οργανισμού και εκτείνεται από το ένα άκρο στο οποίο προέχουν η σταθερότητα και ο έλεγχος της κατάστασης, μέχρι το άλλο άκρο στο οποίο προέχουν η ευελιξία και η προσαρμοστικότητα σε αλλαγές. Οι δύο αυτοί άξονες, ορίζουν τέσσερις τύπους οργανωσιακής κουλτούρας, την ομαδική, την αναπτυξιακή την ιεραρχική και την ορθολογική, όπως φαίνεται στο σχήμα 4.3.

Ο κάθε ένας από αυτούς τους τέσσερις τύπους οργανωσιακής κουλτούρας, έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά ως προς το συνδυασμό της έμφασης του στην προσαρμοστικότητα ή τον έλεγχο από τη μια και στη μικροεστίαση ή μακροεστίαση από την άλλη. Η ιεραρχική κουλτούρα, η οποία έχει πολλά από τα χαρακτηριστικά της γραφειοκρατίας, είναι εκείνη η οποία κάνει δυσκολότερη την επιτυχία της εισαγωγής νέων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής εξαιτίας του συνδυασμού των χαρακτηριστικών της σταθερότητας και της μικροεστίασης (Bhimani, 2003).

**Σχήμα 4.3**  
**Το μοντέλο των ανταγωνιζόμενων αξιών των Quinn & Kimberly (1984)**  
 (Πηγή: Bhimani, 2003)



Εκτός όμως από την κουλτούρα που διέπει τη λειτουργία των οργανισμών και επηρεάζει την προσαρμοστικότητα στις αλλαγές και τα ίδια τα στελέχη των οργανισμών, έχουν διαφορετικές προσωπικότητες και χαρακτηριστικά, τα οποία επηρεάζουν τον τρόπο λειτουργίας τους και δημιουργούν θετικό ή αρνητικό κλίμα στην υιοθέτηση καινοτομιών και αλλαγών (Rogers, 2003).

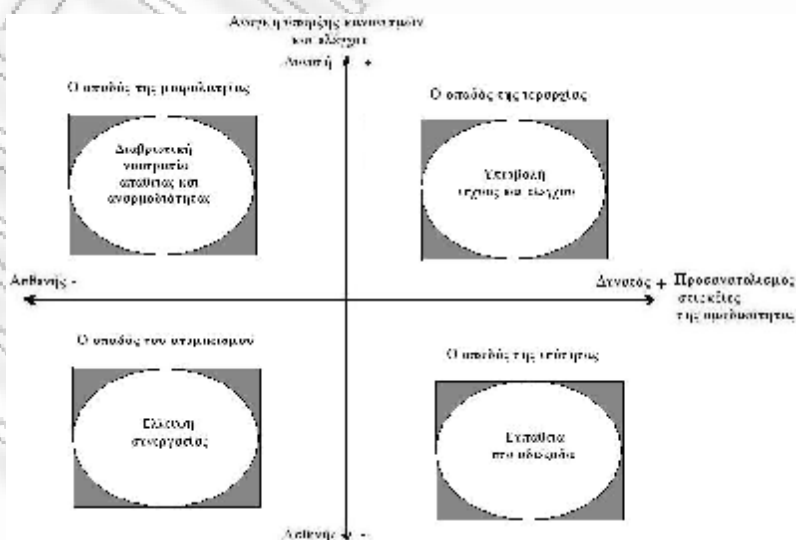
Οι Jackson και Philip (2005), βασισμένοι στο πολιτιστικό μοντέλο του Douglas (1972), επιχειρούν την ομαδοποίηση των ανθρώπινων χαρακτήρων, ορίζοντας δύο διαστάσεις της ανθρώπινης συμπεριφοράς. Η μία διάσταση αφορά το βαθμό στον οποίο το άτομο είναι προσανατολισμένο στις αξίες της ομαδικότητας και η άλλη το βαθμό στον οποίο το άτομο επηρεάζεται από την ανάγκη για κανονισμούς και έλεγχο. Οι διαστάσεις αυτές οριοθετούν τέσσερις τύπους ανθρώπινης συμπεριφοράς: τον οπαδό της μοιρολατρίας, τον οπαδό του ατομικισμού, τον οπαδό της ιεραρχίας και τον οπαδό της ισότητας. Ο καθένας από αυτούς τους τύπους αντιδρά διαφορετικά στις αλλαγές που εισάγονται στους οργανισμούς, όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα 4.4:

**Σχήμα 4.4**  
**Η πολιτιστική θεωρία του Douglas (1972) και οι αντιδράσεις στις τεχνολογικές αλλαγές**  
 (Πηγή: Jackson & Philip, 2005)

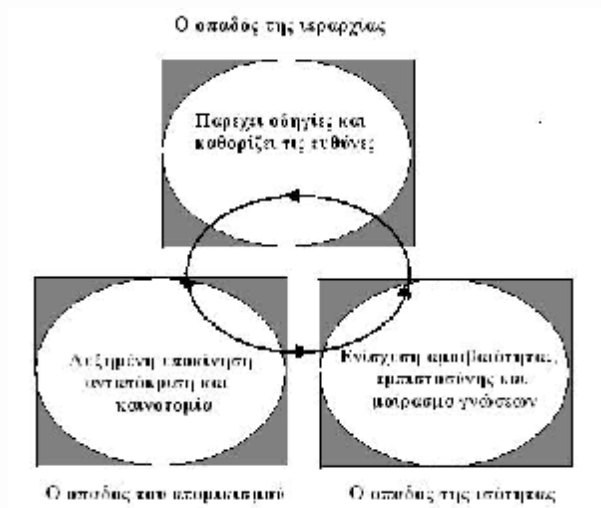


Κάθε ένας από τους παραπάνω τύπους ανθρώπινης συμπεριφοράς, έχει τα δυνατά και τα αδύνατα σημεία του σχετικά με την αντιμετώπιση των τεχνολογικών αλλαγών που εισάγονται στους οργανισμούς (εκτός από εκείνον του σπαδού της μοιρολατρίας που δεν έχει θετικά στοιχεία), όπως φαίνεται στα παρακάτω σχήματα 4.5 και 4.6 και λειτουργεί συμπληρωματικά με τον άλλον (Jackson & Philip, 2005).

**Σχήμα 4.5**  
**Αρνητικά χαρακτηριστικά των τύπων της ανθρώπινης συμπεριφοράς**  
 (Πηγή: Jackson & Philip, 2005)



**Σχήμα 4.6**  
**Θετικά χαρακτηριστικά των τύπων της ανθρώπινης συμπεριφοράς**  
 (Πηγή: Jackson & Philip, 2005)



Στα ερωτηματολόγια της παρούσας έρευνας προς τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης και των Οικονομικών υπηρεσιών, τέθηκαν ερωτήσεις οι οποίες θα μας βοηθήσουν να ανιχνεύσουμε τα χαρακτηριστικά της κουλτούρας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, αλλά και τον τύπο της ανθρώπινης συμπεριφοράς των στελεχών, ώστε να διαπιστώσουμε το βαθμό επίδρασής τους στην υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Μεθοδολογική προσέγγιση της ποιοτικής και ποσοτικής έρευνας

#### 5.1 Γενικά

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζεται ο στόχος, η μεθοδολογία και της ευρήματα της ποιοτικής έρευνας, η οποία πραγματοποιήθηκε στις τρεις κύριες ομάδες των παραγωγών και εσωτερικών χρηστών των κοστολογικών πληροφοριών στο χώρο των νοσηλευτικών ιδρυμάτων: των Διοικητικών στελεχών, των Ιατρών – Διευθυντών κλινικών και των Διευθυντών οικονομικών υπηρεσιών των νοσοκομείων.

Η ποιοτική έρευνα απετέλεσε την πρώτη φάση της συνολικής έρευνας και κρίθηκε σκόπιμο να διεξαχθεί λόγω του ιδιαίτερα περιορισμένου των άλλων ερευνητικών εργασιών στον ελληνικό χώρο.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειώσουμε ότι η πιλοτική έρευνα προηγήθηκε χρονικά της κατάρτισης του εννοιολογικού μας πλαισίου που αναλύεται στο 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο και τα ευρήματά της συνέβαλαν στη διαμόρφωση αυτού του πλαισίου σε μεγάλο βαθμό.

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τη μεθοδολογική διαδικασία της ποσοτικής έρευνας, τη δομή των ερευνητικών εργαλείων, τη μέτρηση της αξιοπιστίας τους, καθώς και την επεξεργασία των στοιχείων.

Η ποσοτική έρευνα χρησιμοποιεί ερωτηματολόγια με ερωτήσεις κλειστού τύπου διατυπωμένες σε διαβαθμιστικές κλίμακες, προκειμένου να καταστεί δυνατή η συλλογή, η ποσοτικοποίηση και η στατιστική ανάλυση μεγάλου αριθμού δεδομένων με στόχο τη δυνατότητα αναγωγής των ευρημάτων της έρευνας σε ευρύτερους πληθυσμούς.

#### 5.2 Στόχος της ποιοτικής έρευνας

Σχεδόν ταυτόχρονη με την έναρξη αυτής της ερευνητικής εργασίας, ήταν και η έκδοση του Π.Δ. 146/2003 το οποίο καθιέρωνε την εισαγωγή του διπλογραφικού συστήματος και την εφαρμογή της αναλυτικής Λογιστικής στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα. Το γεγονός της έκδοσης του ως άνω Προεδρικού διατάγματος, αποτελούσε μία σαφή ένδειξη της βούλησης της Πολιτείας, να εισάγει το πλαίσιο, τους κανόνες και τις αρχές της Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής, στον ευαίσθητο

τομέα της υγείας σε αντικατάσταση του απλογραφικού συστήματος του Δημόσιου Λογιστικού.

Από την άλλη μεριά, η πλούσια βιβλιογραφία και αρθρογραφία που υπήρχε στο εξωτερικό, αποκάλυπτε το ζωνρό ενδιαφέρον της Πανεπιστημιακής κοινότητας, των ερευνητών και των επαγγελματιών του τομέα της υγείας, στο κρίσιμο θέμα της ανάπτυξης, υιοθέτησης και εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων αλλά και μεθόδων της Διοικητικής Λογιστικής, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερη διοίκηση των υπηρεσιών υγείας, ως ενός εξαιρετικά πολύπλοκου αλλά και κεφαλαιώδους και για τις εθνικές οικονομίες αλλά και για την ποιότητα ζωής των πολιτών, κλάδου.

Η προσπάθεια εντοπισμού ερευνητικών εργασιών στο χώρο της υγείας και στον τομέα της Διοικητικής Λογιστικής στη χώρα μας, δεν απέβη καρποφόρα.

Έπρεπε λοιπόν να προηγηθεί μια ερευνητική επιτόπια προσέγγιση στο χώρο των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, ώστε να διαπιστωθεί κατ' αρχήν το ισχύον καθεστώς μετά την έκδοση και εφαρμογή του Π.Δ. και στη συνέχεια, ο βαθμός ικανοποίησης των χρηστών από τις πληροφορίες που παρέχονταν από τις νέες λογιστικές μεθόδους, τα προβλήματα τα οποία προέκυπταν και οι τρόποι αντιμετώπισής τους.

Η ποιοτική έρευνα είναι ένας εφικτός τρόπος προσέγγισης του εμπειρικού κόσμου (Taylor & Bogdan, 1984) και ο κύριος στόχος της δεν είναι η γενίκευση των συμπερασμάτων ή αποτελεσμάτων της, αλλά η κατανόηση σε βάθος ενός προβλήματος, με βάση τις εμπειρίες και τις απόψεις των συμμετεχόντων σε αυτήν (Σταθακόπουλος, 1997). Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την έρευνα εμπειριών, συμπεριφοράς, αντιλήψεων, αλλά και κοινωνικών κινημάτων, ή αλληλεπιδρώντων σχέσεων. Τα στοιχεία της μπορεί να αντληθούν με διάφορους τρόπους: συνεντεύξεις, παρατηρήσεις, έγγραφα κλπ. και εφαρμόζεται για να μελετηθούν άτομα, ομάδες ή οργανισμοί (Morse & Field, 1996).

Έτσι λοιπόν, κρίθηκε σκόπιμο να διεξαχθεί μία τέτοια πιλοτική έρευνα και στην παρούσα διατριβή με σκοπό να αποκτηθεί μια αρχική εικόνα σχετικά με τον κύριο αντικειμενικό στόχο της διατριβής, δηλαδή τη χρήση των λογιστικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά Ιδρύματα, την αξιοποίηση των κοστολογικών πληροφοριών για το λογισμό του κόστους, την τιμολόγηση και τη Διοίκηση των Υπηρεσιών Υγείας και για να εντοπιστούν οι παράγοντες οι οποίοι υποβοηθούν ή παρεμποδίζουν την εισαγωγή και χρήση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Τα ευρήματα της ερευνητικής αυτής φάσης, θα συνέβαλαν και στη σύνταξη ενός πιο λειτουργικού ερωτηματολογίου σε ότι αφορά την πραγματοποίηση της ποσοτικής έρευνας.

### **5.3 Μεθοδολογία της ποιοτικής έρευνας**

Η ποιοτική μας έρευνα πραγματοποιήθηκε το χρονικό διάστημα από το Σεπτέμβριο ως το Δεκέμβριο του 2006.

Σύμφωνα με τον Minichiello (1990), δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι κανόνες καθορισμού του αριθμού των συμμετεχόντων σε μια ποιοτική έρευνα. Για το λόγο αυτό, ο αριθμός αυτός δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί εκ των προτέρων, αλλά σε πολλές περιπτώσεις, προκύπτει από τις ανάγκες της έρευνας και το είδος των απαιτούμενων πληροφοριών. Ο αριθμός των συμμετεχόντων σε ποιοτικές έρευνες της διεθνούς αρθρογραφίας που πραγματοποιήθηκαν στο γνωστικό αντικείμενο της Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης, στις περισσότερες περιπτώσεις δεν ξεπερνούσε τους είκοσι (Karlan, 1998).

Απευθυνθήκαμε στις τρεις κύριες ομάδες παραγωγών και εσωτερικών χρηστών των κοστολογικών πληροφοριών στο χώρο των νοσηλευτικών ιδρυμάτων:

- τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης σε επιλεγμένα νοσηλευτικά ιδρύματα αλλά και σε επίπεδο του Υπουργείου Υγείας το οποίο έχει την ευθύνη της ανάπτυξης και της οργάνωσης των συστημάτων,
- τους Ιατρούς – Διευθυντές κλινικών και
- τους Διευθυντές των οικονομικών υπηρεσιών ή και προϊστάμενους λογιστηρίου των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Αποφασίστηκε (μετά από αποδοχή τους) να συμμετέχουν στην ποιοτική έρευνα:

α. Ένας Διοικητής Υγειονομικής Περιφέρειας,

β. Τρεις Διοικητές Νοσοκομείων

γ. Τρεις Ιατροί - Διευθυντές Κλινικών (ο ένας Πανεπιστημιακής Κλινικής στη Βαθμίδα του Αναπληρωτή Καθηγητή).

δ. Πέντε Προϊστάμενοι της Οικονομικής Υπηρεσίας ή και του Λογιστηρίου, ισάριθμων Νοσοκομείων.

Η προσέγγιση, σε ότι αφορά το σχεδιασμό της πιλοτικής αυτής φάσης, βασιζόταν στην προϋπόθεση ότι εάν διαπιστώνονταν ουσιαστικές διαφοροποιήσεις στις απόψεις των αρχικώς συμμετεχόντων, θα συμπεριλαμβάναμε επιπλέον συμμετέχοντες, ώστε να συμβάλλουν καλύτερα στην αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης. Τελικά η διεύρυνση του αριθμού των συμμετεχόντων δεν κατέστη απαραίτητη.

Από τα πέντε οικονομικά στελέχη των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, τα τρία εργάζονταν σε νοσηλευτικά ιδρύματα στα οποία είχε εφαρμοστεί πιλοτικά το διπλογραφικό σύστημα, που βασιζόταν στα λεπτομερή σχέδια Λογιστικής (accounting blueprints) του 1997, αφού επιβεβαιώσαμε ότι ήταν και τότε υπάλληλοι στο ίδιο νοσοκομείο. Θεωρήσαμε ότι τα στελέχη τα οποία συμμετείχαν σε αυτήν την πρόδρομη εφαρμογή της διπλογραφίας στα νοσοκομεία, θα διαφώτιζαν περισσότερο το θέμα, έχοντας ήδη μια δεκαετή σχεδόν εμπειρία.

Δεν έγινε η ίδια προσπάθεια και με τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων, δεδομένου ότι οι διοικητές των νοσοκομείων αντικαθίστανται σχετικά συχνά, οπότε οι Διοικήσεις αυτών των ιδρυμάτων που συμμετείχαν σε εκείνη την πιλοτική εφαρμογή ήταν αδύνατο να είχαν παραμείνει στη θέση τους.

Η συλλογή των πληροφοριών, βασίστηκε στη μέθοδο των σε βάθος συνεντεύξεων. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται ευρέως στις περιπτώσεις στις οποίες απαιτείται λεπτομερής κατανόηση μίας συγκεκριμένης εργασίας, ή πλήρεις διευκρινίσεις σχετικά με τα ερευνώμενα θέματα, ή όταν οι συνεντεύξεις γίνονται με επαγγελματίες και αφορούν στη φύση της εργασίας τους (Σταθακόπουλος, 2001; Κουρεμένος, 1996). Οι συνεντεύξεις ήταν ημιδομημένες με ανοιχτές ερωτήσεις. Αυτή η ευέλικτη πρακτική επιτρέπει και στον ερευνητή και στο συμμετέχοντα να ερευνήσουν συστηματικά τις λεπτομέρειες των θεμάτων και να επεκταθούν ενδεχομένως σε σχετικά θέματα. Μετά την αρχική ανοικτή ερώτηση, ακολουθούν άλλες διευκρινιστικές, προκειμένου να διασαφηνιστούν περισσότερο οι απόψεις του ερωτώμενου και να κατανοηθεί καλύτερα ο οργανισμός, η ανάπτυξή του, οι μελλοντικές προκλήσεις, οι σκοποί, τα οράματα και η ηγεσία (Creswell, 1998; Guba & Lincoln, 1989). Η μέθοδος έχει χρησιμοποιηθεί επιτυχώς στις περισσότερες από τις ποιοτικές έρευνες στην κοστολόγηση (Kaplan, 1998).

Κατά τη διεξαγωγή μιας ποιοτικής έρευνας, ο ερευνητής πρέπει να διατηρεί την εγρήγορση, ότι οι συμμετέχοντες μπορεί να αλλάζουν τη συμπεριφορά τους, ή να



τροποποιούν τις απαντήσεις τους και γενικά να συμπεριφέρονται όχι με το συνήθη τρόπο τους, ακριβώς επειδή γνωρίζουν ότι υπόκεινται σε παρατήρηση (Bowling, 1997). Αυτή η ψυχολογική αντίδραση είναι γνωστή ως φαινόμενο του Hawthorne και αντανακλά την επιθυμία των ανθρώπων να βελτιώνουν την εικόνα τους (Cormack, 1996).

Για να αποφευχθούν κατά το δυνατόν τα προβλήματα αυτά, κατεβλήθη προσπάθεια, οι συμμετέχοντες να αισθάνονται άνετα και οικεία. Οι συνεντεύξεις πραγματοποιήθηκαν όλες στο χώρο εργασίας των συμμετεχόντων, ως έκφραση τιμής για τη θέση τους, εξασφαλίζοντας παράλληλα με αυτόν τον τρόπο και την αίσθηση άνεσής τους, εξ αιτίας της οικειότητας του χώρου.

Η επαφή με το αίτημα της συνέντευξης έγινε τηλεφωνικά. Ο τρόπος αυτός προτιμήθηκε από τη γραπτή επικοινωνία και για λόγους ευελιξίας, αλλά και γιατί από την αρχή δημιουργεί ένα φιλικό και λιγότερο τυπικό κλίμα.

Οι συμμετέχοντες διαβεβαιώθηκαν ότι θα τηρηθεί αυστηρά η ανωνυμία τους και ότι δεν θα υπάρξει κανενός είδους στοιχείο από το οποίο κάποιος θα μπορούσε να διαγνώσει την ταυτότητά τους.

Ζητήθηκε η άδεια από τους συμμετέχοντες, να μαγνητοφωνηθεί η συνέντευξη, ώστε να γίνει η συζήτηση πιο άνετη χωρίς το άγχος της τήρησης σημειώσεων, δυστυχώς όμως μόνο δύο από αυτούς, ένας Διευθυντής κλινικής και ένα στέλεχος των οικονομικών υπηρεσιών δέχτηκαν τη μαγνητοφώνηση. Έτσι οι συνεντεύξεις καταγράφηκαν χειρόγραφα κατά την ώρα της συνομιλίας. Οι περισσότερες διήρκεσαν από μία έως μιάμιση ώρα.

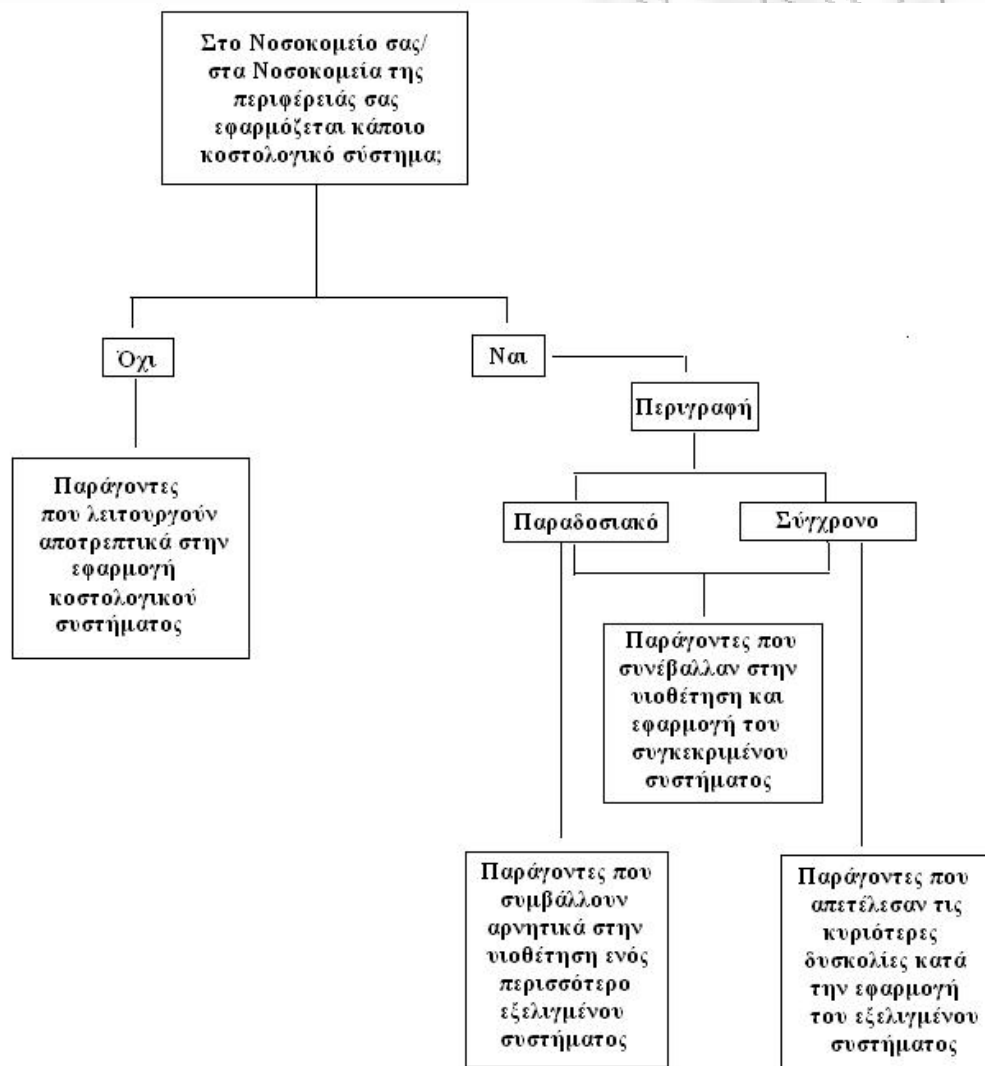
Ο κύκλος των συνεντεύξεων άνοιξε με τους παραγωγούς της κοστολογικής πληροφόρησης, τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών. Στη συνέχεια ακολούθησαν οι συνεντεύξεις με την ομάδα των ιατρών, των διοικητών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και τέλος οι συνεντεύξεις με τους διευθυντές των υγειονομικών περιφερειών.

Μετά το τέλος της κύριας φάσης των συνεντεύξεων, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της ανάλυσης περιεχομένου (Kent, 1999), ώστε να αναλυθεί το περιεχόμενο τους. Οι απαντήσεις των συμμετεχόντων στην έρευνα, ανά κατηγορία θέσης, ταξινομήθηκαν σε ομοειδείς απόψεις. Έτσι το περιεχόμενο των συνεντεύξεων αναδιατάχθηκε σε ενότητες απόψεων και ομαδοποιήθηκαν οι απαντήσεις ανάλογα με τους συμμετέχοντες αλλά και τις παρατηρούμενες ομοιότητες των απόψεων που εξέφραζαν.

Οι ερωτήσεις προς τους Διευθυντές των κλινικών, είχαν ως σκοπό τη διερεύνηση των συνθηκών κάτω από τις οποίες ασκούν το λειτούργημά τους, και την καταγραφή προβλημάτων και τριβών με τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων.

Το γενικό σχέδιο της ροής των ερωτήσεων προς τον Διοικητή της υγειονομικής περιφέρειας, τους Διοικητές των νοσοκομείων και τα στελέχη της Οικονομικής υπηρεσίας, ήταν το εξής:

**Σχήμα 5.1**  
**Ροή των ερωτήσεων της πιλοτικής φάσης της έρευνας**



Στη συνέχεια παρουσιάζεται το μεθοδολογικό πλαίσιο της ποσοτικής μας έρευνας.

#### **5.4 Μέγεθος του δείγματος**

Ο αρχικός σχεδιασμός της ερευνητικής αυτής εργασίας, προέβλεπε, λόγω του σχετικά περιορισμένου και συνεπώς διαχειρίσιμου μεγέθους του αριθμού των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, την κάλυψη ολόκληρου του πληθυσμού των δημοσίων κυρίως νοσηλευτικών ιδρυμάτων της χώρας μας.

Κρίθηκε όμως σκόπιμο, να υπάρξουν ορισμένες εξαιρέσεις νοσηλευτικών μονάδων, προκειμένου να πραγματοποιηθεί ευχερέστερα η έρευνα και να εξαχθούν ασφαλέστερα και περισσότερο αξιόπιστα συμπεράσματα.

Οι εξαιρέσεις από τον ερευνώμενο πληθυσμό έγιναν με τα παρακάτω κριτήρια:

##### **α. Εξαιρέθηκαν τα νοσηλευτικά ιδρύματα δυναμικότητας κάτω των 50 κλινών.**

Η εξαίρεση αυτή κρίθηκε σκόπιμη, δεδομένου ότι τόσο μικρού μεγέθους νοσοκομεία του δημόσιου τομέα, έχουν περισσότερο το χαρακτήρα κέντρων υγείας, τα οποία δεν διαθέτουν πλήρη υλικοτεχνική υποδομή και σοβαρή Λογιστική οργάνωση. Σε ότι αφορά τον ιδιωτικό τομέα, οι μονάδες με δυναμικότητα μικρότερη των 50 κλινών, είναι ως επί το πλείστον μικρές ατομικής ιδιοκτησίας κλινικές, στην πλειονότητά τους ειδικές (ψυχιατρικές, μαιευτικές κλπ.) και με λογιστικές υποδομές ικανές να ανταποκριθούν μόνο στις φοροτεχνικές υποχρεώσεις των οικονομικών αυτών μονάδων.

##### **β. Εξαιρέθηκαν τα ειδικά νοσηλευτικά ιδρύματα (ψυχιατρικά, ογκολογικά, μαιευτικά, κλπ.).**

Το γεγονός ότι τα ιδρύματα αυτά, νοσηλεύουν μόνο ασθενείς συγκεκριμένων κατηγοριών, δημιουργεί ειδικές συνθήκες απλούστευσης της «παραγωγικής» διαδικασίας και διαταράσσει την ομοιογένεια του πληθυσμού, σχετικά με την πολυπλοκότητα και την ποικιλία των περιπτώσεων των νοσηλευόμενων στα γενικά νοσοκομεία ασθενών.

**γ. Εξαιρέθηκαν τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα τα οποία υπάγονται σε ευρύτερους ιατρικούς ομίλους,** με δεδομένη την υπαγόρευση χρήσης ή μη κάποιου κοστολογικού συστήματος από την πολιτική του ομίλου. Έτσι από κάθε ιατρικό όμιλο, περιλήφθηκε στην έρευνα ένα μόνο νοσηλευτικό ίδρυμα, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η αντιπροσώπευσή του στο δείγμα, χωρίς να αλλοιωθεί η σύνθεση του τελευταίου.

Οι παραπάνω εξαιρέσεις είχαν ως κύριο στόχο την όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ομοιογενοποίηση του ερευνώμενου δείγματος, όσον αφορά στη δομή των νοσηλευτικών ιδρυμάτων αλλά και στην πολυπλοκότητα της διαδικασίας των παραγόμενων νοσηλευτικών υπηρεσιών.

Μετά τις παραπάνω εξαιρέσεις, το μέγεθος του διερευνώμενου δείγματος, ανήλθε σε 147 νοσηλευτικά ιδρύματα, εκ των οποίων τα 100 είναι Δημόσια (ποσοστό 68%), τα 46 ιδιωτικά (ποσοστό 32%) ενώ το ένα από αυτά τα ιδρύματα λειτουργεί ως κοινωφελές Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

### **5.5 Ερωτηματολόγια**

Στην παρούσα ερευνητική προσπάθεια, έλαβαν μέρος οι εκπρόσωποι τριών διακριτών ομάδων χρηστών των κοστολογικών πληροφοριών. Για τη διασφάλιση της μεγαλύτερης δυνατής αξιοπιστίας και ακρίβειας των απαντήσεων, καταρτίστηκαν τρία ερωτηματολόγια, τα οποία απευθύνονταν στις πιο κάτω τρεις διαφορετικές ομάδες αποδεκτών:

- α. Ερωτηματολόγιο που απευθυνόταν στα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών των ιδρυμάτων
- β. Ερωτηματολόγιο που απευθύνονταν στα στελέχη της ανώτατης Διοίκησης των ιδρυμάτων και
- γ. Ερωτηματολόγιο που απευθύνονταν στους ιατρούς - Διευθυντές κλινικών των ιδρυμάτων.

Σημειώνεται ότι τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών, κατά κύριο λόγο, είναι οι κατ' εξοχήν «παραγωγοί» της Λογιστικής και κοστολογικής πληροφόρησης και έχουν μια πιο ολοκληρωμένη και έγκυρη αντίληψη σχετικά με τη δυνατότητα παραγωγής αυτής της πληροφόρησης. Τα ίδια πρόσωπα, έχουν διαμορφώσει ολοκληρωμένη άποψη για τους παράγοντες που λειτουργούν αποτρεπτικά ή ενισχυτικά της παραγωγής αυτών των πληροφοριών, αλλά και της χρήσης τους, επειδή και οι ίδιοι χρησιμοποιούν τις πληροφορίες αυτές για τη λήψη αποφάσεων.

Τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης, είναι οι κατ' εξοχήν χρήστες της κοστολογικής πληροφόρησης και η άποψή τους, ειδικά σε ότι αφορά τη χρησιμότητα αυτής της πληροφόρησης είναι βαρύνουσας σημασίας.

Οι ιατροί – Διευθυντές των κλινικών σε μεγάλο βαθμό επιβλέπουν τη διαδικασία συγκέντρωσης των πρωτογενών στοιχείων για την παραγωγή της κοστολογικής

πληροφόρησης, αλλά ταυτόχρονα είναι και βασικοί χρήστες της. Η συμμετοχή τους κρίθηκε απαραίτητη για τρεις λόγους:

Πρώτο γιατί η κοστολογική τους ευαισθητοποίηση είναι δυνατόν να συμβάλλει αποφασιστικά στην εφαρμογή της “Οικονομικής Αρχής” από το ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό του Νοσοκομείου.

Δεύτερον, για να διαφωτιστούν οι πτυχές της καλής ή μη συνεργασίας τους με τις οικονομικές υπηρεσίες, η οποία θα διευκόλυνε ή θα παρεμπόδιζε αντίστοιχα τη ροή των πρωτογενών πληροφοριών.

Τρίτον, για να αποκαλυφθεί η σχέση εμπιστοσύνης ή μη που διέπει τη συνεργασία τους με τις διοικήσεις των ιδρυμάτων. Ο παράγοντας της εμπιστοσύνης μεταξύ όλων των εμπλεκόμενων ομάδων, είναι καθοριστικός για την ομαλή λειτουργία των ιδρυμάτων και για τη διασφάλιση της συμμετοχής των επικεφαλής των κλινικών στην εφαρμογή των κοστολογικών συστημάτων.

Ως εκ τούτου, η σύνταξη τριών ερωτηματολογίων κρίθηκε ότι θα βοηθούσε στην πληρέστερη κατανόηση των προβλημάτων των σχετικών με την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα και επιπλέον θα έδινε τη δυνατότητα διασταύρωσης των υφισταμένων αντιλήψεων και αποκάλυψης της διάστασης απόψεων μεταξύ των ερευνώμενων ομάδων και θα οδηγούσε σε σφαιρική άποψη του υπό διερεύνηση αντικειμένου.

### **5.6 Δομή, Τύπος και Διαχείριση των ερωτηματολογίων**

Τα τρία ερωτηματολόγια της έρευνας καταρτίστηκαν μετά από ακριβή οριοθέτηση όλων των πληροφοριών που έπρεπε να καταγραφούν και να επεξεργαστούν (Boynton, 2004; Churchill, 1999; Gillham, 2000). Τα επόμενα βήματα, ήταν ο προσδιορισμός του τύπου του ερωτηματολογίου και ο τρόπος συλλογής των δεδομένων (Churchill and Brown, 2004).

Τα ερωτηματολόγια, δομήθηκαν με τέτοιο τρόπο, έτσι ώστε οι πληροφορίες που θα συλλέγονταν μέσω αυτών να είναι στατιστικά επεξεργάσιμες και τα προκύπτοντα αποτελέσματα αξιοποιήσιμα.

Δόθηκε μεγάλη προσοχή τόσο στην έκταση και τον αριθμό των ερωτήσεων όσο και στην ευκρίνεια της διατύπωσής τους, έτσι ώστε τα ερωτηματολόγια να είναι εύκολα στη διαχείριση τους και απλά αλλά και εύκολα στην απάντηση τους. Οι ερωτήσεις διατυπώθηκαν με γνώμονα αφ' ενός την ικανότητα και τις γνώσεις του ατόμου που θα ερωτηθεί και αφ' ετέρου τη θέλησή του να απαντήσει. Δόθηκε μεγάλη έμφαση

στην αποφυγή ερωτήσεων που το περιεχόμενό τους θα μπορούσε να προξενήσει δυσαρέσκεια, αντιδράσεις ή ηθελημένα ανακριβείς απαντήσεις. Η ροή των ερωτήσεων (με τη βοήθεια και της εμπειρίας των συνεντεύξεων) ακολουθεί τη ροή της λογικής σκέψης.

Στα ερωτηματολόγια χρησιμοποιήθηκαν κλειστές ερωτήσεις με συγκεκριμένες απαντήσεις, από τις οποίες ο ερωτώμενος επιλέγει αυτή που θεωρεί καταλληλότερη.

Για ορισμένες από τις ερωτήσεις, δόθηκε στους ερωτώμενους η δυνατότητα επιλογής άλλης απάντησης, διαφορετικής από τις περιοριστικά αναγραφόμενες, δίνοντας τους την ευχέρεια να διατυπώσουν με ακρίβεια την απάντησή της δικής τους επιλογής.

Για την πλειοψηφία των απαντήσεων χρησιμοποιήθηκε η πεντάβαθμη κλίμακα Likert, η οποία χρησιμοποιείται ευρέως, σε έναν μεγάλο αριθμό ερευνών στο πεδίο της Λογιστικής (Bjornenak, 1997; Innes & Mitchell, 1995; Malmi, 1999).

Πριν την αποστολή των ερωτηματολογίων και προκειμένου να διασφαλιστεί η λειτουργικότητά τους και η ευκολία συμπλήρωσής τους, τα ερωτηματολόγια υποβλήθηκαν σε πιλοτικό έλεγχο. Με τη βοήθεια των στελεχών που ήδη είχαν συμμετάσχει στην αρχική πιλοτική μας έρευνα, συμπληρώθηκε ένας μικρός αριθμός ερωτηματολογίων και ελέγχθηκε η καταλληλότητα και η εγκυρότητα του περιεχομένου, η κατανόηση των ερωτήσεων από τα στελέχη καθώς και η ύπαρξη τυχόν ασαφειών και παραλείψεων.

Από αυτήν τη δοκιμαστική εφαρμογή, αποκαλύφθηκαν ορισμένες ελλείψεις ως προς τη σαφήνεια της διατύπωσης κάποιων ερωτήσεων, όπως και κάποιες παραλείψεις και πλεονασμοί. Αυτή η διαπίστωση είχε ως αποτέλεσμα την επαναδιατύπωση μικρού αριθμού ερωτήσεων, τη συμπλήρωση άλλων και τη μείωση του μεγέθους των ερωτηματολογίων, με την αφαίρεση ερωτήσεων που κρίθηκε ότι δεν θα μπορούσαν να συμβάλουν σημαντικά στην έρευνα.

Η αποστολή των ερωτηματολογίων έγινε:

- με fax συνοδευόμενο με προσωπική επιστολή
- με email συνοδευόμενο με προσωπική επιστολή
- με τηλεφωνική επικοινωνία αρχικά και email στη συνέχεια.
- με τηλεφωνική επικοινωνία αρχικά και fax στη συνέχεια.
- χέρι με χέρι.

Στάλθηκαν κατά κατηγορία:

- 147 ερωτηματολόγια σε ισάριθμους Διευθυντές Οικονομικής Υπηρεσίας / Προϊσταμένους Λογιστηρίου

- 147 ερωτηματολόγια σε ισάριθμους Διοικητές / Προέδρους Δ.Σ/ Διευθύνοντες Συμβούλους

- 294 ερωτηματολόγια σε ισάριθμους ιατρούς – Διευθυντές επιλεγμένων κλινικών. Κρίθηκε σκόπιμη η συμμετοχή δύο ιατρών από κάθε Νοσοκομείο έτσι ώστε να διασφαλιστεί η μεγαλύτερη αντιπροσωπευτικότητα.

Οι κλινικές που επελέγησαν (με κριτήριο επιλογής τη μεγαλύτερη κατανάλωση πόρων) ήταν οι:

- Παθολογικές,
- Χειρουργικές,
- Ορθοπεδικές,
- Ογκολογικές και
- Μονάδες Εντατικής Θεραπείας (Μ.Ε.Θ.)

Η διαχείριση των ερωτηματολογίων (αποστολή και λήψη), διήρκεσε έξι μήνες (Σεπτέμβριος 2007 έως Μάρτιος 2008). Η πλειονότητα των συμπληρωμένων ερωτηματολογίων χρειάστηκε από μία έως και τρεις ενέργειες υπενθύμισης (κυρίως τηλεφωνική επικοινωνία)

Τα έγκυρα (αξιοποιήσιμα) ερωτηματολόγια που επεστράφησαν απαντημένα, ήταν κατά κατηγορία:

- 61 ερωτηματολόγια από στελέχη των Οικονομικών Υπηρεσιών (ποσοστό 41,5% )

- 31 ερωτηματολόγια από ανώτατα στελέχη Διοίκησης (ποσοστό 21,1%)

- 63 ερωτηματολόγια από ιατρούς – Διευθυντές κλινικών (ποσοστό 21,4%)

Τα ποσοστά απάντησης θεωρούνται ικανοποιητικά για την εξαγωγή συμπερασμάτων δεδομένου ότι σε παρόμοια ποσοστά απόκρισης έχουν στηριχτεί αρκετές έρευνες στον κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής διεθνώς (Drury, 1993, 24%; Evants & Ashworth, 1996, 20%; Al-Omiri & Colin Drury, 2007, 19,6%)

Τα ποσοστά διαστρωμάτωσης των απαντημένων ερωτηματολογίων, σε ότι αφορά την αναλογία δημόσιων και ιδιωτικών ιδρυμάτων αλλά και τις τάξεις μεγέθους, την τοποθεσία και τον Πανεπιστημιακό ή μη χαρακτήρα, είναι παρόμοια με εκείνα του δείγματος.

## 5.7 Περιεχόμενο των ερωτηματολογίων

### 5.7.1 Ερωτηματολόγια στελεχών Ανώτατης Διοίκησης και οικονομικών υπηρεσιών

Τα ερωτηματολόγια προς τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης και των οικονομικών υπηρεσιών (παράρτημα 1-A και 1-B), αναπτύχθηκαν προκειμένου να απαντηθεί το κύριο ερευνητικό ερώτημα: ποιοι παράγοντες συνδέονται με τη χρήση ή μη κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα,

Η μοναδική εξαρτημένη μεταβλητή σε αυτήν την ερευνητική προσπάθεια είναι η χρήση κοστολογικών συστημάτων. Η εξαρτημένη αυτή μεταβλητή προσδιορίζεται από μία σειρά απαντήσεων οι οποίες προσδιορίζουν τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα, (όπως Αναλυτική Λογιστική, κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, κλπ. ή κανένα λογιστικό σύστημα), αλλά και απαντήσεων οι οποίες διευκρινίζουν ακόμη περισσότερο την ακρίβεια της κοστολογικής πληροφόρησης, προσδιορίζοντας το βάθος υπολογισμού του κόστους (ανά κλινική, ασθενή, κλπ.), το διαχωρισμό του σε άμεσο και έμμεσο και μεταβλητό και σταθερό αλλά και την κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών για τον έλεγχο της λειτουργίας των ιδρυμάτων.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές αποτελούνται από τους παράγοντες του εξωεπιχειρησιακού περιβάλλοντος (ένταση του ανταγωνισμού) και τους παράγοντες του ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, κατηγοριοποιημένους σε οργανωσιακούς, δομικούς, μεθοδολογικούς και πολιτιστικούς, σύμφωνα με το εννοιολογικό πλαίσιο που αναπτύχθηκε. Οι απαντήσεις των ερωτηματολογίων, αναμένεται να παρέχουν συχνότητες της εξαρτημένης μεταβλητής ανάλογα με τις απαντήσεις στις ανεξάρτητες μεταβλητές.

Πιο συγκεκριμένα, σχετικά με την εξαρτημένη μεταβλητή, υπάρχουν ερωτήσεις σχετικές

- α. με την εφαρμογή κοστολογικού συστήματος,
- β. το βάθος της εφαρμογής,
- γ. το διαχωρισμό του κόστους σε άμεσο και έμμεσο καθώς και σε σταθερό και μεταβλητό,
- δ. την κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών,



ε. τη χρησιμοποίηση των κοστολογικών πληροφοριών όπου εφαρμόζονται κοστολογικά συστήματα,

στ. την ικανοποίηση από το υπάρχον κοστολογικό σύστημα, ή αντίστοιχα την πρόθεση εφαρμογής κοστολογικού συστήματος στο μέλλον εκεί όπου δεν υφίσταται.

Αυτές οι ερωτήσεις, αναμένεται να δια φωτίσουν εμμέσως το βαθμό εκλεπτυσμού του χρησιμοποιούμενου κοστολογικού συστήματος, (αν είναι ικανό να υποστηρίξει και να παρέχει βάση πληροφόρησης για πολύπλοκες διοικητικές λειτουργίες) ή αν υπολειτουργεί, εξαντλώντας τη χρησιμότητά του στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και ενδεχομένως να καταδείξει και το περιθώριο δράσης που έχουν οι Διοικήσεις των ιδρυμάτων για αξιοποίηση ενός υπάρχοντος κοστολογικού συστήματος ή αν η χρήση του οφείλεται μόνο και μόνο στην υπάρχουσα νομική υποχρέωση.

Όσον αφορά στην επίδραση των ανεξάρτητων μεταβλητών του εξωεπιχειρησιακού και ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, στην εφαρμογή ή όχι κοστολογικού συστήματος οι ερωτήσεις εξετάζουν

α. την αντίληψη της ύπαρξης και της έντασης του ανταγωνισμού

β. το ιδιοκτησιακό καθεστώς

γ. το βαθμό πληρότητας των κλινών

δ. την οργανωτική δομή

ε. την ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού

στ. το επίπεδο μηχανοργάνωσης

ζ. τη σημαντικότητα κοστολογικής πληροφόρησης

η. τη μεθοδολογία εφαρμογής του κοστολογικού συστήματος

θ. τον Ακαδημαϊκό χαρακτήρα των ιδρυμάτων

ι. την έμφαση στην ποιότητα

ια. την υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης

ιβ. τη συνεργασία ιατρών – Διοίκησης

ιγ. τις αξίες του οργανισμού

Πολλές από τις ερωτήσεις των δύο αυτών ερωτηματολογίων είναι κοινές, διότι κρίθηκε ότι θα ήταν εξαιρετικά αποκαλυπτικό το να διερευνηθεί πώς οι ίδιοι παράγοντες που επισημάνθηκαν από τα στελέχη της οικονομικής υπηρεσίας, αντιμετωπίζονται από την πλευρά των Διοικήσεων των ιδρυμάτων. Στο

ερωτηματολόγιο των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες επιπλέον ερωτήσεις που αφορούν στην ανίχνευση του τρόπου της Διοίκησης των ιδρυμάτων και της εξ' αυτού διαμορφούμενης κουλτούρας των οργανισμών.

### **5.7.2 Ερωτηματολόγιο ιατρών Διευθυντών κλινικών.**

Το ερωτηματολόγιο προς τους ιατρούς – Διευθυντές κλινικών (παράρτημα 1-Γ), αναπτύχθηκε όχι προκειμένου να διερευνηθεί το κύριο ερευνητικό ερώτημα, αλλά για να διερευνηθεί σε βάθος η ιδιόμορφη σχέση γιατρών και Διοικήσεων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Κρίθηκε ότι θα ήταν εξαιρετικά ενδιαφέρον το να διερευνηθεί η γνώμη των ίδιων των γιατρών σχετικά με την αίσθηση του κόστους που διαθέτουν, το ενδιαφέρον τους για τις οικονομικές παραμέτρους των θεραπειών των ασθενών τους, τους λόγους που δεν έχουν τη θέληση ή τη δυνατότητα να ασχοληθούν περισσότερο ενεργά με την οικονομική πλευρά του λειτουργήματός τους καθώς και την τυχόν διάσταση ανάμεσα στις δικές τους προτεραιότητες με εκείνες της Διοίκησης.

Πιο συγκεκριμένα, οι ερωτήσεις και η σχέση τους με τη διερευνώμενη πτυχή της λειτουργίας τους στο περιβάλλον των νοσηλευτικών ιδρυμάτων έχουν ως εξής:

Οι Διευθυντές κλινικών, ερωτώνται για την ύπαρξη υφιστάμενου ανταγωνισμού (κυρίως στα θέματα της ιατρικής πρακτικής) και για το βαθμό πληρότητας των κλινών της κλινικής τους.

Υπάρχουν ερωτήσεις σχετικά με την κατάρτιση προϋπολογισμών ανά κλινική, για την πραγματική αλλά και την ιδεατή συμμετοχή των Διευθυντών στην κατάρτισή τους, και την υπάρχουσα υποστηρικτική υποδομή για μια τέτοια συμμετοχή.

Στην επόμενη ενότητα ερωτήσεων διερευνάται η συνειδητοποίηση της σπουδαιότητας του κόστους ως σημαντικού παράγοντα στη λήψη των αποφάσεών τους (αντιμετώπιση περιστατικών, χορηγούμενη αγωγή κλπ.), η θέληση των Διευθυντών να ασχοληθούν περισσότερο ενεργά με τις οικονομικές παραμέτρους του λειτουργήματός τους, καθώς και οι παράγοντες που δρουν παρεμποδιστικά σε μια τέτοια ενασχόληση.

Τέλος διερευνάται η υπάρχουσα απόσταση ανάμεσα στους στόχους και τις προτεραιότητές τους, σε σχέση με τους στόχους και τις προτεραιότητες των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης, όπως οι ίδιοι τους αντιλαμβάνονται.

Στο τέλος και των τριών ερωτηματολογίων, υπάρχουν ερωτήσεις για το προφίλ των ερωτώμενων (φύλο, ηλικία, σπουδές προϋπηρεσία) καθώς και μια ερώτηση για τυχόν επιθυμία τους να τους γνωστοποιηθούν τα ευρήματα της έρευνας.

### **5.8 Εγκυρότητα των ερωτηματολογίων και επεξεργασία τους**

Η εγκυρότητα των ερωτηματολογίων, μετράται με τον βαθμό επιτυχούς μέτρησης των χαρακτηριστικών τα οποία καλούνται να διερευνηθούν, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι οι διαφορές μεταξύ των βαθμών των απαντήσεων, αντιπροσωπεύουν πραγματικές διαφορές για το υπό έρευνα χαρακτηριστικό (Σταθακόπουλος, 2001).

Για τη διαβάθμιση των απαντήσεων των ερωτηματολογίων, χρησιμοποιήθηκαν δοκιμασμένες κλίμακες μέτρησης που έχουν χρησιμοποιηθεί σε αντίστοιχες έρευνες και είχαν υψηλό βαθμό αξιοπιστίας. Επιπλέον όμως, η εγκυρότητα εξασφαλίστηκε από την πιλοτική έρευνα που προηγήθηκε της ποσοτικής.

Με την ολοκλήρωση της συλλογής των ερωτηματολογίων, ξεκίνησε η επεξεργασία τους.

Ελέγχθηκαν τα ερωτηματολόγια για τυχόν ερωτήσεις που δεν είχαν απαντηθεί και στη συνέχεια έγινε η κωδικοποίηση του ερωτηματολογίου.

Η κωδικοποίηση αφορά στη διαδικασία με την οποία τα δεδομένα ταξινομούνται σε κατηγορίες με τη χρήση αριθμών.

Η στατιστική ανάλυση του ερωτηματολογίου, έγινε με το στατιστικό πρόγραμμα SPSS, 15.0 (Statistical Package for Social Sciences).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### Παρουσίαση και Ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας

#### 6.1 Εισαγωγή

Ο βασικός στόχος του κεφαλαίου αυτού, είναι να παρουσιάσει αναλυτικά τα ευρήματα της παρούσας ερευνητικής προσπάθειας.

Η παρουσίαση των ευρημάτων αυτών γίνεται σε τρία επίπεδα:

- Στο πρώτο επίπεδο, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την περιγραφική στατιστική ανάλυση των ερωτηματολογίων των στελεχών των οικονομικών υπηρεσιών και της Ανώτατης Διοίκησης σχετικά με τη διερεύνηση της εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων, καθώς και των παραγόντων που λειτουργούν καθοριστικά για την υιοθέτηση και εφαρμογή τους, την υφιστάμενη Λογιστική τεχνοδομή των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και την χρήση και χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών όπου εφαρμόζονται σύγχρονα κοστολογικά συστήματα.
- Στο δεύτερο επίπεδο, παρουσιάζονται και αναλύονται τα αποτελέσματα των συσχετίσεων της διμεταβλητής ανάλυσης ώστε να επιβεβαιωθεί ή όχι η στατιστική σημαντικότητα των ως άνω παραγόντων και να αναλυθεί ο τρόπος με τον οποίο επηρεάζουν την εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.
- Στο τρίτο επίπεδο, παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά των Διευθυντών των κλινικών σε σχέση με το βαθμό της συμμετοχής τους στις διαδικασίες κατάρτισης των προϋπολογισμών, την ευαισθητοποίησή τους αναφορικά με την παράμετρο του κόστους κατά την επιλογή των θεραπευτικών αγωγών και τη λειτουργία των κλινικών τους, καθώς και τις ανάγκες τους για επιπλέον κοστολογική πληροφόρηση. Επιπλέον επιχειρείται η διερεύνηση της σχέσης των Διευθυντών με τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων, του βαθμού ταύτισης των στόχων τους και του βαθμού εμπιστοσύνης που διέπει τη συνεργασία των δύο μερών.

Το πρώτο ερευνητικό αποτέλεσμα που προέκυψε ήδη από την πιλοτική φάση της παρούσας εργασίας, είναι η ανυπαρξία σε μεγάλο βαθμό, συστημάτων κοστολόγησης (ιδιαίτερα στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα). Η υπάρχουσα αδύναμη τεχνική υποδομή, είναι ανίκανη να υποστηρίξει αποτελεσματικά την εφαρμογή τέτοιων συστημάτων τουλάχιστο στην πλήρη ανάπτυξή τους.

Είναι αυτονόητο ότι δεν θα είχε νόημα η εξέταση του βαθμού χρησιμοποίησης αυτών των συστημάτων τα οποία υποτυπωδώς λειτουργούν και της αξιοποίησης των πληροφοριών που παράγουν, αν κυρίαρχα και πρωτογενώς δεν εξετάζαμε τους λόγους που έχουν οδηγήσει στην υποτυπώδη και σε χαμηλό ποσοστό εφαρμογή τους. Αντί μιας άναρχης και αποσπασματικής διερεύνησης των αιτίων που συμβάλλουν στην ανάπτυξη ή μη των πληροφοριακών κοστολογικών συστημάτων, επιλέχθηκε η συστημική διερεύνησή τους, με βάση το μοντέλο που αναπτύξαμε στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας.

Το ερευνητικό αυτό κομμάτι είναι ιδιαίτερα σημαντικό, διότι αναμένεται να αναδείξει βασικές παραμέτρους οι οποίες θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψη από τους σχεδιαστές των πολιτικών υγείας σε σχέση με τις προθέσεις ενίσχυσης της χρηματοοικονομικής λειτουργίας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, για να διασφαλιστούν κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο οι προϋποθέσεις εκείνες που θα εξασφαλίζουν την επιτυχία των επιλογών τους. Η μέχρι σήμερα αποτυχία των αρμόδιων κρατικών φορέων, παρά την ψήφιση σχετικού Νόμου, να προωθήσουν γενικευμένα την υιοθέτηση των αρχών της διπλογραφικής Λογιστικής, τη δημοσίευση των ισολογισμών καταστάσεων των νοσοκομείων και την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, αναδεικνύει τη σημαντικότητα αυτής της έρευνας.

## **6.2 Μέθοδοι στατιστικής ανάλυσης**

Η ανάλυση των δεδομένων της παρούσας ενότητας, περιλαμβάνει:

α) Την περιγραφική στατιστική ανάλυση και παρουσίαση των αποτελεσμάτων.

Η περιγραφική στατιστική, αποτελεί ένα στατιστικό εργαλείο με σκοπό τη συγκέντρωση, ταξινόμηση και παρουσίαση πρωτογενών δεδομένων σε κατανοητή μορφή. Οι τεχνικές που χρησιμοποιεί είναι πίνακες, όπως πίνακες συχνοτήτων και πίνακες διπλής εισόδου, γραφήματα, όπως για παράδειγμα ραβδογράμματα και πίτες καθώς και στατιστικά μέτρα (μέτρα κεντρικής τάσης, μέτρα διασποράς κλπ.) (Κιντής, 1998; Κονδύλης, 1999; Χαλκιάς, 2003).

β) Τη διμεταβλητή ανάλυση.

Η διμεταβλητή ανάλυση εξετάζει αν δύο μεταβλητές είναι στατιστικά ανεξάρτητες μεταξύ τους ή όχι, δηλαδή αν τα επίπεδα του ενός παράγοντα επηρεάζουν τις συχνότητες στα διάφορα επίπεδα του δεύτερου παράγοντα και αν υπάρχει σημαντική συσχέτιση μεταξύ τους.

Η μοναδική εξαρτημένη μεταβλητή σε αυτή τη διμεταβλητή ανάλυση, είναι ο βαθμός της εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων. Η εξαρτημένη αυτή μεταβλητή προσδιορίζεται από μία σειρά απαντήσεων οι οποίες προσδιορίζουν τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα, όπως Αναλυτική Λογιστική, κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, κλπ. ή κανένα λογιστικό σύστημα, αλλά και απαντήσεων οι οποίες διευκρινίζουν ακόμη περισσότερο την ακρίβεια της κοστολογικής πληροφόρησης, προσδιορίζοντας το βάθος υπολογισμού του κόστους (ανά κλινική, ασθενή, κλπ.), το διαχωρισμό του σε άμεσο και έμμεσο και μεταβλητό και σταθερό αλλά και την κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών για τον έλεγχο της λειτουργίας των ιδρυμάτων.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές αποτελούνται από τους παράγοντες του εξωεπιχειρησιακού περιβάλλοντος (ένταση του ανταγωνισμού) και τους παράγοντες του ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, κατηγοριοποιημένους σε οργανωσιακούς, δομικούς, μεθοδολογικούς και πολιτιστικούς, σύμφωνα με το Εννοιολογικό Πλαίσιο που αναπτύχθηκε στο 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο.

Το πρώτο επίπεδο της διμεταβλητής ανάλυσης που πραγματοποιείται στην παρούσα έρευνα αποτελείται από τη σταυροειδή πινακοποίηση, η οποία έχει ως σκοπό τη διερεύνηση της πιθανότητας οι δυο μεταβλητές που αναλύονται (η εξαρτημένη με κάθε μία από τις ανεξάρτητες), να έχουν κάποια σχέση, την αναγνώριση των τάσεων στα δεδομένα των δυο μεταβλητών καθώς και τη συμμεταβολή τους ή όχι.

Το δεύτερο επίπεδο της διμεταβλητής ανάλυσης που πραγματοποιείται στην παρούσα έρευνα περιλαμβάνει τον υπολογισμό των συντελεστών συσχέτισης, προκειμένου να εξεταστεί ο βαθμός συμμεταβολής ή διασύνδεσης μεταξύ των δυο μεταβλητών και να επιχειρηθεί η ποσοτικοποίηση του βαθμού ή της έντασης της σχέσης αυτής. Για το σκοπό αυτό, χρησιμοποιήθηκε κυρίως ο συντελεστής ταυ του Kendall, ο οποίος είναι μη παραμετρικός συντελεστής συσχέτισης και εφαρμόζεται κυρίως σε μικρά σύνολα δεδομένων με πολλές ισοπαλίες στην κατάταξη. Ο συντελεστής ταυ του Kendall, ο οποίος παίρνει τιμές από -1 ως +1, θεωρείται καλύτερος εκτιμητής της συσχέτισης που υπάρχει στον πληθυσμό και δίνει γενικά συντηρητικότερη εκτίμηση των βαθμών συσχέτισης από το συντελεστή του Spearman.

Η χρήση της σταυροειδούς πινακοποίησης, ως μεθόδου διμεταβλητής ανάλυσης και ο υπολογισμός των συντελεστών συσχέτισης έχουν ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά είναι σημαντικό να τονιστεί ότι δεν αποδεικνύουν αιτιώδη σχέση μεταξύ των δυο

μεταβλητών (Sanders, 1995). Στην καλύτερη περίπτωση προτείνουν ότι υπάρχει πιθανότητα να υπάρχει κάποια σχέση, χωρίς να είναι γνωστή ούτε η δύναμη ούτε η κατεύθυνση αυτής της σχέσης. Επιπρόσθετα, λαμβάνουν υπόψη μόνο δυο μεταβλητές, ενώ η σχέση μπορεί να εξαρτάται και από άλλες μεταβλητές που δεν λαμβάνονται υπόψη στη διμεταβλητή ανάλυση.

### **6.3 Χαρακτηριστικά των Ιδρυμάτων - Αξιοποίηση και Χρησιμότητα των πληροφοριών των κοστολογικών συστημάτων**

Στην ενότητα αυτή, παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που συμμετείχαν στην έρευνα καθώς και τα ευρήματα της παρούσας ερευνητικής εργασίας, σε σχέση με την εφαρμογή ή όχι κοστολογικών συστημάτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα της χώρας μας. Περιγράφονται τα συστήματα που εφαρμόζονται, καθώς και ο βαθμός εφαρμογής τους, η λεπτομέρεια προσδιορισμού του κόστους, η χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών, καθώς και οι ακολουθούμενες πρακτικές κατά την κατάρτιση των προϋπολογισμών των ιδρυμάτων. Σε αυτήν την ενότητα χρησιμοποιήθηκαν κυρίως τεχνικές της περιγραφικής Στατιστικής.

#### **6.3.1 Χαρακτηριστικά των νοσηλευτικών ιδρυμάτων**

##### **6.3.1.1 Ιδιοκτησιακό καθεστώς**

Και στα δύο ερωτηματολόγια (των στελεχών των Οικονομικών υπηρεσιών και των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης), η διάρθρωση των ιδρυμάτων σε ιδιωτικά και Δημόσια, είναι περίπου η ίδια.

Στο ερωτηματολόγιο των οικονομικών Διευθυντών απάντησαν 20 στελέχη ιδιωτικών ιδρυμάτων (ποσοστό 32,8%) και 41 στελέχη Δημοσίων ιδρυμάτων (ποσοστό 67,2%) Αντίστοιχα, τα 31 ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν από τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης προέρχονταν σε ποσοστό 38,7% από ιδιωτικά Ιδρύματα και 61,3% από Δημόσια.

Τα αντίστοιχα ποσοστά για το δείγμα (147 νοσηλευτικά ιδρύματα), είναι 32% και 68% αντίστοιχα, συνεπώς οι ανταποκρίσεις στα ερωτηματολόγια θεωρούνται αντιπροσωπευτικές του δείγματος ως προς το ιδιοκτησιακό καθεστώς.

#### **6.3.1.2 Μέγεθος εκφρασμένο σε κλίνες**

Περίπου ίδια ήταν και η διάρθρωση των δύο δειγμάτων, αναφορικά με το μέγεθός τους, εκφρασμένο σε κλίνες. Στο ερωτηματολόγιο των οικονομικών στελεχών, το 59% των απαντήσεων προερχόταν από μικρά και μεσαία νοσηλευτικά ιδρύματα με αριθμό κλινών έως 199 και το 61% από μεγάλα νοσηλευτικά ιδρύματα με αριθμό κλινών από 200 και πάνω. Τα αντίστοιχα ποσοστά για τα ερωτηματολόγια των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης ήταν 61,3% και 38,7% .

#### **6.3.1.3 Τόπος εγκατάστασης**

Σχετικά με τον τόπο εγκατάστασης, των νοσοκομείων που συμμετείχαν στην έρευνα, στο ερωτηματολόγιο των οικονομικών στελεχών, το 47,54% των απαντήσεων προερχόταν από νοσηλευτικά ιδρύματα εγκατεστημένα σε πόλεις με πληθυσμό έως 199 χιλ., το 13,11% από ιδρύματα σε πόλεις με πληθυσμό από 200 έως 800 χιλ. ενώ το 39,34% από ιδρύματα εγκατεστημένα στην Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη. Τα ποσοστά για τα ερωτηματολόγια των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης ήταν 48,39%, 16,13% και 35,48% αντίστοιχα.

#### **6.3.1.4 Ακαδημαϊκός χαρακτήρας**

Στο 14,75% των νοσοκομείων που συμμετείχαν στο ερωτηματολόγιο των στελεχών των οικονομικών υπηρεσιών, λειτουργούν Πανεπιστημιακές κλινικές, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για τα ερωτηματολόγια των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης ήταν 9,68%.

### **6.3.2 Εφαρμογή και λειτουργία κοστολογικού συστήματος**

Ως προς την ύπαρξη και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα, τα στοιχεία που προέκυψαν από τα ερωτηματολόγια, επιβεβαίωσαν τις ενδείξεις της πιλοτικής έρευνας για την απουσία σε μεγάλο βαθμό κοστολογικών συστημάτων από τα δημόσια κυρίως νοσηλευτικά ιδρύματα.

Από το ερωτηματολόγιο των οικονομικών Διευθυντών, προκύπτει ότι τα στελέχη των 38 ιδρυμάτων (ποσοστό 62,30%) δήλωσαν ότι δεν εφαρμόζουν κανένα κοστολογικό σύστημα. Αν σε αυτά προσθέσουμε και 4 νοσηλευτικά ιδρύματα τα οποία βρίσκονται σε πρώιμο (δοκιμαστικό ίσως) στάδιο εφαρμογής της αναλυτικής



Λογιστικής (βαθμός εφαρμογής 1 στην πεντάβαθμη κλίμακα), τότε το ποσοστό των ιδρυμάτων που δεν εφαρμόζουν κοστολογικό σύστημα, αυξάνεται στα 68,85%.

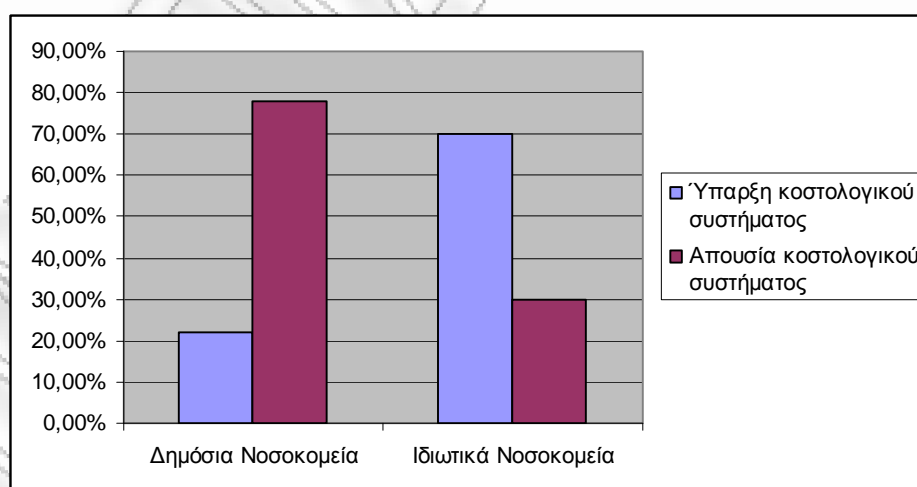
Το αντίστοιχο ποσοστό από τις απαντήσεις των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης ανέρχεται στο 64,52%. Και σε αυτή την περίπτωση υπάρχει ένα ίδρυμα του οποίου ο Διοικητής δήλωσε επίπεδο εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής 1, το οποίο ανεβάζει το ποσοστό των ιδρυμάτων στα οποία δεν εφαρμόζεται κοστολογικό σύστημα στα 67,74%.

Εξετάζοντας την ύπαρξη κοστολογικού συστήματος σε συνδυασμό με το ιδιοκτησιακό καθεστώς, διαπιστώνουμε ότι η ύπαρξη κοστολογικών συστημάτων στα ιδιωτικά νοσοκομεία, είναι υπερδιπλάσια απ' ότι στα Δημόσια (Πίνακας 6.1 και Διάγραμμα 6.1).

**Πίνακας 6.1 Ποσοστά ύπαρξης και απουσίας κοστολογικού συστήματος σε σχέση με το ιδιοκτησιακό καθεστώς**

Εφαρμογή κοστολογικού συστήματος	Δημόσια Νοσοκομεία	Ιδιωτικά Νοσοκομεία
Ύπαρξη κοστολογικού συστήματος (Οικον. στελέχη) (Διοικητές)	21,95% <b>15,79%</b>	70,00% <b>66,67%</b>
Απουσία κοστολογικού συστήματος (Οικον. στελέχη) (Διοικητές)	78,05% <b>84,21%</b>	30,00% <b>33,33%</b>

**Διάγραμμα 6.1 Ποσοστά ύπαρξης και απουσίας κοστολογικού συστήματος σε σχέση με το ιδιοκτησιακό καθεστώς (ερωτηματολόγιο οικονομικών Διευθυντών)**



Η παρατηρούμενη διαφορά, μεταξύ των δημόσιων και ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων, είναι αναμενόμενη, μόνο και μόνο αν λάβει κανείς υπ' όψη του ότι τα

ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα λειτουργούν κυρίως με τη μορφή ανωνύμων εταιρειών, αρκετές μάλιστα από τις οποίες, είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. Ανεξαρτήτως λοιπόν άλλων λόγων εσωτερικής ενημέρωσης που θα επέβαλαν τη χρήση κάποιου κοστολογικού συστήματος, οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις τους επιβάλλουν την εφαρμογή κοστολόγησης για το λογισμό του κόστους και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεών τους.

Το εντυπωσιακό στοιχείο αυτού του ευρήματος, είναι το γεγονός ότι παρά το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από το χρόνο έκδοσης του Π.Δ. 146/2003 για τη Λογιστική και κοστολογική οργάνωση των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων και παρά τη διακηρυττόμενη συχνά «ανάγκη διαφάνειας» και «ελέγχου και συγκράτησης των δαπανών» η πρόοδος αυτής της οργάνωσης 4 χρόνια μετά, είναι ελάχιστη με βάση τα προαναφερόμενα ποσοστά.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα ποσοστά αυτά ήταν αναμενόμενα, μια και από την ποιοτική έρευνα ήδη είχε διαπιστωθεί η υστέρηση στην εφαρμογή όχι μόνο της εσωλογιστικής κοστολόγησης αλλά και αυτής της διπλογραφικής Λογιστικής.

Και τα πέντε στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών με τα οποία πραγματοποιήσαμε τη συνέντευξή μας, στην πρώτη ερώτησή μας, αν εφαρμόζεται η εσωλογιστική κοστολόγηση μέσω της αναλυτικής Λογιστικής, που καθιερώνει το Π.Δ. 146/2003, μας είχαν απαντήσει αρνητικά. Από τα πέντε νοσοκομεία, στα δύο δεν είχε εφαρμοστεί καθόλου ούτε η Γενική Λογιστική. Από τα υπόλοιπα τρία, τα οποία ανήκαν στην ομάδα των ιδρυμάτων τα οποία συμμετείχαν στην πιλοτική εφαρμογή των Λογιστικών Εγχειριδίων (Accounting Blueprints) του '97, τα δύο δεν έχουν δημοσιεύσει οικονομικές καταστάσεις, εξ αιτίας της έλλειψης απογραφής των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ενώ το τρίτο δημοσίευσε μεν οικονομικές καταστάσεις αλλά η αξιοπιστία τους είναι αμφίβολη ιδίως όσον αφορά στην αποτίμηση των παγίων αλλά και στα έσοδα όπως ανέφερε το στέλεχος που συμμετείχε στην έρευνα, δεδομένου ότι για την τήρηση της Γενικής Λογιστικής συνεργάζονται με εταιρεία εξωτερικών συμβούλων.

Στην εύλογη απορία μας, γιατί μετά από τόσα χρόνια από την πιλοτική εφαρμογή του 1997, δεν έχουν καταφέρει ακόμη να τηρούν πλήρως τουλάχιστον τη γενική Λογιστική, οι απαντήσεις ήταν κοινές: Το αρμόδιο Υπουργείο απέστειλε τότε μία αρχική εγκύκλιο με την οποία εξηγούσε τα πλεονεκτήματα του νέου συστήματος και έκτοτε η εφαρμογή αφέθηκε στην τύχη της. Κανένας αρμόδιος φορέας δεν ζήτησε αναφορά της πορείας του έργου και των προβλημάτων που προέκυπταν κατά την

εφαρμογή. Έτσι το σύστημα ατόνησε και περιορίστηκε ουσιαστικά, μόνο στην παρακολούθηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των ιδρυμάτων, μέσω των αντιστοίχων λογαριασμών πελατών και προμηθευτών.

### 6.3.3 Εφαρμοζόμενα κοστολογικά συστήματα

Προκειμένου να διερευνήσουμε ποια συστήματα κοστολόγησης εφαρμόζουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα και σε τι βαθμό, συμπεριλάβαμε στα ερωτηματολόγια σχετική ερώτηση στην οποία οι ερωτώμενοι κλήθηκαν να απαντήσουν για το κοστολογικό σύστημα που εφαρμόζουν και σε τι βαθμό, με τη χρήση της πεντάβαθμης κλίμακας Likert (1 = υποτυπώδης εφαρμογή, 5 = πλήρης εφαρμογή), δεδομένου ότι ένα κοστολογικό σύστημα μπορεί να μην έχει αναπτυχθεί πλήρως, αλλά να βρίσκεται σε διάφορα στάδια εφαρμογής και ανάπτυξης.

Στον πίνακα 6.2 που ακολουθεί, παρουσιάζεται η συχνότητα και ο βαθμός εφαρμογής των διαφόρων κοστολογικών συστημάτων για τα νοσοκομεία που δήλωσαν ότι εφαρμόζουν κάποιο κοστολογικό σύστημα. Με τα έντονα γράμματα καταγράφονται οι αντίστοιχες συχνότητες και ο βαθμός εφαρμογής όπως προέκυψαν από τα ερωτηματολόγια των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης.

**Πίνακας 6.2 Συχνότητα και βαθμός εφαρμογής των διαφόρων κοστολογικών συστημάτων**

	Αριθμός νοσοκομείων	%	Ελάχιστος βαθμός εφαρμογής	Μέγιστος βαθμός εφαρμογής	Μέσος βαθμός εφαρμογής	Τυπική απόκλιση
Αναλυτική Λογιστική	23 <b>10</b>	100% <b>100%</b>	1,00 <b>1,00</b>	5,00 <b>5,00</b>	3,0000 <b>3,2727</b>	1,24316 <b>1,10371</b>
Αναλογία κόστους προς χρεώσεις (RCC)	1 <b>1</b>	4,3% <b>9,1%</b>	4,00 <b>3,00</b>	4,00 <b>4,00</b>	4,0000 <b>3,5000</b>	,70711.
Κοστολόγηση δραστηριοτήτων	4 <b>2</b>	17,4% <b>18,2%</b>	3,00 <b>4,00</b>	5,00 <b>4,00</b>	3,7500 <b>4,0000</b>	,95743
Πρότυπη κοστολόγηση	2 <b>1</b>	8,7% <b>9,1%</b>	4,00 <b>4,00</b>	5,00 <b>5,00</b>	4,5000 <b>4,5000</b>	,70711

Όπως διαπιστώνουμε από τον πίνακα, η Αναλυτική Λογιστική εφαρμόζεται στο 100% των περιπτώσεων. Αυτό είναι απόλυτα αναμενόμενο, δεδομένου ότι και η ισχύουσα νομοθεσία, αλλά και το Π.Δ. 146/2003, την καθιερώνουν ως υποχρεωτική.

Τα υπόλοιπα κοστολογικά συστήματα, λειτουργούν συμπληρωματικά, μαζί με την Αναλυτική Λογιστική. Η αμέσως συχνότερη επιλογή μετά την Αναλυτική Λογιστική, είναι η κοστολόγηση δραστηριοτήτων και μάλιστα σε πολύ μεγάλη ανάπτυξη. Τρίτη

έρχεται η πρότυπη κοστολόγηση, ενώ ένα ίδρυμα δήλωσε ότι εφαρμόζει και το σύστημα της αναλογίας κόστους προς χρεώσεις.

Τα ιδρύματα στα οποία εφαρμόζονται περισσότερα του ενός κοστολογικά συστήματα, είναι όλα ιδιωτικά.

#### **6.3.4 Λεπτομέρεια προσδιορισμού του κόστους**

Οι επιλογές απάντησης σε αυτήν την ερώτηση ήταν τέσσερις: (α) Σε επίπεδο Νοσοκομείου συνολικά, (β) Σε επίπεδο κάθε κλινικής χωριστά, (γ) Σε επίπεδο κάθε ασθενή χωριστά, (δ) σε επίπεδο κάθε θεραπευτικής αγωγής χωριστά. Το κάθε ένα επίπεδο προς τα κάτω, προϋποθέτει βεβαίως τον προσδιορισμό του κόστους στα προηγούμενα επίπεδα. Έτσι αν π.χ. το κόστος προσδιορίζεται ανά ασθενή, είναι βέβαιο ότι προσδιορίζεται και ανά κλινική και συνολικά για όλο το Νοσοκομείο.

Από τα 23 νοσοκομεία που δήλωσαν ότι εφαρμόζουν κάποιο κοστολογικό σύστημα, τρία στελέχη οικονομικών υπηρεσιών, δεν απάντησαν τη συγκεκριμένη ερώτηση, ίσως λόγω του πολύ πρώιμου σταδίου εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής (επίπεδο 1 και 2).

Μόνο σε 2 ιδιωτικά νοσοκομεία (ποσοστό 10%), το κόστος προσδιορίζεται μέχρι το τελευταίο επίπεδο της θεραπευτικής αγωγής. Στο ένα από αυτά εφαρμόζονται και τα 4 συστήματα κοστολόγησης, ενώ στο άλλο η Αναλυτική Λογιστική, η κοστολόγηση δραστηριοτήτων και η πρότυπη κοστολόγηση.

Σε 4 νοσοκομεία (ποσοστό 20%), εκ των οποίων το ένα Δημόσιο, ο υπολογισμός του κόστους φτάνει μέχρι το επίπεδο ασθενή. Και στα τέσσερα εφαρμόζεται η Αναλυτική Λογιστική σε πλήρη ανάπτυξη και στο ένα και η κοστολόγηση δραστηριοτήτων (επίσης σε πλήρη ανάπτυξη).

Σε 5 (ιδιωτικά) νοσοκομεία (ποσοστό 25%), ο υπολογισμός του κόστους φτάνει μόνο στο επίπεδο της κλινικής, ενώ στα υπόλοιπα 9 (ποσοστό 45%), εκ των οποίων τα 5 είναι Δημόσια νοσοκομεία, το κόστος προσδιορίζεται μόνο συνολικά για όλο το νοσοκομείο.

Επιπλέον τα στελέχη των Οικονομικών υπηρεσιών ρωτήθηκαν αν διαχωρίζουν το κόστος σε άμεσο και έμμεσο και σε σταθερό και μεταβλητό. Η ερώτηση είχε σκοπό να διερευνήσει αν, ανεξαρτήτως ή όχι της χρήσης κοστολογικού συστήματος, γίνεται

κάποιος - έστω εξωλογιστικός - διαχωρισμός του κόστους στις παραπάνω κατηγορίες, χρήσιμος για τη λήψη αποφάσεων.

Από τις απαντήσεις φάνηκε ότι μόνο στα 9 από τα 61 νοσοκομεία (ποσοστό 14,75%), γίνεται διαχωρισμός του κόστους σε άμεσο και έμμεσο καθώς και σε σταθερό και μεταβλητό. Και τα εννέα νοσοκομεία, ανήκουν σε αυτά στα οποία λειτουργεί κάποιο κοστολογικό σύστημα (ποσοστό 39%). Τα 2 από αυτά είναι Δημόσια και τα 7 είναι ιδιωτικά.

Από την προηγούμενη ανάλυση, διαπιστώνουμε ότι μόνο το 55% των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δήλωσαν ότι εφαρμόζουν κάποιο κοστολογικό σύστημα φτάνουν σε επίπεδο ανάλυσης του κόστους, ικανό να παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων (επίπεδο κλινικής και κάτω). Για το υπόλοιπο 45% των νοσοκομείων, στα οποία το κόστος προσδιορίζεται μόνο σε επίπεδο νοσοκομείου, η πληροφόρηση μπορεί να χρησιμεύσει για το λογισμό του κόστους και υποτυπωδώς ή και καθόλου για τη διοίκησή του.

Την ίδια εικόνα έλλειψης αξιοποιήσιμων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων, δίνει και το ποσοστό του 61% των νοσοκομείων στα οποία εφαρμόζεται μεν κάποιο σύστημα κοστολόγησης, όμως το κόστος δεν διαχωρίζεται σε άμεσο και έμμεσο ούτε σε σταθερό και μεταβλητό.

### **6.3.5 Κατάρτιση προϋπολογισμών**

Σε όλα τα ιδρύματα που συμμετείχαν στην έρευνα καταρτίζεται γενικός προϋπολογισμός, αλλά μόνο στα 9 (ποσοστό 14,75%) (εκ των οποίων μόνο τα 2 είναι Δημόσια), καταρτίζεται προϋπολογισμός κατά κλινική. Και στα 9 λειτουργεί κάποιο κοστολογικό σύστημα. Επιπλέον στα 8 από αυτά το κόστος προσδιορίζεται σε επίπεδο κλινικής, στα 6 και σε επίπεδο ασθενή, ενώ στα 2 η ανάλυση φτάνει και σε επίπεδο θεραπευτικής αγωγής.

Σε αυτό το σημείο, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι η κατάρτιση γενικού προϋπολογισμού, είναι υποχρεωτική για τα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, προκειμένου να μπορέσουν να χρηματοδοτηθούν από το Κράτος. Στις περισσότερες ωστόσο περιπτώσεις, ο προϋπολογισμός αυτός είναι τιμαριθμικά αναπροσαρμοσμένη επανάληψη του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους, με πολύ μικρή χρησιμότητα για την αξιολόγηση της απόδοσης των επιμέρους τμημάτων και για τη διοίκηση του κόστους.

### 6.3.6 Χρήση και χρησιμότητα κοστολογικών πληροφοριών

Μια από τις βασικές ερωτήσεις αυτής της ενότητας αφορούσε τη χρήση (διαβαθμισμένη στην πεντάβαθμη κλίμακα Likert - 1= ελάχιστο επίπεδο χρήσης 5= μέγιστο επίπεδο) των κοστολογικών πληροφοριών που παρέχονται από τα υπάρχοντα κοστολογικά συστήματα.

Οι επιλογές απάντησης σε αυτήν την ερώτηση ήταν 12 (η μία ανοικτή) και αναφέρονται στις επικρατέστερες χρήσεις των κοστολογικών συστημάτων (παραδοσιακών και σύγχρονων) για το λογισμό του κόστους την τιμολόγηση και τη διοίκηση των οργανισμών.

Από τις απαντήσεις στη συγκεκριμένη ερώτηση, επιδιώξαμε να εξερευνήσουμε αφενός τη σύνδεση των εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων με τη δυνατότητά τους να παρέχουν επαρκή βάση πληροφόρησης για πολύπλοκες διοικητικές αποφάσεις και αφετέρου τη χρήση των κοστολογικών πληροφοριών από τα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα σε σχέση με τα ιδιωτικά, ως μέτρο του περιθωρίου δράσης που έχουν οι Διοικήσεις των Δημοσίων ιδρυμάτων για την αξιοποίηση του υπάρχοντος κοστολογικού συστήματος.

Από τα 23 ιδρύματα, στα οποία λειτουργεί κοστολογικό σύστημα, τα 3 Δημόσια νοσοκομεία τα οποία εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική σε πρώιμο στάδιο (1 και 2) δεν απάντησαν στη συγκεκριμένη ερώτηση. Οι απαντήσεις των υπολοίπων 20 ιδρυμάτων ταξινομημένες κατά συχνότητα χρήσης παρουσιάζονται στον πίνακα 6.3 που ακολουθεί.

Από τον πίνακα, φαίνεται ότι τα υπάρχοντα κοστολογικά συστήματα αξιοποιούνται συχνότερα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, την κατάρτιση των προϋπολογισμών, τον έλεγχο και τον περιορισμό του κόστους. Στα ιδρύματα στα οποία υπάρχει πλήρης ανάπτυξη των κοστολογικών συστημάτων και ιδίως σε εκείνα στα οποία λειτουργούν περισσότερα του ενός κοστολογικά συστήματα, υπάρχει η Λογιστική τεχνοδομή για την αξιοποίηση των παραγόμενων πληροφοριών για τη λήψη συνθετότερων αποφάσεων.

Πίνακας 6.3 Βαθμός χρήσης των κοστολογικών πληροφοριών

	Αριθμός Ιδρυμάτων	Ελάχιστος Βαθμός Χρήσης	Μέγιστος Βαθμός Χρήσης	Μέσος Βαθμός Χρήσης	Τυπική απόκλιση
<b>Κατάρτιση οικονομικών κατ/σεων</b>	<b>20</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>4,55</b>	<b>0,99868</b>
Ιδιωτικά	14	4	5	4,92857	0,26726
Δημόσια	6	1	5	3,66666	1,50554
<b>Κατάρτιση προϋπολογισμών</b>	<b>14</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>3,78571</b>	<b>1,52812</b>
Ιδιωτικά	12	1	5	3,83333	1,52753
Δημόσια	2	2	5	3,5	2,12132
<b>Έλεγχος &amp; συγκράτηση του κόστους</b>	<b>14</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>4,35714</b>	<b>1,00820</b>
Ιδιωτικά	11	3	5	4,63636	0,67420
Δημόσια	3	2	5	3,33333	1,52752
<b>Μέτρηση απόδοσης &amp; αποτελ/τας</b>	<b>11</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>4,18181</b>	<b>1,07871</b>
Ιδιωτικά	9	3	5	4,33333	0,86603
Δημόσια	2	2	5	3,50000	2,12132
<b>Κοστολόγηση υπηρεσιών</b>	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>3,90000</b>	<b>0,87560</b>
Ιδιωτικά	10	3	5	3,90000	0,87560
Δημόσια					
<b>Τιμολόγηση υπηρεσιών</b>	<b>9</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>3,44444</b>	<b>1,13039</b>
Ιδιωτικά	9	2	5	3,44444	1,13039
Δημόσια					
<b>Ανάλυση κερδοφορίας υπηρεσιών</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>3,87500</b>	<b>1,24642</b>
Ιδιωτικά	8	2	5	3,87500	1,24642
Δημόσια					
<b>Ανασχεδιασμός δραστηριοτήτων</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>3,50000</b>	<b>1,51186</b>
Ιδιωτικά	8	1	5	3,50000	1,51186
Δημόσια					
<b>Στρατηγικός σχεδιασμός</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>4,37500</b>	<b>0,74402</b>
Ιδιωτικά	7	3	5	4,28571	0,75593
Δημόσια	1	5	5	5,00000	
<b>Αποφάσεις outsourcing</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>3,28571</b>	<b>1,70434</b>
Ιδιωτικά	7	1	5	3,28571	1,70434
Δημόσια					
<b>Ανάλυση κερδοφορίας πελατών</b>	<b>7</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>3,85714</b>	<b>1,21499</b>
Ιδιωτικά	7	2	5	3,85714	1,21499
Δημόσια					

Το ιδιαίτερα σημαντικό αυτό αποτέλεσμα, είναι σύμφωνο με τα αντίστοιχα ευρήματα ερευνητικής εργασίας που έλαβε χώρα στη Μ. Βρετανία (Kazandjis, 1980) και η οποία κατέδειξε για πρώτη φορά, τη μεγάλη σημασία της τεχνοδομής των λογιστικών συστημάτων στην αξιοποίηση των πληροφοριών που παράγουν για τη λήψη αποφάσεων. Τα ευρήματα αυτά της παρούσας έρευνας, θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν από την ακαδημαϊκή κοινότητα, η πλειοψηφία της οποίας ερευνά τις

κοινωνικοανθρωπιστικές διαστάσεις των λογιστικών συστημάτων, υποβαθμίζοντας έμμεσα τη μεγάλη σημασία της Λογιστικής τεχνοδομής.

Μια άλλη σημαντική διαπίστωση που προκύπτει από τις απαντήσεις αυτής της ερώτησης αφορά στη χρησιμοποίηση των κοστολογικών πληροφοριών στα Δημόσια νοσοκομεία στα οποία λειτουργεί σε αρκετά πλήρη ανάπτυξη κάποιο κοστολογικό σύστημα. Παρά το γεγονός ότι διαθέτουν επαρκείς κοστολογικές πληροφορίες, η κύρια χρησιμότητά τους (και σε μέτριο βαθμό), περιορίζεται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των προϋπολογισμών, στον έλεγχο και τη συγκράτηση του κόστους και στη μέτρηση της απόδοσης και αποτελεσματικότητας.

Η “υποαπασχόληση” αυτή της χρήσης της κοστολογικής πληροφόρησης οφείλεται εν πολλοίς στο υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς και στη διοικητική διάρθρωση των Δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, στα οποία η τιμολόγηση γίνεται με βάση το κλειστό νοσήλιο, δεν υπάρχει ανάγκη αναλύσεων κερδοφορίας και οι Διοικήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα ανασχεδιασμού των δραστηριοτήτων και στρατηγικού σχεδιασμού με τον ίδιο τρόπο που συμβαίνει στις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Έτσι ή εφαρμογή και η χρήση των κοστολογικών συστημάτων οφείλεται και περιορίζεται μόνο και μόνο στην υφιστάμενη νομική υποχρέωση

#### **6.4 Παράγοντες που σχετίζονται με την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα**

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται τα ευρήματα της έρευνας, σχετικά με τους κρίσιμους παράγοντες οι οποίοι λειτουργούν θετικά ή αρνητικά στην υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα Ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα, όπως αυτοί προσδιορίστηκαν και διαμορφώθηκαν στο Εννοιολογικό Πλαίσιο της παρούσας ερευνητικής εργασίας. Η συστημική αυτή προσέγγιση, επιλέχθηκε έτσι ώστε η καταγραφή των ως άνω παραγόντων να γίνει εμπεριστατωμένα και ολοκληρωμένα, αναφορικά πάντα με το υπόβαθρο που παρέχει το Εννοιολογικό Πλαίσιο, ώστε τα αποτελέσματά μας αφ ενός να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα παρόμοιων ερευνών που έχουν πραγματοποιηθεί διεθνώς και αφ ετέρου να αναδειχθεί η σημαντικότητα ή μη πρόσθετων παραγόντων οι οποίοι έχουν προστεθεί στο μοντέλο που διαμορφώσαμε.

Η μοναδική εξαρτημένη μεταβλητή σε αυτήν τη διμεταβλητή ανάλυση, είναι η χρήση κοστολογικών συστημάτων. Η εξαρτημένη αυτή μεταβλητή προσδιορίζεται από το



βαθμό της χρήσης των εφαρμοζόμενων κοστολογικών συστημάτων. Προκειμένου να καταστεί δυνατή η διμεταβλητή ανάλυση, επανακωδικοποιήθηκε η ερώτηση η οποία αφορούσε στην ύπαρξη κοστολογικού/ών συστήματος/των και σε ποιο βαθμό. Οι απαντήσεις ταξινομήθηκαν με την επανακωδικοποίηση σε τρεις κλίμακες:

- α) δεν εφαρμόζουμε κανένα κοστολογικό σύστημα,
- β) εφαρμόζουμε σε ελάχιστο έως μικρό βαθμό κάποιο κοστολογικό σύστημα και
- γ) εφαρμόζουμε σε μεγάλο βαθμό/πλήρως κάποιο κοστολογικό σύστημα

Στην πρώτη κατηγορία κατατάχθηκαν όσοι είχαν δηλώσει ανυπαρξία κοστολογικού συστήματος, στη δεύτερη όσοι είχαν δηλώσει ύπαρξη κάποιου/ων κοστολογικού/ών συστήματος/ων αλλά σε βαθμό 1 και 2 και στην τρίτη κατηγορία όσοι είχαν δηλώσει ύπαρξη κάποιου/ων κοστολογικού/ών συστήματος/ων σε βαθμό 3 και πάνω.

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές αποτελούνται από τους παράγοντες του εξωεπιχειρησιακού περιβάλλοντος (ένταση του ανταγωνισμού) και τους παράγοντες του ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος, κατηγοριοποιημένους σε οργανωσιακούς, δομικούς, μεθοδολογικούς και πολιτιστικούς, σύμφωνα με το εννοιολογικό πλαίσιο που αναπτύχθηκε.

Το δεύτερο επίπεδο της διμεταβλητής ανάλυσης που πραγματοποιείται στην παρούσα έρευνα περιλαμβάνει τον υπολογισμό των κατάλληλων συντελεστών συσχέτισης ή συνάφειας, προκειμένου να εξεταστεί ο βαθμός συμμεταβολής ή διασύνδεσης μεταξύ των δυο μεταβλητών και να επιχειρηθεί η ποσοτικοποίηση του βαθμού ή της έντασης της σχέσης αυτής.

#### **6.4.1 Εξωεπιχειρησιακοί παράγοντες**

##### **6.4.1.1 Υφιστάμενος ανταγωνισμός**

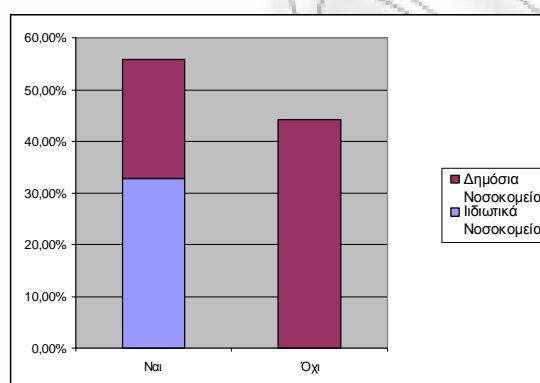
Η ύπαρξη ή μη ανταγωνισμού καταγράφηκε με δύο ερωτήσεις.

Η πρώτη σχετίζεται με την υποκειμενική αντίληψη των στελεχών για τον υπάρχοντα ανταγωνισμό και η δεύτερη αποτελεί ένα αντικειμενικότερο μέτρο ύπαρξης ανταγωνισμού και σχετίζεται με το ποσοστό των ασθενών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που καλύπτονται από δημόσια ασφαλιστικά ταμεία. Η δεύτερη αυτή ερώτηση, τέθηκε με την υπόθεση ότι στα νοσηλευτικά ιδρύματα των οποίων η συντριπτική πλειοψηφία των ασθενών καλύπτεται από τα δημόσια ασφαλιστικά ταμεία, τα στελέχη δεν έχουν την αίσθηση ύπαρξης ανταγωνισμού.

Από την επεξεργασία των ερωτηματολογίων προέκυψε ότι το 55,74% των οικονομικών στελεχών πιστεύουν ότι το ίδρυμά τους αντιμετωπίζει ανταγωνισμό, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό των στελεχών της ανώτατης διοίκησης είναι 45,16%. Η πλειονότητα τους και στις δύο περιπτώσεις στελεχώνει ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα. Στο ερωτηματολόγιο των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης, η έλλειψη της αίσθησης ανταγωνισμού από τα στελέχη των Δημοσίων ιδρυμάτων, είναι ακόμη μεγαλύτερη.

Η σχηματική διάρθρωση των ως άνω απαντήσεων ανά ιδιοκτησιακό καθεστώς, φαίνεται στο διάγραμμα 6.2 που ακολουθεί:

**Διάγραμμα 6.2 Αντίληψη ύπαρξης ανταγωνισμού στα ιδιωτικά και Δημόσια νοσηλευτικά Ιδρύματα. ερωτηματολόγιο οικονομικών στελεχών)**



Σχετικά με τη δεύτερη παράμετρο της αίσθησης ύπαρξης ανταγωνισμού, δηλαδή το ποσοστό των ασθενών των οποίων τα νοσήλια καλύπτονται από Δημόσια ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ, ΟΓΑ κλπ.) τα αποτελέσματα φαίνονται στον παρακάτω Πίνακα 6.4

**Πίνακας 6.4 Ποσοστά κατά τάξεις, ασθενών ασφαλισμένων σε Δημόσια Ασφαλιστικά Ταμεία στα Δημόσια και Ιδιωτικά Νοσοκομεία**

Ποσοστό ασθενών ασφαλισμένων σε Δημόσια ασφαλιστικά Ταμεία	Ιδιοκτησιακό καθεστώς		Σύνολα
	Ιδιωτικά Νοσοκομεία	Δημόσια Νοσοκομεία	
0%-49%	17	0	17
50%-89%	3	20	23
90%-100%	0	21	21
<b>Σύνολα</b>	<b>20</b>	<b>41</b>	<b>61</b>

Από τον πιο πάνω πίνακα φαίνεται ότι στη συντριπτική πλειοψηφία των δημοσίων νοσοκομείων, το μεγαλύτερο μέρος των ασθενών καλύπτονται από δημόσια ασφαλιστικά ταμεία, ενώ για τα ιδιωτικά νοσοκομεία το ποσοστό αυτό είναι κατά

πολύ μικρότερο. Έτσι, η αίσθηση των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης των Δημοσίων Νοσοκομείων, περί ανυπαρξίας ανταγωνισμού, προκύπτει ως φυσικό επακόλουθο. Αντίθετα τα αντίστοιχα στελέχη των ιδιωτικών ιδρυμάτων αντιμετωπίζοντας την πρόκληση της διατήρησης και αύξησης του μεριδίου της αγοράς, η οποία γι αυτούς κυρίως αποτελείται από ασφαλισμένους στις ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες ή και ανασφάλιστους ιδιώτες υψηλής οικονομικής επιφάνειας, πρέπει να χαράξουν σχετικές στρατηγικές και να ακολουθήσουν τιμολογιακές πολιτικές τέτοιες που θα επιτρέψουν την κυριαρχία τους στο χώρο. Συνεπώς οι πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής για τη διοίκηση του κόστους είναι απαραίτητες για τη λήψη των σχετικών αποφάσεων.

Όσον αφορά τη διμεταβλητή ανάλυση από τις σταυροειδείς πινακοποιήσεις των πινάκων 1.1 - 1.4, του παραρτήματος II, φαίνεται ότι στα ιδρύματα στα οποία τα στελέχη αντιλαμβάνονται την ύπαρξη ανταγωνισμού, εφαρμόζεται σε μεγαλύτερο βαθμό κάποιο κοστολογικό σύστημα. Το ίδιο συμβαίνει και στα ιδρύματα στα οποία το ποσοστό των ασθενών που καλύπτονται από δημόσια ασφαλιστικά ταμεία αυξάνεται

Από τους δείκτες συσχέτισης των μεταβλητών του πίνακα 6.5 (με έντονα γράμματα καταγράφονται οι συσχετίσεις του ερωτηματολογίου των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης), ο παράγοντας της αίσθησης ύπαρξης ανταγωνισμού και στα δύο επίπεδα μέτρησής του βρέθηκε στατιστικά σημαντικός σε επίπεδο 1% και 5% για τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών και εκείνα της Ανώτατης Διοίκησης.

Επίσης στατιστικά σημαντική είναι και η ενδοσυσχέτιση μεταξύ των δύο μέτρων της αίσθησης ύπαρξης ανταγωνισμού.

**Πίνακας 6.5 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και μετρήσεων της αίσθησης ύπαρξης ανταγωνισμού (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό Σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	0,29**	0,38*
Ανταγωνισμός	αίσθηση ύπαρξης ανταγωνισμού	-0,59**	0,52*
	Ποσοστό ασθενών που είναι ασφαλισμένοι	0,26**	0,767**

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 5% (δικατάληκτο)

Τα ευρήματα της έρευνάς μας, ως προς την κρισιμότητα του παράγοντα του ανταγωνισμού για την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων και μάλιστα εξελιγμένων, ταυτίζονται με εκείνα αντίστοιχων ερευνών είτε γενικών (Bruns & Kaplan, 1987; Cooper, 1988b; Gordon & Narayanan, 1984; Khandwalla, 1972; Libby and Waterhouse, 1996; Simons, 1990), είτε ειδικών για τα νοσηλευτικά ιδρύματα (Lawrence, 1989; Hill, 2000).

Ο παράγοντας του ανταγωνισμού, συνήθως αποτελεί την κύρια παράμετρο του γενικότερου παράγοντα της αβεβαιότητας του περιβάλλοντος. Στη στρατηγική διοίκηση των επιχειρήσεων δύο από τους συνηθέστερους τρόπους αντιμετώπισης του ανταγωνισμού είναι η διαφοροποίηση των προϊόντων και η κοστολογική πρωτοπορία. Όσο ο βαθμός της αβεβαιότητας αυξάνει, τόσο τα Διοικητικά στελέχη χρειάζονται περισσότερο τις πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής, για να εφαρμόσουν στρατηγικές διαφοροποίησης, ώστε να μπορέσουν να διατηρήσουν και να αυξήσουν το μερίδιό τους στην αγορά και να αυξήσουν τα αναμενόμενα οφέλη από τον επιχειρησιακό έλεγχο.

Τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, λειτουργώντας με τις συνθήκες των δημοσίων οργανισμών κοινής ωφελείας και νοσηλεύοντας σε ποσοστό 80% και πάνω, ασθενείς οι οποίοι καλύπτονται από δημόσια ασφαλιστικά ταμεία, δεν έχουν καμία αίσθηση της αβεβαιότητας του περιβάλλοντος. Θεωρούν εξασφαλισμένη τη συνέχεια της λειτουργίας τους με βάση την υποχρέωση του κράτους για την περίθαλψη των πολιτών, χωρίς να ενδιαφέρονται για στρατηγικές ευρύτερης διείσδυσης στην αγορά, ή διαφοροποίησης των τιμών τους και συνεπώς και οι πληροφορίες οι οποίες θα συντελούσαν στην εφαρμογή τέτοιων στρατηγικών δεν τους είναι απαραίτητες.

Αντίθετα τα στελέχη των ιδιωτικών ιδρυμάτων αντιμετωπίζοντας την πρόκληση της διατήρησης και αύξησης του μεριδίου τους στην αγορά, αντιλαμβάνονται την απειλή από τον αυξανόμενο ανταγωνισμό και ως εκ τούτου συνειδητοποιούν την ανάγκη ενός εξελιγμένου κοστολογικού συστήματος που θα τους παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες, έτσι ώστε να εφαρμόσουν τις απαραίτητες στρατηγικές επιβίωσης και επέκτασης.

## 6.4.2 Ενδοεπιχειρησιακοί παράγοντες

### 6.4.2.1 Οργανωσιακοί παράγοντες

#### 6.4.2.1.1 Το μέγεθος του οργανισμού

Προκειμένου να γίνει ευκολότερη η επεξεργασία των απαντήσεων της σχετικής ερώτησης, οι απαντήσεις και στα δύο ερωτηματολόγια (Διοικητών και οικονομικών Διευθυντών), σχετικά με το μέγεθος των ιδρυμάτων εκφρασμένο σε κλίνες, επανακωδικοποιήθηκαν και συμπύχθηκαν σε δύο επιλογές: μικρά και μεσαία νοσοκομεία 50-199 κλινών και μεγάλα νοσοκομεία με περισσότερες των 200 κλινών. Η διάρθρωση των ιδρυμάτων από τα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια που επεστράφησαν, σε σχέση με το μέγεθός τους, απεικονίζεται στον παρακάτω Πίνακα 6.6.

**Πίνακας 6.6**  
**Ιδρύματα που συμμετείχαν στην έρευνα κατά μέγεθος, εκφρασμένο σε τάξεις κλινών**

Αριθμός κλινών	Ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικής Υπηρεσίας		Ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης	
	Αριθμός Ιδρυμάτων	Ποσοστά	Αριθμός Ιδρυμάτων	Ποσοστά
έως 199	36	59,02%	19	61,29%
άνω των 200	25	40,98%	12	38,71%
Σύνολα	61	100%	31	100%

Παρά το γεγονός ότι το μέγεθος του οργανισμού θεωρείται ως ένας θεμελιώδης και εν πολλοίς αυτονόητος κρίσιμος παράγοντας για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, στην παρούσα έρευνα από τον έλεγχο της συσχέτισης του μεγέθους των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και της υιοθέτησης και λειτουργίας κοστολογικών συστημάτων, δεν προκύπτει στατιστική σημαντικότητα και το μέγεθος του νοσοκομείου δεν φαίνεται να επιδρά στην υιοθέτηση κάποιου κοστολογικού συστήματος.

Το εύρημα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τα ευρήματα των περισσότερων ερευνών σχετικά με τη συσχέτιση μεταξύ της υιοθέτησης εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων και του μεγέθους των οργανισμών γενικά (Bjørnenak, 1997; Bruns & Waterhouse, 1975; Davila, 2005; Guilding, 1999; Guilding & McManus, 2002; Innes et al., 2000; Krumwiede, 1998; Malmi, 1999; Merchant, 1981; Moores and Chenhall, 1994; Reheul et al., 2004), αλλά και των νοσηλευτικών ιδρυμάτων

ειδικότερα (Counte & Glandon, 1988; Gilman, 1985; Hill, 1990/1991; Hill, 2000; Lawrence, 1989).

Ωστόσο και στην ερευνητική εργασία των Cardinaels et al., (2004), ο παράγοντας του μεγέθους δεν βρέθηκε στατιστικά σημαντικός για την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα του Βελγίου. ούτε επίσης στην έρευνα των Libby & Waterhouse (1996), σε μεταποιητικές επιχειρήσεις του Καναδά, το μέγεθος των επιχειρήσεων ήταν συναφής παράγοντας με τις βελτιώσεις στα συστήματα Διοικητικής Λογιστικής.

Οι λόγοι για την ύπαρξη αυτών των αντιφατικών ευρημάτων μπορεί να είναι αρκετοί και διαφορετικοί σε κάθε περίπτωση.

Στις αντίστοιχες ερευνητικές εργασίες στο εξωτερικό, στις οποίες δεν διαπιστώθηκε στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ του παράγοντα του μεγέθους και της ύπαρξης εξελιγμένων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης, η αιτία της απουσίας συσχέτισης ήταν κυρίως το γεγονός ότι και οι μικρές επιχειρήσεις εφαρμόζαν σύγχρονα τέτοια συστήματα. Π.χ. οι Kuratko et al.(2001), στην ερευνητική εργασία τους για τα συστήματα ποιότητας στις μικρές Αμερικανικές επιχειρήσεις, διαπίστωσαν ότι εκτός από την αξιοποίηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, υπήρχε και μεγάλη συχνότητα χρήσης και κατανόησης της αξίας σύγχρονων πρακτικών και εργαλείων της Διοικητικής Λογιστικής, όπως η μέτρηση της ικανοποίησης των πελατών, η ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών. Σε αντίστοιχη έρευνα ο Laitinen (2001a, 2002), διαπίστωσε ότι οι μικρές επιχειρήσεις, εφαρμόζαν συστήματα Διοικητικής Λογιστικής κυρίως για να αντεπεξέλθουν στις μεγάλες πιέσεις του ανταγωνισμού.

Στην παρούσα ερευνητική εργασία όμως η έλλειψη συσχέτισης προήλθε από το γεγονός ότι τα μεγάλα νοσηλευτικά ιδρύματα δεν εφαρμόζουν κάποιο κοστολογικό σύστημα, παρότι αρκετά από αυτά (κυρίως στην Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη) διαθέτουν ένα πολύ μεγάλο αριθμό κλινών (Ευαγγελισμός 1.100 κλίνες, Λαϊκό 600 κλίνες, Γενικό Κρατικό 760 κλίνες, ΑΧΕΠΑ 950 κλίνες). Θα περίμενε κανείς από τις διοικήσεις τόσο μεγάλων δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, προκειμένου να διασφαλίσουν την επίτευξη των στόχων τους και την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της δράσης τους, να έχουν αναμορφώσει τις διαδικασίες διοίκησης και ελέγχου και να έχουν εδραιώσει τις κατάλληλες οργανωτικές δομές και τα πληροφοριακά συστήματα που είναι κατάλληλα για τόσο μεγάλου μεγέθους οργανισμούς, ώστε να μπορούν να ασκήσουν αποτελεσματικά το δύσκολο έργο τους.

Η εξήγηση για αυτήν την απουσία συσχέτισης στην περίπτωση μας, προέκυψε από τις προσωπικές συνεντεύξεις με τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών και είναι σχετική με τους υπόλοιπους κρίσιμους παράγοντες για την ύπαρξη κοστολογικών συστημάτων, κυρίως τους δομικούς (αλλά και τους μεθοδολογικούς και πολιτιστικούς).

Αν π.χ. απουσιάζει η απαραίτητη τεχνοδομή, το εξειδικευμένο προσωπικό, η πλήρης και ενιαία μηχανογράφηση, η ορθολογική οργανωτική δομή, κλπ., τότε ο παράγοντας του μεγάλου μεγέθους του νοσοκομείου, παρά τις αυξημένες ανάγκες σε πληροφόρηση που δημιουργεί, λειτουργεί ως αρνητικός πολλαπλασιαστής στη μεγέθυνση της αρνητικής επίδρασης που έχουν οι πιο πάνω παράγοντες, αλλά και στην προσπάθεια που απαιτείται για την εξάλειψη της αρνητικής επίδρασής τους.

Αν π.χ. είναι δύσκολο για ένα μικρό νοσοκομείο το οποίο δεν διαθέτει πλήρη και ενιαία μηχανογράφηση να εφαρμόσει κάποιο εξελιγμένο κοστολογικό σύστημα, είναι πολύ πιο δύσκολο το ίδιο εγχείρημα για ένα μεγάλο νοσοκομείο το οποίο επίσης δεν διαθέτει πλήρη και ενιαία μηχανογράφηση.

Και αν στο μικρό νοσοκομείο το πρόβλημα της πλήρους και ενιαίας μηχανογράφησης μπορεί (με την διάθεση των ανάλογων πόρων) να λυθεί μεσοπρόθεσμα με μία σχετική ευκολία, για το μεγάλο νοσοκομείο, η εγκατάσταση και λειτουργία πλήρους και ενιαίας μηχανογράφησης θα απαιτήσει και πολύ μεγαλύτερη προσπάθεια και πολύ περισσότερο χρόνο και βεβαίως και πολύ περισσότερους πόρους.

Το συγκεκριμένο εύρημα είναι ιδιαίτερα σημαντικό ως προς τον σκεπτικισμό αναφορικά με τη σημασία του παράγοντα του μεγέθους, στην εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης και εξηγεί σε μεγάλο βαθμό την αντιφατικότητα των ευρημάτων των ερευνητικών εργασιών σχετικά με την επίδραση του παράγοντα του μεγέθους στην εφαρμογή τέτοιων συστημάτων.

#### **6.4.2.1.2 Ο τόπος εγκατάστασης**

Ο τόπος εγκατάστασης, έχει συμπεριληφθεί στη λίστα των παραγόντων που επηρεάζουν το επίπεδο της Λογιστικής υποδομής των οργανισμών και των παραμέτρων που σχετίζονται με την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα σε πολλές ερευνητικές εργασίες.

Στην έρευνά μας, η διάρθρωση των ιδρυμάτων που συμμετείχαν σε αυτή, σε σχέση με τον τόπο εγκατάστασής τους, απεικονίζεται στον παρακάτω Πίνακα 6.7

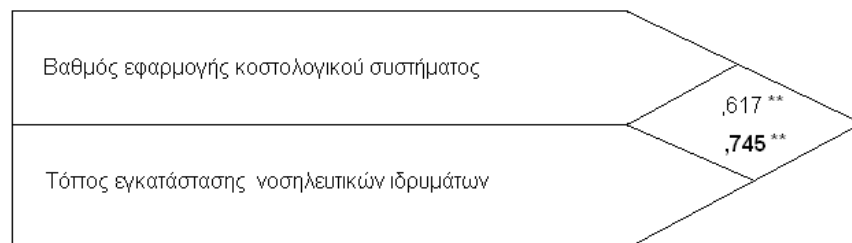
**Πίνακας 6.7**  
**Ιδρύματα που συμμετείχαν στην έρευνα κατά περιοχή εγκατάστασης**

Τόπος	Ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικής Υπηρεσίας		Ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης	
	Αριθμός Ιδρυμάτων	Ποσοστά	Αριθμός Ιδρυμάτων	Ποσοστά
πληθ. < 200 χιλ.	29	47,54%	15	48,39%
πληθ. 200-800 χιλ.	8	13,11%	5	16,13%
πληθ. > 800 χιλ.	24	39,35%	11	35,48%
Σύνολα	61	100%	31	100

Από τη διμεταβλητή ανάλυση του τύπου εγκατάστασης και της ύπαρξης κοστολογικού συστήματος, διαπιστώνουμε από τις σταυροειδείς πινακοποιήσεις των πινάκων 2.1 και 2.2, του παραρτήματος II, ότι στα ιδρύματα τα οποία βρίσκονται στην Αθήνα και στη Θεσσαλονίκη, είναι πιθανότερη η εφαρμογή κάποιου κοστολογικού συστήματος, ενώ αυτή η πιθανότητα μειώνεται για τα νοσοκομεία σε αστικά κέντρα 200-800 χιλ. κατοίκων και γίνεται ελάχιστη για τα νοσοκομεία σε πόλεις κάτω των 200 χιλ.

Από τους δείκτες συσχέτισης των δύο μεταβλητών στον πίνακα 6.8 (με έντονα γράμματα καταγράφονται οι συσχετίσεις του ερωτηματολογίου των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης) ο παράγοντας της περιοχής που βρίσκεται το νοσηλευτικό ίδρυμα, βρέθηκε στατιστικά σημαντικός σε επίπεδο 1% για την υιοθέτηση και εφαρμογή κάποιου κοστολογικού συστήματος.

**Πίνακας 6.8**  
**Συσχέτιση μεταξύ του τύπου εγκατάστασης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και του βαθμού εφαρμογής σε αυτά κοστολογικού συστήματος (Kendall's Tau)**



\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)



Τα ευρήματα μας αυτά, συμφωνούν με τα ευρήματα των αντίστοιχων ερευνητικών εργασιών των Preston et al.(1988) και της Hill (1990/1991 και 2000) σε νοσηλευτικά ιδρύματα των ΗΠΑ.

Η Hill, ερμηνεύει τα ευρήματα των ερευνητικών εργασιών της με βάση την κατανομή των πόρων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων ανά γεωγραφική περιοχή και υποστηρίζει ότι αυτοί είναι περισσότεροι για τα νοσοκομεία των αστικών περιοχών σε σύγκριση με εκείνα των αγροτικών περιοχών.

Στην ελληνική πραγματικότητα, στα πλαίσια της πιλοτικής εις βάθος έρευνας, εντοπίστηκε και μία ακόμη διάσταση σχετική με τον τόπο εγκατάστασης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Τα νοσοκομεία σε μικρές αστικές περιοχές εκτός από το μικρότερο προϋπολογισμό που διαθέτουν, δεν έχουν τη δυνατότητα απασχόλησης εξειδικευμένων εξωτερικών συμβούλων οι οποίοι θα μπορούσαν να συμβάλλουν στην ανάπτυξη και εφαρμογή κάποιου κοστολογικού συστήματος, δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις τέτοιου είδους βρίσκονται στα μεγάλα αστικά κέντρα των Αθηνών και της Θεσσαλονίκης.

#### **6.4.2.1.3 Το ιδιοκτησιακό καθεστώς**

Από την προηγηθείσα ανάλυση, σχετικά με την ύπαρξη κοστολογικών συστημάτων σε συνδυασμό με το ιδιοκτησιακό καθεστώς (παράγραφος 6.3.2), διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα του ιδιωτικού τομέα είναι υπερδιπλάσια απ' ότι στο δημόσιο (Πίνακας 6.1 και Διάγραμμα 6.1).

Αλλά και από τις σταυροειδείς πινακοποιήσεις (πίνακες 3.1 και 3.2 του Παραρτήματος II) και από τη συσχέτιση μεταξύ των δύο παραγόντων, διαπιστώθηκε ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 1% (πίνακας 6.9).

**Πίνακας 6.9**  
**Συσχέτιση μεταξύ του ιδιοκτησιακού καθεστώτος των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και του βαθμού εφαρμογής σε αυτά κοστολογικού συστήματος (Kendall's Tau)**

Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	.503**
Ιδιοκτησιακό καθεστώς νοσηλευτικών ιδρυμάτων	.541**

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

Τα συγκεκριμένα ευρήματα της παρούσας έρευνας, έρχονται σε αντίθεση με τα ευρήματα των αντίστοιχων ερευνών της Hill (1990/1991 και 2000) από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νοσηλευτικά ιδρύματα, ήταν πιθανότερο να εφαρμόζουν κάποιο κοστολογικό σύστημα σε σχέση με τα νοσηλευτικά ιδρύματα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Η εξήγηση αυτής της αντίθεσης των ευρημάτων, πιστεύουμε ότι έγκειται στα διαφορετικά νομικά πλαίσια που εφαρμόζονται στις δύο χώρες.

Σε όλα τα αναπτυγμένα κράτη, έχει αναγνωριστεί η μεγάλη συμβολή της χρηματοοικονομικής οργάνωσης των μη κερδοσκοπικών Οργανισμών στην ποιότητα των λαμβανομένων αποφάσεων, καθώς και στη συγκέντρωση και παρουσίαση των απαραίτητων πληροφοριών για την αξιολόγηση των επιδόσεων τους. Για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών των ενδιαφερόμενων μερών, έχει αναπτυχθεί ο κλάδος της Λογιστικής των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών γνωστός και ως Λογιστική Κεφαλαίων (Fund Accounting) ή Λογιστική Κεφαλαίων (Fund Accounting).

Στις ΗΠΑ, η Λογιστική Κεφαλαίων έχει υιοθετηθεί από τους μη κερδοσκοπικούς Οργανισμούς από τη δεκαετία του 50, κατά συνέπεια υπάρχει και η συναίσθηση της σημαντικότητας της κοστολογικής πληροφόρησης αλλά και η απαραίτητη τεχνοδομή για την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων. Η άντληση των απαραίτητων πληροφοριών από σύγχρονα κοστολογικά συστήματα είναι μείζονος σημασίας για τη λειτουργία του λογιστικού τους κυκλώματος.

Στη χώρα μας, παρά το γεγονός ότι οι βασικές αρχές της διοίκησης των επιχειρήσεων μπορούν και πρέπει να έχουν εφαρμογή και στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, φαίνεται ότι πολλές από τις αρχές αυτές δεν εφαρμόζονται στους οργανισμούς αυτούς, λόγω κυρίως κάποιων ιδιαίτερων χαρακτηριστικών όπως είναι η πολιτική επιρροή ή δημοσιόπαλληλική νοοτροπία κλπ.

Αντίθετα, στον ιδιωτικό τομέα, εκτός από την εξ' ορισμού εφαρμογή των αρχών της Διοίκησης των επιχειρήσεων, η φορολογική νομοθεσία επιβάλλει την τήρηση λογιστικών και κοστολογικών συστημάτων (ανάλογα με το μέγεθος των επιχειρήσεων) και επιβάλλει εξοντωτικά πρόστιμα σε περίπτωση παράλειψης τέτοιων υποχρεώσεων. Τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα λειτουργούν κυρίως με τη μορφή ανωνύμων εταιρειών, αρκετές μάλιστα από τις οποίες είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. Ανεξαρτήτως λοιπόν άλλων λόγων εσωτερικής ενημέρωσης που θα επέβαλαν τη χρήση κάποιου κοστολογικού συστήματος, οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις τους

επιβάλλουν την εφαρμογή της εσωλογιστικής κοστολόγησης για το λογισμό του κόστους και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεών τους.

#### 6.4.2.1.4 Ο Βαθμός πληρότητας των κλινών

Ο δείκτης του μέσου ετήσιου βαθμού πληρότητας των νοσηλευτικών κλινών, αποτελεί μια βασική παράμετρο της μέτρησης της παραγωγικότητας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και υπολογίζεται από τον τύπο:

$$\text{Μέσος Ετήσιος Βαθμός Πληρότητας Κλινών} = \frac{\text{Ημέρες Νοσηλείας} \times 100}{\text{Κλίνες} \times 365}$$

Η συσχέτιση του βαθμού πληρότητας των κλινών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων με την υιοθέτηση και εφαρμογή σε αυτά εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, έχει αποτελέσει αντικείμενο έρευνας και στο παρελθόν, με αντικρουόμενα αποτελέσματα.

Ο μέσος ετήσιος βαθμός πληρότητας των κλινών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που συμμετείχαν στην παρούσα έρευνα, επανακωδικοποιημένος σε διαστήματα τάξεως, παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα 6.10:

**Πίνακας 6.10**  
**Ιδρύματα που συμμετείχαν στην έρευνα και βαθμός πληρότητας των κλινών τους**

Βαθμός πληρότητας κλινών	Ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικής Υπηρεσίας		Ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης	
	Αριθμός ιδρυμάτων	Ποσοστά	Αριθμός ιδρυμάτων	Ποσοστά
μικρός (1-59%).	7	11,7%	2	6,5%
μέτριος (60-69%).	15	25,0%	6	19,4%
μεγάλος (> 70%)	38	63,3%	23	74,2%
Σύνολα	60	100%	31	100

Από τον πιο πάνω πίνακα φαίνεται ότι ο βαθμός πληρότητας για την πλειοψηφία των νοσηλευτικών ιδρυμάτων κυμαίνεται σε ποσοστό άνω του 70%, ενώ μόνο ένα μικρό ποσοστό της τάξης του 11,7% έχει πληρότητα μέχρι 60%.

Από τον έλεγχο της συσχέτισης του βαθμού πληρότητας των κλινών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και της ύπαρξης κοστολογικού συστήματος, με βάση τις απαντήσεις στα ερωτηματολόγια των στελεχών διαπιστώνουμε ότι ο συγκεκριμένος παράγοντας δεν είναι στατιστικά σημαντικός για την εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων.

Το ερευνητικό αυτό εύρημα, έρχεται σε αντίθεση με τα αποτελέσματα της ερευνητικής εργασίας του Lawrence (1989), από τα οποία διαπιστώθηκε ότι ο παράγοντας της πληρότητας των κλινών παίζει σημαντικό ρόλο στην υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, καθώς τα νοσηλευτικά ιδρύματα με αυξημένη μέση ετήσια πληρότητα κλινών εφαρμόζουν σε μεγαλύτερο βαθμό εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα.

Αντίθετα τα ευρήματά μας σχετικά με τη πληρότητα των κλινών επικυρώνουν τα ευρήματα των δύο ερευνών της Hill (1990/1991 και 2000), στις οποίες επίσης δεν επιβεβαιώθηκε η συμβολή του παράγοντα του βαθμού πληρότητας των κλινών, στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων. Η υπόθεση της Hill (2000), ήταν ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα με υψηλό βαθμό πληρότητας κλινών, ήταν πιθανότερο να εφαρμόζουν εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα, εξ αιτίας των αυξημένων εσόδων (άρα και διαθέσιμων πόρων) που δημιουργεί το υψηλό ποσοστό κάλυψης των κλινών.

Ωστόσο πιστεύουμε ότι η προσέγγιση της έρευνας της Hill στον παράγοντα του βαθμού πληρότητας είναι πολύ απλουστευτική, μια και ο συγκεκριμένος παράγοντας έχει σημαντικές διαστάσεις που θα πρέπει να διερευνηθούν περισσότερο.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προαναφέρθηκε, ο βαθμός της πληρότητας των κλινών αποτελεί ένα βασικό μέτρο της παραγωγικότητας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Βέβαια, ο στόχος της κάλυψης των κλινών κατά 100% είναι θεωρητικός και δεν μπορεί να επιτευχθεί εύκολα, κυρίως λόγω του απρόβλεπτου και έκτακτου πολλές φορές χαρακτήρα της ζήτησης των νοσηλευτικών υπηρεσιών αλλά και της εποχικότητας της ζήτησης σε αρκετές ιατρικές ειδικότητες. Οι νοσηλευτικές υπηρεσίες που παρέχει ένα νοσοκομείο, πρέπει να είναι διαθέσιμες για παροχή οποτεδήποτε υπάρξει η σχετική ανάγκη (ημέρα ή νύκτα, εργάσιμη ή αργία), παρ' ότι ο καταναλωτής μπορεί να κάνει χρήση των υπηρεσιών αυτών μόνο για πολύ λίγο. Έτσι, οι μονάδες διατηρούνται σε λειτουργία μέρα νύκτα, παρ' ότι αυτό μπορεί να συνεπάγεται υποαπασχόληση των παραγωγικών τους συντελεστών.

Υπάρχουν ωστόσο και άλλες παράμετροι που δημιουργούν ανισοκατανομές του βαθμού πληρότητας ανά γεωγραφική περιοχή, όπως επισημαίνεται από την έρευνα των Τούντα και των συνεργατών του (2008). Από στοιχεία της ΕΣΥΕ για το 1998, φαίνεται ότι ο βαθμός πληρότητας ήταν χαμηλός στη Στερεά Ελλάδα και Εύβοια (47%) και στην Πελοπόννησο (59%) και υψηλός στα νησιά του Ιονίου (100%) και του Αιγαίου (95%) και αυτό οφείλεται και στην επάρκεια των νοσοκομειακών δομών

να διαχειριστούν τα περιστατικά που θα προκύψουν αλλά και με τα προβλήματα μετακίνησης των ασθενών της νησιωτικής χώρας σε αντιδιαστολή με τη γειτνίαση των περιοχών με χαμηλή κάλυψη με την περιφέρεια της πρωτεύουσας (Τούντας & συνεργάτες, 2008).

Από την άλλη το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, είναι αρκετά υψηλό. Έτσι, οι δαπάνες κεφαλαίου (τόκοι, αποσβέσεις) αποτελούν ένα σημαντικό μέρος των δαπανών τους. Οι δαπάνες αυτές είναι σταθερές, αφού δεν μπορεί να μεταβληθούν βραχυχρόνια ανάλογα με τις μεταβολές των παρεχομένων υπηρεσιών. Το ίδιο συμβαίνει και με τις δαπάνες των αμοιβών του προσωπικού τους. Δημιουργείται έτσι ένα επιπλέον κόστος υποαπασχόλησης για το νοσηλευτικό ίδρυμα.

Σύμφωνα με το Ε.ΣΥ.Λ., κόστος υποαπασχόλησης ή αδράνειας ονομάζεται το μέρος των πραγματικών δαπανών που δεν απορροφάται από την πραγματοποιούμενη δραστηριότητα του τμήματος ή του συνόλου της επιχείρησης. Το κόστος αδράνειας, όπως και το κόστος υποαπασχόλησης, δεν μεταφέρεται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών αλλά κατευθύνεται στα αποτελέσματα της χρήσεως (Ε.ΣΥ.Λ., γνωμάτευση 1189/1989).

Παρά το λογιστικό χειρισμό του κόστους υποαπασχόλησης που προτείνει το Ε.ΣΥ.Λ. προκειμένου να εξαλείψει διακυμάνσεις του κόστους των παρεχομένων υπηρεσιών, οι οποίες θα οφείλονταν σε διακυμάνσεις του βαθμού πληρότητας και του κόστους της υποαπασχόλησης, με αποτέλεσμα οι παρεχόμενες υπηρεσίες κάποιες φορές να επιβαρύνονται δυσανάλογα με το σταθερό κόστος, το πρόβλημα του κόστους της υποαπασχόλησης συνολικά για τον οργανισμό εξακολουθεί να υφίσταται.

Από την άλλη μεριά, αν η ζήτηση υπερβαίνει τη δυναμικότητα των κλινικών, τότε και ο βαθμός πληρότητας υπερβαίνει το 100%, οπότε δημιουργούνται μακρές λίστες αναμονής και συμφόρηση του συστήματος ενώ τα έκτακτα περιστατικά νοσηλεύονται στους διαδρόμους σε βάρος της ποιότητας της νοσηλείας με συνεπακόλουθες συνέπειες τόσο για την εύρυθμη λειτουργία όλης της κλινικής όσο και για την ίδια την υγεία των ασθενών.

Το συγκεκριμένο πρόβλημα της πληρότητας των κλινικών, καταγράφεται και στην έκθεση του ΟΟΣΑ για την Ελληνική Οικονομία (Ιούνιος 1998) στην οποία μεταξύ των προβλημάτων του δημόσιου νοσοκομειακού τομέα που επισημαίνονται συμπεριλαμβάνεται και “η απώλεια πόρων εξαιτίας του χαμηλού ποσοστού κάλυψης

στην επαρχία συγκριτικά με τις μακρές λίστες αναμονής στο κέντρο” (Κέντρο Μελετών Υπηρεσιών Υγείας 2001, Τούντας & συνεργάτες, 2008).

Από τις προσωπικές συνεντεύξεις των Διευθυντών κλινικών, αποκαλύφθηκαν πολλές παράμετροι του προβλήματος της δυναμικότητας των κλινικών και του βαθμού πληρότητας τους. Το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν εστιάζεται στην χαμηλή δυναμικότητα όχι των δικών τους κλινικών, αλλά κυρίως των τμημάτων των απεικονιστικών (σε μεγαλύτερο βαθμό) και εργαστηριακών εξετάσεων.

Οι ασθενείς όλων σχεδόν των κλινικών (παθολογικής, χειρουργικής, ορθοπεδικής, καρδιολογικής ογκολογικής, κλπ.), χρειάζονται απεικονιστικές εξετάσεις (ακτινογραφίες, τομογραφίες, κλπ.) και εργαστηριακές εξετάσεις (αίματος, βιοχημικές κ.α.) και κατά την εισαγωγή τους στο νοσοκομείο (για να υπάρξει μια λεπτομερής εικόνα της κατάστασης της υγείας τους και να αποφασιστεί η θεραπευτική τους αγωγή), αλλά και κατά την διάρκεια της νοσηλείας για να διαπιστωθεί η εξέλιξη της θεραπευτικής αγωγής, προκειμένου ή να πάρουν εξιτήριο ή να συνεχίσουν να νοσηλεύονται. Τα τμήματα εργαστηριακών και απεικονιστικών εξετάσεων, δεν μπορούν να εξυπηρετήσουν εγκαίρως όλον αυτόν τον φόρτο ασθενών που δέχονται από τις άλλες κλινικές, με αποτέλεσμα να δημιουργείται συμφόρηση, η οποία με τη σειρά της δημιουργεί συμφόρηση και στις επιμέρους κλινικές. Έτσι παρατηρείται το φαινόμενο περιπτώσεις ασθενών των οποίων η θεραπεία κανονικά μπορούσε να διεκπεραιωθεί σε 5 μέρες, να παραμένουν στην κλινική 10 ημέρες περιμένοντας την σειρά τους για μια αξονική τομογραφία η οποία είτε θα διαγνώσει την έκταση του προβλήματός τους για να χειρουργηθούν, είτε θα πιστοποιήσει τη θεραπεία τους για να πάρουν εξιτήριο. Από την άλλη μεριά, κάποιες από τις εξετάσεις κατεπείγοντος χαρακτήρα, πραγματοποιούνται σε εξωτερικά διαγνωστικά κέντρα με αυξημένο κόστος. Η τεχνητή αυτή αύξηση της μέσης διάρκειας νοσηλείας, δημιουργεί τις τεράστιες ουρές αναμονής.

Παρόμοιο πρόβλημα παρατηρείται και με την δυναμικότητα σε χειρουργικές αίθουσες, η οποία δημιουργεί συμφόρηση στις κλινικές του χειρουργικού τομέα.

Οι πιο πάνω περιπτώσεις αποτελούν χαρακτηριστικά σημεία συμφόρησης, όπως τα περιγράφει η Θεωρία των Περιορισμών.

Τα σημεία συμφόρησης είναι τα τμήματα στα οποία «συνωστίζεται» η παραγωγή, όταν η ζήτηση για δραστηριότητες υπερβαίνει την δυναμικότητα αυτών τμημάτων να υποστηρίξουν την δεδομένη ζήτηση (Salafatinos, 1995). Η παραγωγική δυναμικότητα ενός συστήματος ορίζεται από τα σημεία συμφόρησης του συστήματος. Το σύστημα

δεν μπορεί να παράγει περισσότερο απ' ό τι στο σημείο συμφόρησης του. Εκείνο το σημείο προσδιορίζει το βηματισμό όλου του συστήματος. Βελτιώνοντας τα άλλα σημεία, απλώς επιτείνουμε το πρόβλημα. Η Διοίκηση πρέπει να λάβει μέτρα προσδιορίζοντας όλα αυτά τα τμήματα του οργανισμού και να γίνει προσπάθεια να αυξηθεί η αποδοτικότητα σε αυτά τα σημεία, πράγμα που θα αυξήσει την αποδοτικότητα όλου του οργανισμού (Ruhl, 1995).

Όπως ήδη αναφέρθηκε στην παράγραφο 3.6.3 της παρούσας εργασίας, η Θεωρία των Περιορισμών εξαιτίας των εστιασής της σε προβλήματα δυναμικότητας και σημείων συμφόρησης, έχει ιδιαίτερα ευρεία απήχηση στον τομέα των υγειονομικών υπηρεσιών στο εξωτερικό.

Η διεθνής εμπειρία από την εφαρμογή της σε πολλές περιπτώσεις νοσηλευτικών ιδρυμάτων από την οποία διαπιστώνεται ότι έχει συμβάλλει ουσιαστικά στον εντοπισμό των σημείων συμφόρησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και στις προσπάθειες αποφόρτισής τους, με αποτέλεσμα την εξομάλυνση της ροής των ασθενών και την αύξηση της δυναμικότητας των κλινικών (Garner & Bailey, 1992; Kershaw, 2000; Motwani & Klein & Harowitz, 1996; Phipps, 1999), θα μπορούσε να αξιοποιηθεί και στη χώρα μας.

Σε κάθε περίπτωση το πρόβλημα του χαμηλού βαθμού πληρότητας και η υποαπασχόληση που προκαλεί, δημιουργεί πολύπλοκα κοστολογικά προβλήματα και κατά συνέπεια την ανάγκη για χρήση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων για το χειρισμό τους, ενώ το πρόβλημα των περιορισμών της δυναμικότητας, απαιτεί την εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής για την αντιμετώπισή του.

#### **6.4.2.2 Δομικοί παράγοντες**

##### **6.4.2.2.1 Η οργανωτική δομή**

Αναφερόμενοι στην ορθολογική οργανωτική δομή, εννοούμε την κατανομή των αρμοδιοτήτων και τον καθορισμό της ροής των διαδικασιών κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται η ευρυθμία και η αποτελεσματικότητα των λειτουργιών των επί μέρους τμημάτων και του συνόλου του οργανισμού.

Το ζήτημα της οργάνωσης της επιχείρησης είναι ιδιαίτερα κρίσιμο για τους μεγάλους ή / και πολύπλοκους οργανισμούς οι οποίοι προκειμένου να διασφαλίσουν την επίτευξη των στόχων τους και την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της

δράσης τους, πρέπει να βελτιώνουν διαρκώς τις διαδικασίες Διοίκησης και ελέγχου, με την εγκαθίδρυση της κατάλληλης οργανωτικής δομής και των καναλιών επικοινωνίας που είναι απαραίτητα για την εξασφάλιση της ομαλής ροής των πληροφοριών (Child, 1975; Donaldson, 2001; Kets de Vries, 1977; Khandwalla, 1973, 1977; Perren & Grant, 2000).

Ως εκ τούτου η ύπαρξη μιας ορθολογικής και αποτελεσματικής οργανωτικής δομής, αποτελεί έναν κρίσιμο παράγοντα άσκησης προγραμματισμού και ελέγχου, ο οποίος ενδεχομένως επηρεάζει και την υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης.

Ο Luder (1992), συμπεριλαμβάνει το συγκεκριμένο παράγοντα στους παράγοντες – φραγμούς για τη βελτίωση των λογιστικών συστημάτων των δημοσίων οργανισμών, με την ονομασία “οργανωτικά χαρακτηριστικά”. Από την ανασκόπηση ωστόσο της διεθνούς αρθρογραφίας διαπιστώσαμε ότι ο συγκεκριμένος παράγοντας και η σημασία του στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων δεν έχει διερευνηθεί σε άλλες έρευνες, σχετικές με την προσέγγιση της θεωρίας της εξατομικευμένης προσέγγισης στην υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Στην παρούσα ερευνητική εργασία, η κρίσιμότητά του συγκεκριμένου παράγοντα για τα δημόσια νοσοκομεία, προέκυψε από τα ευρήματα της πρώτης πιλοτικής φάσης της παρούσας έρευνας και επαληθεύτηκε εμπειρικά και σε αντιδιαστολή με τα ιδιωτικά νοσοκομεία, από τις απαντήσεις των ερωτηματολογίων.

**Πίνακας 6.11 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στην οργανωτική δομή των νοσηλευτικών ιδρυμάτων (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό Σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	
Οργανωτική Δομή	Εσωπτική οργανωτική δομή	166*
	Εξωτερική οργανωτική δομή (εργασίες π.π.α. στο εξωτερικό)	-428*

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 5% (δικατάληκτο)

Όπως προκύπτει από τους πίνακες 5.1-5.2 του παραρτήματος II και από τον παραπάνω πίνακα 6.11, η ορθολογική οργανωτική δομή βρέθηκε στατιστικά σημαντικός παράγοντας σε επίπεδο σημαντικότητας 5% στο ερωτηματολόγιο των



στελεχών της οικονομικής υπηρεσίας, ενώ η έλλειψη δυνατότητας συνεργασίας μεταξύ των τμημάτων (ως έκφανση της μη ορθολογικής οργάνωσης των τμημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων), διαπιστώθηκε επίσης ως στατιστικά σημαντικός παράγοντας ο οποίος συσχετίζεται αρνητικά με την εφαρμογή κοστολογικού συστήματος και από τα δύο ερωτηματολόγια.

Ο παράγοντας αυτός αναφέρθηκε από τρεις από τους συμμετέχοντες προϊσταμένους οικονομικών υπηρεσιών. Ο ένας από αυτούς ανέφερε χαρακτηριστικά:

*«Είμαι σίγουρος, ότι οι οικονομικές καταστάσεις που εκδόθηκαν, έχουν λάθος ποσό στο λογαριασμό “Έσοδα από παροχή υπηρεσιών”. Το λογιστήριο των ασθενών κάνει δύο και τρεις μήνες να μας φέρει τα στοιχεία για τις εξαγωγές των ασθενών με αποτέλεσμα να μην έχουμε ποτέ έγκαιρα ενημερωμένα τα βιβλία μας. Το μόνο που μπορώ να κάνω είναι να απευθύνομαι κάθε τόσο στο διευθυντή Διοικητικής Υπηρεσίας στον οποίο υπάγονται και να παρακαλάω να πιέσει το συγκεκριμένο τμήμα για έγκαιρη αποστολή των στοιχείων στο λογιστήριο»*

Πράγματι, σύμφωνα με το οργανόγραμμα πολλών δημόσιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, το λογιστήριο των ασθενών (η υπηρεσία η οποία παρακολουθεί τις εισαγωγές και εξαγωγές των ασθενών καθώς και τα έσοδα του ιδρύματος, χρεώνοντας τα ασφαλιστικά ταμεία για τις υπηρεσίες του νοσοκομείου προς τους ασφαλισμένους τους), αποτελεί τμήμα της υποδιεύθυνσης Διοικητικού και διαφοροποιείται από το Γενικό Λογιστήριο το οποίο υπάγεται στην υποδιεύθυνση Οικονομικού (Παράρτημα ΙΙΙ). Το αποτέλεσμα αυτής της μη ορθολογικής οργανωτικής δομής είναι η ετεροχρονισμένη και πολλές φορές μη έγκαιρη πληροφόρηση του γενικού λογιστηρίου σχετικά με τα έσοδα και τις απαιτήσεις του οργανισμού, αλλά πολλές φορές και η απώλεια στοιχείων. Το πρόβλημα βεβαίως γίνεται εντονότερο, όταν δεν υπάρχει ολοκληρωμένο ενιαίο μηχανογραφικό σύστημα. Επιπλέον, όπως επισημαίνουν οι Τούντας και συνεργάτες (2008), *“μία πρόσθετη ιδιομορφία του δημόσιου νοσοκομειακού τομέα είναι το γεγονός ότι τα αναγκαία ποσά για τις πάσης φύσης αμοιβές προσωπικού, καταβάλλονται απευθείας από το δημόσιο ταμείο, χωρίς να καταγράφονται στους ετήσιους προϋπολογισμούς των ιδρυμάτων, καθιστώντας έτσι ανέφικτη κάθε απόπειρα προσδιορισμού του πραγματικού νοσοκομειακού κόστους.”*

Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις, είναι ενδείξεις των απαρχαιωμένων κανονισμών λειτουργίας των νοσοκομείων και δημιουργούν ένα ακατάλληλο οργανωτικό

πλαίσιο που ακυρώνει κάθε προσπάθεια ορθολογικής διαχείρισης των νοσοκομειακών πόρων (Τούντας και συνεργάτες, 2008).

Θα ήταν αδιανόητο σε μια ορθολογικά οργανωμένη ιδιωτική επιχείρηση, το λογιστήριο να υπαγόταν σε άλλη διεύθυνση από εκείνη του τμήματος Λογιστικής παρακολούθησης των πελατών και των πωλήσεων, χωρίς τουλάχιστον την ύπαρξη μηχανογραφικής “γέφυρας” μέσω της οποίας θα ενημερώνονταν αυτόματα οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των εσόδων και των πελατών της Γενικής Λογιστικής (70, 71, 73 και 30) με την έκδοση των παραστατικών των πωλήσεων.

#### **6.4.2.2 Το εξειδικευμένο προσωπικό**

Ο παράγοντας της εξειδίκευσης του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και η συμβολή του στην υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, διερευνήθηκε αφενός με ευθεία ερώτηση που αφορούσε τη σπουδαιότητα που του αποδίδουν τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών και της Ανώτατης Διοίκησης και αφετέρου με το αντικειμενικότερο μέτρο του υπολογισμού του ποσοστού των πτυχιούχων ανά επίπεδο ειδικευμένων σπουδών καθώς και του ποσοστού των εργαζομένων στις οικονομικές υπηρεσίες με προηγούμενη επαγγελματική εμπειρία στη Λογιστική στον ιδιωτικό τομέα. Οι απαντήσεις των οικονομικών στελεχών στο δεύτερο ερώτημα είναι αποκαλυπτικές της κατάστασης που επικρατεί αναφορικά με τη στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών των δημοσίων νοσοκομείων σε σχέση με τα ιδιωτικά και καταγράφονται στον Πίνακα 6.12.

Από τον πίνακα, διαπιστώνουμε ότι η στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών των δημοσίων νοσοκομείων από προσωπικό υψηλού επιπέδου σπουδών οικονομικής κατεύθυνσης αλλά και από άτομα τα οποία είχαν πριν την πρόσληψή τους στο δημόσιο εμπειρία σε λογιστήρια ιδιωτικών επιχειρήσεων, είναι ανεπαρκής.

Πιστεύουμε, ότι αν εξειδικεύαμε ακόμη περισσότερο το ερώτημα για τις σπουδές, περιορίζοντας το ερώτημα σε πτυχιούχους ΑΕΙ, τμημάτων Οργάνωσης και Διοίκησης επιχειρήσεων ή τμημάτων Λογιστικής, τότε τα ποσοστά που θα είχαμε στο δημόσιο τομέα θα ήταν ακόμη μικρότερα, μια και στην πιλοτική πρώτη φάση της έρευνας, οι προϊστάμενοι των Οικονομικών υπηρεσιών μας επεσήμαναν ότι πολλοί από τους πτυχιούχους Οικονομικών σχολών προέρχονται από τμήματα στα οποία διδάχτηκαν ελάχιστα ή και καθόλου λογιστικά μαθήματα.

**Πίνακας 6.12**  
**Ποσοστό πτυχιούχων ανά ειδικότητα και επίπεδο σπουδών και εργαζομένων με προηγούμενη εμπειρία**

Σπουδές και προϋπηρεσία προσωπικού οικονομικών υπηρεσιών	Ελάχιστο %	Μέγιστο %	Μέσο %	Τυπική απόκλιση
% μεταπτυχιακών οικονομικής ειδικότητας	0,00%	20,00%	2,06%	0,0418
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	20,00%	3,43%	0,05774
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	13,00%	1,40%	0,03038
% μεταπτυχιακών άλλης ειδικότητας	0,00%	8,00%	0,60%	0,01826
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	8,00%	0,85%	0,02171
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	8,00%	0,48%	0,01655
% πτυχιούχων ΑΕΙ οικονομικής ειδικότητας	0,00%	100,00%	17,92%	0,19073
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	100,00%	32,22%	0,26582
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	37,00%	11,13%	0,08242
% πτυχιούχων ΤΕΙ οικονομικής ειδικότητας	0,00%	100,00%	24,63%	0,17225
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	100,00%	31,30%	0,22379
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	50,00%	21,46%	0,13345
% πτυχιούχων ΑΕΙ/ΤΕΙ άλλης ειδικότητας	0,00%	80,00%	10,58%	0,13826
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	80,00%	7,55%	0,18977
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	42,00%	12,02%	0,10557
% αποφοίτων δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης	0,00%	85,00%	45,70%	0,25111
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	75,00%	28,91%	0,28589
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	20,00%	85,00%	53,68%	0,18919
% εργαζομένων με προηγούμενη επαγγελματική εμπειρία στον ιδιωτικό τομέα	0,00%	100,00%	19,09%	0,25
Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	100,00%	38,69%	0,33061
Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα	0,00%	50,00%	9,29%	0,10841

Από τη διμεταβλητή ανάλυση (σταυροειδείς πινακοποιήσεις πίνακες 6.1-6.2 του παραρτήματος ΙΙ) και τη συσχέτιση μεταξύ του συγκεκριμένου παράγοντα και της υιοθέτησης και εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων (πίνακας 6.13), διαπιστώθηκε ότι η εξειδίκευση του προσωπικού της οικονομικής υπηρεσίας είναι στατιστικά σημαντικός παράγοντας σε επίπεδο 1%.

**Πίνακας 6.13** Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα του εξειδικευμένου προσωπικού (Kendall's Tau)

Κοστολογικό Σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	Εξειδικευμένο προσωπικό	Ποσοστό θυγατρικών ΑΠΙ οικονομικής καταβολής	Ποσοστό εργαζομένων με τηριζοεξοπλισμό
Εξειδικευμένο προσωπικό	Εξαιρετικά	0,50**	0,330**	0,107**
	Πολύ καλά	-0,821**	-0,485**	-0,219**
	Καλά		-0,219**	0,421**
	Καθόλου			

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

Τα ευρήματα αυτά συμφωνούν με το μοντέλο του Luder (1992), ως προς το φραγμό της έλλειψης εξειδικευμένου προσωπικού που ακυρώνει τις προσπάθειες για τη βελτίωση των λογιστικών συστημάτων στους δημόσιους οργανισμούς και επιβεβαιώνουν τα αρχικά ευρήματα της πιλοτικής φάσης της παρούσας ερευνητικής εργασίας. Το συγκεκριμένο πρόβλημα αναφέρθηκε και από τα πέντε στελέχη της οικονομικής υπηρεσίας, από τους Διοικητές αλλά και από τον Διοικητή Περιφέρειας ως ο σημαντικότερος παράγοντας που λειτουργεί αποτρεπτικά στην εφαρμογή κοστολογικού συστήματος.

Είναι χαρακτηριστική η απάντηση ενός από τα πέντε στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών:

«Έδωσα το διάταγμα σε συγγενικό μου πρόσωπο, ο οποίος είναι στέλεχος στο λογιστήριο μεγάλης ιδιωτικής επιχείρησης, ζητώντας του να με βοηθήσει στην κατανόηση και τη λειτουργία της εσωλογιστικής κοστολόγησης μέσω της 9<sup>ης</sup> ομάδας των λογαριασμών και γέλασε. “Αλήθεια, περιμένουν να εφαρμοστεί αυτό στα νοσοκομεία;” με ρώτησε. “Για να γίνει αυτό, πρέπει να έχετε μια ομάδα 10 στελεχών με λογιστικές σπουδές και μεγάλη επαγγελματική προϋπηρεσία στον ιδιωτικό τομέα. Λυπάμαι, ούτε εγώ μπορώ να σε βοηθήσω”»

Στη σύγχρονη επιχειρηματική πρακτική, η στελέχωση των λογιστηρίων με εξειδικευμένο προσωπικό κατάλληλου επιπέδου σπουδών και ανάλογης εμπειρίας, είναι παράμετρος ζωτικής σημασίας και δημιουργεί την απαραίτητη Λογιστική τεχνοδομή για την αποτελεσματική λειτουργία του λογιστηρίου σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές, η οποία έχει σαν αποτέλεσμα την παραγωγή ποιοτικής και αξιόπιστης Λογιστικής πληροφόρησης.

Για τους ιδιωτικούς οργανισμούς, είναι χαρακτηριστικός της σπουδαιότητας που αποδίδουν στο συγκεκριμένο παράγοντα, ο τρόπος επιλογής των στελεχών τους από την αγορά εργασίας, με τη θέσπιση συγκεκριμένων προδιαγραφών σπουδών και προϋπηρεσίας, αλλά και η ποιοτική αξιολόγηση των υποψηφίων μέσω συνεντεύξεων. Αντίθετα, στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα η έλλειψη έμπειρου προσωπικού εξειδικευμένης εκπαίδευσης είναι φυσικό να εμποδίζει την όποια προσπάθεια αναμόρφωσης των λογιστικών και κοστολογικών συστημάτων.

#### 6.4.2.2.3 Το επίπεδο του πληροφοριακού συστήματος

Από την παρούσα ερευνητική εργασία, διαπιστώθηκε η ανεπάρκεια της μηχανογράφησης των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων και μάλιστα σε μεγάλο βαθμό. Στον παρακάτω πίνακα 6.14, καταγράφεται ο αριθμός και το ποσοστό των ιδρυμάτων ανά επίπεδο μηχανογράφησης συνολικά και διαφοροποιημένα ανά Δημόσια και ιδιωτικά νοσοκομεία:

**Πίνακας 6.14**  
**Επίπεδο μηχανογράφησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων**

Επίπεδο μηχανογράφησης	Συνολικά		Συχνότητες ανά Ιδιοκτησιακό καθεστώς	
	Νοσηλευτικά Ιδρύματα	Ποσοστά	Δημόσια Ιδρύματα	Ιδιωτικά Ιδρύματα
Πλήρης και ενιαία	12	19,7%	4	8
Εφαρμογές μη συμβατές μεταξύ τους	35	57,4%	27	8
Υποτυπώδης	13	21,3%	9	4
Καμία	1	1,6%	1	0
Σύνολο	61	100%	41	20

Διαπιστώνουμε ότι μόνο το 10% των Δημοσίων νοσοκομείων διαθέτουν πλήρη και ενιαία μηχανογράφηση, η οποία παρέχει το κατάλληλο υπόστρωμα ροής και συλλογής των πληροφοριών ώστε να γίνει εφικτή η πλήρης ανάπτυξη εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Τα οικονομικά στελέχη αλλά και εκείνα της Ανώτατης Διοίκησης απαντώντας στην αντίστοιχη ερώτηση, θεωρούν την έλλειψη τεχνολογικής υποδομής υπεύθυνη σε μεγάλο βαθμό για τη μη εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

Τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών θεωρούν αυτή την έλλειψη ιδιαίτερα σημαντική και μάλιστα κάποιες φορές αναπληρώνεται από τους υπαλλήλους των τμημάτων με αυτοσχέδια φύλλα εργασίας, είτε γιατί σε συγκεκριμένα τμήματα δεν υπάρχει καθόλου μηχανογράφηση, ή γιατί η υπάρχουσα είναι πολύπλοκη και δεν υπάρχει η ανάλογη υποστήριξη εκμάθησης του προγράμματος. Στέλεχος μεγάλου νοσοκομείου μας είπε χαρακτηριστικά:

«Η εφαρμογή του λογιστηρίου, δεν είναι ίδια με εκείνη π.χ. του λογιστηρίου των ασθενών. Εγώ από τον υπολογιστή μου, δεν μπορώ να δω ποια ταμεία χρεώθηκαν χθες με τα νοσήλια των ασθενών που πήραν εξιτήριο. Θα ενημερώσω τις πωλήσεις και τους πελάτες όταν το λογιστήριο ασθενών μου φέρει την κατάσταση συνολικά – όποτε μου τη φέρει. Προσπαθούμε από μόνοι μας. Η υπάλληλος στο τμήμα μισθοδοσίας π.χ., αλλά και ο ταμίας, έχουν φτιάξει μόνοι τους προγράμματα στο excel για να μπορούν να βρίσκουν άκρη»

Από τη διμεταβλητή ανάλυση (σταυροειδής πινακοποίηση 7.1 του παραρτήματος II), διαπιστώνουμε ότι στα ιδρύματα στα οποία η μηχανογράφηση είναι πλήρης και ενιαία, εφαρμόζεται σε μεγαλύτερο βαθμό κάποιο κοστολογικό σύστημα.

Η ανάλυση συσχέτισης μεταξύ του παράγοντα του επιπέδου του πληροφοριακού συστήματος και της υιοθέτησης και εφαρμογής σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, έδειξε επίσης ότι ο παράγοντας είναι στατιστικά σημαντικός σε επίπεδο 1% (πίνακας 6.15).

**Πίνακας 6. 15 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα του επιπέδου του πληροφοριακού συστήματος (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	
Επίπεδο πληροφοριακού συστήματος	<p>Πλήρης τεχνολογική υιοθέτηση</p> <p>* * * ουσιαστική και ενδεώς πληροφοριοδότηση</p>	

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

Τα ερευνητικά ευρήματα της παρούσας εργασίας για το συγκεκριμένο παράγοντα δε συμφωνούν με τα εμπειρικά δεδομένα της έρευνας των Cardinaels et al.(2004), από τα οποία δεν τεκμηριώθηκε η επίδραση του επιπέδου της τεχνολογίας του πληροφοριακού συστήματος στην εφαρμογή και υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα που συμμετείχαν στην έρευνα.

Επιβεβαιώνουν ωστόσο, τα αποτελέσματα των ερευνητικών εργασιών των Reeve (1995) και Anderson (1995) από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή της κοστολόγησης δραστηριοτήτων είναι ευκολότερη στις επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν ενιαίες βάσεις δεδομένων, στις οποίες καταγράφονται λεπτομερώς τα λειτουργικά στοιχεία και οι διαδικασίες τα οποία είναι απαραίτητα για την ανάλυση των δραστηριοτήτων και των πόρων που αναλώνονται γι αυτές.

Το πρόβλημα της έλλειψης πλήρους και ενιαίας μηχανογράφησης των δημοσίων νοσοκομείων, είναι ένα γενικότερο πρόβλημα με πολλές αρνητικές επιπτώσεις. Η σημαντικότερη ίσως από αυτές είναι η έλλειψη της δυνατότητας υποστήριξης της λειτουργίας ενός εξελιγμένου κοστολογικού συστήματος.

Οι Τούντας και συνεργάτες (2008) στην μελέτη τους για την εξέλιξη των υπηρεσιών υγείας στην Ελλάδα για το διάστημα 1996-2006, γράφουν χαρακτηριστικά:

*“Βασικός παράγοντας που συμβάλλει στη δημιουργία ελλειμμάτων είναι η ανεπαρκής οργάνωση των νοσοκομείων και κυρίως η έλλειψη ενός επαρκούς και ολοκληρωμένου συστήματος μηχανογράφησης. Οργανισμοί με προϋπολογισμούς πολλών εκατομμυρίων ευρώ δεν έχουν ολοκληρωμένα συστήματα παρακολούθησης λογαριασμών”*

#### **6.4.2.2.4 Η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης**

Η αύξηση της ακρίβειας του προσδιορισμού και της μέτρησης του κόστους, δεν είναι αυτοσκοπός για τους οργανισμούς. Αυτή η ακρίβεια την οποία προσεγγίζουν περισσότερο τα εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα είναι επιθυμητή, μόνο όταν ο οργανισμός μπορεί να αξιοποιήσει την καλύτερη ποιοτικά πληροφόρηση, για τη λήψη αποφάσεων (Cagwin & Bouwman, 2002).

Ενδείξεις για αυξημένη χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών (εκτός από τη συνήθη της αποτίμησης των αποθεμάτων και του προσδιορισμού του αποτελέσματος) αποτελούν η χρήση των πληροφοριών αυτών για την τιμολόγηση, την αξιολόγηση των επιμέρους τμημάτων και της επίδοσης των στελεχών, την ανάλυση της κερδοφορίας των πελατών, το στρατηγικό σχεδιασμό κλπ.

Αρκετές ερευνητικές εργασίες (Anderson, 1995; Estrin et al., 1994; Swenson, 1995) διαπίστωσαν ότι η υιοθέτηση της κοστολόγησης δραστηριοτήτων, είναι απόρροια της ανάγκης των οργανισμών για ακριβή κοστολογικά στοιχεία, προκειμένου να ληφθούν στρατηγικές αποφάσεις.

Τα εμπειρικά δεδομένα της έρευνας των Cardinaels et al., (2004) στα νοσηλευτικά ιδρύματα, τεκμηρίωσαν ότι ο παράγοντας της σημαντικότητας της κοστολογικής πληροφόρησης, σχετίζεται με την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Στην παρούσα ερευνητική εργασία, αποφασίστηκε η ενσωμάτωση του συγκεκριμένου παράγοντα στην κατηγορία των δομικών παραγόντων του εννοιολογικού μας πλαισίου και η διερεύνησή του, εξαιτίας των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της οργάνωσης των δημοσίων νοσοκομείων και των περιθωρίων δράσης που έχουν οι Διοικήσεις τους.

Από τις απαντήσεις των σχετικών ερωτήσεων, διαπιστώθηκε ότι τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών, βαθμολογούν με υψηλή βαθμολογία το συγκεκριμένο παράγοντα ως υπεύθυνο για την απουσία κοστολογικού συστήματος, ενώ τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης, βαθμολογούν ως μέτρια τη σημασία του συγκεκριμένου παράγοντα για την απουσία κοστολογικού συστήματος (Πίνακας 6.16).

**Πίνακας 6.16**

**Βαθμός κατά τον οποίο η έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφόρηση θεωρείται υπεύθυνη για την απουσία κοστολογικού συστήματος (1 = ελάχιστος βαθμός, 5 = μέγιστος βαθμός)**

	Ελάχιστος	Μέγιστος	Μέσος	Τυπική απόκλιση
Έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφορίες (οικονομικά στελέχη)	1,00	5,00	4,0000	1,25203
Έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφορίες (Διοικητικά στελέχη)	2,00	5,00	3,6111	,97853

Εκτός από την παραπάνω υποκειμενική αντίληψη των στελεχών, επιδιώξαμε μια αντικειμενικότερη εικόνα της δυνατότητας άσκησης βασικών Διοικητικών λειτουργιών με μια επιπλέον ερώτηση προς τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης, η οποία αφορούσε στο βαθμό της δυνατότητας που έχουν για διορθωτικές επεμβάσεις στα τμήματα των νοσοκομείων που διοικούν, αν διαπιστώσουν υστερήσεις στην απόδοση και την αποτελεσματικότητά τους.

Οι κλίμακες μέτρησης αυτής της δυνατότητας καταγράφονται στον Πίνακα 6.17 που ακολουθεί. Τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων συνολικά βαθμολόγησαν ως μέτρια αυτήν τη δυνατότητα. Διαχωρίζοντας όμως το δείγμα στα στελέχη του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα, διαπιστώνουμε ότι ενώ



στον ιδιωτικό τομέα η δυνατότητα διορθωτικών παρεμβάσεων, όπως είναι φυσικό αγγίζει το μέγιστο βαθμό, τα στελέχη του Δημοσίου τομέα, έχουν κατά μέσο όρο πολύ μικρή δυνατότητα τέτοιων παρεμβάσεων.

**Πίνακας 6.17**  
**Βαθμός δυνατότητας διορθωτικών επεμβάσεων των στελεχών Ανώτατης Διοίκησης των Δημοσίων και ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων (1 = ελάχιστος βαθμός, 5 = μέγιστος βαθμός)**

	Ελάχιστος	Μέγιστος	Μέσος	Τυπική απόκλιση
Δυνατότητα διορθωτικής επέμβασης	1,00	5,00	3,3548	1,25295
Δημόσια Ιδρύματα	1,00	3,00	2,4737	,61178
Ιδιωτικά ιδρύματα	4,00	5,00	4,7500	,45227

Από τις σταυροειδείς πινακοποιήσεις (πίνακες 8.1-8.2 του παραρτήματος ΙΙ) και από τις συσχετίσεις μεταξύ της ύπαρξης και λειτουργίας κοστολογικών συστημάτων και της έλλειψης ανάγκης για επιπλέον πληροφόρηση από την μια αλλά και της δυνατότητας διορθωτικών παρεμβάσεων των Διοικήσεων (η οποία αποτελεί και μέτρο κατά κάποιο τρόπο της δυνατότητας αξιοποίησης των κοστολογικών πληροφοριών) από την άλλη, διαπιστώσαμε στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 1% (Πίνακας 6.18).

**Πίνακας 6. 18 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα της έλλειψης αναγκών για επιπλέον πληροφόρηση (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό σύστημα	Επιπλέον εφαρμογές κοστολογικού συστήματος	-.611 ** .853 **
Έλλειψη κοστ. πληροφορ. πληροφορίας	Έλλειψη ανάγκης επιπλέον πληροφόρησης	.672 **
	Δυνατότητα διορθωτικών επεμβάσεων στελεχών Ανώτατης Διοίκησης	.456 **

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

Τα παραπάνω ευρήματα ως προς την κρισιμότητα του παράγοντα της σημαντικότητας της κοστολογικής πληροφόρησης, συμφωνούν με τα αντίστοιχα ευρήματα της έρευνας των Cardinaels et al., (2004) και επιβεβαιώνουν την ισχύ του παράγοντα της περιορισμένης έκτασης της δικαιοδοσίας των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης του μοντέλου του Luder (1992) η οποία λειτουργεί ως φραγμός στις βελτιώσεις των λογιστικών συστημάτων των δημοσίων οργανισμών.

Με δεδομένη την περιορισμένη δικαιοδοσία τους, οι Διοικητές των Δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, είναι φυσικό να μην αισθάνονται την ανάγκη για επιπλέον κοστολογική πληροφόρηση μια και οι περιορισμένες αρμοδιότητες που έχουν, σε συνδυασμό με τον ισχύοντα δημοσιούπαλληλικό κώδικα ο οποίος διέπει τις εργασιακές σχέσεις στο δημόσιο τομέα, δημιουργούν έναν περιορισμό στη δυνατότητα δράσης των διοικήσεων των ιδρυμάτων, εκφυλίζοντας το ρόλο τους σε ρόλο απλού διαχειριστή.

Η περιορισμένη χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών για τα στελέχη των δημοσίων νοσοκομείων, που οφείλεται στις θεσμικά περιορισμένες αρμοδιότητές τους επιβεβαιώνεται και από τα ευρήματα της παραγράφου 6.3.6 του παρόντος κεφαλαίου σχετικά με τη χρήση και χρησιμότητα των κοστολογικών πληροφοριών στα νοσοκομεία στα οποία λειτουργούν κοστολογικά συστήματα.

Από τον πίνακα 6.3 φαίνεται ότι στα Δημόσια νοσοκομεία στα οποία λειτουργεί σε αρκετά πλήρη ανάπτυξη κάποιο κοστολογικό σύστημα και παρά το γεγονός ότι διαθέτουν επαρκείς κοστολογικές πληροφορίες, η κύρια χρήση τους (και αυτή σε μέτριο βαθμό), περιορίζεται μόνο στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των προϋπολογισμών, στον έλεγχο και τη συγκράτηση του κόστους και στη μέτρηση της απόδοσης και αποτελεσματικότητας. Η “υποαπασχόληση” αυτή της χρήσης της κοστολογικής πληροφόρησης είναι φυσικό επακόλουθο της οργανωτικής δομής και του τρόπου λειτουργίας των δημοσίων νοσοκομείων, στα οποία η τιμολόγηση γίνεται με βάση το κλειστό νοσήλιο, δεν υπάρχει ανάγκη αναλύσεων κερδοφορίας και οι Διοικήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα ανασχεδιασμού των δραστηριοτήτων και στρατηγικού σχεδιασμού με τον ίδιο τρόπο που συμβαίνει στις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Έτσι το υπάρχον θεσμικό καθεστώς καθιστά δύσκολη την άσκηση σύγχρονου μάνατζμεντ (Τούντας και συνεργάτες, 2008) ενώ η εφαρμογή και η χρήση των κοστολογικών συστημάτων περιορίζεται μόνο και μόνο στην υφιστάμενη νομική υποχρέωση και μπορεί μεν να αναγνωρίζεται ως σημαντική, αλλά καταντά εν πολλοίς άχρηστη αφού δεν μπορεί να αξιοποιηθεί ουσιαστικά εξ’ αιτίας των προαναφερθέντων παραγόντων.

Η κατάσταση αυτή επισημαίνεται και καταγράφεται και στην έκθεση του ΟΟΣΑ για την Ελληνική Οικονομία (Ιούνιος 1998), όπου μεταξύ των άλλων προβλημάτων του δημόσιου νοσοκομειακού τομέα αναφέρεται και η ελαχιστοποίηση του περιθωρίου άσκησης διοίκησης και εξοικονόμησης προσωπικού, αφού τα πάντα καθορίζονται από το υπουργείο (Κέντρο Μελετών Υπηρεσιών Υγείας 2001).

Κατά την ποιοτική μας έρευνα είχαμε ζητήσει από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών να κάνουν τη δική τους εκτίμηση για τη σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης, με βάση την εμπειρία τους αλλά και με βάση τη συχνότητα με την οποία οι Διοικήσεις των ιδρυμάτων τους ζητούν ενημέρωση με τη μορφή αναφορών, ισοζυγίων, οικονομικών καταστάσεων, κλπ., έστω με τα όποια στοιχεία υπάρχουν.

Οι απαντήσεις ήταν ιδιαίτερα αποκαλυπτικές:

*«Σχεδόν ποτέ. Ο προηγούμενος Διοικητής ζητούσε συχνότερα πληροφόρηση. Ο καινούργιος εδώ και έξι μήνες δεν έχει ζητήσει τίποτα»*

*«Τι να την κάνουν την πληροφόρηση; Ο προηγούμενος Διοικητής ήταν γεωπόνος. Τι να καταλάβει από κόστος νοσοκομείου;»*

Ήταν μάλιστα χαρακτηριστική η περίπτωση του στελέχους του ιδρύματος που είχε εκδώσει Ισολογισμό, που ως απάντηση στο ερώτημά μας, ανέβηκε σε μία καρέκλα και κατέβασε από το ψηλότερο ράφι μιας βιβλιοθήκης έναν φάκελο στον οποίο είχε αρχειοθετήσει τους Ισολογισμούς.

*«Βλέπετε που τους έχω βάλει για να μην πιάνουν χώρο; Από την ημέρα που μας τους έφεραν από την εταιρεία των συμβούλων, είστε ο πρώτος που ζητά να τους δει»*

Γενικά και τα πέντε στελέχη συμφώνησαν ότι σε επίπεδο νοσοκομείου, δεν αλλάζει τίποτα αν οι διοικητές έχουν κοστολογικές πληροφορίες ή όχι. Οι αρμοδιότητες τους είναι τέτοιες, που απλώς πρέπει να διαχειριστούν τον ετήσιο προϋπολογισμό του ιδρύματος και τίποτε άλλο.

*«Ωραία. Και αν ας πούμε από τα στοιχεία διαπιστωθεί ότι το τμήμα των αιματολογικών εξετάσεων με τους ακριβούς αντιδραστήρες που χρησιμοποιεί, είναι ζημιογόνο, τι θα κάνει ο Διοικητής, θα το κλείσει; Ή μήπως μπορεί να ελαττώσει το προσωπικό;»*

Και οι συμμετέχοντες στην ποιοτική έρευνα Διοικητές παραδέχτηκαν την έλλειψη ουσιαστικής χρησιμότητας γι αυτούς της κοστολογικής πληροφόρησης.

*«Κοιτάζτε, δυστυχώς ή ευτυχώς, εμείς, ούτε να προσλάβουμε, ούτε να απολύσουμε μπορούμε. Ακόμη και η πειθαρχική δικαιοδοσία μας είναι περιορισμένη. Αλλά και αυτήν σπάνια μπορούμε να την ασκήσουμε, λόγω των αντιδράσεων των συνδικαλιστικών οργάνων των εργαζομένων. Η δική μας θητεία, το πολύ να διαρκεί δύο χρόνια. Και να θέλεις, δεν αντέχεις περισσότερο, είναι πολλές οι ευθύνες και ο φόρτος εργασίας. Καταλαβαίνετε...δεν θέλουμε αναταραχή στο ίδρυμα, αλλά ένα καλό κλίμα, συνεργασίας. Οπότε πολύ λίγο θα μπορούσε να μας χρησιμεύσει όπως το θέτετε,*

*η κοστολογική πληροφόρηση. Βέβαια σε επίπεδο Υπουργείου, θα ήταν εξαιρετικά χρήσιμη»*

Οι μόνες περιπτώσεις χρησιμότητας στις οποίες συμφώνησαν και οι τρεις Διοικητές, ήταν η χρήση των στοιχείων για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και η υποβοήθηση στη λήψη αποφάσεων εξωτερικής ανάθεσης, δραστηριοτήτων όπως της φύλαξης, του καθαρισμού και της εστίασης, οι οποίες ωστόσο λαμβάνονται σε πολλά νοσοκομεία ούτως ή άλλως λόγω έλλειψης προσωπικού ή και υποδομών.

Ο Διοικητής περιφέρειας στα πλαίσια της εξήγησης των αιτιών για την αδιαφορία που επιδεικνύουν οι εκάστοτε Διοικήσεις για την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικού συστήματος στα ιδρύματά τους, είχε αναφερθεί επίσης και στον παράγοντα της χρήσης της κοστολογικής πληροφόρησης.

*«Αν ανατρέξετε στο νόμο 2889/2001, θα δείτε ότι αναφερόμενος στις αρμοδιότητες των Διοικητών, είναι γενικός και ασαφής. Στην ουσία η κοστολογικές πληροφορίες δεν θα είχαν σχεδόν καμία χρησιμότητα για τους διοικητές, με τα σημερινά δεδομένα οργάνωσης και διοίκησης των νοσοκομείων. Και αυτό εξηγεί σε μεγάλο βαθμό την αδιαφορία τους να αποκτήσουν τέτοια πληροφόρηση»*

#### **6.4.2.3 Μεθοδολογικοί παράγοντες**

Οι Lapsley & Wright (2004), θέτοντας τις βάσεις για τα θέματα που θα πρέπει να απασχολήσουν την έρευνα, σχετικά με τη διάδοση της καινοτομίας της εφαρμογής πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, αναφέρονται μεταξύ των άλλων και στη διάσταση της διασποράς και διάδοσης της Λογιστικής τεχνοδομής στα στελέχη των δημοσίων οργανισμών. Από την έρευνά τους σε οργανισμούς του δημοσίου στη Σκωτία, διαπιστώθηκε ότι για την επιτυχή εφαρμογή σε αυτούς των πρακτικών της Διοικητικής Λογιστικής, επιστρατεύθηκαν διάφορες μέθοδοι ώστε να εξοικειωθεί το προσωπικό στην εφαρμογή τους, με τα εκπαιδευτικά προγράμματα, όπως σεμινάρια, επαγγελματικές και κυβερνητικές εκδόσεις συνδρομής επιστημονικών επαγγελματικών φορέων εργασία σε δίκτυα κλπ..

Από την πρώτη φάση της πιλοτικής έρευνας αυτής της εργασίας, είχε ήδη διαπιστωθεί ότι μετά την εισαγωγή του Π.Δ. 146/2003 για την εφαρμογή της διπλογραφικής Λογιστικής και της εσωλογιστικής κοστολόγησης στα δημόσια νοσοκομεία, δεν λήφθηκε καμία ανάλογη μέριμνα για την ενημέρωση και εκπαίδευση

του προσωπικού των λογιστηρίων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που κλήθηκαν να το εφαρμόσουν.

*«Μας κοινοποίησαν ένα Προεδρικό διάταγμα 250 σελίδων, με έννοιες που τις ακούμε για πρώτη φορά, και μας ζήτησαν να το εφαρμόσουμε. Έτσι γίνονται αυτά τα πράγματα; αυτόματα;»*

Στις ερωτήσεις μας αν έγιναν κάποια σεμινάρια, ή αν εκδόθηκε κάποιος λεπτομερής και αναλυτικός οδηγός, ή αν έγινε κάποια άλλη ενέργεια η οποία θα διευκόλυνε την υιοθέτηση και εφαρμογή του νέου συστήματος, οι απαντήσεις ήταν αρνητικές.

*«Όχι μόνο δεν εκδόθηκε κάποιο φυλλάδιο οδηγιών, αλλά ούτε και στο Υπουργείο ξέρουν να μας απαντήσουν όταν κάποιες φορές τηλεφωνούμε για κάποια διευκρίνιση. Μας χρέωσαν το Π.Δ. και τελείωσε»*

Θέλοντας να ερευνήσουμε ακόμη περισσότερο τις απόψεις των στελεχών, επεκτείναμε την ερώτηση, σχετικά με το ποια θεωρούν ότι θα έπρεπε να είναι η μεθοδολογία εισαγωγής του νέου συστήματος, ώστε να επιτευχθεί η εφαρμογή του. Τα σεμινάρια ήταν εκείνα που θεωρούνται ως τα πλέον χρήσιμα ως προς τη διευκόλυνση της εφαρμογής. Και τα εγχειρίδια αναλυτικών οδηγιών, θεωρούνται εξίσου κατάλληλα. Ο συνδυασμός και των δύο θεωρήθηκε ιδανικός. Δύο από τα στελέχη, θεωρούν ως καλή λύση την ύπαρξη ειδικής υπηρεσίας στο υπουργείο στελεχωμένης κατάλληλα, ώστε να υπάρχει μια τηλεφωνική γραμμή υποστήριξης στην οποία θα μπορούν να καταφεύγουν για οδηγίες σχετικές με τα προβλήματα που προκύπτουν καθημερινά στην πράξη.

Όλοι ωστόσο οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι οι ημερομηνίες εφαρμογής, όπως αναφέρονται στο Π.Δ., εκτός από ανεφάρμοστες, δημιουργούν μια πίεση προς τις Διοικήσεις, οι οποίες στη βιασύνη τους να συμμορφωθούν με αυτές, ενδεχομένως να προβούν σε λάθος επιλογές ή σε πρόχειρες λύσεις, ώστε η εσωλογιστική κοστολόγηση θα εφαρμοστεί μεν, αλλά με τέτοιο τρόπο που η πληροφόρηση που θα παρέχει θα είναι αναξιόπιστη και ως εκ τούτου άχρηστη, αν όχι παραπλανητική ως προς τη λήψη αποφάσεων. Αντ' αυτού, πιστεύουν ότι η πρόταση από το Υπουργείο ενός σχεδίου, όχι με τη μορφή Νόμου, το οποίο θα εφαρμόζεται σταδιακά και για αυτήν την εφαρμογή θα υπάρχει η απαιτούμενη αναπληροφόρηση ώστε να υπάρχουν προσαρμογές όπου κρίνεται απαραίτητο, θα ήταν μία λύση η οποία θα οδηγούσε σε επιτυχή εισαγωγή.

Η ποσοτική μας έρευνα, επιβεβαίωσε την ισχυρή συσχέτιση μεταξύ της επιτυχίας της υιοθέτησης και εφαρμογής κοστολογικών συστημάτων και της μεθοδολογίας με την οποία επιτεύχθηκε αυτή η υιοθέτηση.

Από τις σταυροειδείς πινακοποιήσεις 9.1-9.6 του παραρτήματος Η και τον παρακάτω πίνακα 6.19 διαπιστώνονται ισχυρές ενδοσυσχετίσεις, στατιστικά σημαντικές σε επίπεδα 1% και 5% (με έντονα γράμματα καταγράφονται οι συσχετίσεις που προέκυψαν από το ερωτηματολόγιο των στελεχών της ανώτατης Διοίκησης), μεταξύ του βαθμού εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και της έλλειψης αναλυτικών οδηγιών, επιμόρφωσης και έλλειψης εξωτερικών συνεργατών.

**Πίνακας 6. 19 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στη μεθοδολογία εισαγωγής του κοστολογικού συστήματος (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό σύστημα	Μεθοδολογία εισαγωγής του κοστολογικού συστήματος	Κοστολογικό σύστημα	Μεθοδολογία εισαγωγής του κοστολογικού συστήματος
Μεσοκοσμική εισαγωγή	Πολύς αριθμός και άνω επίσημοι	0,67**	0,56**
	Μέτρια κατά καιρό έργο και προσωπικό	0,43*	0,35*
	Περίεργη συμπεριφορά του προσωπικού	0,78**	0,61**
	Απλά εργαλεία εισαγωγής και οικονομική έρευνα	0,71**	0,57**
Κοστολογικό σύστημα		0,44*	

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 5% (δικατάληκτο)

Η απουσία αυτή ανάληψης επιμορφωτικών πρωτοβουλιών και γενικά κάθε δυνατής μέριμνας που θα επέτρεπε την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, σε συνδυασμό με την έλλειψη εξειδικευμένων γνώσεων και εμπειρίας του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, συνιστούν ένα ιδιαίτερα ισχυρό αρνητικό μείγμα παραγόντων για την εφαρμογή του Π.Δ. 146/2003 και την λειτουργία της εσωλογιστικής κοστολόγησης στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι προκειμένου το αρμόδιο Υπουργείο Υγείας της Αγγλίας να διασφαλίσει την υποστήριξη των οικονομικών τμημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων για την εύρυθμη εφαρμογή των κοστολογικών συστημάτων τους, εκδίδει από το 1999 ετήσιο οδηγό (NHS Costing Manual), ο οποίος αποτελείται από 182 σελίδες με πρακτικές και εξειδικευμένες οδηγίες.

#### 6.4.2.4. Πολιτιστικοί παράγοντες

##### 6.4.2.4.1 Προσανατολισμός στην ποιότητα

Η διασύνδεση της έμφασης των επιχειρήσεων στην ποιότητα, με τη χρήση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, έχει διερευνηθεί σε αρκετές μελέτες.

Ο βαθμός της έμφασης στην ποιότητα σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας τους στα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας, φαίνεται από τις απαντήσεις των οικονομικών στελεχών στον πίνακα 6.20 που ακολουθεί:

**Πίνακας 6.20**  
**Βαθμός έμφασης στην ποιότητα όπως δηλώθηκε στα ερωτηματολόγια των στελεχών των Οικονομικών Υπηρεσιών**  
(1 = ελάχιστος βαθμός, 5 = μέγιστος βαθμός)

	Ελάχιστος	Μέγιστος	Μέσος	Τυπική απόκλιση
Έμφαση στην ποιότητα σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας του ιδρύματος	1,00	5,00	3,3115	1,11864

Εκτός όμως από την υποκειμενική άποψη των οικονομικών στελεχών, διερευνήθηκε και ο αριθμός των ιδρυμάτων τα οποία διαθέτουν πιστοποίηση ποιότητας. Ο αριθμός των ιδρυμάτων και τα αντίστοιχα ποσοστά παρουσιάζονται στον πίνακα 6.21 που ακολουθεί:

**Πίνακας 6.21**  
**Πιστοποίηση ποιότητας των ιδρυμάτων**

Πιστοποίηση ποιότητας	Ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικής Υπηρεσίας		Ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης	
	Συχνότητες	Ποσοστά	Συχνότητες	Ποσοστά
Ναι	12	19,7%	5	16,1%
Όχι	49	80,3%	26	83,9%
Σύνολα	61	100%	31	100%

Από τις σταυροειδείς πινακοποιήσεις 10.1 και 10.2 (παράρτημα II) φαίνεται στα ιδρύματα στα οποία η έμφαση στην ποιότητα δίνεται σε μεγαλύτερο βαθμό, καθώς και σε όσα ιδρύματα διαθέτουν πιστοποίηση ποιότητας, εφαρμόζονται σε μεγαλύτερο βαθμό κοστολογικά συστήματα.

Από τις ενδοσυσχετίσεις των σχετικών παραγόντων, του πίνακα 6.22, προκύπτει ότι ο προσανατολισμός του οργανισμού στην ποιότητα συνιστά θετικό παράγοντα για

την εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων (με έντονα γράμματα, καταγράφεται η συσχέτιση που προέκυψε από το ερωτηματολόγιο των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης).

**Πίνακας 6. 22 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα της ποιότητας (Kendall's Tau)**

Κοστολόγιο και σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολόγιο και ποιότητας	
Ποιότητα	Προσανατολισμός στην ποιότητα	0,422**
	Επίπεδο ηγεσίας	0,349** 0,422*
	Επίπεδο χρηματοδότησης	0,510**

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 5% (δικατάληκτο)

Τα ευρήματα αυτά της παρούσας ερευνητικής εργασίας, επιβεβαιώνουν τα αντίστοιχα ευρήματα των Innes et al.(2000), Ridderstolpe et al. (2002) και Lawson (2003), από τις έρευνες των οποίων διαπιστώθηκε η σημαντικότητα του παράγοντα της έμφασης στην ποιότητα στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ωστόσο τη διαφοροποίηση από τα ευρήματα της εργασίας των Cardinaels et al.(2004), από τα οποία διαπιστώθηκε ότι ο προσανατολισμός του οργανισμού στην ποιότητα αποτελεί ουδέτερο παράγοντα στην υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα.

#### **6.4.2.4.2 Η υποστήριξη της Διοίκησης**

Ο παράγοντας της υποστήριξης της Διοίκησης και η συμβολή του στην επιτυχή υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων έχει διερευνηθεί σε αρκετές ερευνητικές εργασίες (Innes et al., 2000; McGowan & Klammer, 1997; Shields, 1995). Από τα ευρήματα αυτών των εργασιών έχει τεκμηριωθεί εμπειρικά η σημασία του ως άνω παράγοντα.

Και από την διμεταβλητή ανάλυση της παρούσας ερευνητικής εργασίας (σταυροειδείς πινακοποιήσεις 11.1-11.3) και από την ανάλυση συσχέτισης, διαπιστώθηκε στατιστικά σημαντική αρνητική συσχέτιση σε επίπεδο 1%, μεταξύ της έλλειψης ενδιαφέροντος και υποστήριξης από τις Διοικήσεις και του βαθμού εφαρμογής κοστολογικού συστήματος.



Ο ίδιος παράγοντας διερευνήθηκε και στα ερωτηματολόγια των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης με ελαφρώς διαφοροποιημένο τρόπο, δεδομένου ότι αφορούσε άμεσα τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης και θα ήταν απίθανο να λάβουμε ακριβείς απαντήσεις. Έτσι λοιπόν ρωτήθηκαν κατά πόσο πιστεύουν ότι για την απουσία κοστολογικού συστήματος, ευθύνεται η έλλειψη ενδιαφέροντος και υποστήριξης που επέδειξαν οι παλαιότερες Διοικήσεις. Σε αυτό το ερώτημα τα στελέχη ήταν πρόθυμα να απαντήσουν θετικά και μάλιστα απέδωσαν σε υψηλό βαθμό τέτοιες ευθύνες στις παλαιότερες Διοικήσεις. Και από αυτές τις απαντήσεις ο παράγοντας της αδιαφορίας των Διοικήσεων βρέθηκε στατιστικά σημαντικός σε επίπεδο 1% για την απουσία κοστολογικού συστήματος (πίνακας 6.23)

**Πίνακας 6. 23 Συσχέτιση ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα της υποστήριξης και του ενδιαφέροντος της Ανώτατης Διοίκησης (Kendall's Tau)**

Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	$-.588^{**}$ $-.464^{**}$
Έλλειψη ενδιαφέροντος από Διοικήσεις	

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

Το αποτέλεσμα αυτό ταυτίζεται και επιβεβαιώνει τα αποτελέσματα των ερευνητικών εργασιών των Shields (1995), McGowan & Klammer (1997) και Innes *et al.*(2000) ως προς την κρισιμότητα του ρόλου και της υποστήριξης της Ανώτατης Διοίκησης στην επιτυχή εφαρμογή (εξελιγμένων) κοστολογικών συστημάτων.

Οι αιτίες για αυτή την αδιαφορία των Διοικήσεων των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, μπορεί να είναι πολλές.

Από την προηγηθείσα πιλοτική έρευνα της παρούσας εργασίας, διαπιστώθηκε ότι υπάρχει κατ' αρχήν μία συχνή εναλλαγή των Διοικήσεων των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, ανάλογη με την αλλαγή της πολιτικής ηγεσίας του Υπουργείου Υγείας. Αυτή η βραχύτητα της θητείας των Διοικήσεων από μόνη της είναι ανασταλτικός παράγοντας στην προσπάθεια εφαρμογής εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων διότι δεν εξασφαλίζει την απαιτούμενη συνέχεια στην υποστήριξη που πρέπει να παρέχει η εκάστοτε Διοίκηση προς αυτή την κατεύθυνση.

Και τα πέντε στελέχη της οικονομικής υπηρεσίας επεσήμαναν τον παράγοντα της έλλειψης ενδιαφέροντος από την πλευρά των Διοικήσεων και μάλιστα διαχρονικά. Το

πρόβλημα δεν εστιάστηκε σε Διοικήσεις επί Κυβερνήσεως κάποιου συγκεκριμένου πολιτικού κόμματος αλλά αναγνωρίστηκε ως διαχρονικό. Η ασυνέχεια των Διοικήσεων, θεωρείται από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών, ως η κύρια αιτία αυτής της έλλειψης ενδιαφέροντος και υποστήριξης.

*«Μας ζητούν να εφαρμόσουμε το νόμο σχετικά με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος και την ομάδα 9, αλλά στην ουσία, ούτε οι ίδιοι δεν ενδιαφέρονται. Και γιατί να ενδιαφερθούν; Ξέρουν ότι η θητεία τους δεν θα διαρκέσει ούτε καν μέχρι τις επόμενες εκλογές. Στον επόμενο ανασχηματισμό της Κυβέρνησης, ο νέος Υπουργός, θα διορίσει νέο Διοικητή. Ένα τέτοιο σύστημα είναι έργο υποδομής για κάθε νοσοκομείο. Και στα δημόσια νοσοκομεία, οι διοικητές ασχολούνται κυρίως με έργα βιτρίνας. Αυτά φαίνονται άμεσα και μπορούν να τα εξαργυρώσουν (με παράταση της θητείας τους). Για τα άλλα, θα κοπιάσουν αυτοί και θα τα καρπωθούν οι επόμενοι».*

#### **6.4.2.4.3 Ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας του οργανισμού**

Στην έρευνα της Hill (1990/1991) σχετικά με τους κρίσιμους παράγοντες για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα αμερικάνικα νοσηλευτικά ιδρύματα, συμπεριλήφθηκε και ο παράγοντας του ακαδημαϊκού χαρακτήρα των ιδρυμάτων και διαπιστώθηκε ότι τα Πανεπιστημιακά νοσηλευτικά ιδρύματα, εφάρμοζαν σε μεγαλύτερο βαθμό εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα. Η Hill εξηγεί τα ευρήματά της με βάση τους αυξημένους διαθέσιμους πόρους που έχουν τα Πανεπιστημιακά νοσοκομεία για έρευνα και καλύτερη μηχανοργάνωση και τους οποίους ενδεχομένως διαθέτουν και για την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Ωστόσο στην παρούσα ερευνητική εργασία η προσέγγιση του συγκεκριμένου παράγοντα είναι διαφορετική. Πιστεύουμε ότι τα Πανεπιστημιακά νοσοκομεία είναι αναμενόμενο να λειτουργούν ως πρότυπα σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας τους.

Θα ήταν λοιπόν αναμενόμενο, αυτή η πρότυπη λειτουργία των Πανεπιστημιακών νοσοκομείων να εκτείνεται σε όλους τους τομείς και να δημιουργεί πρόσφορες συνθήκες και για την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, τα οποία μέσω της πληροφόρησης που παρέχουν, εκτός των άλλων θα έδιναν τη δυνατότητα, στους μελλοντικούς γιατρούς, να αποκτήσουν συναίσθηση του παράγοντα του κόστους στην επιλογή της θεραπείας των ασθενών τους, να αντλήσουν στοιχεία για τη διενέργεια οικονομοτεχνικών ερευνών σχετικά με ασθένειες της ειδικότητας τους

και θα τους εκπαιδεύει να λειτουργούν σε ένα περιβάλλον σύγχρονου καλά διοικούμενου οργανισμού.

Παρ' όλα αυτά, η έρευνά μας δεν έδειξε συσχέτιση ανάμεσα στον ακαδημαϊκό ή μη χαρακτήρα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και την ύπαρξη κοστολογικού συστήματος. Προφανώς, ο συνδυασμός των προηγούμενων ανασταλτικών παραγόντων να υπερισχύει και στα πανεπιστημιακά νοσηλευτικά ιδρύματα, των οποίων ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας με όλες τις παραμέτρους που περιγράψαμε, δεν αρκεί για την υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, μια και φαίνεται ότι περιορίζεται μόνο στα επιστημονικά προσόντα του ιατρικού προσωπικού και στις ακολουθούμενες ιατρικές πρακτικές και όχι στον τομέα της Διοίκησης αυτών των ιδρυμάτων.

#### **6.4.2.4.4 Η σχέση διοίκησης – γιατρών**

Ο κλάδος της παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, χαρακτηρίζεται από ορισμένες ιδιαιτερότητες, οι οποίες το διαφοροποιούν σε σημαντικό βαθμό από άλλους κλάδους παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών και οι οποίες έχουν επίπτωση και στις διαδικασίες του προγραμματισμού, του ελέγχου και της μέτρησης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της λειτουργίας του.

Μία από αυτές, είναι και η ιδιαίτερη θέση που κατέχουν οι γιατροί στο σύστημα της “παραγωγής” των νοσηλευτικών υπηρεσιών. Αν θέλαμε να παραλληλίσουμε το ρόλο των γιατρών στον κλάδο της παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, με τα ισχύοντα σε άλλους βιομηχανικούς κλάδους, θα λέγαμε ότι οι γιατροί είναι οι μηχανικοί παραγωγής των νοσηλευτικών οργανισμών. Ενώ όμως στους άλλους βιομηχανικούς κλάδους οι μηχανικοί παραγωγής, σε απόλυτη συνεργασία με την ανώτατη Διοίκηση έχουν συναίσθηση της έννοιας του κόστους των παραγομένων προϊόντων και της συγκράτησής του, οι γιατροί, έχουν τις περισσότερες φορές μία εντελώς διαφορετική αντίληψη για το κόστος, από τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων, πιστεύοντας ότι θα πρέπει να έχουν την ελευθερία να αναλώσουν οποιουδήποτε πόρους κρίνουν απαραίτητους προκειμένου να αποκαταστήσουν την υγεία των ασθενών (Broyles and Reilly, 1998).

Οι Cardinaels et al.(2004), αναγνωρίζοντας τη μεγάλη σημασία της υποστήριξης του ιατρικού προσωπικού στο εγχείρημα του ελέγχου του κόστους και στην αναβάθμιση του κοστολογικού συστήματος, συμπεριέλαβαν το συγκεκριμένο παράδειγμα στην

έρευνά τους από την οποία τεκμηριώθηκε και εμπειρικά η συμβολή του στην αναβάθμιση των κοστολογικών συστημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Στην παρούσα έρευνα, ζητήθηκε η γνώμη των στελεχών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων σχετικά με την επίδραση της έλλειψης καλής συνεργασίας μεταξύ των γιατρών και των Διοικήσεων στην εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Από τη σταυροειδή πινακοποίηση (πίνακες 12.1 και 12.2 παραρτήματος II) και από τη συσχέτιση των σχετικών παραγόντων (πίνακας 6.24) προέκυψε ότι η έλλειψη της καλής συνεργασίας, αποτελεί στατιστικά σημαντικό παράγοντα σε επίπεδο 1% στην υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων.

**Πίνακας 6. 24 Συσχέτισεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα σχέσης Διοίκησης - Γιατρών (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος	-0,906 <sup>**</sup> -0,702 <sup>**</sup>
Σχέση Διοίκησης - Γιατρών	Έλλειψη καλής συνεργασίας ιατρών	

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

Η έλλειψη εμπιστοσύνης ανάμεσα στις διοικήσεις των ιδρυμάτων και τους γιατρούς είχε διαπιστωθεί και από την προηγούμενη ποιοτική έρευνα. Η άποψη του Διοικητή περιφέρειας ήταν αποκαλυπτική:

*«Οι γιατροί, πιστεύουν (και όχι αδικαιολόγητα) ότι με την εφαρμογή ενός αξιόπιστου συστήματος κοστολόγησης, θα γίνει εφικτός ο έλεγχος της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των κλινικών τους και βεβαίως και των ιδίων. Καταλαβαίνετε, ειδικά όταν το σύστημα εφαρμοστεί πανελλαδικά, θα μπορέσουν να εντοπιστούν διαφορές στο κόστος λειτουργίας ομοειδών κλινικών και βέβαια να παταχθούν καταστάσεις οι οποίες εκτινάσσουν το κόστος στα ύψη. Είναι λοιπόν επόμενο κάποιοι να βολεύονται με την υπάρχουσα κατάσταση και να μην θέλουν να αλλάξει. Από την άλλη και το Υπουργείο δεν είναι άμοιρο ευθυνών για αυτή την έλλειψη εμπιστοσύνης που έχει παγιωθεί με τους γιατρούς. Είναι αλήθεια ότι οι συνθήκες εργασίας τους είναι πολύ άσχημες και η υποστήριξη που έχουν είναι πολύ λίγη. Δουλεύουν πολλές ώρες με αμοιβές που συγκρινόμενες με αυτές του ιδιωτικού τομέα είναι χαμηλές και αυτό τους δημιουργεί μια αίσθηση αδικίας»*

Όμως και τα πέντε στελέχη της οικονομικής υπηρεσίας κατά την ποιοτική έρευνα επεσήμαναν την αδιαφορία των γιατρών να συμμετέχουν σε τέτοιες διαδικασίες, όχι χωρίς κάποια διάθεση να δικαιολογήσουν αυτήν την άρνησή τους.

*«Τι να πρωτοκάνουν και οι γιατροί; Και αυτοί προσπαθούν να κάνουν τη δουλειά τους, κάτω από αντίξοες συνθήκες. Αυτοί έχουν πολύ σοβαρότερα προβλήματα να τους απασχολούν, ασχολούμενοι με τη θεραπεία των αρρώστων τους»*

Γενικά τα στελέχη δεν θεωρούν ικανοποιητικό το επίπεδο συνεργασίας των γιατρών με τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων στα οικονομικά θέματα, επιρρίπτοντας ευθύνες και στις δύο πλευρές. Ενώ από τις συνεντεύξεις δεν διαπιστώθηκε καμία τάση απαξίωσης του ιατρικού λειτουργήματος, το αντίθετο μάλιστα, επισημάνθηκε ωστόσο η απροθυμία των γιατρών να συνεργαστούν σε θέματα συγκράτησης του κόστους των κλινικών τους, συμμετοχής τους στην κατάρτιση των προϋπολογισμών και γενικότερα μία απροθυμία τους να λειτουργήσουν ομαδικά ως μέλη ενός ενιαίου οργανισμού.

*«Ο κάθε διευθυντής κλινικής, παραγγέλνει υλικά, λες και η κλινική του είναι η μοναδική του νοσοκομείου. Από την άλλη, η περικοπή τέτοιων δαπανών, ενέχει πάντα τον κίνδυνο προξένησης βλάβης στον ασθενή, πράγμα που κανείς μας δεν το θέλει»*

Ωστόσο επισημάνθηκαν και οι ευθύνες των Διοικήσεων για αυτό το μη ικανοποιητικό επίπεδο συνεργασίας με τους γιατρούς, κυρίως σε επίπεδο Υπουργείου και όσον αφορά στη διάθεση επαρκών κονδυλίων.

*«Πρέπει και από το Υπουργείο να καταλάβουν ότι χρειάζονται περισσότερα χρήματα τα νοσοκομεία. Εδώ δεν ισχύει το “μου τελείωσαν τα λεφτά, σταματάω την παραγωγή”. Έχουμε να κάνουμε με ανθρώπινες ζωές»*

Επειδή πιστεύουμε ότι η συμμετοχή του ιατρικού προσωπικού των νοσηλευτικών ιδρυμάτων στην αναμόρφωση των κοστολογικών συστημάτων είναι κεφαλαιώδους σημασίας, θελήσαμε να διερευνήσουμε εκτενέστερα τις πτυχές της συνεργασίας τους με τις Διοικήσεις των νοσοκομείων και να διαπιστώσουμε τα σημεία τριβής στις μεταξύ τους σχέσεις τα οποία δημιουργούν ένα αρνητικό κλίμα για τη συμμετοχή τους σε ανάλογα εγχειρήματα. Για το λόγο αυτό, κατά την φάση της ποιοτικής έρευνας συμμετείχαν και γιατροί, ενώ στην ποσοτική έρευνα καταρτίστηκε ένα επιπλέον ερωτηματολόγιο, το οποίο απευθύνθηκε στους γιατρούς – Διευθυντές επιλεγμένων κλινικών.

Από τις απαντήσεις των βασικών παραγωγών, αλλά και ταυτόχρονα χρηστών των κοστολογικών πληροφοριών, δηλαδή των Διευθυντών των κλινικών, επιχειρήσαμε να καταγράψουμε το προφίλ, τις πληροφοριακές τους ανάγκες και τη θέση τους σε σχέση με μελλοντική ανάπτυξη αυτών των συστημάτων.

Και αυτό το κομμάτι της έρευνάς μας είναι ιδιαίτερα σημαντικό, διότι είναι απαραίτητη η χρήση του, για όσους θελήσουν να θεσπίσουν τη γενίκευση της χρήσης κοστολογικών συστημάτων στο μέλλον, αξιοποιώντας σε όλα τα στάδια της παραγωγής και της χρήσης της κοστολογικής πληροφόρησης, αλλά και της διοίκησης του κόστους, τους «μηχανικούς παραγωγής» της μεγάλης και πολύπλοκης «βιομηχανίας» παραγωγής των υγειονομικών υπηρεσιών, τους γιατρούς.

Τα ευρήματα που προέκυψαν από τα ερωτηματολόγια αυτά, παρουσιάζονται στη συνέχεια.

#### ***6.4.2.4.4a Χαρακτηριστικά του προφίλ των ιατρών Διευθυντών κλινικών και των κλινικών που διευθύνουν***

##### Προφίλ των συμμετεχόντων

Τα έγκυρα και αξιοποιήσιμα ερωτηματολόγια που επεστράφησαν από τους ιατρούς Διευθυντές κλινικών, ανέρχονται στα 63 από 294 που εστάλησαν συνολικά (ποσοστό 21,43%).

Όσον αφορά στο προφίλ των συμμετεχόντων, οι 55 ήταν άνδρες (ποσοστό 87,3%) και οι 8 (ποσοστό 12,7%) γυναίκες, ενώ η μέση ηλικία τους ήταν τα 57 έτη.

Από τους 63 συμμετέχοντες, οι 54 υπηρετούν σε Δημόσια Νοσοκομεία (ποσοστό 85,7%) και οι 9 σε ιδιωτικά (ποσοστό 14,3%)

Οι 19 από τους 63 Διευθυντές (ποσοστό 30,2%) διαθέτουν μεταπτυχιακό τίτλο σπουδών ενώ οι 32 είναι κάτοχοι διδακτορικού διπλώματος (ποσοστό 50,8%) .

Η μέση προϋπηρεσία των στελεχών στη θέση που βρίσκονται ήταν 10,81 έτη (μεγαλύτερη 28 έτη, μικρότερη 1 έτος).

Από τα πιο πάνω στοιχεία της έρευνας, προκύπτει το πολύ υψηλό επιστημονικό επίπεδο των Διευθυντών του δείγματος, η πλειοψηφία των οποίων είναι κάτοχοι διδακτορικού διπλώματος. Το υψηλό αυτό μορφωτικό επίπεδο, σε συνδυασμό με τη μεγάλη προϋπηρεσία τους στη θέση του Διευθυντή κλινικής, δικαιολογεί απόλυτα την αίσθηση της εμπιστοσύνης της κοινής γνώμης στην άριστη επιστημονική κατάρτιση των γιατρών των δημοσίων νοσοκομείων και προσδίδει αυξημένη

εγκυρότητα στις απαντήσεις των Διευθυντών, πρέπει δε να λαμβάνεται σοβαρά υπ' όψη κατά το σχεδιασμό και τη διαχείριση λειτουργικών και κοστολογικών συστημάτων.

#### Μέγεθος κλινικών εκφρασμένο σε κλίνες

Από άποψη μεγέθους, οι κλινικές τις οποίες διευθύνουν οι συμμετέχοντες έχουν μέσο μέγεθος 26,93 κλίνες (μικρότερος αριθμός κλινών 3, μεγαλύτερος αριθμός κλινών 140)

#### Ακαδημαϊκός χαρακτήρας κλινικών

Οι 5 από τους 63 συμμετέχοντες (ποσοστό 7,9%) είναι Καθηγητές Ιατρικών σχολών και οι κλινικές που διευθύνουν είναι Πανεπιστημιακές.

#### Βαθμός πληρότητας κλινών

Ως προς το βαθμό πληρότητας των κλινικών, οι συχνότητες ανά τάξη ποσοστών πληρότητας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα 6.25

**Πίνακας 6.25 Βαθμός πληρότητας κλινικών**

Τάξεις πληρότητας	Αριθμός ιδρυμάτων	Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Δεν γνωρίζω	1	1,6	1,6
20-49%	1	1,6	3,2
50-59%	3	4,8	7,9
60-69%	2	3,2	11,1
70-79%	16	25,4	36,5
80-89%	11	17,5	54,0
>90%	29	46,0	100,0
Σύνολο	63	100,0	

Από τα στοιχεία του πιο πάνω πίνακα προκύπτει ότι το 46% των κλινικών έχει πληρότητα μεγαλύτερη του 90%, ενώ το 63,5% πληρότητα μεγαλύτερη του 80%. Μόνο ένα πολύ μικρό ποσοστό της τάξης του 32% έχει πληρότητα μικρότερη του 50%.

Από τον πιο πάνω πίνακα προκύπτει μια ευρύτατη διασπορά της πληρότητας που οφείλεται στο απρόβλεπτο της ζήτησης των ιατρικών υπηρεσιών και στις επιπτώσεις πολλών παραμέτρων (όπως οι εποχές του χρόνου, οι κακές καιρικές συνθήκες κλπ.) στη διαμόρφωση αυτής της ζήτησης. Αν η ζήτηση υπερβαίνει τη δυναμικότητα των κλινικών, τότε και ο βαθμός πληρότητας υπερβαίνει το 100%, οι ασθενείς νοσηλεύονται στους διαδρόμους και η ποιότητα της νοσηλείας μειώνεται δραματικά,

ενώ αν η ζήτηση είναι μικρή και κάτω από το 70% της δυναμικότητας των κλινικών δημιουργεί ανάλογη υποαπασχόληση της δυναμικότητας και μειωμένο βαθμό πληρότητας.

Από τις προσωπικές συνεντεύξεις, αλλά και από δημοσιευόμενα στοιχεία κλινικών (Παράρτημα ΙΙΙ), προέκυψε ότι η πληρότητα πολλές φορές είναι μεγαλύτερη από 100% ή και 120%, με συνέπεια η αντιμετώπιση των περιστατικών αυτών να γίνεται σε άλλες κλινικές ή στους διαδρόμους σε βάρος της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών.

Το θέμα της πληρότητας και της ευέλικτης αντιμετώπισης της, απαιτεί λειτουργικές παρεμβάσεις (ενδεχομένως ένα πιο ευέλικτο σύστημα διατμηματικής οργάνωσης των νοσοκομείων για τις περιπτώσεις που είναι επιτρεπτό από ιατρικής άποψης), αλλά και σύγχρονα συστήματα παρακολούθησης και της πλεονάζουσας δυναμικότητας, αλλά και των προβλημάτων που δημιουργεί η πλεονάζουσα πληρότητα, όπως ήδη αναλύσαμε στην παράγραφο 6.4.2.1.4 της παρούσας εργασίας.

Τα παρατιθέμενα ποσοστά πληρότητας, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όχι μόνο κατά τη λήψη των αποφάσεων αλλά πιθανόν και κατά την κοστολόγηση των αποσβέσεων και των λοιπών σταθερών δαπανών. Σε κάθε περίπτωση η διαχείριση της δυναμικότητας είναι ένα μείζον θέμα που η επίλυσή του χρειάζεται ανεπτυγμένες κοστολογικές προσεγγίσεις και πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπ' όψη κατά το σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων.

#### **6.4.2.4.4β Ανταγωνισμός**

Ως προς την αντίληψη ύπαρξης ανταγωνισμού, οι 27 από τους συμμετέχοντες Διευθυντές (ποσοστό 42,9%), πιστεύουν ότι δεν υπάρχει κανένα ανταγωνιστικό ίδρυμα σε ακτίνα 20 χλμ. από το δικό τους. Είναι χαρακτηριστικό, ότι οι 26 από αυτούς εργάζονται σε Δημόσια Νοσοκομεία.

Στις ερωτήσεις για την εξέλιξη της έντασης του ανταγωνισμού στις κλασικές και νέες ιατρικές υπηρεσίες της ειδικότητάς τους κατά την τελευταία τριετία, οι συχνότητες των απαντήσεων σε ποσοστά περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα 6.26:



**Πίνακας 6.26 Ανταγωνισμός σε κλασικές και νέες ιατρικές υπηρεσίες**

	Κλασικές ιατρικές υπηρεσίες %	Αθροιστικό ποσοστό	Νέες ιατρικές υπηρεσίες %	Αθροιστικό ποσοστό
Δεν γνωρίζω	1,6	1,6	1,6	1,6
Μειώθηκε πολύ	1,6	3,2	0	1,6
Μειώθηκε λίγο	6,3	9,5	1,6	3,2
Αμετάβλητος	49,2	58,7	23,8	27,0
Αυξήθηκε λίγο	27,0	85,7	30,2	57,1
Αυξήθηκε πολύ	14,3	100,0	42,9	100,0
Σύνολο	100,0		100,0	

Στη στρατηγική διοίκηση των επιχειρήσεων δύο από τους συνηθέστερους τρόπους αντιμετώπισης του ανταγωνισμού είναι η διαφοροποίηση των προϊόντων και η κοστολογική πρωτοπορία. Θα ανέμενε κανείς, ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα για να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό θα έπρεπε να επιδιώκουν τη διασφάλιση αυτής της κοστολογικής πρωτοπορίας με την ανάπτυξη σύγχρονων και αναπτυγμένων κοστολογικών συστημάτων. Ως εκ τούτου είναι σημαντικό για το σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων να γνωρίζουμε τις αντιλήψεις των διευθυντών των κλινικών σχετικά με την ύπαρξη ή μη ανταγωνισμού. Από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι ένα μεγάλο ποσοστό των ιατρών του δημοσίου κυρίως τομέα θεωρεί ότι ο ανταγωνισμός είναι μικρός έως ανύπαρκτος. Από τον πίνακα 6.26, φαίνεται ότι όσον αφορά στις κλασικές ιατρικές υπηρεσίες, οι Διευθυντές στην πλειονότητά τους (ποσοστό 58,7%), πιστεύουν ότι ο ανταγωνισμός μειώθηκε ή έχει παραμείνει αμετάβλητος και μόνο το υπόλοιπο 40,3% πιστεύει ότι αυξήθηκε λίγο ή πολύ.

Ως προς τις νέες ιατρικές υπηρεσίες όμως, τα ποσοστά αυτά αντιστρέφονται. Έτσι μόνο το 27 % των Διευθυντών πιστεύει ότι ο ανταγωνισμός ως προς αυτές μειώθηκε ή έμεινε αμετάβλητος, ενώ η συντριπτική πλειοψηφία (73%), πιστεύει ότι ο ανταγωνισμός αυξήθηκε από λίγο έως πολύ.

#### **6.4.2.4.4γ Κατάρτιση τμηματικών προϋπολογισμών και συμμετοχή των**

##### **Διευθυντών**

Η συμμετοχή των διευθυντών των επιχειρησιακών τμημάτων στη διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού αποτελεί ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά των επιτυχημένων προϋπολογισμών.

Παρά το γεγονός ότι δεν υπάρχει ένα και μοναδικό χαρακτηριστικό ή ιδιότητα, που θα μπορούσε να διασφαλίσει την επιτυχία ενός προϋπολογισμού, αλλά η επιτυχία του συντίθεται από αρκετά κοινά χαρακτηριστικά στοιχεία, ένα από τα σημαντικότερα από αυτά, είναι η ενεργή συμμετοχή των διευθυντών των επιχειρησιακών τμημάτων στην κατάρτισή του. Με τον τρόπο αυτό ο προϋπολογισμός υιοθετείται και υποστηρίζεται από το στελεχιακό δυναμικό που έχει την ευθύνη της υλοποίησής του. Τα στελέχη προσωποποιούν τον προϋπολογισμό και αισθάνονται ότι είναι ο δικός τους προϋπολογισμός και ότι είναι αυτοί που θα συμβάλουν στην επίτευξη των προϋπολογιστικών στόχων. Ο προϋπολογισμός δεν είναι για αυτούς ένας απρόσωπος αποσπασματικός μηχανισμός επιβολής των επιδιώξεων των ανωτέρων ο οποίος λειτουργεί ως μοχλός πίεσης και καταλογισμού ευθυνών, αλλά ένα όργανο συντονισμού και σχεδιασμού που θα βοηθήσει τους εργαζόμενους να κάνουν καλύτερα τη δουλειά τους.

Πολλές ερευνητικές εργασίες έχουν καταδείξει ότι ο βαθμός συμμετοχής στην κατάρτιση του προϋπολογισμού, εξαρτάται από το συμμετοχικό η απολυταρχικό στυλ διοίκησης της οικονομικής μονάδας αλλά και από το επίπεδο της Λογιστικής υποδομής και την ποιότητα των διαθέσιμων κοστολογικών πληροφοριών.

Η έρευνα αυτή έδειξε (Πίνακας 6.27), ότι μόλις στο 11,1% των νοσοκομείων (στην πλειονότητά τους ιδιωτικά), καταρτίζεται προϋπολογισμός κατά κλινική, ενώ ο μέσος όρος της συμμετοχής των διευθυντών στην κατάρτιση των προϋπολογισμών είναι σε μέτριο επίπεδο (3,4286, με μέγιστο βαθμό το 5). Μεγαλύτερη αξία από το εύρημα αυτό παρουσιάζει η καταγραφή της αντίληψης των διευθυντών για το αν και πόσο θα έπρεπε να είναι ο βαθμός της συμμετοχής τους. Η συντριπτική πλειοψηφία των διευθυντών (ποσοστό 96,4%), πιστεύει ότι και στα δικά τους νοσοκομεία θα έπρεπε να καταρτίζεται προϋπολογισμός ανά κλινική και η συμμετοχή τους σε αυτόν θα έπρεπε να είναι καθοριστική.

**Πίνακας 6. 27 Πραγματικός και ιδεατός βαθμός συμμετοχής των Διευθυντών Κλινικών στην κατάρτιση του προϋπολογισμού  
(1 = ελάχιστος βαθμός συμμετοχής, 5 = μέγιστος βαθμός)**

	Ελάχιστος βαθμός	Μέγιστος βαθμός	Μέσος βαθμός	Τυπική απόκλιση
Συμμετοχή στην κατάρτιση του προϋπολογισμού	2,00	5,00	3,4286	1,51186
Ιδεατή συμμετοχή στην κατάρτιση του προϋπολογισμού	4,00	5,00	4,7143	,48795

Η μη κατάρτιση προϋπολογισμού κατά κλινική, στερεί από τους διευθυντές τη δυνατότητα συμμετοχής τους στο γενικό προϋπολογισμό ο οποίος καταρτίζεται κεντρικά.

Είναι μάλιστα χαρακτηριστικό της μηδενικής αυτής συμμετοχής στο γενικό προϋπολογισμό, το γεγονός ότι στη σχετική ερώτηση για το ποσό και ποσοστό του γενικού προϋπολογισμού του νοσοκομείου που απορροφήθηκε την προηγούμενη χρονιά από την κλινική τους, μόνο 2 από τους 63 (ποσοστό 3,14%), γνώριζε αυτήν τη βασική για τη λειτουργία της κλινικής τους οικονομική παράμετρο.

Ο γενικός προϋπολογισμός που καταρτίζεται, είναι ένας προϋπολογισμός κυρίως ποσοστιαίων μεταβολών ο οποίος απαιτεί ένα ελάχιστο επίπεδο πληροφόρησης για την κατάρτισή του. Με τον παραδοσιακό αυτό τρόπο κατάρτισης του προϋπολογισμού, η διαδικασία κατάρτισης βασίζεται στον προϋπολογισμό και τα λειτουργικά αποτελέσματα του τελευταίου χρόνου, με αύξηση ή μείωση των μεγεθών του κατά ένα ποσοστό, το μέγεθος του οποίου εξαρτάται από τις προβλεπόμενες ανάγκες της επιχειρησιακής μονάδας ή της επιχείρησης. Σύμφωνα με τη λογική αυτής της προσέγγισης, οι περισσότερες αν όχι όλες οι υφιστάμενες δραστηριότητες και λειτουργίες της τελευταίας χρήσης θα συνεχίσουν και κατά την επόμενη χρήση του προϋπολογισμού. Το επίπεδο των δαπανών της τελευταίας χρήσης λαμβάνεται ως δεδομένο και η ανάλυση του προτεινόμενου προϋπολογισμού εστιάζεται μόνο στις μικρές ποσοστιαίες μεταβολές, πέραν αυτού του επιπέδου.

Οι προϋπολογισμοί αυτού του είδους, έχουν πολύ μικρότερες δυνατότητες και έχουν δεχθεί σφοδρή κριτική στη διεθνή βιβλιογραφία και πρακτική (Schick, 2004), επειδή σε μεγάλο βαθμό αναπαράγουν το παρελθόν και πιθανόν συντηρούν δραστηριότητες και πρακτικές με χαμηλή παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα. Η προσέγγιση αυτή δεν αναλύει, δεν αξιολογεί και δε βελτιώνει το βασικό πυρήνα των εκτελούμενων εργασιών αλλά απλώς εκτιμά τις αναγκαίες μεταβολές για τον προϋπολογισμό της νέας χρήσης.

Κατά την διάρκεια των συνεντεύξεων της ποιοτικής έρευνας οι απαντήσεις των Διευθυντών των κλινικών ήταν περισσότερο επεξηγηματικές.

*«Τη λέξη προϋπολογισμός την ακούμε μόνο όταν ζητούμε υλικά και η απάντηση είναι δεν επαρκεί ο προϋπολογισμός του ιδρύματος. Όχι απλώς δεν συμμετέχουμε στην κατάρτισή του, αλλά εγώ τουλάχιστο δεν ξέρω καν πόσος είναι ο προϋπολογισμός λειτουργίας της κλινικής μου».*

Σε ερώτηση που ακολουθούσε, αν θα έπρεπε να καταρτίζεται προϋπολογισμός κατά κλινική είχαν απαντήσει και οι τρεις καταφατικά, στη δε αμέσως επόμενη ερώτηση, σε τι βαθμό θα έπρεπε να κυμαίνεται η συμμετοχή τους στην κατάρτιση ενός τέτοιου προϋπολογισμού, η απάντηση ήταν «στο μέγιστο δυνατό».

Ωστόσο οι διευκρινήσεις που ακολούθησαν, ανέδειξαν ότι το πρόβλημα είναι αρκετά πιο σύνθετο.

*«Βέβαια όταν λέμε για συμμετοχή στην κατάρτιση του προϋπολογισμού, σημαίνει ότι θα έχω ήδη ιστορικά στοιχεία για τις δαπάνες και αναλώσεις προηγούμενων ετών, μια επαρκή γραμματειακή υποστήριξη και ελευθερία στο να κρίνω εγώ πόσους πόρους χρειάζομαι για να παρέχω ποιοτική περίθαλψη στους ασθενείς μου. Αν μιλάμε για ένα δεδομένο, περιορισμένο συνολικό ποσό, για τη μοιρασιά του οποίου, θα με βάζουν κάθε χρόνο να τσακώνομαι με τους άλλους συναδέλφους μου Διευθυντές, για το ποιος θα εξασφαλίσει το μεγαλύτερο κομμάτι, τότε δεν έχω καμιά διάθεση να συμμετέχω»*

#### **6.4.2.4.4δ Άτυπα πληροφοριακά συστήματα**

Μια σειρά ερευνητικών εργασιών έχει καταδείξει ότι όταν η Διοικητική Λογιστική δεν ικανοποιεί τις πληροφοριακές ανάγκες των εν δυνάμει χρηστών της Λογιστικής πληροφόρησης τότε οι τελευταίοι αναπτύσσουν και χρησιμοποιούν άτυπα συστήματα συγκέντρωσης κοστολογικών πληροφοριών για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων (Clancy & Collins, 1979; Harrison & McKinnon, 2007; Kazandjis, 1980; Preston, 1986).

Πολλές φορές τα συστήματα αυτά αναπτύσσονται παράλληλα με τα επίσημα πληροφοριακά συστήματα κυρίως για τον έλεγχο των διαδικασιών των τμημάτων και για να καλύψουν τα κενά της αμεσότητας από την οποία πάσχουν συχνά τα επίσημα πληροφοριακά συστήματα. Ο Preston (1986), υποστηρίζει ότι τα άτυπα πληροφοριακά συστήματα είναι αναπόσπαστο κομμάτι της ροής των πληροφοριών μέσα στον οργανισμό και θεωρεί ότι θα συνεχίζουν να υπάρχουν και να λειτουργούν παρά τις όποιες προσπάθειες για τον σχεδιασμό έγκαιρων, λεπτομερών και εξελιγμένων επίσημων πληροφοριακών συστημάτων και θεωρεί ότι θα πρέπει να αξιοποιούνται στο σχεδιασμό των επίσημων πληροφοριακών συστημάτων.

Τα ευρήματα αυτά επιβεβαιώνονται και από την παρούσα έρευνα.

Το 22,2% των διευθυντών κλινικών, εφαρμόζει κάποιο άτυπο πληροφοριακό σύστημα. Από τους 14 Διευθυντές οι οποίοι εφαρμόζουν κάποιο άτυπο πληροφοριακό σύστημα οι 2 εργάζονται σε Ιδιωτικά νοσοκομεία ενώ οι υπόλοιποι 12

σε Δημόσια. Το ποσοστό αυτό θεωρείται αρκετά υψηλό και αποτελεί ένα σημαντικό πεδίο για μελλοντική έρευνα προκειμένου να εξεταστεί η δυνατότητα ενσωμάτωσης αυτών των άτυπων συστημάτων στα τυποποιημένα πληροφοριακά συστήματα.

#### **6.4.2.4.4ε Κοστολογική συνείδηση των Διευθυντών των κλινικών**

Από την παρούσα έρευνα προκύπτουν αρκετά χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με την ευαισθητοποίηση των Διευθυντών των κλινικών όσον αφορά στον παράγοντα του κόστους κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους.

Η διερεύνηση των παραμέτρων αυτού του βαθμού ευαισθητοποίησης, δίνει τη δυνατότητα σε όσους είναι υπεύθυνοι για τη χάραξη στρατηγικών πολιτικών στον τομέα της υγειονομικής περίθαλψης, από τη μια να σχεδιάσουν και να αναλάβουν τις κατάλληλες δράσεις, ώστε να επιτύχουν έναν υψηλό βαθμό κοστολογικής συνείδησης στους υπηρετούντες, αλλά και στους μελλοντικούς γιατρούς και από την άλλη, να δημιουργήσουν εκείνο το υπόβαθρο διοικητικής υποστήριξης των κλινικών των νοσοκομείων ώστε αυτή η κοστολογική συνείδηση των γιατρών να μπορέσει να εκφραστεί κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Κατά την ανασκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας, συναντήσαμε αρκετές ερευνητικές εργασίες, οι οποίες εξετάζουν τις οικονομικές επιπτώσεις διάφορων ασθενειών, αλλά και την κοστολογική αντιμετώπιση συγκεκριμένων εξετάσεων, θεραπειών, κλπ. διαδικασιών (Antikainen et al., 2005; Canby, 1995; Dowless, 1997; Grandlich, 2004; Glick et al., 2000; Rautio et al., 2003; Ridderstolpe et al., 2002; Storfjell, 1996; Thurston et al., 2000; West & West, 1997).

Στη χώρα μας, ένα μέτριο ποσοστό από τους Διευθυντές κλινικών (17,5%), έχει ήδη συμμετάσχει σε κάποια οικονομοτεχνική μελέτη, σχετική με ασθένειες της ειδικότητάς τους. Από τις προσωπικές συνεντεύξεις, διαπιστώθηκε ότι η συμμετοχή σε τέτοιου είδους οικονομοτεχνικές μελέτες, πραγματοποιήθηκε κατά κύριο λόγο στις χώρες του εξωτερικού κατά το χρόνο μετεκπαίδευσης ή εξειδίκευσης των γιατρών, δεδομένης της έλλειψης επαρκών στοιχείων και βάσεων δεδομένων στην Ελλάδα.

Αυτή η συμμετοχή, υποδηλώνει ότι έστω και σε μέτριο ποσοστό της τάξης του 17,5%, οι Διευθυντές των κλινικών έχουν διερευνήσει τις οικονομικές παραμέτρους της αντιμετώπισης των νόσων και έχουν συνείδηση του παράγοντα του κόστους των υγειονομικών υπηρεσιών.

Η επόμενη ερώτηση για να διερευνήσουμε το βαθμό της κοστολογικής τους συνείδησης αφορούσε το βαθμό στον οποίο συνυπολογίζουν τον παράγοντα του

κόστους στην επιλογή εναλλακτικών, παρόμοιων ως προς την αποτελεσματικότητά τους θεραπευτικών αγωγών.

Από τις απαντήσεις του πίνακα 6.28, διαπιστώνουμε ότι μόνο ένα ποσοστό της τάξης του 22,2% συνυπολογίζει λίγο ή καθόλου τον παράγοντα του κόστους. Ένα άλλο ποσοστό της τάξης του 19% συνυπολογίζει σε μέτριο βαθμό το κόστος της θεραπείας, ενώ στην πλειοψηφία τους (ποσοστό 58,7%) οι Διευθυντές των κλινικών συνυπολογίζουν τον παράγοντα του κόστους από αρκετά έως πολύ.

Το εύρημα αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό, διότι καταδεικνύει την υπευθυνότητα των Διευθυντών, οι οποίοι κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους αντιλαμβάνονται το πρόβλημα των περιορισμένων πόρων και προσπαθούν να εφαρμόσουν την οικονομική αρχή κατά την επιλογή των θεραπευτικών αγωγών για τους ασθενείς τους.

**Πίνακας 6.28 Συνυπολογισμός του παράγοντα κόστους στην επιλογή εναλλακτικών, παρόμοιων ως προς την αποτελεσματικότητά τους θεραπευτικών αγωγών (1 = δεν συνυπολογίζω τον παράγοντα κόστος, 5 = συνυπολογίζω τον παράγοντα κόστος πολύ)**

Βαθμός συνυπολογισμού κόστους	Αριθμός Διευθυντών δείγματος	Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
1,00	8	12,7	12,7
2,00	6	9,5	22,2
3,00	12	19,0	41,3
4,00	28	44,4	85,7
5,00	9	14,3	100,0
Σύνολο	63	100,0	

Κατά τη διάρκεια των συνεντεύξεων που είχαν προηγηθεί των ερωτηματολογίων, οι απαντήσεις των Διευθυντών έδειχναν και σε αυτό το επίπεδο την διάσταση απόψεων και το πνεύμα έλλειψης εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση:

*«Δεν καταλαβαίνω γιατί πρέπει να είμαι εγώ, αυτός που θα φροντίσει να γίνει οικονομία στο Δημόσιο και μάλιστα σε βάρος ενδεχομένως της ποιότητας της περίθαλψης των ασθενών μου. Σε ένα σύστημα, που σπαταλούνται δεκάδες εκατομμύρια ευρώ, θα εξοικονομήσουμε χρήματα με τις φθηνότερες θεραπείες; Ας φροντίσουν οι Διοικήσεις να το επιτύχουν με άλλες περικοπές. Το Υπουργείο θα πρέπει να γνωρίζει, ότι δεν μπορεί να επαναπαύεται μια ζωή με τη φιλοπατρία των γιατρών. Είμαστε λίγοι, δεν έχουμε όσο νοσηλευτικό προσωπικό χρειαζόμαστε, έ, δεν θα επέμβουν και στη δουλειά μας, ως προς την επιλογή της θεραπείας»*

Η επόμενη ερώτηση στη συνέντευξη, ήταν σχετική με τη δημιουργία της εντύπωσης στο κοινό, ότι μία τέτοιου είδους απάλειψη του παράγοντα του κόστους από την

επιλογή της θεραπείας, ενδεχομένως να οφείλεται και σε συμφέροντα που έχουν οι γιατροί, από τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον κλάδο.

Οι απαντήσεις και των τριών Διευθυντών, επικεντρώθηκαν στο γεγονός ότι τέτοιου είδους γενικεύσεις αποτελούν εσκεμμένη παραπλάνηση προκειμένου να μην εντοπιστούν τα πραγματικά προβλήματα του συστήματος.

*«Ναι αυτό είναι ένα ευκολοχώνευτο παραμύθι για τον κόσμο, που πουλάει πολύ και μεταθέτει τις ευθύνες για την κακή λειτουργία του συστήματος στους γιατρούς. Εμείς ερχόμαστε κάθε μέρα σε επαφή με τον άρρωστο και τις ανάγκες του και το μόνο που θέλουμε είναι να γίνει όσο το δυνατόν γρηγορότερα καλά και να γυρίσει στο σπίτι του. Ας έρθει να δει ο κόσμος, τις συνθήκες εργασίας μας. Το ωράριό μας, την καθημερινή προσπάθειά μας για σωστή διαχείριση της δυναμικότητάς μας, την έλλειψη υλικοτεχνικής υποδομής στα εργαστηριακά και απεικονιστικά τμήματα στα οποία συνωστίζονται οι ασθενείς απ' όλες τις κλινικές, δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο συνωστισμό και στις κλινικές που ανήκουν και θα καταλάβει. Έχουμε εδώ και καιρό ξεπεράσει τα όρια της υπομονής και της αντοχής μας. Δουλεύουμε 50 και 60 ώρες την εβδομάδα, με κίνδυνο για την υγεία των αρρώστων και τη δική μας. Να σκεφτείτε ότι το θέμα με το 48ωρο ξεκίνησε από την Αμερική, όταν τα δικαστήρια απέδωσαν το θάνατο μιας ασθενούς στην κόπωση των γιατρών, οι οποίοι τη χειρούργησαν μετά από πολύωρη κοπιαστική εργασία. Γι' αυτό προοδευτικά μειώνονται οι ώρες εργασίας των γιατρών σε όλα τα κράτη. Για να μπορέσουν, όμως, οι γιατροί να δουλεύουν τις ώρες που πρέπει, θα πρέπει να γίνουν 4.200 προσλήψεις γιατρών, για να βγουν τα προγράμματα των εφημεριών. Ο υπουργός υποσχέθηκε κατ' επανάληψη ότι το πρώτο εξάμηνο του 2007 θα κάνει 1.500 προσλήψεις. Δεν έγινε ούτε μία.»*

Στα ερωτηματολόγια, οι Διευθυντές των κλινικών ρωτήθηκαν ακόμη, για την επιθυμία τους να γνωρίζουν τα οικονομικά στοιχεία λειτουργίας των κλινικών τους και στο σύνολό τους απάντησαν θετικά (ποσοστό 100%).

Ωστόσο, η μεγάλη πλειοψηφία τους (ποσοστό 63,5%), παρά το γεγονός ότι επιθυμεί την οικονομική πληροφόρηση, δεν την έχει όπως φαίνεται από τις απαντήσεις στην επόμενη ερώτηση που τους τέθηκε. Το ποσοστό των Διευθυντών οι οποίοι είναι ενήμεροι για τα οικονομικά στοιχεία της λειτουργίας των κλινικών τους, εργάζονται στην πλειονότητά τους σε ιδιωτικά νοσοκομεία.

Οι παράγοντες στους οποίους οφείλεται αυτή η έλλειψη γνώσης των οικονομικών στοιχείων, όπως τους βαθμολόγησαν οι Διευθυντές, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα 6.29, ταξινομημένοι κατά σειρά σπουδαιότητας:

**Πίνακας 6.29 Παράγοντες που ευθύνονται για την έλλειψη κοστολογικής πληροφόρησης**

	Ελάχιστο	Μέγιστο	Μέσο	Τυπική απόκλιση
Έλλειψη προσωπικού διοικητικής υποστήριξης	1,00	5,00	4,2063	1,08000
Έλλειψη στοιχείων από οικονομική Υπηρεσία	1,00	5,00	4,1111	1,28403
Έλλειψη κοστολογικών γνώσεων	1,00	5,00	3,7302	1,12460
Έλλειψη δυνατότητας αξιοποίησης της πληροφορίας	1,00	5,00	3,4921	1,34252
Έλλειψη χρόνου	1,00	5,00	2,8254	1,25132

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι η έλλειψη προσωπικού Διοικητικής υποστήριξης, καθώς και η έλλειψη στοιχείων από τις οικονομικές υπηρεσίες, είναι οι παράγοντες που ευθύνονται περισσότερο για την έλλειψη κοστολογικής πληροφόρησης των Διευθυντών. Και οι δύο αυτοί παράγοντες είναι σχετικοί με την έλλειψη υποδομών, στην οποία οφείλεται σε μεγάλο βαθμό και η ανυπαρξία κοστολογικών συστημάτων.

Η έλλειψη θεωρητικών γνώσεων και αρχών κοστολόγησης των Διευθυντών, είναι ο τρίτος κατά σειρά βαρύνων παράγοντας και αποτελεί ένα σημαντικό εύρημα, κυρίως για την ακαδημαϊκή κοινότητα, διότι καταδεικνύει το βαθμό αναγκαιότητας της εισαγωγής και μαθημάτων οικονομικής φύσης στις ιατρικές σχολές.

Ακολουθεί ο παράγοντας της έλλειψης της δυνατότητας αξιοποίησης των κοστολογικών πληροφοριών, ο οποίος αξιολογείται επίσης ως αρκετά υψηλής σημαντικότητας. Οι Διευθυντές, διαθέτοντας μακρόχρονη εμπειρία στη θέση που κατέχουν, αντιλαμβάνονται το ατελέσφορο της κοστολογικής πληροφόρησης δεδομένου ότι ακόμη και αν την είχαν θα ήταν αμφίβολο αν θα μπορούσαν να την αξιοποιήσουν.

Τέλος ο παράγοντας της έλλειψης χρόνου, έρχεται τελευταίος σε σημαντικότητα και καταδεικνύει σε ένα βαθμό τις δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν οι Διευθυντές στην άσκηση των καθηκόντων τους.

#### **6.4.2.4.4στ Ταύτιση στόχων Διευθυντών κλινικών-Διοικήσεων**

Η τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου, ήταν ιδιαίτερα σημαντική και είχε ως σκοπό τη διαπίστωση της ταύτισης ή μη των στόχων των ιατρών Διευθυντών κλινικών με εκείνους των Διοικήσεων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Η ερώτηση



ήταν διπλή: από τη μια, ζητήσαμε από τους Διευθυντές να βαθμολογήσουν την προτεραιότητα που έχουν για αυτούς μια σειρά στόχων και από την άλλη να βαθμολογήσουν την προτεραιότητα που οι ίδιοι πιστεύουν ότι έχουν αυτοί οι στόχοι για τις Διοικήσεις των Ιδρυμάτων. Τα αποτελέσματα της βαθμολόγησης ταξινομημένα κατά σειρά σπουδαιότητας για τους Διευθυντές, καταγράφονται στον πίνακα 6.30 που ακολουθεί:

**Πίνακας 6.30 Προτεραιότητες Διευθυντών κλινικών και των Διοικήσεων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων  
(1=πολύ χαμηλή προτεραιότητα, 5= πολύ υψηλή προτεραιότητα)**

Προτεραιότητες	Ελάχιστη	Μέγιστη	Μέση	Τυπική απόκλιση
<b>Ποιοτική περίθαλψη ασθενών</b> (για τους Διευθυντές)	<b>4,00</b>	<b>5,00</b>	<b>4,9683</b>	<b>,17673</b>
Ποιοτική περίθαλψη ασθενών (για τις Διοικήσεις)	1,00	5,00	3,3175	1,45719
<b>Εκπαίδευση προσωπικού κλινικής</b> (για τους Διευθυντές)	<b>3,00</b>	<b>5,00</b>	<b>4,7302</b>	<b>,60124</b>
Εκπαίδευση προσωπικού κλινικής (για τις Διοικήσεις)	1,00	5,00	2,2540	1,28224
<b>Διαχείριση δυναμικότητας κλινών</b> (για τους Διευθυντές)	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>4,3016</b>	<b>,97773</b>
Διαχείριση δυναμικότητας κλινών (για τις Διοικήσεις)	1,00	5,00	3,4286	1,41095
<b>Συγκράτηση/ελαχιστοποίηση κόστους</b> (για τους Διευθυντές)	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>3,5079</b>	<b>1,09062</b>
Συγκράτηση/ελαχιστοποίηση κόστους (για τις Διοικήσεις)	1,00	5,00	3,0000	1,50269

Από το μέσο βαθμό προτεραιοτήτων του πιο πάνω πίνακα, φαίνεται ότι για τους στόχους οι οποίοι βαθμολογούνται με υψηλή προτεραιότητα από τους Διευθυντές (ποιοτική περίθαλψη ασθενών, εκπαίδευση προσωπικού κλινικής και διαχείριση δυναμικότητας κλινών) η διαφορά της προτεραιότητας τους με την προτεραιότητα που τους δίνουν οι Διοικήσεις των ιδρυμάτων είναι μεγάλη και αυτό το στοιχείο είναι χαρακτηριστικό της διάστασης των στόχων των γιατρών και των Διοικήσεων (όπως τους αντιλαμβάνονται οι γιατροί).

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον όμως παρουσιάζει το αποτέλεσμα της βαθμολόγησης για τον τέταρτο στόχο της συγκράτησης/ελαχιστοποίησης του κόστους.

Οι Διευθυντές (όπως είναι αναμενόμενο) τον βαθμολογούν ως μέτριας προτεραιότητας, όμως πιστεύουν ότι και για τις Διοικήσεις είναι επίσης μέτριας

προτεραιότητας στόχος, παρά τις όποιες διακηρύξεις των Διοικήσεων περί του αντιθέτου. Η άποψη αυτή είχε ήδη διαφανεί από τις προσωπικές συνεντεύξεις.

Οι Διοικήσεις των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, δεν έχουν καταφέρει να πείσουν τους Διευθυντές των κλινικών ότι επιθυμούν και έχουν τη δυνατότητα να ελέγξουν και να περιορίσουν το κόστος λειτουργίας των νοσοκομείων.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι απομονώνοντας τους Διευθυντές των Δημοσίων νοσοκομείων, η απόσταση ανάμεσα στις προτεραιότητες των Διευθυντών κλινικών και των Διοικήσεων των ιδρυμάτων, γίνεται ακόμη μεγαλύτερη.

Θα ήταν εξαιρετικά ενδιαφέρον, να είχαμε απαντήσεις από τους Διευθυντές των κλινικών για το ποιος τελικά νομίζουν ότι είναι ο πρώτης προτεραιότητας στόχος των Διοικήσεων, αν δεν είναι οι παραπάνω. Όμως η απάντηση ίσως προκύπτει εμμέσως από άλλα στοιχεία που συλλέξαμε από την έρευνα. Η θέση των Διοικητών των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων, είναι μια βραχύβια σχέση. Η διάρκειά της στις περισσότερες περιπτώσεις, συμπίπτει με τη διάρκεια της θητείας στην Κυβέρνηση του Υπουργού που τους διόρισε. Με δεδομένη αυτήν τη βραχυπρόθεσμη προοπτική, η θέση αποκτά χαρακτηριστικά απλής διαχείρισης της καθημερινότητας του νοσηλευτικού ιδρύματος, χωρίς μακροπρόθεσμη πνοή και όραμα. Οι Διοικήσεις έρχονται και παρέρχονται η μία μετά την άλλη, όμως τα προβλήματα παραμένουν και διογκώνονται. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, δεν θα μπορούσε να επιβιώσει καμία προσπάθεια εισαγωγής οποιουδήποτε καινοτόμου συστήματος, ούτε να ισχυροποιηθεί οποιαδήποτε αίσθηση εμπιστοσύνης ανάμεσα στους εργαζόμενους γενικότερα και τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων. Και η απόσταση των προτεραιοτήτων των μεν από των δε, είναι ακριβώς ένα μέτρο του χάσματος και της έλλειψης εμπιστοσύνης στη μεταξύ τους σχέση.

Από την προηγηθείσα ανάλυση αλλά και από τις προσωπικές συνεντεύξεις με τους Διευθυντές των κλινικών των δημοσίων νοσοκομείων, διαπιστώσαμε μια έντονη αίσθηση απογοήτευσης για τις συνθήκες κάτω από τις οποίες ασκούν το λειτουργημά τους.

Συνθήκες όπως η έλλειψη επαρκούς νοσηλευτικού προσωπικού, επαρκών και καταλλήλων χώρων, επαρκούς διοικητικής υποστήριξης, εξοντωτικών ωραρίων και μάλιστα για εργασίες που απαιτούν νηφαλιότητα και ηρεμία, χαμηλών αμοιβών, δημιουργούν ένα κλίμα το οποίο είναι κάθε άλλο παρά κατάλληλο για την άσκηση του υψηλού λειτουργημάτος των γιατρών. Η αναπόφευκτη δε σύγκριση, με τις

συνθήκες κάτω από τις οποίες εργάζονται οι συνάδελφοί τους στον ιδιωτικό τομέα, κάνει την απογοήτευση μεγαλύτερη.

Όπως και πριν καταγράψαμε, υπάρχουν αντικειμενικές δυσκολίες που δεν επιτρέπουν στους Διευθυντές των κλινικών να ασχοληθούν με τα κοστολογικά θέματα της λειτουργίας του τομέα τους, παρά το γεγονός ότι το επιθυμούν. Η ανύπαρκτη διοικητική υποστήριξη είναι μία από τις προαναφερόμενες δυσκολίες.

Σημαντικός παράγοντας όμως είναι και η έλλειψη επαρκούς γνώσης σε κοστολογικά θέματα, η οποία λειτουργεί ως φραγμός στην ενεργότερη συμμετοχή τους στη διοίκηση των κλινικών τους,

Σε έρευνα των Goedee, Jegers, Pepermans και Mentens (2002), για τις πιθανές επιδράσεις της οικονομικής εκπαίδευσης των κλινικών διευθυντών, μονάδων εντατικής θεραπείας, μη κερδοσκοπικών ιδρυμάτων, οι ερευνητές διαπίστωσαν οφέλη από αυτή την εκπαίδευση των επικεφαλής των κλινικών και της νοσηλευτικής υπηρεσίας. Η προαναφερθείσα έρευνα οδηγήθηκε σε δύο συμπεράσματα, σχετικά με την κοστολογική ευαισθητοποίηση των Διευθυντών των μονάδων εντατικής θεραπείας.

Το πρώτο συμπέρασμα αφορά στη μεθοδολογία για την επίτευξη αυτής της κοστολογικής συνειδητοποίησης, με τη σύνταξη απλών οδηγιών κοστολόγησης και προϋπολογισμών και την παράλληλη εφαρμογή εκπαιδευτικών προγραμμάτων εξειδικευμένων στη διοίκηση μονάδων εντατικής θεραπείας.

Το δεύτερο εύρημα, αφορά στην αποτελεσματικότητα αυτών των εισαγωγικών μαθημάτων, τα οποία φαίνεται ότι μείωσαν ή ακόμη και εξάλειψαν τις διαφοροποιήσεις στη γνώση και τις ικανότητες τις σχετικές με την κοστολόγηση και τον προϋπολογισμό, που υπήρχαν στους διευθυντές των κλινικών και στους επικεφαλής του νοσηλευτικού προσωπικού και βελτίωσαν σημαντικά αυτές τις ικανότητες.

Παρόμοια εκπαιδευτικά προγράμματα πρέπει να είναι αναπόσπαστο συστατικό στρατηγικών που στοχεύουν στη βελτίωση της συνείδησης του κόστους, ώστε να οδηγήσουν σε μια αποδοτικότερη χρήση των πόρων.

Η κατάσταση όμως μεταξύ των γιατρών και των Διοικήσεων στα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, επιδεινώνεται επιπλέον από ένα κλίμα στο οποίο υπάρχουν αντικρουόμενοι στόχοι και έλλειψη εμπιστοσύνης προς τις Διοικήσεις των ιδρυμάτων.

Το θέμα της εμπιστοσύνης είναι κρίσιμο για τις Διοικήσεις και το προσωπικό των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Και οι Διοικήσεις και οι γιατροί, αμφισβητούν ο ένας την ικανότητα και τη θέληση του άλλου, να παρέχει τα επιθυμητά αποτελέσματα (Robbins, 2007). Το μεγαλύτερο εμπόδιο στο να έρθουν κοντά οι γιατροί και οι Διοικήσεις είναι ένας συνδυασμός της αντίστασης των γιατρών στην έννοια της διοίκησης και των καθιερωμένων ιατρικών πρακτικών (Maddock and Morgan, 1998). Ωστόσο η εμπιστοσύνη είναι ένα βασικό συστατικό κάθε συμμετοχικού συστήματος (Lane, 2000) το οποίο κερδίζεται και αναπτύσσεται σταδιακά και με βραδύ ρυθμό (Mishra and Morrissey, 1990), όταν όμως απουσιάζει δημιουργούνται πολλές αρνητικές συνέπειες στην εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών. Μεταξύ των συνεπειών αυτών, περιλαμβάνεται και η αντίσταση σε αλλαγές που εισάγονται από τις Διοικήσεις (Laschinger et al., 2000; Culbert and Mc Donough, 1986, p. 187).

#### ***6.4.2.4.5 Οι αξίες και η κουλτούρα που επικρατούν στους οργανισμούς***

Η έννοια της κουλτούρας του οργανισμού είναι ενδεχομένως δύσκολο να οριοθετηθεί επακριβώς (Bhimani, 2003; Martin, 1992; Reichers & Schneider, 1990; Weick, 1985) και ακόμη δυσκολότερο ή και αδύνατο να μετρηθεί ποσοτικά (Frost et al., 1991; Smircich, 1983). Ωστόσο η ποιότητά της γίνεται φανερή και παρατηρείται σε κάθε πτυχή της λειτουργίας των οργανισμών είτε στις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις και διαδικασίες, ή στις σχέσεις των οργανισμών με τους τρίτους (Schein, 1996) και αναφέρεται στο πλέγμα αξιών και ιδεών που κυριαρχούν στους οργανισμούς οι οποίες διαμορφώνουν την ανθρώπινη συμπεριφορά και τις ενέργειες των στελεχών τους και του προσωπικού τους (Bhimani, 2003; Zammuto & Krakower, 1991).

Σε αρκετές ερευνητικές εργασίες (Das, 1986); DeLone & McLean, 1992; Dent, 1987; Doll & Torkzadeh, 1988; Hogarth, 1993; Rowlinson, 1995; Shields, 1995), έχει διαπιστωθεί ότι οι αλλαγές στα συστήματα οργανωσιακού ελέγχου επιτυγχάνουν περισσότερο, όταν βρίσκουν το κατάλληλο υπόστρωμα αξιών και κουλτούρας του οργανισμού, που υποστηρίζει τα νέα συστήματα, ενώ αντίθετα, έχει τεκμηριωθεί ότι η εισαγωγή νέων πληροφοριακών συστημάτων, μπορεί να μην είναι επιτυχής, όταν οι χρήστες έχουν την πεποίθηση ότι τα χαρακτηριστικά του οργανισμού και το γενικότερο κλίμα που επικρατεί στο εργασιακό περιβάλλον δεν συμβαδίζουν με τις αξίες του προτεινόμενου προς υλοποίηση νέου συστήματος (Cushing, 1990; Rowlinson, 1995).

Εκτός όμως από την κουλτούρα που διέπει τη λειτουργία των οργανισμών και επηρεάζει την προσαρμοστικότητα στις αλλαγές και τα ίδια τα στελέχη των οργανισμών, έχουν διαφορετικές προσωπικότητες και χαρακτηριστικά, τα οποία επηρεάζουν τον τρόπο λειτουργίας τους και δημιουργούν θετικό ή αρνητικό κλίμα στην υιοθέτηση καινοτομιών και αλλαγών (Rogers, 2003).

Παρά το γεγονός ότι το εγχείρημα της ποσοτικής διερεύνησης της κουλτούρας και των αξιών ενός οργανισμού, όπως προαναφέρθηκε είναι εξαιρετικά πολύπλοκο και δύσκολο, αποφασίσαμε προκειμένου η παρούσα εργασία να είναι όσο το δυνατόν περισσότερο ολοκληρωμένη, να συμπεριλάβουμε και αυτόν τον παράγοντα στην έρευνά μας. Θελήσαμε έτσι με μία σειρά ερωτήσεων και προς τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών και προς τα στελέχη της Ανώτατης Διοίκησης (άλλων κοινών και άλλων όχι), να διερευνήσουμε ορισμένες πτυχές αυτού του πεδίου και να εξάγουμε κάποια συμπεράσματα για την επίδρασή τους στην υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων υποβοηθούμενοι και από τα ευρήματα της προηγηθείσας πιλοτικής έρευνας.

Τα οικονομικά στελέχη, στη σχετική ερώτηση, συνδέουν την εφαρμογή κοστολογικού συστήματος με το ενδιαφέρον του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών. Από την ανάλυση συσχέτισης, διαπιστώθηκε ότι ο παράγοντας της έλλειψης ενδιαφέροντος από το προσωπικό των Οικονομικών Υπηρεσιών, συσχετίζεται θετικά με την απουσία κοστολογικού συστήματος σε επίπεδο 1% (πίνακας 6.32).

Στη συνέχεια τέθηκαν στα οικονομικά στελέχη ορισμένες ερωτήσεις σχετικές με το εργασιακό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται, οι οποίες είχαν ως σκοπό να διερευνήσουν το κατά πόσο ο τρόπος εκτέλεσης των καθηκόντων, η δυνατότητα πρωτοβουλιών, η γραφειοκρατία, η παροχή κινήτρων κλπ. διαμορφώνουν ένα κλίμα τέτοιο ώστε το στέλεχος να αισθάνεται την εργασία του ως τρόπο αυτοπραγμάτωσης δίνοντας τον καλύτερο εαυτό του και συντελώντας στη σωστή λειτουργία του οργανισμού, ή το αντίθετο, να αισθάνεται καταπίεση και να θεωρεί ότι εργάζεται σε ένα περιβάλλον στο οποίο κυριαρχεί η γραφειοκρατία και η έλλειψη δυναμικότητας.

Οι ερωτήσεις αυτές ήταν οι εξής:

*α) Κατά πόσο η εργασία σας, σας δίνει τη δυνατότητα να κάνετε το καθήκον σας με τον τρόπο που εσείς θεωρείτε καλύτερο;*

*β) Πόσο ελεύθερος αισθάνεστε να εκτελέσετε τα καθήκοντά σας με το δικό σας ρυθμό δουλειάς;*

γ) Εάν έχετε μια πρόταση για βελτίωση κάποιων διαδικασιών πόσο εύκολο είναι να περάσετε την ιδέα σας στην εποπτεύουσα Αρχή σας;

δ) Σε ποιο βαθμό ελέγχετε τη διεύθυνσή σας, ώστε να θέτετε χρονοδιαγράμματα εκτέλεσης των εργασιών και αυτά να τηρούνται;

ε) Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι η οργάνωσή του Ιδρύματός σας είναι γραφειοκρατική;

στ) Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι έχετε τη δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών στην Υπηρεσία σας;

Όλες οι παραπάνω ερωτήσεις ήταν διαβαθμισμένες στην πεντάβαθμη κλίμακα Likert ερωτήσεις (1= καθόλου, 5= πολύ).

Από τη διμεταβλητή ανάλυση (πίνακες 13.1-13.9 του παραρτήματος II), τα στελέχη των Οικονομικών Υπηρεσιών των ιδρυμάτων στα οποία εφαρμόζεται σε μεγαλύτερο βαθμό κάποιο κοστολογικό σύστημα, έχουν σε μεγαλύτερο βαθμό τη δυνατότητα να εκτελούν τις εργασίες τους με τον καλύτερο κατ' αυτούς τρόπο και με το δικό τους ρυθμό δουλειάς, τη δυνατότητα να υποβάλλουν προτάσεις για βελτιώσεις, να αναπτύσσουν πρωτοβουλίες και να ελέγχουν τις διαδικασίες των τμημάτων στα οποία προϊστάται μέσω χρονοδιαγραμμάτων τα οποία τηρούνται από τους υφισταμένους τους. Όλοι οι προαναφερόμενοι παράγοντες, βρέθηκαν στατιστικά σημαντικά συσχετιζόμενοι με την ύπαρξη κοστολογικών συστημάτων σε επίπεδο 1% (πίνακας 6.33).

Όσον αφορά στη γραφειοκρατική οργάνωση των ιδρυμάτων, από τις σχετικές απαντήσεις βρέθηκε αρνητική στατιστικά σημαντική συσχέτιση σε επίπεδο 5%, με την εφαρμογή κάποιου κοστολογικού συστήματος (πίνακας 6.33)

Το πιο ενδιαφέρον όμως εύρημα αυτής της ενότητας της παρούσας έρευνας προέκυψε από το τελευταίο σύνθετο ερώτημα το οποίο τέθηκε στα οικονομικά στελέχη το οποίο τους ζητούσε να βαθμολογήσουν (με ελάχιστο βαθμό το 1 και μέγιστο το 5) την προτεραιότητα που έχουν γι' αυτούς μία σειρά κινήτρων (ικανοποιητική αμοιβή, δυνατότητα εξέλιξης, διαρκής επιμόρφωση, αναγνώριση προσφοράς έργου, αίσθημα κοινωνικής προσφοράς και κοινωνική καταξίωση) και στη συνέχεια να βαθμολογήσουν το βαθμό κατά τον οποίο αυτά τους παρέχονται (1=καθόλου, 5= πλήρως).

Ο προσδιορισμός των παραπάνω κινήτρων προήλθε ως ιδέα, από την ιεράρχηση των αναγκών του Maslow (1943) και τα κίνητρα διατυπώθηκαν έτσι ώστε να συμπεριλάβουν και εκείνα που ικανοποιούν τις φυσικές ανάγκες (ικανοποιητική

αμοιβή), αλλά και εκείνα που ικανοποιούν τις ανάγκες εκτίμησης και αυτοπραγμάτωσης.

Οι απαντήσεις των οικονομικών στελεχών, επανακωδικοποιήθηκαν με τη δημιουργία μιας νέας μεταβλητής – αλγόριθμου την οποία ονομάσαμε Επιταχυντή Υποκίνησης του κάθε κινήτρου και η οποία προήλθε από τον πολλαπλασιασμό του βαθμού προτεραιότητας του κάθε κινήτρου  $x$  το βαθμό της παροχής του. Το ελάχιστο δυνατό γινόμενο για κάθε κίνητρο είναι το 1 ( $1 \times 1 =$  χαμηλής προτεραιότητας κίνητρο, που δεν μου παρέχεται καθόλου) και μέγιστο το 25 ( $5 \times 5 =$  υψηλότερης προτεραιότητας κίνητρο που μου παρέχεται πλήρως).

Στη συνέχεια δημιουργήσαμε μια νέα παράμετρο την οποία ονομάσαμε Δείκτη Υποκίνησης και η οποία προέκυψε από το άθροισμα των επιταχυντών υποκίνησης των επί μέρους κινήτρων. Με βάση τον αριθμό των κινήτρων (6), το ελάχιστο δυνατό άθροισμα για κάθε ερωτώμενο ήταν 6 ( $1 \times 6$ ), ενώ το μέγιστο 150 ( $25 \times 6$ ). Τέλος, δημιουργήσαμε 2 εύλογα διαστήματα τάξης:

α. βαθμολογία 6 – 78, μέσα στο οποίο κρίνουμε ότι ο Προϊστάμενος υποκινείται καθόλου ή ανεπαρκώς και

β. βαθμολογία 79 – 150 μέσα στο οποίο κρίνουμε ότι ο Προϊστάμενος υποκινείται επαρκώς έως πολύ.

Οι αντίστοιχες βαθμολογίες φαίνονται στον πίνακα 6.31, που ακολουθεί:

**Πίνακας 6.31**  
**Κίνητρα οικονομικών στελεχών και βαθμός παροχής τους**

	Ελάχιστο	Μέγιστο	Μέσο	Τυπική απόκλιση
Ικανοποιητική αμοιβή	1,00	5,00	4,4590	,84801
Βαθμός Παροχής Ικανοποιητικής αμοιβής	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,3279</b>	<b>1,19333</b>
Δυνατότητα εξέλιξης	1,00	5,00	4,1639	,96920
Βαθμός Παροχής δυνατότητας εξέλιξης	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,4426</b>	<b>1,21826</b>
Διαρκής επιμόρφωση	2,00	5,00	4,0984	,99507
Βαθμός Παροχής διαρκούς επιμόρφωσης	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,4590</b>	<b>1,25928</b>
Αναγνώριση προσφοράς έργου	2,00	5,00	4,1639	,77847
Βαθμός Παροχής αναγνώρισης προσφοράς έργου	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,9836</b>	<b>1,23142</b>
Αίσθημα κοινωνικής προσφοράς	1,00	5,00	3,6721	1,07581
Βαθμός Παροχής αισθήματος κοινωνικής προσφοράς	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>3,1311</b>	<b>1,18989</b>
Κοινωνική καταξίωση	1,00	5,00	3,3443	,96411
Βαθμός Παροχής κοινωνικής καταξίωσης	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>3,1967</b>	<b>1,26253</b>
<b>Δείκτης Υποκίνησης</b> $\sum_{i=1}^6$ : προτεραιότητα, $x$ : βαθμός παροχής	<b>26,00</b>	<b>135,00</b>	<b>65,9508</b>	<b>25,13260</b>

Αν τροποποιήσουμε τον παραπάνω πίνακα, ώστε να συμπεριλάβει μόνο τα οικονομικά στελέχη των δημοσίων νοσοκομείων, η εικόνα που καταγράφεται παρουσιάζεται στον πίνακα 6.32 που ακολουθεί:

**Πίνακας 6.32**  
**Κίνητρα οικονομικών στελεχών Δημοσίων νοσοκομείων και βαθμός παροχής τους**

	Ελάχιστο	Μέγιστο	Μέσο	Τυπική απόκλιση
Ικανοποιητική αμοιβή	1,00	5,00	4,3902	,89101
Βαθμός Παροχής Ικανοποιητικής αμοιβής	<b>1,00</b>	<b>3,00</b>	<b>1,6585</b>	<b>,61684</b>
Αναγνώριση προσφοράς έργου	2,00	5,00	4,1463	,79250
Βαθμός Παροχής αναγνώρισης προσφοράς έργου	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,5122</b>	<b>1,07522</b>
Διαρκής επιμόρφωση	2,00	5,00	4,0244	1,03653
Βαθμός Παροχής διαρκούς επιμόρφωσης	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,0488</b>	<b>,97343</b>
Δυνατότητα εξέλιξης	1,00	5,00	3,9756	1,01212
Βαθμός Παροχής δυνατότητας εξέλιξης	<b>1,00</b>	<b>4,00</b>	<b>2,0976</b>	<b>1,01992</b>
Αίσθημα κοινωνικής προσφοράς	1,00	5,00	3,7317	1,16242
Βαθμός Παροχής αισθήματος κοινωνικής προσφοράς	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,9024</b>	<b>1,24107</b>
Κοινωνική καταξίωση	1,00	5,00	3,3659	1,01873
Βαθμός Παροχής κοινωνικής καταξίωσης	<b>1,00</b>	<b>5,00</b>	<b>2,8293</b>	<b>1,28262</b>
<b>Δείκτης Κινητοποίησης</b> <small><math>\sum</math>: προτεραιότητα, π. βαθμός παροχής</small>	<b>26,00</b>	<b>95,00</b>	<b>54,5854</b>	<b>16,87746</b>

Από τον πιο πάνω πίνακα (6.32) διαπιστώνουμε ότι υψηλότερη βαθμολογία έχει για τα στελέχη το κίνητρο της ικανοποιητικής αμοιβής (μέσος = 4,3902). Όμως δεν τους παρέχεται παρά σε ελάχιστο βαθμό (1,6585).

Ακολουθεί σε προτεραιότητα, η αναγνώριση προσφοράς έργου (μέσος 4,1463). Ούτε όμως και αυτή η αναγνώριση τους παρέχεται σε ικανοποιητικό βαθμό.

Ακολουθεί η διαρκής επιμόρφωση (μέσος 4,0244), η οποία όμως και αυτή τους παρέχεται ελάχιστα (2,0488).

Η δυνατότητα εξέλιξης δεν είναι υπερβολικά υψηλής προτεραιότητας για τα στελέχη (μέσος 3,9756). Ενδεχομένως η προαγωγή με μόνο κριτήριο το χρόνο προϋπηρεσίας, δεν αφήνει περιθώρια για υπερβολικές φιλοδοξίες. Και αυτό το κίνητρο ωστόσο δεν τους παρέχεται επαρκώς.

Τέλος ακολουθούν τα κίνητρα του αισθήματος κοινωνικής προσφοράς και της αίσθησης κοινωνικής καταξίωσης τα οποία έρχονται τελευταία στη βαθμολογία και εξ αιτίας της σχετικά χαμηλής βαθμολόγησης, η ψαλίδα με τον (χαμηλό πάλι) βαθμό παροχής, κλείνει.



Ο μέσος επιταχυντής υποκίνησης είναι μόλις 54,5854 γεγονός που σημαίνει ότι τα κίνητρα για παροχή ποιοτικού έργου είναι πάρα πολύ μικρά.

Από τα παραπάνω διαφαίνεται ότι τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών,, παρέχουν τις υπηρεσίες τους κάτω από συνθήκες ανάλογες με τους Διευθυντές κλινικών.

Δεν διαθέτουν ούτε την κατάλληλη τεχνική υποδομή στο πληροφοριακό τους σύστημα, αλλά και το τμήμα τους είναι ανεπαρκώς στελεχωμένο, με προσωπικό αδιάφορο σε μεγάλο βαθμό, χωρίς ανάλογες σπουδές, εξειδίκευση και εμπειρία στη διπλογραφική Λογιστική. Και οι ίδιοι όμως, δεν διαθέτουν τις περισσότερες φορές προηγούμενη επαγγελματική εμπειρία στον ιδιωτικό τομέα, ώστε να είναι σε θέση να δώσουν τις ανάλογες κατευθύνσεις, όπως παραδέχτηκαν στις προσωπικές τους συνεντεύξεις. Με τέτοια σύνθεση της Οικονομικής υπηρεσίας και χωρίς να ληφθεί καμία πρόνοια εκπαίδευσης και επιμόρφωσής τους, κλήθηκαν να εφαρμόσουν ένα Προεδρικό Διάταγμα, που καθιερώνει την Διπλογραφική Λογιστική και την εσωλογιστική κοστολόγηση, έτσι ώστε να παρέχονται περισσότερες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων.

Ωστόσο οι προϊστάμενοι των οικονομικών Υπηρεσιών αντιλαμβάνονται την έλλειψη χρησιμότητας που θα έχουν οι κοστολογικές πληροφορίες για τις συχνά εναλλασσόμενες Διοικήσεις των ιδρυμάτων η δικαιοδοσία των οποίων περιορίζεται στην διαχείριση του προϋπολογισμού και βιώνουν την αδιαφορία και την έλλειψη υποστήριξης αυτών των Διοικήσεων για την εφαρμογή του σχετικού Νόμου.

Ο μεγάλος βαθμός της γραφειοκρατικής οργάνωσης (χαρακτηριστικό όλων των Υπηρεσιών του Δημόσιου τομέα) και η έλλειψη δυνατότητας πρωτοβουλιών και προτάσεων για βελτιώσεις προσδίδουν στο στυλ της Διοίκησης χαρακτηριστικά του τύπου της ιεραρχικής κουλτούρας, όπως είναι η απόσταση της Διοίκησης από το προσωπικό, η εμπιστοσύνη στην εξουσία, το αδιαμφισβήτητο της πολιτικής των ιθυνόντων και είναι συνθήκες που κάνουν ακόμη δυσκολότερη την εισαγωγή της όποιας καινοτομίας (Bhimani, 2003; Quinn & Kimberly, 1984).

Εκτός όλων των παραπάνω οι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών δεν έχουν καμία ικανοποιητική υποκίνηση για την παροχή ποιοτικού έργου. Όλα όσα μπορεί να αποτελούν κίνητρα για έναν μέσο άνθρωπο, προϊστάμενο τμήματος οργανισμού, πτυχιούχο Ανώτατης Εκπαίδευσης, τους παρέχονται σε πολύ χαμηλότερο βαθμό από εκείνον της προτεραιότητάς τους.

Το πρόβλημα της έλλειψης κινήτρων για τους γιατρούς και το λοιπό υγειονομικό προσωπικό των δημοσίων νοσοκομείων επισημαίνεται και στην έκθεση του ΟΟΣΑ για την Ελληνική Οικονομία (Ιούνιος 1998) στο τμήμα που αφορά τα προβλήματα του δημόσιου νοσοκομειακού τομέα (Κέντρο Μελετών Υπηρεσιών Υγείας 2001; Τούντας και συνεργάτες, 2008) αλλά όπως διαπιστώθηκε από τα παραπάνω ευρήματα, αφορά σε όλο το φάσμα των στελεχών των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Ο χαμηλός βαθμός υποκίνησης, σε συνάρτηση με την κουλτούρα που επικρατεί στους δημόσιους οργανισμούς, οδηγούν στην υιοθέτηση του μοιρολατρικού τύπου συμπεριφοράς που λειτουργεί αρνητικά σε οποιαδήποτε προσπάθεια για υιοθέτηση και εφαρμογή οποιουδήποτε καινοτόμου συστήματος (Jackson & Philip, 2005).

Στον πίνακα 6.33, που ακολουθεί, καταγράφονται όλες οι συσχετίσεις μεταξύ των παραπάνω παραγόντων και της υιοθέτησης και εφαρμογής κάποιου κοστολογικού συστήματος.

**Πίνακας 6. 33 Ενδοσυσχετίσεις ανάμεσα στο βαθμό εφαρμογής κοστολογικού συστήματος και στον παράγοντα των αξιών και της κουλτούρας των οργανισμών (Kendall's Tau)**

Κοστολογικό σύστημα	Βαθμός εφαρμογής κοστολογικού συστήματος							
Αξίες και κουλτούρα του οργανισμού								
	Έλλειψη ενδιαφέροντος από το προσωπικό							
	Βαθμός γραφειοκρατίας							
	Δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών							
	Δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών με τον καλύτερο δυνατό τρόπο							
	Δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών με τον δικό σας ρυθμό δουλειάς							
	Δυνατότητα υποβολής προτάσεων για βελτιώσεις							
	Δυνατότητα ελέγχου εργασιών τμήματος μέσω (ηρουμενων) χρονοδιαγραμμάτων							
	Δείκτης υποκίνησης							

\*\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 1% (δικατάληκτο)

\* Ο συντελεστής συσχέτισης είναι στατιστικά σημαντικός στο επίπεδο 5% (δικατάληκτο)

Στις ανάλογες ερωτήσεις του ερωτηματολογίου των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης, οι απαντήσεις ίσως να επηρεάστηκαν από τη θέση των συμμετεχόντων, με αποτέλεσμα να μην προκύβουν στατιστικά σημαντικοί παράγοντες σχετιζόμενοι με

την ύπαρξη κοστολογικών συστημάτων, εκτός από τη δυνατότητα των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης για διορθωτικές επεμβάσεις κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και της δυνατότητας εκτέλεσης των καθηκόντων τους με το δικό τους ρυθμό δουλειάς (στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις σε επίπεδο 1%).

Κατά τη διάρκεια των συνεντεύξεων της ποιοτικής έρευνας είχαμε επίσης διερευνήσει τα θέματα της κουλτούρας των δημοσίων οργανισμών και το κατά πόσο αυτός ο παράγοντας συμβάλλει στην υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων. Οι απαντήσεις που λάβαμε από όλες τις ομάδες συμμετεχόντων ήταν εστιασμένες στη γραφειοκρατία, ως μία αρχή που διέπει όλο το δημόσιο τομέα και η οποία δεν αφήνει ιδιαίτερα περιθώρια για πρωτοβουλίες και ευελιξία στις αποφάσεις, αλλά και σε όλο το κλίμα εργασίας που επικρατεί σε μια δημόσια υπηρεσία, σύμφωνα με το οποίο ούτε η δημιουργικότητα και εργατικότητα αναγνωρίζεται και επιβραβεύεται, ούτε η έλλειψή τους «τιμωρείται» με κάποιον τρόπο. Τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών ήταν οι πλέον απογοητευμένοι από την επικρατούσα κατάσταση:

*«Η μοναδική μισθολογική κλιμάκωση, είναι το χρονοεπίδομα» μας είπε χαρακτηριστικά ένα από τα στελέχη. «Από το άγχος και τη διάθεσή μου να προσφέρω, έχω πάθει νεύρωση στομάχου και έχω στερήσει πάρα πολλές ώρες από την οικογένειά μου, αφού πολλές φορές διαβάζω ή παίρνω δουλειά στο σπίτι. Και όλα αυτά για 1200 € το μήνα και χωρίς καμία αναγνώριση της προσφοράς μου. Το αντίθετο. Είμαι σίγουρος πως αν οι συνάδελφοί μου δεν με χαρακτηρίζουν βλάκα, με θεωρούν τουλάχιστο γραφικό»*

Σε κάποια δε από τις απαντήσεις δεν έλλειψε και ο κυνισμός:

*«Ακούστε αγαπητέ, εδώ είμαστε Δημόσιο. Δουλέψεις δεν δουλέψεις, τα λεφτά είναι ίδια. Και επειδή παράσημο δεν πήρε κανείς, δεν έχω σκοπό να πεθάνω κιόλας. Στη θέση που είμαστε, ακούμε κάθε μέρα χίλια δυό άσχημα. Τα παιδιά μου με χρειάζονται»*

Και οι Διοικητές όμως εξέφρασαν παρόμοια αντίληψη

*«Ξέρετε, η γνωστή κατάσταση που ισχύει με όλους τους δημοσίους υπαλλήλους. Υπάρχουν μεταξύ των εργαζομένων άνθρωποι, οι οποίοι προσπαθούν να κάνουν τη δουλειά τους με τον καλύτερο τρόπο, αλλά και εργαζόμενοι, οι οποίοι απλώς περιμένουν να συμπληρωθεί το οκτάωρό τους και να φύγουν»*

Παραδέχτηκαν ωστόσο ότι ο τρόπος λειτουργίας των ιδρυμάτων (όπως και όλου του δημοσίου τομέα) δεν επιτρέπει τη διάκριση και επιβράβευση των πρώτων και έχει πολύ λίγες δυνατότητες να ελέγξει ή και να τιμωρήσει τους δεύτερους. Αυτό

δημιουργεί μία κατάσταση τέτοια, η οποία χαρακτηρίζεται από έλλειψη κινήτρων και ενδιαφέροντος από το προσωπικό.

Ως προς τη γραφειοκρατία που διέπει τον τρόπο λειτουργίας των ιδρυμάτων, φάνηκε να θεωρείται αναγκαίο κακό.

*«Το Δημόσιο, κατηγορείται συχνά για γραφειοκρατικές δομές. Πείτε μου όμως, πώς αλλιώς θα μπορούσε να γίνει; Είμαστε διαρκώς υπό το άγχος της κριτικής η οποία τις περισσότερες φορές είναι κακόπιστη. Διαχειριζόμαστε δημόσιο χρήμα. Αν δεν υπάρχουν έγγραφα, τα οποία να τεκμηριώνουν τη σκοπιμότητα των αποφάσεων και ενεργειών μας, δεν θα μπορούσαμε να λειτουργήσουμε»*

*«Είναι αλήθεια ότι η δυνατότητες πρωτοβουλίας των εργαζομένων, είναι ελάχιστες. Υπάρχει κανονισμός λειτουργίας και οφείλουμε όλοι συμμόρφωση. Δεν γίνεται αλλιώς. Δεν είναι δική μας επιχείρηση, είναι Δημόσιο ίδρυμα»*

Ο Διοικητής περιφέρειας, στα πλαίσια της αναφοράς της έλλειψης επαρκούς και εξειδικευμένου προσωπικού στις οικονομικές υπηρεσίες των ιδρυμάτων, αναφέρθηκε και στην απροθυμία των ήδη υπαρχόντων στελεχών, να συνδράμουν στο έργο της εφαρμογής της εσωλογιστικής κοστολόγησης. Μια απροθυμία η οποία είναι μία μόνο από τις εκφάνσεις της κουλτούρας που επικρατεί σε όλο το δημόσιο τομέα και που είναι πάρα πολύ δύσκολο να αλλάξει εάν δεν γίνουν θεμελιώδεις αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών.

*«Την κατάσταση με τους δημοσίους υπαλλήλους, την ξέρουμε όλοι μας. Αδιαφορία και απροθυμία. Αλλά ακόμη και όσοι εργαζόμενοι ξεκινούν τη σταδιοδρομία τους στο δημόσιο με διάθεση για προσφορά, σιγά σιγά αλλοτριώνονται από το κλίμα που επικρατεί. Ένα κλίμα, που ευνοεί την προαγωγή σε θέσεις προϊσταμένων όχι τους ικανότερους αλλά εκείνους με τις ισχυρότερες γνωριμίες, ένα κλίμα που δεν προβλέπει καμία διαφοροποίηση στις αμοιβές, ένα κλίμα που σχεδόν επιβραβεύει την οκνηρία και την αποφυγή ανάληψης ευθύνης. Τελικά, οι δημόσιοι οργανισμοί, δουλεύουν επαφιόμενοι στον πατριωτισμό ενός πολύ μικρού ποσοστού (της τάξης του 15-20%) του συνόλου των εργαζομένων»*

### **6.5 Σύνοψη της επίδρασης των κρίσιμων παραγόντων**

Από την ανάλυση που προηγήθηκε επιβεβαιώθηκε η κρισιμότητα της πλειοψηφίας των παραγόντων του Εννοιολογικού Πλαισίου της παρούσας ερευνητικής εργασίας, στην υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων από τα ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα. Συνοπτικά οι παράγοντες ταξινομημένοι σύμφωνα

με το Εννοιολογικό μας Πλαίσιο και η επίδρασή τους καταγράφεται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 6.34**  
**Κρίσιμοι παράγοντες για την υιοθέτηση και εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων από τα ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα**

Παράγοντες Εξωεπιχειρησιακού Περιβάλλοντος	Παράγοντες ενδοεπιχειρησιακού περιβάλλοντος			
	Οργανωσιακοί Παράγοντες	Δομικοί Παράγοντες	Μεθοδολογικοί Παράγοντες	Πολιτιστικοί Παράγοντες
Ανταγωνισμός (+/-) (+όταν αυξάνεται ο ανταγωνισμός)	Μέγεθος (0)	Οργανωτική δομή (+/-) (+ όταν η οργανωτική δομή είναι ορθολογική)	Μεθοδολογία Εισαγωγής (+/-) (+ στην περίπτωση που ληφθεί μέριμνα για επιμόρφωση προσωπικού)	Έμφαση στην ποιότητα (+)
	Τόπος εγκατάστασης (+/-) (+για τα μεγάλα αστικά κέντρα)	Εξειδικευμένο προσωπικό (+/-) (+ όταν το λογιστήριο στελεχώνεται από εξειδικευμένο και έμπειρο προσωπικό)		Υποστήριξη της Διοίκησης (+)
	Βαθμός πληρότητας κλινών (0)	Επίπεδο μηχανογράφησης (+/-) (+ όταν υπάρχει πλήρης και ενιαία μηχανογράφηση)		Ακαδημαϊκός χαρακτήρας (0)
	Ιδιοκτησιακό καθεστώς (+/-) (+ για τα ιδιωτικά ιδρύματα)	Σημαντικότητα κοστολογικής πληροφόρησης (+/-) (+ όταν υπάρχουν περιθώρια αξιοποίησης της πληροφόρησης)		Συνεργασία γιατρών-Διοίκησης (+/-) (+ όταν η συνεργασία διέπεται από κλιμα αμοιβαίας εμπιστοσύνης) Αξίες και κουλτούρα οργανισμού (+/-) (+ όταν οι αξίες και οι κουλτούρα του οργανισμού, είναι τέτοιες που ευνοούν την εισαγωγή καινοτομιών)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### Συμπεράσματα

#### 7.1 Εισαγωγή

Στα προηγούμενα κεφάλαια επιχειρήθηκε η αναλυτική παρουσίαση των παραδοσιακών και σύγχρονων προσεγγίσεων της κοστολόγησης για το λογισμό του κόστους, την τιμολόγηση και τη διοίκηση των υπηρεσιών υγείας και αναπτύχθηκε ένα πλήρες Εννοιολογικό Πλαίσιο προσδιορισμού των παραγόντων εκείνων οι οποίοι δρουν θετικά ή αρνητικά για την υιοθέτηση, την εφαρμογή και την λειτουργία κοστολογικών συστημάτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Ακολούθησε η ανάλυση του σκοπού της μεθοδολογίας και της υλοποίησης της παρούσας ερευνητικής εργασίας. και έγινε η παρουσίαση και ανάλυση των μεταβλητών που διερευνήθηκαν καθώς και η αναλυτική παρουσίαση των στατιστικών αποτελεσμάτων.

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζονται τα σημαντικότερα συμπεράσματα της έρευνας, η ερμηνεία τους και η χρησιμότητα τους για τον κρίσιμο τομέα της υγειονομικής περίθαλψης. Τα αποτελέσματα αυτά, σε συνδυασμό πάντα με το εννοιολογικό πλαίσιο που αναπτύχθηκε, τις βιβλιογραφικές αναφορές και τις άλλες σχετικές έρευνες και μελέτες συνθέτουν μια εικόνα σε ότι αφορά το βαθμό διείσδυσης παραδοσιακών και σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων και πρακτικών στο περιβάλλον των Ελληνικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων και των παραγόντων που συνθέτουν τα επί μέρους χαρακτηριστικά αυτού του περιβάλλοντος και οι οποίοι μπορεί να λειτουργούν ευνοϊκά ή αποτρεπτικά για αυτήν τη διείσδυση.

Θα ήταν ουτοπικό να ισχυριστούμε ότι αυτή η εικόνα είναι ολοκληρωμένη. Όλες οι επιστημονικές έρευνες υφίστανται περιορισμούς και η παρούσα ερευνητική προσπάθεια δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση.

Το κυριότερο όμως χαρακτηριστικό των ερευνητικών εργασιών είναι ότι στην ουσία αποτελούν ένα κομμάτι που συνθέτει την εικόνα των διαφόρων επιστημονικών τομέων και θέτει τις βάσεις για το επόμενο κομμάτι του παζλ. Και ίσως ο βαθμός στον οποίο μια έρευνα αποτελεί αφετηρία για επόμενες, μπορεί να αποτελεί και κριτήριο επιτυχίας της.

Έτσι και αυτή η εργασία, μπορεί να αποτελέσει το εφαλτήριο και την αφετηρία μιας σειράς ερευνών οι οποίες είτε σε θεωρητικό επίπεδο με την ανάπτυξη και συμπλήρωση του υπάρχοντος εννοιολογικού πλαισίου, ή σε εμπειρικό, θα μπορέσουν

να προάγουν τον προβληματισμό για τις ακολουθούμενες κοστολογικές πρακτικές και τα εφαρμοζόμενα κοστολογικά συστήματα από τα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας.

## **7.2 Συμπεράσματα της έρευνας**

Η παρούσα ερευνητική προσπάθεια, ξεκίνησε το Δεκέμβριο του 2004, περίπου ένα χρόνο μετά την καθιέρωση της εισαγωγής της Διπλογραφικής Λογιστικής και της εσωλογιστικής Κοστολόγησης (Αναλυτικής Λογιστικής) στα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, με την έκδοση του Π.Δ. 146/2003.

Οι κύριες αιτίες των μεταρρυθμιστικών πολιτικών, οι οποίες υλοποιούνται με ριζικές αλλαγές στα λογιστικά συστήματα του δημόσιου τομέα, είναι συνήθως τα αδιέξοδα στα οποία έχουν οδηγήσει οι παλαιές παγιωμένες πρακτικές (Luder, 1992), τα οποία στον τομέα της υγειονομικής περίθαλψης (τον οποίο χαρακτηρίζει η υπερβολικά υψηλή ανάλωση πόρων), εκφράζονται με μια σειρά προβλημάτων, από τα τεράστια ελλείμματα και χρέη των δημοσίων νοσοκομείων, μέχρι τα συχνά αποκαλυπτόμενα σκάνδαλα των υπερτιμολογήσεων και της κατευθυνόμενης συνταγογράφησης.

Η καθιέρωση της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής και της εσωλογιστικής κοστολόγησης που εισήγαγε το προαναφερόμενο Π.Δ., αναμενόταν να βελτιώσει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων μέσω της παροχής ακριβούς, έγκαιρης και σχετικής πληροφόρησης, η οποία θα συνέβαλε στην εφαρμογή της Λογιστικής του Τομέα Ευθύνης, καθώς και σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής δημιουργώντας έτσι τους απαραίτητους εκείνους μηχανισμούς προγραμματισμού και ελέγχου της λειτουργίας των δημοσίων νοσοκομείων.

Έτσι, ο αρχικός σχεδιασμός της παρούσας έρευνας, περιελάμβανε τη διερεύνηση της πορείας της Λογιστικής μεταρρύθμισης των δημοσίων νοσοκομείων μέσω της εξέτασης της χρήσης και της χρησιμότητας των κοστολογικών συστημάτων από τα Δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα σε συνδυασμό και με την ποιότητα της πληροφόρησης που παρείχε το νέο κοστολογικό σύστημα.

Αρχικά εξετάστηκε με προσοχή η υπάρχουσα διεθνής βιβλιογραφία προκειμένου να αποτυπωθεί η εικόνα και οι επικρατούσες σύγχρονες τάσεις στο χώρο των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, όσον αφορά στην κοστολογική τους οργάνωση, διεθνώς. Από τη βιβλιογραφική αυτή ανασκόπηση, διαπιστώθηκε η μεγάλη σημασία που αποδίδεται διεθνώς, στα θέματα του σχεδιασμού και της εφαρμογής εξελιγμένων

συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης στα νοσηλευτικά ιδρύματα. Η ακαδημαϊκή κοινότητα, οι επαγγελματίες του χώρου της υγείας, αλλά και οι διάφορες κυβερνήσεις, έχοντας αντιληφθεί σε βάθος αφ' ενός τη μεγάλη κοινωνική σημασία του τομέα της υγειονομικής περίθαλψης και αφ' ετέρου την υπερβολική ανάλωση πόρων που συνεπάγεται η παροχή της, έχουν αναπτύξει (πολλές φορές σε συνεργασία) ή έχουν προσαρμόσει υπάρχοντα συστήματα, για τον ακριβή προσδιορισμό του κόστους των αναλούμενων πόρων και την αποτελεσματική διοίκησή του (Διαγνωστικές ομοειδείς ομάδες – DRGs, Σχετικής αξίας μονάδες RVUs, ευρεία εφαρμογή της κοστολόγησης δραστηριοτήτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα, κλπ.). Το τεράστιο αυτό ενδιαφέρον, αντικατοπτρίζεται στην πληθώρα των δημοσιευμένων επιστημονικών άρθρων, ερευνών και εργασιών.

Ωστόσο, η πιλοτική διερευνητική προσέγγιση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, που προηγήθηκε της κύριας έρευνας, άρχισε να μας αποκαλύπτει περίπου 4 χρόνια μετά την έκδοση του Προεδρικού Διατάγματος, μια διαφορετική από την αναμενόμενη εικόνα, σχετικά με την εφαρμογή του.

Επιλέξαμε αρχικά τη διερεύνηση της χρήσης των κοστολογικών συστημάτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα στα οποία πιλοτικά είχε εισαχθεί η διπλογραφική Λογιστική το 1998, με βάση τα Λεπτομερή Σχέδια Λογιστικής (accounting blueprints) που είχαν εκδοθεί το 1997 με βασικό συντελεστή της προσπάθειας τον καθηγητή Βενιέρη. Παρά την αποτυχία της γενίκευσης εκείνου του εγχειρήματος της αναμόρφωσης του Λογιστικού συστήματος των Δημοσίων Νοσοκομείων, που οφειλόταν σε εξωγενείς παράγοντες (εμπλοκή του ΕΣΥΛ κλπ.), πιστεύαμε ότι τα συγκεκριμένα νοσοκομεία θα ήταν ήδη σε ώριμη φάση αξιοποίησης των λογιστικών και κοστολογικών πληροφοριών που τους παρέχονται από τα εφαρμοζόμενα λογιστικά πληροφοριακά τους συστήματα. Διαπιστώσαμε όμως με έκπληξη, από την αρχή αυτής της πιλοτικής προσέγγισης, ότι το αρμόδιο Υπουργείο, είχε για άλλη μια φορά χάσει την ευκαιρία να αξιοποιήσει εκείνη την πιλοτική εφαρμογή, έχοντας στο δυναμικό του, τουλάχιστον 5 νοσοκομεία στα οποία να λειτουργεί πλήρως η Διπλογραφική Λογιστική και σε πολύ μεγάλο βαθμό η Αναλυτική Λογιστική. Η αξιοποίηση της εφαρμογής των αλλαγών, στα λογιστικά συστήματα αυτών των 5 νοσοκομείων θα μπορούσε να είναι πολλαπλή αξιοποίηση της εμπειρίας και της γνώσης των στελεχών τους, μέτρο σύγκρισης για τη βελτίωση που θα μπορούσε να επιτευχθεί από τη γενίκευση της εφαρμογής των σύγχρονων λογιστικών και κοστολογικών συστημάτων



και στα υπόλοιπα νοσηλευτικά ιδρύματα, ανατροφοδότηση των αρμόδιων υπηρεσιών με πληροφορίες σχετικά με τα προβλήματα κατά την εφαρμογή τους κλπ.

Η αντικατάσταση όμως του Υπουργού που είχε εισαγάγει εκείνη την πρωτοβουλία, είχε σηματοδοτήσει και την πρώιμη εγκατάλειψη της προσπάθειας. Τα στελέχη των οικονομικών Υπηρεσιών των συγκεκριμένων ιδρυμάτων, μας περιέγραψαν με έκδηλη απογοήτευση τις ατελέσφορες και χωρίς καμία άνωθεν υποστήριξη προσπάθειές τους, για τη συνέχιση της λειτουργίας της διπλογραφικής Λογιστικής, η οποία εν τέλει συρρικνώθηκε και άφησε ως υπόλειμμα της λειτουργίας της μόνο την ύπαρξη αναλυτικών καθολικών πελατών και προμηθευτών και μια υποτυπώδη έκδοση μηνιαίων ισοζυγίων, χωρίς όμως καταγραφή των παγίων (μια και δεν έγινε ποτέ εφικτή η διενέργεια απογραφής).

Είναι αυτονόητο ότι δεν θα είχε νόημα η εξέταση του βαθμού χρήσης και χρησιμότητας αυτών των συστημάτων μέσω της αξιοποίησης των πληροφοριών που παράγουν, αν κυρίαρχα και πρωτογενώς δεν εξετάζαμε τους λόγους που έχουν οδηγήσει στην υποτυπώδη και σε χαμηλό ποσοστό εφαρμογή τους.

Και σε αυτόν τον τομέα, υπήρχε μια πληθώρα ερευνητικών εργασιών, οι οποίες εστίαζαν εκτός των άλλων και στην κοινωνικο-τεχνική προσέγγιση των κοστολογικών συστημάτων η οποία σε συνδυασμό με τη θεωρία της εξατομικευμένης προσέγγισης (Contingency Theory), εξηγούσε την επιτυχία ή αποτυχία αναλόγων προσπαθειών, στο εξωτερικό.

Η εποχή μας χαρακτηρίζεται σαν εποχή της “εξατομίκευσης” σε μεγάλο βαθμό. Από τα εξατομικευμένα επενδυτικά χαρτοφυλάκια, ανάλογα με το προφίλ των επενδυτών, έως την εξατομίκευση της θεραπείας σοβαρών ασθενειών, ανάλογα με το γονότυπο, δηλαδή το γενετικό προφίλ των ασθενών, η εξατομίκευση είναι μια πρακτική η οποία κερδίζει συνεχώς έδαφος σε σχέση με την αντιμετώπιση με βάση τη γενίκευση.

Πιστεύουμε ότι (και λόγω του θέματος), ένας παραλληλισμός των οικονομικών οργανισμών με τους ανθρώπινους οργανισμούς, είναι σημαντικός για την κατανόηση παρόμοιων προβλημάτων. Κατ’ αρχήν η ταύτιση των όρων δεν είναι τυχαία. Η επιστήμη της Διοίκησης των επιχειρήσεων δανείστηκε από τη βιολογία τον όρο “οργανισμός” για τις οικονομικές οντότητες, επειδή μοιάζουν με τους ζωντανούς οργανισμούς. Είναι δομημένες κατά ένα συστηματικό τρόπο όπως και οι ανθρώπινοι οργανισμοί, διαθέτουν όργανα (διοικητικά, εκτελεστικά κ.α.), για να λειτουργήσουν χρειάζονται εισροές και παράγουν εκροές, έχουν κύκλο ζωής με σαφώς προσδιορισμένα στάδια ανάπτυξης, ωρίμανσης και γήρανσης, υγιαίνουν ή ασθενούν

αντιδρούν σε αλλαγές θετικά ή αρνητικά και αυτοπροσδιορίζονται από ένα σύστημα αξιών και κουλτούρας, ακριβώς όπως και οι ανθρώπινοι οργανισμοί.

Κατ' αναλογία λοιπόν με τις εξατομικευμένες θεραπευτικές αγωγές, στις οποίες είναι απαραίτητη η χαρτογράφηση του γονιδιώματος προκειμένου να προσδιοριστεί το εξειδικευμένο θεραπευτικό σχήμα, έτσι και στην περίπτωση των ελληνικών δημόσιων νοσοκομείων, αντί μιας άναρχης και αποσπασματικής διερεύνησης των αιτίων που συμβάλλουν στην ανάπτυξη ή μη των πληροφοριακών κοστολογικών συστημάτων, επιλέχθηκε η συστημική διερεύνησή τους, με την ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου Εννοιολογικού Πλαισίου, το οποίο θα προσέγγιζε συνολικά το πρόβλημα.

Το Εννοιολογικό αυτό πλαίσιο, αναπτύχθηκε με βάση τα ευρήματα άλλων παρόμοιων ερευνητικών εργασιών, γενικών αλλά και ειδικών για τα νοσηλευτικά ιδρύματα και συμπληρώθηκε με τα ευρήματα της πιλοτικής φάσης της παρούσας εργασίας.

Οι παράγοντες που συμβάλλουν στην ανάπτυξη ή μη των πληροφοριακών κοστολογικών συστημάτων στα νοσηλευτικά ιδρύματα, κατηγοριοποιήθηκαν με κριτήρια τα χαρακτηριστικά τους και τη δυνατότητα επιδεχόμενης επέμβασης ώστε να εξαλειφθούν οι αρνητικοί και να ενισχυθούν οι θετικοί.

Αρχικά οι παράγοντες διαχωρίστηκαν σε εξωεπιχειρησιακούς, οι οποίοι αναφέρονται στο εξωτερικό περιβάλλον των οργανισμών και σχετίζονται με τον υφιστάμενο ανταγωνισμό και την αίσθηση της ύπαρξής του από τα στελέχη των οργανισμών και σε ενδοεπιχειρησιακούς, ταξινομημένους σε οργανωσιακούς, δομικούς, μεθοδολογικούς και πολιτιστικούς.

Οι οργανωσιακοί παράγοντες, αποτελούν εγγενή χαρακτηριστικά των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και περιλαμβάνουν το μέγεθος, τον τόπο εγκατάστασης, το ιδιοκτησιακό καθεστώς και τον βαθμό πληρότητας των κλινών τους.

Οι δομικοί παράγοντες αναφέρονται από την οργανωτική δομή των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, το οργανόγραμμά τους, την κατανομή και έκταση των αρμοδιοτήτων των στελεχών τους, τη στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών τους και τον εκσυγχρονισμό τους με εξελιγμένα συστήματα μηχανογράφησης.

Οι μεθοδολογικοί παράγοντες, σχετίζονται με τις μεθόδους εισαγωγής των νέων κοστολογικών συστημάτων στους οργανισμούς και αφορούν τους τρόπους με τους οποίους θα γίνει επιτυχώς η μετάβαση από το παλιό γνώριμο σύστημα, στο νέο, άγνωστο.

Τέλος οι πολιτιστικοί παράγοντες αναφέρονται στην κουλτούρα που επικρατεί στους οργανισμούς και στη συμβατότητά της με την διάθεση αποδοχής καινοτομιών (όπως

είναι τα νέα κοστολογικά συστήματα) αφ ενός, αλλά και με αυτά καθαυτά τα νέα συστήματα. Σε αυτούς περιλαμβάνονται ο προσανατολισμός του οργανισμού στην ποιότητα, ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, η υποστήριξη που παρέχουν οι Διοικήσεις στην εφαρμογή των σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, οι σχέσεις των γιατρών με τις Διοικήσεις και η κουλτούρα και το ήθος που επικρατεί στους οργανισμούς αυτούς, αλλά και στα στελέχη τους.

Ωστόσο, το παραπάνω εννοιολογικό πλαίσιο, θα ήταν περιορισμένης σημασίας και χρησιμότητας, αν δεν επαληθευόταν εμπειρικά η γενίκευση της ισχύος του και για τον σκοπό αυτό ακολούθησε η ποσοτική έρευνα, από την οποία επιβεβαιώθηκε η σημασία των περισσότερων από τους παραπάνω παράγοντες για τον σχεδιασμό την υιοθέτηση και την εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων από τα ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα, επικυρώνοντας τα αποτελέσματα των περισσότερων αντίστοιχων ερευνητικών εργασιών, αλλά αντικρούοντας και κάποια από αυτά.

Πράγματι, σε ότι αφορά τους εξωεπιχειρησιακούς παράγοντες η αίσθηση των στελεχών των οργανισμών περί της ύπαρξης ανταγωνισμού, είναι σημαντικός παράγοντας για την υιοθέτηση σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων, μια και η αίσθηση αυτή αναγκάζει τα στελέχη να ακολουθήσουν στρατηγικές διαφοροποίησης και κοστολογικής υπεροχής για τις οποίες είναι απαραίτητη η ακριβής, έγκαιρη και σχετική πληροφόρηση που τα συστήματα αυτά παρέχουν. Τα στελέχη της πλειοψηφίας των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων δεν φαίνεται να έχουν τέτοια αίσθηση περί ύπαρξης ανταγωνισμού και αυτό εξηγεί στατιστικά σημαντικά την απουσία κοστολογικών ιδρυμάτων από αυτά τα ιδρύματα.

Σχετικά με τους ενδοεπιχειρησιακούς παράγοντες και συγκεκριμένα τους οργανωσιακούς και ο τόπος εγκατάστασης και το ιδιοκτησιακό καθεστώς είναι στατιστικά σημαντικοί παράγοντες για την υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων. Ο πρώτος εξηγείται από τη διαθεσιμότητα των πόρων οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την υιοθέτηση αυτών των συστημάτων και οι οποίοι είναι περισσότεροι στα νοσηλευτικά ιδρύματα που εδρεύουν στα μεγάλα αστικά κέντρα των Αθηνών και της Θεσσαλονίκης, ενώ το ιδιοκτησιακό καθεστώς προσδίδει διαφορετικά χαρακτηριστικά στην Διοίκηση των ιδρυμάτων η οποία είναι ορθολογική και σύμφωνη με τις αρχές της Οργάνωσης και Διοίκησης επιχειρήσεων στα ιδιωτικά, ενώ αντίθετα στα δημόσια, υπερισχύουν οι παράμετροι της πολιτικής της εκάστοτε κυβέρνησης.

Σε σχέση με τους δομικούς ενδοεπιχειρησιακούς παράγοντες, διαπιστώθηκε ότι όλοι είναι στατιστικά σημαντικοί για την υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων. Έτσι και η ορθολογική οργανωτική δομή, η ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού, η ύπαρξη πληροφοριακού συστήματος υψηλού επιπέδου τεχνολογίας υψηλού και η σημαντικότητα της κοστολογικής πληροφόρησης (υπό την έννοια της έκτασης της δικαιοδοσίας των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης να την αξιοποιήσουν και να ασκήσουν ουσιαστικές διοικητικές παρεμβάσεις όπου χρειάζεται), αποτελούν απαραίτητες προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή αυτών των εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων και φαίνεται ότι στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα δεν υπάρχει καμία τέτοια προϋπόθεση στον απαραίτητο βαθμό και συνδυασμό, ώστε να καταστεί δυνατή μια τέτοια εφαρμογή.

Ίσως η απουσία όλων των πιο πάνω παραγόντων, σε συνδυασμό με τον ιδιότυπο τρόπο λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών και τον ρόλο των γιατρών στη λειτουργία των νοσοκομείων διαμορφώνουν μια συνολική κουλτούρα και ένα πλέγμα αξιών και των ίδιων των οργανισμών αλλά και του στελεχιακού δυναμικού τους, που επιτείνουν επιπλέον την αδυναμία εφαρμογής σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

Έτσι στην πλειονότητα των ιδιωτικών νοσοκομείων στα οποία εφαρμόζονται τέτοια συστήματα, η λειτουργία τους εξηγείται στατιστικά σημαντικά από τον προσανατολισμό σε υψηλό βαθμό των ιδρυμάτων αυτών στην ποιότητα, από την διαρκή υποστήριξη των Διοικήσεων στα σύγχρονα συστήματα, από την καλή συνεργασία των γιατρών με τις Διοικήσεις στα πλαίσια σαφώς προκαθορισμένων αρμοδιοτήτων και σχέσεων και από το δυναμικό, ευέλικτο και δεκτικό στις καινοτομίες περιβάλλον που επικρατεί αλλά και από την νοοτροπία και την κουλτούρα των στελεχών τους η οποία χαρακτηρίζεται από υψηλό βαθμό υποκίνησης και δυνατότητα ανάληψης πρωτοβουλιών.

Αντίθετα στα περισσότερα δημόσια ιδρύματα, η απουσία σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων φαίνεται να εξηγείται στατιστικά σημαντικά από τον χαμηλό βαθμό, έμφασης στην ποιότητα, από την ανεπαρκή υποστήριξη (έως και αδιαφορία) των βραχύβιων Διοικήσεων τους, από την έλλειψη εμπιστοσύνης μεταξύ του ιατρικού προσωπικού και των Διοικήσεων και από το γραφειοκρατικό χωρίς δυναμισμό και ευελιξία περιβάλλον που χαρακτηρίζει τους ελληνικούς δημόσιους οργανισμούς, καθώς και από την απάθεια και την μοιρολατρία που προέρχεται και από την έλλειψη επαρκούς υποκίνησης των στελεχών τους.

Ίσως κάποιοι από τους προαναφερθέντες δομικούς και πολιτιστικούς παράγοντες, θα μπορούσαν να έχουν αναπληρωθεί, εάν εφαρμοζόταν μια καλά σχεδιασμένη μεθοδολογία εισαγωγής του νέου κοστολογικού συστήματος. Η αντίστοιχη εμπειρία από άλλες αναπτυγμένες χώρες (Lapsley & Wright, 2004; Bhimani, 2003) είναι διαθέσιμη μέσω της σχετικής αρθρογραφίας και σε κάθε περίπτωση αξιοποιήσιμη. Έτσι η έλλειψη εξειδικευμένου και έμπειρου προσωπικού, π.χ. θα μπορούσε να αντιμετωπιστεί με επιμορφωτικά σεμινάρια, εξειδικευμένους έντυπους οδηγούς, κλπ., ενώ θα μπορούσε να γίνει προσπάθεια να μεταβληθεί και η κουλτούρα που επικρατεί στους δημόσιους νοσηλευτικούς οργανισμούς ώστε να συνδυάζεται καλύτερα με το νέο λογιστικό και κοστολογικό σύστημα. Όμως η έλλειψη οποιασδήποτε συγκροτημένης μεθοδολογίας, είναι ένας ακόμη παράγοντας που επέτεινε την αδυναμία εφαρμογής της εσωλογιστικής κοστολόγησης.

Μόνο τρεις από τους εξετασθέντες παράγοντες, βρέθηκαν ουδέτεροι για την εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων από τα δημόσια νοσοκομεία. Είναι και οι τρεις οργανωσιακοί ως προς τη φύση τους και είναι:

- το μέγεθος του οργανισμού,
- ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας του οργανισμού και
- ο βαθμός πληρότητας των κλινών.

Όσον αφορά το μέγεθος των νοσοκομείων, φάνηκε ότι ενώ θα περίμενε κανείς να εξηγεί στατιστικά σημαντικά την εφαρμογή εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, δε το κάνει. Κι αυτό γιατί η επίδρασή του σε αυτή την κατεύθυνση είναι αμφιλεγόμενη: από τη μια το μεγάλο μέγεθος δημιουργεί μεγαλύτερες ανάγκες για πληροφόρηση, πλην όμως λειτουργεί και ως αρνητικός πολλαπλασιαστής στη μεγέθυνση της αρνητικής επίδρασης που έχουν όλοι οι προηγούμενοι παράγοντες, αλλά και στην προσπάθεια που απαιτείται για την εξάλειψη της αρνητικής επίδρασής τους.

Αν π.χ. είναι δύσκολο για ένα μικρό νοσοκομείο το οποίο δεν διαθέτει πλήρη και ενιαία μηχανογράφηση να εφαρμόσει κάποιο εξελιγμένο κοστολογικό σύστημα, είναι πολλαπλάσια πιο δύσκολο το ίδιο εγχείρημα για ένα μεγάλο νοσοκομείο χωρίς πλήρη και ενιαία μηχανογράφηση.

Ο ακαδημαϊκός χαρακτήρας ενώ είναι από τα χαρακτηριστικά του οργανωσιακός παράγοντας, τον κατατάξαμε στους πολιτιστικούς και τον διερευνήσαμε ως τέτοιο,

πιστεύοντας ότι ο τρόπος που συμβάλλει (αν συμβάλλει) στην υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων, έγκειται στην διαφορετική κουλτούρα του “πρότυπου” σε όλους τους τομείς, που θα υπήρχε στα Πανεπιστημιακά νοσοκομεία. Φαίνεται όμως ότι η αρνητική επίδραση των υπολοίπων παραγόντων είναι πολύ πιο ισχυρή και έτσι καλύπτει την όποια θετική επίδραση μπορεί να έχει ο συγκεκριμένος παράγοντας στην κουλτούρα των οργανισμών.

Τέλος ο βαθμός πληρότητας των κλινών είναι ένας παράγοντας που δημιουργεί αμφίσημες επιδράσεις, όπως εξηγήθηκε αναλυτικά στην παράγραφο 6.4.2.1.4. Όταν η πληρότητα είναι υπερβολικά μεγάλη μπορεί να είναι ένδειξη ύπαρξης σημείων συμφόρησης στο σύστημα και δημιουργεί προβλήματα ποιότητας υπηρεσιών και δυσκολίας διαχείρισής της, οπότε υπάρχει ανάγκη εξελιγμένων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και κοστολόγησης για την αντιμετώπιση των προβλημάτων. Μπορεί όμως και να αποτελεί ένδειξη χαμηλού ανταγωνισμού, ο οποίος δεν κινητοποιεί τις προσπάθειες ανάπτυξης τέτοιων συστημάτων. Από την άλλη πλευρά, οι χαμηλοί βαθμοί πληρότητας επίσης δημιουργούν προβλήματα υποαπασχόλησης των παραγωγικών συντελεστών ενός ιδρύματος και χρειάζεται επίσης εξειδικευμένη αντιμετώπιση.

Έτσι ολοκληρώθηκε η χαρτογράφηση των ιδιαιτεροτήτων των κρίσιμων παραγόντων για την υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης από τα ελληνικά νοσηλευτικά ιδρύματα με το προτεινόμενο από την ερευνητική αυτή εργασία Εννοιολογικό Πλαίσιο, το οποίο δεν φιλοδοξεί να αποτελέσει το τελικό και οριστικό πλαίσιο της υιοθέτησης κοστολογικών συστημάτων στον τομέα της υγείας, αλλά μόνο την αρχή μιας απαραίτητης και σύνθετης διαδρομής.

Αποτελεί μάλλον ένα μέτρο για τον σχεδιασμό των κοστολογικών συστημάτων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων ώστε να επιτυγχάνεται ο άριστος συνδυασμός τους με το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και υπ’ αυτήν την έννοια και έναν «οδικό χάρτη» παρεμβάσεων που μπορεί να ακολουθηθούν από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, ώστε να ενισχυθούν οι θετικοί παράγοντες και να αμβλυνθεί η επίδραση των αρνητικών παραγόντων για την υιοθέτηση εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

### **7.3 Περιορισμοί της έρευνας**

Η παρούσα ερευνητική προσπάθεια όπως είναι φυσικό, δεν είναι απαλλαγμένη από “τεχνικούς” και ουσιαστικούς περιορισμούς.

Ο κυριότερος από τους πρώτους είναι το μικρό μέγεθος του δείγματος των απαντήσεων από κάθε ερευνώμενη ομάδα (Διοικητές, οικονομικοί Διευθυντές, Διευθυντές κλινικών), το οποίο περιόρισε τα αποτελέσματα της στατιστικής ανάλυσης. Σε αρκετές περιπτώσεις της διμεταβλητής ανάλυσης κατά τον έλεγχο με το κριτήριο  $\chi^2$  το ποσοστό των κελιών που είχε τιμές μικρότερες από 5, ήταν μεγαλύτερο από 25%. Στις περιπτώσεις αυτές, τα αποτελέσματα του ελέγχου  $\chi^2$  πρέπει να ερμηνευθούν με επιφύλαξη. Ο πολύ μικρός αριθμός των ιδρυμάτων που εφαρμόζουν κοστολογικά συστήματα και η έλλειψη ποικιλίας στα συστήματα αυτά, δεν επέτρεψε την αρτιότερη διερεύνηση των διαφορών ανάμεσα στην εφαρμογή παραδοσιακών και εξελιγμένων κοστολογικών συστημάτων.

Επιπλέον, η διμεταβλητή ανάλυση που επιλέχτηκε για την ανάλυση των παραγόντων που λειτουργούν θετικά ή αρνητικά για την υιοθέτηση και εφαρμογή κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, δεν αποκαλύπτει αιτιώδεις σχέσεις, αλλά απλώς συναφείς. Μέσα στο πλαίσιο αυτό, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας δεν πρέπει να θεωρηθούν ως αποδείξεις, αλλά στην καλύτερη περίπτωση ως ενδείξεις οι οποίες χρήζουν περισσότερης διερεύνησης και θα πρέπει να μελετηθούν κάτω από αυτό το πρίσμα.

Ο βασικός όμως ουσιαστικός περιορισμός της παρούσας έρευνας είναι η στατική διερεύνηση σχέσεων η οποία δεν επιτρέπει στον ερευνητή να διαπιστώσει τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνονται αυτές στο βάθος του χρόνου. Πιο συγκεκριμένα, οι απαντήσεις που δόθηκαν στα ερωτήματα αφορούν την κατάσταση, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί τη συγκεκριμένη στιγμή μέσα στο χρόνο. Όπως είναι φανερό, τα αποτελέσματα αυτά, δεν μπορούν να ερμηνεύσουν και να εκτιμήσουν την μελλοντική πορεία των διερευνώμενων σχέσεων.

#### **7.4 Συνεισφορά και πρωτοτυπία της παρούσας μελέτης - Προτάσεις για μελλοντική έρευνα**

Η σημαντικότερη συμβολή της παρούσας ερευνητικής εργασίας συνίσταται στην διαμόρφωση ενός ολοκληρωμένου αλλά και εμπειρικά επαληθευμένου εννοιολογικού πλαισίου το οποίο περιλαμβάνει όλες τις κρίσιμες παραμέτρους για την υιοθέτηση και την επιτυχημένη εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης από τα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας. Το εννοιολογικό αυτό πλαίσιο, αποτελεί ουσιαστικής σημασίας συμβολή στην προσπάθεια μιας ολοκληρωμένης και εποικοδομητικής ερμηνείας και κριτικής των προσεγγίσεων και

των προτάσεων πολιτικής, μέσω των οποίων οι διαμορφωτές της πολιτικής στον ευαίσθητο τομέα της υγείας, προσπαθούν να προωθήσουν το ζήτημα της εφαρμογής των αρχών της Χρηματοοικονομικής και της Διοικητικής Λογιστικής στα νοσηλευτικά ιδρύματα.

Η εννοιολόγηση αυτή, αναδεικνύει τις διαφορετικές εναλλακτικές επιλογές και το πλαίσιο για την συνολική προσέγγιση του προβλήματος. Τεκμηριώνεται έτσι, ότι η υιοθέτηση και εφαρμογή (σύγχρονων) κοστολογικών συστημάτων από τα νοσηλευτικά ιδρύματα στη χώρα μας, σχετίζεται με τους παραγωγούς και τους χρήστες της κοστολογικής πληροφόρησης αλλά και με τις συνθήκες του εξωτερικού ή εσωτερικού περιβάλλοντος κάτω από τις οποίες θα παραχθεί, θα χρησιμοποιηθεί και θα χρησιμεύσει η πληροφόρηση.

Η συμβολή αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική και στο επίπεδο της διεύρυνσης της επιστημονικής γνώσης στο συγκεκριμένο πεδίο και στο επίπεδο εμπλουτισμού της υπάρχουσας βιβλιογραφίας. στην οποία οι περισσότερες σχετικές εργασίες εξετάζουν συνήθως μεμονωμένους κρίσιμους παράγοντες ή ομάδες παραγόντων, σε αντίθεση με την παρούσα εργασία η οποία προσεγγίζει συνολικά, συνδυαστικά και ολοκληρωμένα το πρόβλημα.

Επιπλέον ενώ στη διεθνή αρθρογραφία, το πλέον σύνηθες φαινόμενο στη μελέτη παρόμοιων ερευνητικών ερωτημάτων είναι η διερεύνηση τους μέσα από μελέτες μεμονωμένων περιπτώσεων (case studies), πράγμα που δε δίνει τη δυνατότητα στον ερευνητή να καταλήξει σε γενικεύσιμα συμπεράσματα, η μεθοδολογία της παρούσας εργασίας, παρέχει το πλεονέκτημα της δυνατότητας γενίκευσης με μεγαλύτερη ευχέρεια, των συμπερασμάτων για τον πληθυσμό.

Μία επιπλέον ουσιαστική πρωτοτυπία της παρούσας έρευνας, η οποία αποτελεί και συμβολή της στο πεδίο των σχετικών ερευνών, είναι η συμμετοχή και των Γιατρών - Διευθυντών των κλινικών των νοσοκομείων, η οποία επέτρεψε την όσο το δυνατόν καλύτερη διαμόρφωση της εικόνας των σχέσεων τους με τις Διοικήσεις των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Ακόμη, η παρούσα μελέτη, εμπλουτίζει την ελληνική βιβλιογραφία με την λεπτομερή καταγραφή συστημάτων και πρακτικών που ακολουθούνται στις αναπτυγμένες χώρες για την Διοίκηση του κόστους των υπηρεσιών Υγείας, σε αντιδιαστολή με την περιγραφή της πραγματικότητας των ελληνικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων, αλλά και την διεθνή βιβλιογραφία, με ευρήματα από την ελληνική πραγματικότητα, τα οποία σε μεγάλο βαθμό, απουσιάζουν.



Η αναφορά στη συμβολή της παρούσας μελέτης θα ήταν ελλιπής αν δεν συμπεριλάβουμε και τις προκλήσεις που αναδύονται για την Ελληνική Ακαδημαϊκή Κοινότητα.

Η κυριότερη από αυτές συνίσταται στην δυνατότητα της ουσιαστικής συμμετοχής της και μάλιστα διεπιστημονικά, στο σχεδιασμό την ανάπτυξη και την προσαρμογή σύγχρονων συστημάτων Διοικητικής Λογιστικής και Κοστολόγησης για τις Υπηρεσίες Υγείας.

Η μέχρι τώρα εμπειρία της συνδυασμένης συνεργασίας της Ιατρικής Επιστήμης με την Επιστήμη της Διοίκησης των επιχειρήσεων στις αναπτυγμένες χώρες και κυρίως τις ΗΠΑ, μέσω της οποίας έχει γίνει εφικτή σε μεγάλο βαθμό η αντιμετώπιση με ουσιαστικό τρόπο του δαιδαλώδους και δύσκολου προβλήματος της Διοίκησης του κόστους των υγειονομικών υπηρεσιών, μπορεί να αποτελέσει την αφετηρία για την προώθηση παρόμοιων διεπιστημονικών συνεργασιών σε Πανεπιστημιακό επίπεδο και στη χώρα μας.

Επιπλέον από την παρούσα εργασία αναδεικνύονται προκλήσεις και για τον σχεδιασμό των μαθημάτων της Διοικητικής Λογιστικής στα Πανεπιστήμια οι οποίες σχετίζονται με την κατανόηση των λειτουργικών χαρακτηριστικών συγκεκριμένων ομάδων οργανισμών και των πρακτικών που εφαρμόζουν καθώς και των λόγων που οδηγούν σε αυτές τις πρακτικές (Horngren et al., 2003).

Πιστεύουμε ότι η παρούσα εργασία συνδράμει ουσιαστικά στην πρακτική μορφοποίηση αυτών των ευκαιριών στο πεδίο της εκπαίδευσης των στελεχών του τομέα της Υγείας.

Καμία έρευνα δεν μπορεί να καυχηθεί (ή μάλλον να κατηγορηθεί) ότι αποτελεί το τελευταίο λιθάρι στο διαρκώς ατέλειωτο οικοδόμημα της ανθρώπινης γνώσης.

Η τελευταία, λοιπόν αλλά όχι λιγότερο σημαντική συμβολή της παρούσας ερευνητικής εργασίας (η οποία είναι και συμβολή όλων των ερευνητικών εργασιών), είναι ότι αποτελεί τη βάση για την συνέχεια της έρευνας στο συγκεκριμένο πεδίο της εφαρμογής σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων γενικά, αλλά και στα νοσηλευτικά ιδρύματα ειδικότερα.

Η μελλοντική αυτή έρευνα μπορεί να κατευθύνεται αφ' ενός στη συμπλήρωση του προτεινόμενου Εννοιολογικού Πλαισίου, αφ' ετέρου στην ενδελεχή επιπλέον διερεύνηση των κρίσιμων παραγόντων που εντοπίστηκαν από την παρούσα μελέτη. Ο καθένας από αυτούς τους παράγοντες ξεχωριστά, μπορεί να αποτελέσει αυτόνομο

αντικείμενο έρευνας και ως προς το βαθμό της σπουδαιότητάς του, αλλά και για την αποκάλυψη λεπτομερειών και αιτιωδών σχέσεων για τον τρόπο της θετικής ή αρνητικής δράσης του στην εφαρμογή σύγχρονων κοστολογικών συστημάτων.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

## Βιβλιογραφία – Αρθρογραφία

- Βενιέρης, Γ., Κοέν, Σ., Κωλέτση Μ (2003), “Λογιστική Κόστους, αρχές και εφαρμογές”, Εκδόσεις P.I. Publishing.
- Καζαντζής, Χ. και Σώρρος, Ι (2006), “Προβλήματα και Εφαρμογές Λογισμού και διοίκησης Κόστους”, Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς.
- Κέντρο Μελετών Υπηρεσιών Υγείας του Πανεπιστημίου Αθηνών (2001), “Οι Υπηρεσίες Υγείας στην Ελλάδα” Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας, Αθήνα.
- Κονδύλης, Ε (1999), “Στατιστικές τεχνικές διοίκησης επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Interbooks.
- Κυριόπουλος, Γ., Γείτονα, Μ., Οικονόμου, Χ (2000), “Η χρηματοδότηση των υπηρεσιών υγείας: a priori versus a posteriori κριτήρια αποζημίωσης;” στο Γ. Κυριόπουλος, Χ. Οικονόμου, Ν. Πολύζος, Α.Σισσούρας, (επιμ.) Προτεραιότητες για την αναμόρφωση της Διοίκησης - Διαχείρισης του συστήματος Υπηρεσιών Υγείας, (215- 236), Θεμέλιο, Αθήνα.
- Οικονόμου, Γ. και Γεωργόπουλος, Ν (1995), “Πληροφοριακά Συστήματα για Διοίκηση Επιχειρήσεων”, Εκδόσεις Μπένος, Αθήνα.
- Οικονόμου, Χ (1999), “Οι σύγχρονες εξελίξεις στα συστήματα υγείας. Προβλήματα και τάσεις” στο Θ. Σακελλαρόπουλος (επιμ.) Η Μεταρρύθμιση Του Κοινωνικού Κράτους, (459-536), Κριτική, Αθήνα.
- Ομάδα Στελεχών Διοίκησης (2006), “Προτάσεις-επισημάνσεις για την ανασυγκρότηση του Ε.Σ.Υ.”, Αθήνα
- Πάγγιος, Ι., (1993), “Θεωρία Κόστους Ι και ΙΙ”, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.
- Παπαδημητρίου, Δ (1960) “Βιομηχανικός Λογισμός”, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Πολύζος, Ν (2000), “Η διαχείριση του υγειονομικού συστήματος: η εμπειρία και η προοπτική”, στο Γ. Κυριόπουλος - Χ. Οικονόμου - Ν. Πολύζος - Α. Σισσούρας (επιμ.) Προτεραιότητες Για Την Αναμόρφωση Της Διοίκησης - Διαχείρισης του Συστήματος Υπηρεσιών Υγείας, (45-70), Θεμέλιο, Αθήνα
- Σταθακόπουλος, Β (2001), “Μέθοδοι έρευνας αγοράς”, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- Τούντας, Γ. και συνεργάτες (2008), “Οι Υπηρεσίες Υγείας στην Ελλάδα 1996-2006”, Κέντρο Μελετών Υπηρεσιών Υγείας Εργαστηρίου Υγιεινής& Επιδημιολογίας Ιατρικής Σχολής Πανεπιστημίου Αθηνών.
- Τσιμάρας, Μ (1944), “Θεωρία του κόστους”, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- Υφαντόπουλος, Γ (1993), “Η εξέλιξη των δαπανών υγείας στην Ελλάδα και τις χώρες της Νότιας Ευρώπης”, στο Π. Γετίμης- Δ. Γράβαρης (επιμ.) Κοινωνικό Κράτος και Κοινωνική Πολιτική. Η Σύγχρονη Προβληματική, (253-270), Θεμέλιο, Αθήνα
- Χαλικιάς, Ι., (2003) “Στατιστική - Μέθοδοι ανάλυσης για επιχειρηματικές αποφάσεις”, Εκδόσεις Rosili.
- Χρυσοκέρης, Ι (1965), “Βιομηχανικός λογισμός : Λογιστική, κοστολόγηση, στατιστική, προγραμματισμός”, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Abedian, I., Strachan, B., Ajam, T (1998), *Transformation in action. Budgeting for health service delivery*, University of Cape Town Press, Rondebosch.
- Abel-Smith, B., Calltorp, J., Dixon, M., Dunning, A., Evans, R., Holland, W., Jarman, B. and Mossialos, E (1994), *Report on the Greek Health Services*, Athens: Farmetrika.
- Adam, T., Evans, D.B., Murray, C (2003), “Econometric estimation of country-specific hospital costs”, *Cost Eff Resour Alloc.*, 1(1):3.

Ahrens, T (1997), "Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers", *Accounting, Organizations and Society*, 22(4), 617-637.

Ahrens, T (1999), "Contrasting Involvements: A Study of Management Accounting Practices", (Management, Organizations and Society). Gordon & Breach Science Publishers.

Aird, B (1996), "Activity-based cost management in health care - another fad?", *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 9/4, 16-19.

Al-Omiri, M., Drury, C (2007), "A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations" *Management Accounting Research*, 18, 399-424.

Amigoni, F (1978), "Planning management control systems", *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 279-291.

Anderson, C. E (1979), "Hospital Production - Can Costs Be Contained?", *American Economic Review*, 69, May, pp. 293-297.

Anderson, S.W., (1995), "A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing at General Motors, 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51

Anderson-Miles, E (1994), "Benchmarking in healthcare organizations: an introduction" Benchmarking Special Section, *Healthcare Financial Management*, Sept, 1994.

Ankjaer-Jensen, A., Pernille, Rosling and Lone, Bilde (2006), "Variable prospective financing in the Danish hospital sector and the development of a Danish case-mix system" *Health Care Management Science*, 9: 259-268.

Anthony, R. N. and Herzlinger, R. E (1980), *Management Control in Nonprofit Organizations*, Irwin, Inc., Homewood, IL (1980).

Anthony, R.N. and Young, D. V (1994), *Management control in nonprofit organizations* (5th ed.). Boston, MA: Richard D. Irwin, Inc.

Antikainen et al. (2005), "Activity-Based Costing Process of a Day-Surgery Unit - from Cost Accounting to Comprehensive Management", *Frontiers of e-Business Research*.

Appleyard, T. and Pallet, S (2000), "Management Accounting Issues in Cross-Border Acquisitions: Evidence from an Anglo-German Case Study a paper presented at the, 23<sup>rd</sup> Annual Conference of the European Accounting Association, in Munich, Germany, March, 29-31, 2000.

Argyris, C. and Kaplan, R. S (1994 September), "Implementing new knowledge: the case of activity based costing", *Accounting Horizons*, 83-105.

Askarany, D., Smith M (2000), "A Critical Evaluation of the Diffusion of Cost and Management Accounting Innovations", *International Conference on Management of Innovation and Technology (ICMIT)*, Singapore.

Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., Young, S (2000), *Management Accounting*, Prentice Hall.

Auster, E. and Choo, C (1993), "Environmental scanning by CEOs in two Canadian industries", *American Society for information Science*, Vol. 44, No.2, pp. 194-203.

Babson, J. H., 1973, *Disease Costing*, Manchester: University Press.

Baines, A. and Langfield-Smith, K (2003), "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach", *Accounting, Organizations and Society*, 28 (7/8), 675-698.

Baker J, Baker R. W (2004), *Health care finance. Basic tools for non-financial managers*, Jones and Barlett Publisher, Sudbury, Massachusetts, USA. pp: 40-63

- Ballard, G., (July, 2006), "Rethinking Project Definition in Terms of Target Costing," *Proceedings of the, 14th annual conference of the International Group for Lean Construction*, Santiago, Chile, pp. 77-89.
- Ballas, A. and Tsoukas, H (2004), "Measuring nothing: The case of the Greek National Health System", *Human Relations*, 57(6). 661-690.
- Bamber, E. M (1993), "Opportunities in behavioural accounting research", *Behavioural Research in Accounting*, 3, 1-29.
- Baptist, A. J (1987), "A General Approach to Costing Procedures in Ancillary Departments", *Topics in Health Care Financing*, 13, no.: 32-47.
- Baptist, A. J., Saylor, J. and Zerwekh, J (1987, January), "Developing a solid base for a cost accounting system", *Healthcare Financial Management*, 42-54.
- Bean, J. and Hussey, L (1996), *Costing and pricing public sector services. Essential skills for the public sector*, HB Publications. London, England.
- Beaumont, N., Amrik, Sohal (2004), "Outsourcing in Australia", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.24, No. 7.
- Beddow, A. J., Cohen, D. R (2001), "Marginal-cost contracting in the NHS: results of a preliminary survey", *Health Service Management and Research*, 14 (2): 104 - 109.
- Beecham, J (1995), "Collecting and estimating costs" in Knapp, M (ed) *The economic evaluation of mental health care*, Arena, Ashgate Publishing Limited, London, UK; pp: 61-82.
- Belkaoui, A., (1980), "The impact of socio-economic accounting statements on the investment decision: An empirical study", *Accounting, Organizations and Society*, 5, pp. 263-283.
- Bennington, et al, (eds.), (1974), *Financial Management of the Clinical Laboratory*, Baltimore, Md.: University Park Press.
- Benson, H. R (1994), "An introduction to benchmarking in healthcare", *Radiology management*, Fall; 16(4):35-9.
- Berki, S. E, (1985), "DRGs, Incentives, Hospitals and Physicians", *Health Affairs (Millwood)*, Winter; 4(4):70-6.
- Berry, R. E (1974), "Cost and Efficiency in the Production of Hospital Services", *Milbank Memorial Fund Quarterly*, 52, No. 3, pp. 291-313.
- Bhimani, A., (1999) "Mapping methodological frontiers in cross-national management control research", *Accounting, Organizations and Society*, 24(56), 413-40.
- Bhimani, A (2003), "A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success", *Accounting, Organizations and Society*, 28 (6), 523-548.
- Biesada, A., (1991), "Benchmarking", *Financial World* (September), pp. 28-32.
- Birdsall, M. and Trivedi, V (1983), "Productivity-Based Relative Value Units for Radiology Procedures", *Journal of Medical Systems*, Vol. 7, No. 6.
- Birnberg, J. G (1998), "Some reflections on the evolution of organizational control", *Behavioural Research in Accounting*, 10 (Suppl.), 27-46.
- Birnberg, J. G. and Shields, M. D (1989), "Three decades of behavioural accounting research: a search for order", *Behavioral Research in Accounting*, 23-24.

- Bjorn, Skeie, Vinod, Mishra, Stein, Vaaler, Einar, Amlie, (2002), "A comparison of actual cost, DRG-based cost and hospital reimbursement for liver transplant patients", *Transplant International*, 15: 439-445.
- Bjornenak T (1997), "Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway" *Management Accounting Research*, 8: 3-17.
- Bjornenak, T. and Mitchell, F (2002), "The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000", *The European Accounting Review*, Vol.11, No.3, pp. 481-508.
- Boons, N., Arnick, A.M (1998), "Product costing for complex manufacturing systems", *International Journal of Production Economics*, Vol. 55, pp. 241-255.
- Booth, D (1995), "Benchmarking - the essential phase of preparation", in Kanji, G. K (Eds), *Total Quality Management: Proceedings of the First World Congress*, Chapman & Hall, London, pp.493-6.
- Bowen, H. R. and Jeffers, J. R (1971), *The Economics of Health Services*, New York: General Learning Press.
- Bowling, A (1997), *Research Methods in Health Investigating Health and Health Services*. Buckingham, Philadelphia: Open University Press.
- Boynton, P. M (2004). "Administering, analysing and reporting your questionnaire", *BMJ* 328: 1372-1375.
- Bragg, S. M (1998), *Outsourcing: A Guide to Selecting the Correct Business Unit, Negotiating the Contract and Maintaining Control of the Process*, John Wiley & Sons, NY.
- Breen, A., Burton-Houle, T. and Aron, D. C (2002) "Applying the Theory of Constraints in Health Care: Part, 1 - The Philosophy", *Quality Management in Health Care*, Volume, 10, Number 3.
- Brent, R. J (2003), *Cost-benefit analysis in health care evaluation*, Edward Elgar, Cheltenham UK.
- Brewer, P. C (1998), "National culture and activity-based costing system: a note", *Management Accounting Research*, 9, 113-260.
- Brignall, S (1997), "A contingent rationale for cost system design in services", *Management Accounting Research*, 8, 325 - 346.
- Brignall, T. J., Fitzgerald, L., Johnston, R. and Silvestro, R (1991), "Product costing in service organizations", *Management Accounting Research*, 2, 227 - 248.
- Bristol, Anthony, David, Ph.D., (2005), *Everyone is; should healthcare? Outsourcing: Issues in strategic planning, organizational culture and organizational ethics*, The University of Texas Health Sciences Center at Houston School of Public Health.
- Broadbent, J (1992), "An ethnomethodological orientation to a study of the use of accounting information in one district of the NHS", *British Accounting Review*, 112-139.
- Brooks, R (1971), "A Cost-Benefit Analysis of the Treatment of Rheumatic Diseases", *Applied Economics*, 3, No. 1, pp. 35-53.
- Brouwer, W., Rutten, F., Koopmanschap, M (2001), "Costing in economic evaluations", in Drummond M, McGuire A (eds) *Economic evaluation in health care. Merging theory with practice*, Oxford University Press, pp: 68-93.
- Broyles, R. and Reilly, B (1998), "Physicians, patients and administrators: a realignment of relationships", *Journal of Healthcare Management*, 33, 1, pp. 5-14.

- Bruns Jr., W. J., Kaplan, R. S (1987), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, 97-118.
- Bruns, W. J. and McKinnon, S (1993), "Information and managers: a field study", *Journal of Management Accounting Research*, 5, 84-108.
- Bruns Jr., W. J., Waterhouse, J. H (1975), "Budgetary control and organizational structure", *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203.
- Burik, D. and Duvall, T. J (1985), "Hospital Cost Accounting: Implementing the System Successfully", *Healthcare Financial Management*, 39, no. 5: 76-88.
- Burns, T. and G. Stalker, (1961), *The Management Innovation*, Tavistock Institute.
- Byford, S., McDaid, D., Sefton, T (2003), *Because it's worth it. A practical guide to conducting economic evaluation in the social welfare field. Contemporary research issues*, Joseph Rowntree Foundation, York, UK
- Byford, S., Raftery, J (1998) "Perspectives in economic evaluation", *BMJ*, 316: 1529-3150.
- Cagwin, D., Bouwman, M. J (2002), "The association between activity-based costing and improvement in financial performance", *Manage. Acc. Res.*, 13, 1-39.
- Camp, R., (1989), "Benchmarking: the search for best practices that lead to superior performance. Part I. A definition", *Quality Progress*, January, 1989, pp. 62-68.
- Camp, R. C (1989b), *Benchmarking: The Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance*, ASQC Quality Press, Milwaukee, WI Campbell.
- Canada, John R., William G. Sullivan and John A. White, (1996), *Capital Investment Analysis for Engineering and Management*, New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Canby IV, J (1995), "Applying activity-based costing to healthcare settings", *Healthcare Financial Management*, 49(2): 50-55.
- Cardinaels, E., Roodhooftb, F. and Gustaaf van Herck (2004), "Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey", *Health Policy*, Volume 69, Issue, 2, pages, 239-252.
- Carey, K. and Burgess, J (2000), "Hospital Costing: Experience from the VHA", *Financial Accountability and Management*, vol. 16 (4), November, pp. 289-307.
- Chan, J. L., Jones, R. H. and , K. G (1996b), "Modeling governmental accounting innovations: an assessment and future research directions", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9: 1-19..
- Chandler, A.D., (1962), *Strategy and Structure*, MIT Press
- Chapman, C. S., (1997), "Reflections on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 22, 189-206.
- Chenhall, R. H (2003), "Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Acc. Organ. Society*, 28, 127-168.
- Chia, Y. M. and Koh, H. C (2007), "Organizational culture and the adoption of Management Accounting Practices in the Public Sector: A Singapore Study", *Financial Accountability & Management*, 23(2).
- Child, J (1975), "Managerial and organizational factors associated with company performance, Part, 2: A contingency analysis", *Journal of Management Studies*, 12: 12-27.

Churchill, G. A (1999), *Marketing Research: Methodological Foundations*, Dryden Press, Orlando, USA.

Churchill, G. A. and Brown T. J (2004), *Basic Marketing Research*, South-Western, OHIO, USA.

Clancy, D. K., Collins, F (1979) "Informal accounting information systems: some tentative findings", *Accounting, Organizations and Society*, 4: 1/2.

Cleverley, W. O., (1986), "Hospital financial condition under state rate regulatory programs", *Hospital and Health Services Administration*, 31 2, pp. 135-147.

Clewer, A., Perkins, D (1998), "Economic analysis of costs", in: *Economics for health care management*. Pearson Education, UK. pp: 85-105

Cobb, I., Innes, J. and Mitchell, F (1992), *Activity-Based Costing—Problems in Practice*, London, CIMA.

Comiskey, E. E. and Groves, R. E. V (1972), "The Adoption and Diffusion of an Accounting Innovation", *Accounting and Business Research*, Winter, pp. 67 - 77.

Cook, K., Shortell, S., Conrad, D. and Morrissey, M (1983), "A theory of organizational response to regulation: The case of hospitals", *Academy of Management Review* 8 2, pp.193-205.

Cooper, R (1988a). The rise of activity-based costing - part two: when do i need an activity-based cost system?", *J. Cost Manage.*, 41-48.

Cooper, R., (1988b), "The rise of activity-based costing - part three: how many cost drivers do you need and how do you select them?", *J. Cost Manage. Manufacturing Industry*, 34-46.

Cormack, D. F. S (1996). *The research process in nursing* (3rd ed.), Oxford: Blackwell Science Ltd.

Cots, F., David, Elvira, Xavier, Castells, Eulalia Dalmau, (2000), "Medicare's DRG-weights in a European environment: the Spanish experience", *Health Policy* 51.

Counte, M. A. and Glandon, G. L (1988), "Managerial innovation in the hospital: An analysis of the diffusion of hospital cost accounting systems", *Hospital and Health Services Administration*, 33 3, pp. 371-384.

Cox, J. R. W., Mann, L., Samson, D (1997), "Benchmarking as a mixed metaphor: disentangling assumptions of competition and collaboration", *Journal of Management Studies*, Vol. 34 No.2, pp.285-314.

Crane, M. and Meyer, J (1993), "Focusing on true cost in a service organization" *Management Accounting* (February): 41-45.

Creese, A., Parker, D (1994), "Cost analysis in primary health care. A training manual for programme managers", *World Health Organisation*, Geneva.

Creswell, J. W (1998), *Qualitative Inquiry and Research Design Choosing Among Five Traditions*. Thousands Oaks, CA: Sage.

Culbert, S. A. and Mc Donough, J. J (1986), "The Politics of Trust and Organizational Empowerment", *Public Administration Quarterly*, Vol. 10, No. 2 (Summer).

Culyer, A. J (1985) *Cost and Cost function. Economics*, Blackwell, UK. pp: 147-172.

Cushing, B. E (1990), "Frameworks, paradigms and scientific research in management information systems", *The Journal of Information Systems*, 4, 38-59.



- Das, H (1986), "Organizational decision characteristics and personality as determinants of control actions: a laboratory experiment", *Accounting, Organizations and Society*, 11,215-231.
- Davila, T., (2005), "An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms", *Accounting, Organizations and Society*, 30: 223-248.
- Dawson, D (1994), "Costs and prices in the internal market", *Discussion Paper, 115*, Centre for Health Economics, University of York, York, UK.
- DeLone, W. H. and McLean, E. R (1992), "Information systems success: the quest for the dependent variable", *Information Systems Research*, 3, 60-95.
- Dent, J. F (1987), "Tensions in the design of formal control systems: a field study in a computer company", in W. J. Bruns & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and management: field study perspectives* (pp. 119-145). Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Dent, J (1991), "Accounting and organisational cultures: a field study of the emergence of a new organisational reality", *Accounting, Organizations and Society*, 6, 705-732.
- Department of Health (2005), "NHS Costing Manual Version 4.1" Internet version. UK.
- Devine, K., O'clock, P. and Lyons, D (2000), "Health-care financial management in a changing environment", *Journal of Business Research* 48, pp. 183-191.
- Docteur, E. and Howard Oxley, (2003), "Health-care Systems: Lessons from the Reform Experience", *OECD Health Working Papers*, Directorate for Employment, Labour and Social Affairs, DELSA/ELSA/WD/HEA 9.
- Doll, W. J. and Torkzadeh, G (1988), "The measurement of end user computing satisfaction", *MIS Quarterly*, 12, 258-274.
- Domberger, S (1998), *The Contracting Organization: A Strategic Guide to Outsourcing*, Oxford University Press, Oxford.
- Donaldson, L (2001), *The Contingency Theory of Organizations. Foundations for Organizational Science*, A Sage Publications Series, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- Doolin, B., (1999), "Casemix Management in a New Zealand Hospital: Rationalization and Resistance", *Financial Accountability & management*, 15 (August/November): 397-417.
- Douglas, M (1972), *Natural symbols, Explorations in Cosmology*, Barrie and Rockliff, London.
- Dowless, R (1997), "Using activity-based costing to guide strategic decision making", *Healthcare Financial Management*, (Jun.): 86-90.
- Dranove, D (1996), "Measuring costs", in Sloan F (ed) *Valuing health care. Costs, benefits and effectiveness of pharmaceuticals and other medical technologies*, Cambridge University Press. pp: 61-75.
- Drazin, R., Van de Ven, A (1985), "An examination of the alternative forms of contingency theory", *Admin. Sci. Quart.*, 30, 514-539.
- Drummond, M., Manca, A., Sculpher, M (2005), "Increasing the generalizability of economic evaluations: recommendations for the design, analysis and reporting of studies", *Int J Technol Assess Health Care*, 21(2): 165-71.
- Drury, C., (1993), *A survey of management accounting practice in UK manufacturing companies*, CIMA, London.

Dyson, J. R (2001), *Accounting for non-accounting students*, Fifth edition, Financial Times, Prentice Hall, London. pp: 269-296.

Eastaugh, S., (2004), *Health care finance and economics*, Ones & Bartlett Publishers, 2004.

Edbrooke, D. L., Hibbert, C. L., Ridley, S, Long, T., Dickie, H (1999), "The development of a method for comparative costing of individual intensive care units", *Anaesthesia*, 54: 110-120.

Ekman, M (2004), "Economic evidence in stroke: a review", *Eur J Health Econ*, 5 Suppl, 1: S74-83.

Eldenburg, L (1994), "The use of information in total cost management", *The Accounting Review*, 69 (1): 96-121.

Eldenburg, L. G. et al, (2004), "Financial Management of Organized Health Care Delivery Systems", in L. Wolper (eds), *Health Care Administration, Fourth Edition: Planning, Implementing and Managing Organized Delivery Systems* (Jones & Bartlett Publishers, 2004) pp. 191-247.

Elliott, R., Payne, K (2005), *Essentials of economic evaluation in healthcare*, Pharmaceutical Press, London. pp: 45-63.

Ellram, L. M., "2002", in *Supply management's involvement in the target costing process* (Eds), *European Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 8 pp.235-44.

Ellis, J. 2000, "Sharing the evidence: clinical practice benchmarking to improve continuously the quality of care", *Journal of advanced Nursing*, 32 (1), 215-25.

Ellwood, S (1992), *Cost method for NHS health care contracts*, Chartered Institute of Management Accountants. London, UK.

Ellwood, S (1996) *Cost-based pricing in the NHS internal market*, Chartered Institute of Management Accountants. London, UK.

Ernst, C., Szczesny, A (2005), "Cost Accounting Implications of Surgical Learning in the DRG Era - Data Evidence from a German Hospital" *Schmalenbach Business Review*, Vol. 57, pp, 127 – 166.

Espino-Rodriguez, T., Padron-Robaina, V.(2006), "A Review of Outsourcing From the Resource-Based View of the Firm", *International journal of management reviews*, 8, 1.

Estrin, T. L., Kantor, J., Albers, D., (1994), "Is ABC suitable for your company?", *Manage. Acc.*, 40-45.

Evants, H. and Ashworth, G (1996), "Survey conclusion: wake up to the competition", *Management Accounting (UK)*, May, pp. 16-18.

Evers, S. M., Struijs, J. N., Ament, A. J., van Genugten, M. L., Jager, J. H., van den Bos, G. A (2004), "International comparison of stroke cost studies" *Stroke*, 35(5): 1209-1215.

Ewusi-Mensah, K (1981), "The external organizational environment and its impact on management information systems", *Accounting Organizations and Society*, 6 (4), 301-316.

Ezzamel, M (1987), "Behavioural implications of accounting controls", in M. Ezzamel & H. Hart (Eds.), *Advanced management accounting: an organisational emphasis* (pp. 348-372), Kent, UK: Cassel.

Fan, Y (2000), "Strategic outsourcing: evidence from British companies", *Marketing Intelligence & Planning*, Vol. 18 No.4, pp.213-9.

Fetter, R. B (1985), "DRGs - fact and fiction", *Australian Health Review*, Vol.8, No.2 pp.105-11.

Finkler, S. A (1982), "The distinction between cost and charges", *Annals of Internal Medicine*, 96(1).

Finkler, S. A (1994), *Issues in cost accounting for health care organizations*, AN Aspen Publication. Maryland, USA.

Finkler, S. A (2001), *Budgeting concepts for nurse managers*, Third edition, WB Saunders New York, USA. pp: 52-83.

Finkler, S. A (2001b), *Financial management for public, health and not-for-profit organizations*, Prentice-Hall Inc, New Jersey, USA. pp: 95-123.

Finkler, S., Ward, D (1999), *Cost Accounting for Health Care Organizations, Concepts and Applications*, Aspen Publishers, Inc., Gaithersburg, Maryland.

Fisher, J. G (1998), "Contingency theory, management control systems and firm outcomes", *Behavioural Research in Accounting*, 47-65.

Ford, D., Cotton, B., Farmer, D., Gross, A., Wilkinson, I (1993), "Make or buy decisions and their implications", *Industrial Marketing Management*, Vol. 22 pp.207-14.

Forsgren, I., Beghi, E., Ekman, M (2005), "Cost of epilepsy in Europe", *Eur J Neurol.*, 12 Suppl, 1:54-58.

Foster, B. P. and Ward, T. J (1994), "Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations", *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5): 401-411.

Foster, G. and Swenson, D. W (1997), "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants", *Journal of Management Accounting Research*, (9): 109-141.

Foster, G. and S. M. Young (1997), "Frontiers of management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, (9): 63-77

Friedman, A. L., Lyne, S (2001), "The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation", *Critical Perspectives in Accounting*, 12, 423-451.

Frits van Merode, (2004), "A prelude of the, 2004 Antwerp Quality Conference: Targets and target values - integrating quality management and costing" *Accreditation and Quality Assurance: Journal for Quality, Comparability and Reliability in Chemical Measurement*, Volume 9, Number 3, 168-171.

Frost, P. J., Moore, L. F., Louis, M. R., Lundberg, C. C. and Martin, J (1991), *Reframing organizational culture*, London: Sage.

Gaitanides, M., (1979), "Cost Accounting for Hospital Planning", *Management International Review*, 19, No. 2, pp. 99-108.

Garrison, R., Noreen, E., (2003), *Managerial Accounting*, Mc Graw-Hill Irwin.

Garner, K., Bailey, R.N (1992), "Using constraint management to reduce congestion in a fracture clinic: preliminary analysis", *DSIR Physical Sciences Report*, No. 58, Applied Mathematics Group, DSIR Physical Sciences, Wellington.

Gaynor, Martin & Anderson, Gerard F., (1995), "Uncertain demand, the structure of hospital costs, and the cost of empty hospital beds", *Journal of Health Economics*, Elsevier, vol. 14(3), pages 291-317, August.

Gelinas, U., Sutton, S (2002), *Accounting Information Systems*. SouthWestern College publishing.

Geoffrey, L (1997), "Research orientation and hospital services improvement", *Hospital Management International*, Annual Review, pp. 59- 61.

Gilley, K., Rasheed, A (2000), "Making more by doing less: an analysis of outsourcing and its effects on firm performance", *Journal of Management*, Vol. 26 No.4, pp.763-90.

Gillham B (2000), *Developing a questionnaire (real world research,)* London: Continuum.

Gillies, A (1996), *Improving the Quality of Patient Care*, Wiley, Chichester (Department of Health, 2000). *The National Health Service Plan for England: A Plan for Investment a Plan for Reform*, Department of Health, London

Gilman, T. A (1985, November), "Hospitals recognize need to install or improve cost accounting systems", *HealthCare Financial Management*, 86-89.

Ginsburg, P. B (1972), "Resource Allocation in the Hospital Industry: The Role of Capital Financing", *Society Security Bulletin*, 35, No. 10, pp. 20-30.

Glautier, M., Underdown, B (2001), *Accounting. Theory and practice. Seventh edition*, Financial Times, Prentice Hall, London. pp: 391-462.

Glick, N. D., Blackmore, C. and Zelman, W (2000), "Extending Simulation Modeling to Activity-Based Costing for Clinical Procedures", *Journal of Medical Systems*, Vol. 24, No. 2.

Goddard, A (1997a), "Organizational culture and budgetary control in a UK local government organization", *Accounting and Business Research*, 111-123.

Goddard, A (1997b), "Organizational culture and budget related behaviour - a comparative contingency study of three local government organizations", *International Journal of Accounting*, 32(1), 79-98.

Goedee, M., Jegers, M., Pepermans, R., Mentens C (2002), "Cost calculation and budgeting: the effect of a training session on the skills of medical directors and head nurses in European intensive care units", *Journal of European Industrial Training*, 26/5, 212-217.

Goldratt, E. and Cox, J (1992), *The Goal: A Process of Ongoing Improvement*, North River Press Inc.

Gonzalez et al.(2005), "Building an activity-based costing hospital model using quality function deployment and benchmarking", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 12 No. 4, 2005.

Gordon L. A. and Miller, D (1976), "A contingency framework for the design of accounting information systems", *Accounting, Organizations and Society*, 1 pp. 59-70.

Gordon, L. A., Narayanan, V. K (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation", *Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), 37-47.

Grandlich, C (2004), "Using activity-based costing in surgery", *AORN J.*, Jan; 79(1):189-92.

Green, A (1999), *Cost and Costing. In: Introduction to health planning in developing countries*, Second edition. Oxford University Press. pp, 188-212.

Guba, E. G. & Lincoln, Y. S (1989), *Fourth Generation Evaluation*. Newbury Park: Sage.

Guilding, C (1999), "Competitor-focused accounting: an exploratory note", *Accounting, Organizations and Society*, 24 (7), pp. 583-595.

Guilding, C., McManus, L (2002), "The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note", *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 45-59.

Gunasekeran, A., Sarhadi, M (1998), "Implementation of activity based costing in manufacturing", *International Journal of Production Economics*, Vol. 56-57, pp. 231-242.

Guterman, S. and Dobson, A (1986), "Impact of the Medicare Prospective Payment System for hospitals", *Health Care Financing Review*, 7 3, pp. 97-114.

Gyldmark, M (1995), "A review of cost studies of intensive care units: problems with the cost concept", *Crit Care Med.*, 23(5):964-72.

Hall, A (2001), *Accounting Information Systems*, South Western College publishing.

Hall, J. E., LaChance, P. A (1989), "An Automated Participant Tracking System Using Generalized System, 1032 Data Structures", Proceedings of, 10th Annual System, 1032/1022 Users Conference. Boston, MA: System, 1032/1022 Users Group; 1989.

Halpern, N. A., Bettes, L., Greenstein, R (1994), "Federal and nationwide intensive care units and healthcare costs: 1986-1992", *Crit Care Med*, 22:2001-2007.

Harrison, S., Hunter, D. J., Marnoch, G. and Pollitt, C (1992), *Just Managing: Power and Culture in the National Health Service*, Macmillan, London.

Harrison, G., McKinnon, J (2007), "National culture and management control", In: Hopper T. - Northcott D. - Scapens R (eds.) *Issues in management accounting*. 3<sup>rd</sup> ed. Prentice Hall: London, pp. 93-116.

Hayes, D. F. C (1977), "The contingency theory of management accounting", *The Accounting Review*, 52/1, pp. 22-39.

Hazelwood, S., (2005), "Possibilities and pitfalls of outsourcing", *Healthcare Financial Management* Oct, 2005.

Helmig, B., Lapsley, I (2001), "On the efficiency of public, welfare and private hospitals in Germany over time: a sectoral data envelopment analysis study", *Health Services Management Research*, 14: 263-74.

Henke, E. O. and Spoede, C. W (1991), *Cost accounting: managerial use of accounting data*, Boston, Mass.: P.W.S. Kent.

Hicks, J. O. Jr (1978), "An Examination of Accounting Interest Groups, Differential Perceptions of Innovations", *The Accounting Review*, April, pp. 371 - 388.

Hill, N.T (1990/1991), "The adoption of costing systems in the hospital industry", Dissertation Abstracts International, 51(12), 4182A (University Microfilms No. DA9106681)

Hill, N (2000), "Adoption of costing systems in US hospitals: An event history analysis, 1980-1990", *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume, 19, Issue, 1, 41-71.

Hill, N. and Johns, E (1994), "Adoption of costing systems by U.S. hospitals", *Journal of Health Care Management*, 39 4, pp. 521-537.

Hillman, A. L., Nash, D. B., Kissick, W. L. and Martin, S. P (1986), "Managing the medical industrial complex", *The New England Journal of Medicine*, Vol. 315 No. 8, pp. 511-13.

Hirth, R. A, Chemew, M. E, Orzol, S. M (2000), "Ownership, competition and the adoption of new technologies and cost-saving practices in a fixed-price environment", *Inquiry* 37: 282-94.

Hogarth, R. M (1993), "Accounting for decisions and decisions for accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 18, 407-424.

Holmen, J. S., (1995), "ABC vs. TOC: It's a Matter of Time," *Management Accounting*, p.37-40.

Hopwood, A. G (1989), "Behavioural accounting in retrospect and prospect", *Behavioural Research in Accounting*, 1, 1-28.

Hornigren, C. T (2003), *Cost accounting. A managerial emphasis*, 5<sup>th</sup> edition. Prentice/Hall International, p, 21.

Hornigren, C. T., Datar, S. M., Foster, G (2003), *Cost accounting. A managerial emphasis*. 11<sup>th</sup> edition. Pearson Education International. pp, 29 - 135

Hornigren, C. T., Foster, G. and Datar, S. M (1994), *Cost accounting: A managerial emphasis* (8th ed.), Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Hornigren C. T., Bhimani A., Datar, S. and Foster G (1997), *Management and cost accounting*, Prentice Hall.

Hovenga, E. J. S (1996), "Casemix and Information Systems" in: Hovenga E.J.S, Kidd M., Cesnik B (Eds) 1996 *Health Informatics: an overview*, Churchill Livingstone, Melbourne.

Hsiao, W. C. and Stason, W. B (1979), "Toward developing a relative value scale for medical and surgical services", *Health Care Financing Rev.* 1:23.

Hussein, M. E., (1981), "The Innovative Process in Financial Accounting Standards Setting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 6, No. 1. pp. 27-37.

Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D (2000), "Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of, 1994 and, 1999 survey results" *Management Accounting Research*, 11: 349-362.

Innes, J., Mitchell, F (1995), "A survey of activity-based costing in the UK's largest companies" *Manage. Acc. Res.* 6, 137-154.

Jackson, T (2001), "Using Computerised Patient-Level Costing Data for Setting DRG Weights: The Victorian (Australia) Cost Weight Studies", *Health Policy*, 56, 149-163.

Jacobs, P., Noseworthy, T. W (1990), "National estimates of intensive care utilization and costs: Canada and the United States", *Crit Care Med*, 18:1282-1286.

Jackson, S. and Philip, G (2005), "Organisational Culture and the Management of Technological Change: A Theoretical Perspective", Proceedings of the, 13th European Conference on Information Systems (ECIS), 2005, AIS.

Jaruga, A., Nowak, W. and Dixon, R (1995), "Liider's Contingency Theory, complex adaptative systems and the reshaping of governmental accounting: towards an integrated model", Paper presented to the CIGAR Conference. Cour de Comptes, INTEC, Paris.

Jegers, M., Edbrooke, D. L., Hibbert, C. L., Chalfin, D. B., Burchardi, H (2002), "Definitions and methods of cost assessment: an intensivist's guide", ESICM section on health research and outcome working group on cost effectiveness. *Intensive Care Med.*, 28(6):680 – 685.

Johnson, H. T (1983), "The search for gain in markets and firms: A review of the historical emergence of management accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), pp. 139-146.

Johnson, H. T. and Kaplan, R. S (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press, p.28, p. 131.

Kakabadse, A., Kakabadse N (2003), "Outsourcing best practice: transformational and transactional considerations", *Knowledge and Process Management*, Volume, 10, Issue, 1 , pp. 60 – 71.

Kaplan R. S (1994), "Management Accounting (1984-1994): development of new practice and theory", *JMAR*, 5, 247-260.

Kaplan, R. S., Cooper, R (1998), *Cost and Effect: Using integrated systems to drive profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.

Karger, D. W. and Vora, J. A (1979), "Integrated Planning for Health Care Organizations Especially Hospitals", *Long Runge Planning*, 12, No. 1, pp. 91-96.

Kasurinen T (2002), "Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation", *JMAR*, Volume, 13.

Kazandjis, C., *Management Accounting and Control in a Service Organization*, Ph.D Thesis, University of Bath, 1980.

Kee, R (1998), "Integrating ABC and the Theory of Constraints to Evaluate Outsourcing Decisions", *Journal of Cost Management*, v.12, n.1, January-February, p. 24-36.

Kent, R (1999), *Marketing Research: Measurement, Method and Application*, London: International Thomson Business Press.

Kershaw, R., (2000), "Using TOC to 'Cure' Healthcare Problems," *Management Accounting Quarterly*, (Summer), p.22.

Kets de Vries, M. F. R (1977), "The entrepreneurial personality: a person at the crossroads", *The Journal of Management Studies*, 14: 34-57.

Khandwalla, P. N (1972), "The effects of different types of competition on the use of management controls", *J. Acc. Res.*, 275-285.

Khandwalla, P. N (1973), "Viable and effective designs of firms", *Academy of Management Journal*, 16(3): 481-495.

Khandwalla, P. N (1977), *Design of Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich, New York.

Ko Arai, (2006), "Reforming hospital costing practices in Japan: An implementation study", *Financial Accountability & Management*, 22(4).

Ko, C. & Mock, T. J (1988), In K. R. Ferris (Ed.), *Behavioural research: a critical analysis* (pp. 171–201). New York: Century VII Publishing Co.

Kobeissi, B. J., Gupta, M., Perez, C. A., Dopuch, N., Michalski, J. M., Van Antwerp, G., Gerber, R, Wasserman, T. H (1998), "Physician resource utilization in radiation oncology: a model based on management of carcinoma of the prostate", *Int J Radiat Oncol Biol Phys.*, 40(3):593-603.

Krumwiede, K (1998), "The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors", *Journal of Management Accounting Research*, 10: 239-277.

Kuratko, D. F., Goodale, J. C. and Hornsby, J. S (2001), "Quality practices for a competitive advantage in smaller firms", *Journal of Small Business Management*, 39: 293-311.

Laitinen, E. K (2001), "Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of technology firm", *Management Accounting Research*, 12: 507-541.

Laitinen, E. K (2002), "A dynamic performance measurement system: evidence from small Finnish technology companies", *Scandinavian Journal of Management*, 18(1): 65-99.

Lane, C (2000), "Introduction: Theories and Issues in the Study of Trust", in C. Lane and R. Bachmann (eds.), *Trust Within and Between Organizations: Conceptual Issues and Empirical Applications*, pp. 1-30 (Oxford University Press, New York).

Lapsley, I., Wright, E (2004), "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda", *Management Accounting Research*, 15 355–374.

Larsen, J., Skjoldborg, U (2004), "Comparing systems for costing hospital treatments. The case of stable angina pectoris", *Health Policy*, 67(3):293-307.

Laschinger, H. K. S., Finegan, J. Shamian, J and Casier, S (2000), "Organizational Trust and Empowerment in Restructured Healthcare Settings", *Journal of Nursing Administration*, Vol. 30, No. 9 (September), pp. 413-25.

Laudon, K. and Laudon, J., (2002), *Essentials of Management Information Systems*, Prentice Hall.  
Laurila, J., Suramo, I. and Brommels M. et al., (2000), "Activity-based costing in radiology. Application in a pediatric radiological unit", *Acta Radiol*, 41 (2), pp. 189-195.

Lawrence, C. M (1989), "The effect of accounting system type and ownership structure on hospital costs", Dissertation Abstracts International, (University Microfilms, No. DA8925155).

Lawrence, P. R. and Lorch, J.W (1967), *Organisation and environment: Managing differentiation and integration*, Harvard University, Graduate School of Business Administration.

Lawson, R., (2003), "Development of an HMO cost management system", *Research in Healthcare Financial Management*, 8 1, pp. 31-41.

Lee, R. H., Bott, M. J., Forbes, S., Redford, L., Swagerty, D. L., Taunton, R. L (2003), "Process-based costing: *JNurs Care Qual.*, 18(4): 259-266.

Lee Tzong-Ru, Kao Jui-Sheng, (2001), "Application of simulation technique to activity based costing of agricultural systems: a case study", *Agricultural Systems*, Vol. 67, 2001, pp. 71-82.

Lema, N. M., Price, A. D. F (1995), "Benchmarking: performance improvement toward competitive advantage", *Journal of Management in Engineering*, Vol. 11 No.1, pp.28-37.

Libby, T., Waterhouse, J. H (1996), "Predicting change in management accounting systems", *J. Manage. Acc. Res.*, 8, 137-150.

Liggett, H. R., J. Trevino and Lavelle, J. P (1992), "Activity-Based Cost Management Systems in an Advanced Manufacturing Environment" in H. R. Parsaei, (ed) *Economic and Financial Justification of Advanced Manufacturing Technologies.*, New York: Elsevier Science Publishers.

Lingle, J. H. and Schiemann, W. A (1996), "From Balanced Scorecard to Strategic Gauges: Is Measurement Worth It?", *Management Review*, 85 (1996): 56-62.

Linna M, (2000), "Health care financing reform and the productivity change in Finnish hospitals", *Journal of Health Care Finance*, 26: 83-100.

List, J. A., (2002), "Testing neoclassical competitive market theory in the field", *Proc Natl Acad Sci USA*, 99(24): 15827-30.

Lister, J (2005), *Health Policy Reform, Driving the wrong way*, Middlesex University Press.

Lorence, D. P., Spink, A (2004), "Healthcare information systems outsourcing", *International Journal of Information Management*, Vol. 24 No.2, pp. 131-45.

Lt Col David E. Womack and Lt Col Steve Flowers (1999), "Improving system performance: A case study in the application of the theory of constraints", *J Healthcare Man*, v.44, no.5, p. 397-407.

Luce. B. R., Manning, W. G., Siegel, J. E. et al.(1996), "Estimating costs in cost-effectiveness analysis", in: Gold MR, Siegel JE, Russell LB, Weinstein MC, (eds.) *Cost-Effectiveness in Health and Medicine*. New York, NY: Oxford University Press; 1996:176-213.

Lucey, T (2002), *Costing*. Sixth edition. Thompson Learning. United Kingdom.

Luder, K. G (1992), "A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7: 99-127.



Luder, K (1994), "The 'Contingency Model' Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain", in Buschor, E. and Schedler, K (Eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publishers Berne, Stuttgart, Vienna, 1994.

Luft, J., Shields, M. D (2003), "Mapping management accounting practices: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Acc. Organ. Society*, 28, 169-249.

Lungen, M., Lapsley, I., (2003), "The reform of hospital financing in Germany: an international solution?", *Journal of Health Organization and Management*, Vol. 17 No. 5, pp. 360-372.

MacKerrel, D (1993), "Contract pricing: a management opportunity", in Tilley, I (eds) *Managing the internal market*, Paul Chapman Publishing Ltd, UK. pp: 147-159.

Maddock, S. and Morgan, G (1998), "Barriers to Transformation: Beyond Bureaucracy and the Market Conditions for Collaboration in Health and Social Care", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 11, No. 4, pp. 234-51.

Malmi, T (1999), "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Acc. Organ. Society*, 20, 649-672.

Markus, M. L. and Pfeffer, J (1983), "Power and the design and implementation of accounting and control systems", *Accounting, Organizations and Society*, 8, 205-218.

Martin, J (1992), *Cultures in organizations: three perspectives*, New York: Oxford University Press.

Masaaki, Imai (1986), *Kaizen: The Key To Japan's Competitive Success*, McGraw-Hill.

Maslow, A. H (1943), "A Theory of Human Motivation", *Psychological Review*, 50, 370-396.

McGowan, A. S., Klammer, T. P (1997), "Satisfaction with activity-based management implementation", *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.

McGuigan, J. R., Moyer, R. C (1993), "Theory of cost", In *Managerial Economics*. Sixth edition. West Publishing Company. Minneapolis. pp. 283-344.

Meenan, R., Goodman, M., Fishman, P., Hornbrook, M., O'Keeffe-Rosetti, M. and Bachman, D (2002), "Issues in Pooling Administrative Data for Economic Evaluation", *The American Journal of Managed Care*, Vol. 8, NO. 1.

Meeting, D (1998), "Strategic cost accounting helps create a competitive edge - Cover Story", *Healthcare Financial Management*, Dec, 1998.

Merchant, K (1981), "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance", *The Accounting Review*, October, 813-829.

Mia, L (1993), "The role of MAS information in organization: an empirical investigation", *The Accounting Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 269-285.

Midrange E. R. P: (1999), "TOC Case Study - United States Air Force Healthcare System", TOC Thinking Processes.

Millichamp, A. H (1997), *Finance for non-financial managers*, Third edition. Continuum. New York, USA.

Mills, R. W. and Sweeting, C (1988), *Pricing Decisions in Practice*, London, CIMA

Minichiello, V (1990), "In-depth interviewing", in *Indepth interviewing, researching people*, ed. V. Minichiello, R. Timetell and L. Alexander. Melbourne: Longman Cheshire.

Mintzberg, H (1997), "Toward healthier hospitals", *Health Care Management Review*, 22 (4): 9-18.

- Mishra, J. and Morrissey, M. A (1990), "Trust in Employee(Employer Relationships: A Survey of West Michigan Managers", *Public Personnel Management*, Vol. 19, No. 4 (Winter), pp. 443-86.
- Mittelstaedt, R., (1992), "Benchmarking: how to learn from best-in-class practices", *National Productivity Review*, Vol. 11, No. 3, pp. 301 – 315.
- Mogyorosy, Z., Smith, P (2005), *The main methodological issues in costing health care services A literature review*, University of York, Centre for Health Economics.
- Monsen, N. and Nasi, S (1998), "The Contingency Model of Governmental Accounting Innovation: A Discussion", *The European Accounting Review*.
- Moonitz, M (1991), "Memorial: William Joseph Vatter, (1905-1990)", *The Accounting Review*, (October): 862-865.
- Moore, K., Chenhall, R. C (1994), "Framework and MAS evidence", in: Moore, K., Booth, P (Eds.), *Strategic Management Accounting: Australian Cases*. John Wiley, Brisbane, pp. 12-26.
- Morse, J. M. and Field, P. A (1996), *Nursing research, the application of qualitative approaches* (2nd ed.). Cheltenham: Stanley Thornes (Publishers) Ltd.
- Moschuris, S., Kondylis, M (2007), "Outsourcing in private healthcare organisations: a Greek perspective", *Journal of Health Organization and Management*, Volume, 21 Number, 2 pp. 220-223.
- Mossialos, E. and Dixon, A (2002), *Funding health care: options for Europe*, Open University Press, Buckingham.
- Motwani, J. and Klein, D. and Harowitz, R (1996), "The theory of constraints in services: part, 2 - examples from health care", *Managing Service Quality*, Vol. 6, No. 2, 1996: 30-35
- Mouritsen, J (1996), "Five aspects of accounting departments' work", *Management Accounting Research*, 7(3), 283-304.
- Muennig, P., Kahn, K (2002), "Designing and conducting cost-effectiveness analysis in medicine and health care", Jossey-Bass. A Wiley Company. pp: 134-157.
- Nadler, D. A., (1978), "Hospitals, Organized Labor and Quality of Work: An Intervention Case Study", *Journal of Applied Behavioral Science*, 14, No. 3, pp. 366-381.
- Nahmias, Steven (1993), *Production and Operations Analysis*, Illinois:Irwin Inc.
- National Health Policy Forum, (2009), "Relative Value Units (RVUs)", The George Washington University, February, 2009.
- Negrini, D., Kettle, A., Sheppard, L., Mills, G. H., Edbrooke, D. L (2004), "The cost of a hospital ward in Europe: is there a methodology available to accurately measure the costs? *J Health Organ Manag.*, 18(2-3): 195-206.
- Neumann, B. R (1979), "An Empirical Investigation of the Relationship Between an AID Hospital Classification Model and Accounting Measures of Performance", *Journal of Accounting Research*, 17, No. 1, pp. 123-139.
- Nicholson, L., Vakharia, A. J., Erenguc, S. S (2004), "Outsourcing inventory management decisions in healthcare: models and application", *European Journal of Operational Research*, Vol. 154 No.1, pp.271-90
- Norris, C., Jacobs, P., Rapaport, J., Hamilton, S (1995), "ICU and non-ICU cost per day", *Can J Anaesthesiology*, 42:192-196.

Noseworthy, T. W., Konopad, E., Shistack, A., Johnston, R., Grace, M (1996), "Cost accounting of adult intensive care: methods and human and capital inputs", *Crit Care Med*, 24:1168-1172.

O'Brien, J (2003), *Management Information Systems: Managing Information Technology in the E-Business Enterprise*, McGraw Hill Text.

O'Connor, N (1995), "The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers", *Accounting, Organizations and Society*, 20, 383-403.

OECD (Organization for Economic Co-operation and Development). (2001), "Measuring Up: improving Health Systems Performance in OECD countries", Media Information for Ottawa conference Nov 5-7, OECD Paris

Orlewska, E., Mierzejewski, P (2003), "Guidelines for cost calculation in economic evaluations of healthcare programs", *Farmakoekonomika [Poland]* 1. On-line edition.

Otley, D., (2001), "Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management", *British Accounting Review*, Volume 33, 2001

Otley, D (1980), "The contingency theory of management accounting research: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No.4, pp.413-28.

Otley, D (1987). *Accounting control and organizational behaviour*. London: Heinemann Professional Publishing Ltd.

Ozcan, Y. A, Luke, R. D (1993), "A national study of the efficiency of hospitals in urban markets", *Health Services Research*, 27: 719-39.

Perren, L. and Grant, P (2000), "The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective", *Management Accounting Research*, 11: 391-411.

Perrin, J (1988), "Resource management in the NHS", Chapman and Hall in Association with HSMC. London, 15-28.

Petitti, D. B (2000), *Meta-analysis, decision analysis and cost-effectiveness analysis. Methods for quantitative synthesis in medicine*, Second Edition. Oxford University Press.

Phibbs, C. S., Bhandari, A., Yu, W. and Barnett, P. G (2003), "Estimating the costs of Ambulatory care", *Medical Care Research and Review*, 60 (3 Suppl.).

Phipps, B (1999), "Hitting the Bottleneck", *Health Management*, 1999, No, 2.

Porter, M (1985), *Competitive Advantage*, Free Press, New York.

Preston, B., Orloff, T., Clune, C. and Klingman, D (1988, August, 25), "An analysis of hospital sensitivity to DRG price variation in the Medicare prospective payment system", ProPAC Contract No. T-47540316.

Preston, A (1986). "Interactions and arrangements in the process of informing", *Accounting, Organizations and Society*, 11, 521-40

Pyke, C. J (1998), "Costing and pricing in public sector", in: J Wilson (ed) *Financial management for public services*. Open University Press. pp: 77-98.

Quinn, R. E. & Kimberly, J. R (1984), "Paradox, planning and perseverance: Guidelines for managerial practice", in J.R. Kimberly & R.E. Quinn (Eds.), *Managing organizational transitions*. Homewood, IL: Richard D. Irwin.

Raftery, J (2000), "Costing in economic evaluation", *BMJ*, 320(7249): 1597.

Raphael, H. and Schenck, H (2006), "Monetary Assessment of Performance Management in the Health Care System - Process Cost Analysis at Marien hospital", Herne (eds) Performance Management, Springer Berlin Heidelberg.

Rasmussen, R., Rodney, Savory A. Paul, Williams E. Robert, (1999), "Integrating simulation with activity-based management to evaluate manufacturing cell part sequencing", *Computers & Industrial Engineering*, Vol. 37, 1999, pp. 757-768.

Rautio, R., Keski-Nisula, L., Paakkala, T (2003), "Activity-based cost analysis in catheter-based angiography and interventional radiology", *European Radiology*, Volume, 13, Number 8.

Reeve, J. M (1995), *Projects, models and systems—where is ABM heading?* Working paper. The University of Tennessee.

Reheul, A. M., Jorissen, A., Laveren, E. and Martens, R (2004), "MAS design and multiple contingent variables in the context of SME's". Paper presented at the, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, Prague, Czech Republic, April, 1-3, 2004.

Reichers, A. E. and Schneider, B (1990), "Climate and culture: an evolution of constructs" in B. Schneider (Ed.), *Organizational climate and culture*, San Francisco, CA: Jossey-Bass.

Rezaee, Z (1993), "Examining the effect of PPS on cost accounting systems", *Healthcare Financial Management*, 47: 58-60.

Ridderstolpe, L., Johansson, A., Skau, T., Rutberg, H., Ahlfeldt, H (2002), "Clinical process analysis and activity based costing", *Journal of Medical Systems*, 26: 309-322

Robbins, G (2007), "Obstacles to implementation of new public management in an Irish hospital", *Financial Accountability & Management*, 23(1), February, 2007, 0267-4424.

Roberts, J (1990), "Strategy and accounting in a UK conglomerate", *Accounting, Organizations and Society*, 15, 107-125.

Rogers, E. M (2003), *Diffusion of Innovations*, 5th ed. Free Press, New York.

Rowlinson, M (1995), "Strategy, structure and culture: Cadbury, divisionalization and mergers in the, 1960's", *Journal of Management Studies*, 121-141.

Ruhl, Jack M (1995), "ABM for Continuous Improvement, the Theory of Constraints and Open Book Management", *Journal of Cost Management*, Fall, 1995.

Sakurai, M (1989), "Target Costing and How to Use It", *Journal of Cost Management*, (Summer): 39-50

Salafatinos, Chris, (1995), "Integrating The Theory of Constraints and Activity-Based Costing", *Journal of Cost Management*, Fall, 1995, p. 58-66.

Sanders, D. H., (1995), *Statistics a first course*, Fifth edition McGraw-Hill, Inc.

Schein, E. H (1996), "Culture: the missing concept in organization studies", *Administrative Science Quarterly*, 229-240.

Schick, A (2004), "Incremental budgeting in a decremental age", *Policy Sciences*, Volume, 16, Number, 1 / September, 1983.

Schimmel, V. E., Alley, C. and Heath, A. M (1987), "Measuring Costs: Product-Line Accounting Versus Ratio of Cost to Charges", *Topics in Health Care Financing*, 13, no. 4 (1987): 76-88.

Schmenner, R (1986), "How can service businesses survive and prosper?", *Sloan Management Review*, Spring, 21 - 32.

Schreyogg, J. and Tiemann, O. and Busse, R (2006), "Cost accounting to determine prices: How well do prices reflect costs in the German DRG-system?", *Health Care Manage Science*, 9: 269-279.

Schulman, K. A., Buxton, M., Glick, H. et al.(1996), "Results of the economic evaluation of the FIRST study: A multinational prospective economic evaluation", *Int J Technol Assess HealthCare*, 12:698-713.

Shank, J., Fisher, J (1999), "Case study: target costing as a strategic tool", *Sloan Management Review*, Vol. 41 No.1, pp.73-83.

Shephard, H. A (1967), "Innovation-resisting and innovation-producing organizations", *The Journal of Business*, 40, S. 349-365.

Sheridan, J. E. and Vredenburg, D. J (1978), "Predicting Leadership Behavior in a Hospital Organization", *Academy of Management Journal*, 21, No. 4, pp. 679-689.

Shields, M. D (1995), "An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 148- 166.

Shields, T (2001), "Hospitals turning to activity-based costing to save and measure distribution costs", *Healthcare Purchasing News*, 25(11): 14-15

Shields, M. D. and Young, S. M (1989), "A behavioural model for implementing cost management systems", *Journal of Cost Management*, Winter, 17-27.

Shwartz, M., Young, D. W., Siegrist, R (1995), "The ratio of costs to charges: How good a basis for estimating costs?", *Inquiry*, 1995/96; 32:476-481.

Simons, R., (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", *Acc. Organ. Society*, 15, 127-143.

Singer, M., Myers, S., Hall, G., Cohen, S. L., Armstrong, R. F (1994), "The cost of intensive care: a comparison on one unit between, 1988 and, 1991", *Intensive Care Med*, 20:542-549.

Sloan, F. A (1981), "Regulation and the rising cost of hospital care", *The Review of Economics and Statistics*, 63 4, pp. 479-487.

Sloan, F. A (1982), "Government and the regulation of hospital of hospital care", *The American Economic Review*, 72 2, pp. 196-201.

Smith, A., (1997), "Testing the surf: Criteria for evaluation on internet information resources", *Access Computer System Review*, Vol. 8, No.1, pp. 1-15.

Smith, M., Barnett, P. G (2003), "Direct measurement of health care costs", *Med Care Res Rev.*, 60(3 Suppl):74S-91S.

Smircich, L (1983), "Concepts of culture and organizational analysis", *Administrative Sciences Quarterly*, 339-358.

Staubus, G. J (1971), *The Dark Ages of Cost Accounting*, Irwin, Boston.

Staubus, G. J., (1988), *Activity Costing for Decisions*, Garland Publishing, New York & London.

Stevens, V. G., Hibbert, C. L., Edbrooke, D. L (1998), "Evaluation of proposed case mix criteria as a basis for costing patients in the adult general intensive care unit", *Anaesthesia*, 53:944-950.

St-Hilaire, C., Crepeau, P (2000), "Hospital and unit cost allocation methods", *Healthcare Management Forum*, 13(2): 12-32.

Stiles, R. A., Mick, S. S (1997), "What is the cost of controlling quality? Activity-based cost accounting offers an answer", *Hospital and Health Services Administration*, Vol. 42 No.2, pp. 193-205.

Storfjell, J (1996), "Bridging the gap between finance and clinical operations with activity-based cost management", *Journal of Nursing Administration*, 26(12): 12-17.

Street, A., Dawson, D (2002), "Costing hospital activity: the experience with healthcare resource groups in England", *Eur J Health Econ.*, 3(1): 3-9.

Sullivan, William G.(1992) "A New Paradigm for Engineering Economy", *The Engineering Economist*, v.36, n.3, 1992, p.187-200.

Suver, J. D. and Neumann, B. R., (1978), "Capital Budgeting for Hospitals", *Management Accounting*, 60, No. 6, pp. 48-50, 53.

Swenson, D (1995), "The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry", *Journal of Management Accounting Research*, 1995; 7: 167-180.

Taylor, S. J. and Bogdan, R (1984) *Introduction to Qualitative Research Methods, the search for meanings*, 2nd edition. New York: A Wileyinterscience publication, John Wiley & Sons.

Thurston, K., Kelemen, D. and MacArthur, J (2000), "Cost for pricing at Blue Cross and Blue Shield of Florida", *Management Accounting Quarterly*, (Spring): 1-10.

Tracey M. Orloff, Candace L. Littell, Christopher Clune, David Klingman and Bonnie Preston (1990), "Hospital cost accounting: Who's doing what and why", *Health Care Manage Rev*, 1990,15(4), 73-78.

Travis, J. F (1987), "Bottom-Up Accounting Systems: A Superior Method for Controlling Healthcare Costs." *Modern Healthcare*, 17, no. 26 : 50.

Trisolini, M. G., McNeil, B. J., Komaroff, A. L (1987), "The chemistry laboratory. Development of average, fixed and variable costs for incorporation into a management control system", *Med Care*, 25(4):286-99.

Tritschler, C (1970), "A Sociological perspective on Accounting Innovation", *The International Journal of Accounting And Education Research*, Spring, pp. 39-67.

Upchurch, A., (2002), *Cost Accounting*, Prentice Hall.

Vance, D (2003), *Financial analysis and decision making. Tools and techniques to solve financial problems and make effective business decision*, McGraw-Hill. London.

Venieris, G., (1997), *Accounting Blueprint for Public Greek Universities*, Athens University of Economics and Business, Athens.

Venieris, G., S. Cohen and N. Sykianakis, (2003), "Accounting Reform in Greek NHS", 26th European Accounting Association Annual Congress, Seville, Spain, 2-4 April.

Verheyen, Piet A., Pieter F. P. M. Nederstigt, (1992), "A cost-allocation system applied to Dutch hospitals", *European Journal of Operational Research*, 58 (1992) 393-403.

Waterhouse, J. and Tiessen, P (1978), "A contingency framework for management accounting systems research", *Acc. Organ. Society*, 3, pp. 65-76.

Waters, Hugh and Peter Hussey (2004). Pricing Health Services for Purchasers - A Review of Methods and Experiences. *Health Policy*, Vol. 70, No. 2 pp. 175-184.

Waters, H., Abdallah, H., Santillan, D (2001), "Application of activity-based costing (ABC) for a Peruvian NGO healthcare provider", *The International Journal of Health Planning and Management*, Vol. 16 No.1, pp.3-18.

Watson, G (1993a), "How process benchmarking supports corporate strategy", *Planning Review*, January/February, pp. 12- 15.

Watson, G (1993b), *Strategic Benchmarking: How to rate your company's performance against the world's best*, New York, John Wiley and Sons.

Weick, K (1985), "The significance of corporate culture", in P. Frost, L. Moore, M. Louis, C. Lundberg, & J. Martin (Eds.), *Organizational culture* (pp. 381-389). Beverly Hills, CA: Sage.

West, T. and West, D (1997), "Applying ABC to healthcare", *Management Accounting*, (Feb.): 22-33.

West, T. D., Balas, E. A. and West, D. A., (1996), "Contrasting RCC, RVU and ABC for managed care decisions", *Health Care Finan. Manage.*, 50(8):54-61.

Wijewardena, H. and De Zoysa, A (1999), "A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation", *The International Journal of Accounting*, Vol. 34 No. 1, pp. 49-70.

Wildavsky, A (1992), *The new politics of the budgetary process* (2nd ed.). New York, NY: Harper Collins Publishers Inc.

Wiley, M (1993), "Costing Hospital Case-Mix: The European Experience", In Casas M, Wiley M, eds., *Diagnosis Related Groups in Europe* (Berlin: Springer-Verlag, 1993): 138-154.

Wood, K., Matthews, G (1997), "Overcoming the physician group-hospital culture gap", *Healthcare Financial Management*, 51 (3): 69-70.

Woodward, J., (1958), *Management and Technology*, HMSO.

Woodward, J (1965), *Industrial Organisation: Theory and Practice* Oxford, U.P.

Yates, B. T (1996), "Analysing costs, procedures, processes and outcomes in human services", Applied Social Research Methods Series. 42. SAGE Publications. London.

Yazbeck, A (2001), "Making Costing Fun!" PowerPoint presentation, at the session entitled "How Much Does it Cost?" in the WBI's Adjusting to Change Learning Program Core Course on Population, Reproductive Health and Health Sector Reform. World Bank, Washington, USA.

Young, D. W (2003), *Management accounting in health care organization*, Jossey-Bass. A Wiley Company. USA.

Young, D. W. and L. K. Pearlman (1993), "Managing the stages of hospital cost accounting", *Healthcare Financial Management* (April): 58-80.

Young, S. M. and Selto, F (1991), "New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for research", *Journal of Accounting Literature*, 10, 265-297.

Zaltman, G., Duncan, R. and Holbeck, J (1973), *Innovation and Organizations*, John Wiley and Sons.

Zammuto, R. F. and Krakower, J. Y (1991) "Quantitative and qualitative studies of organizational culture research", *Organizational Change and Development*, 83-114.

Zelman, W., McCue, M., Millikan, A., Glick, N. D (2003), *Financial management of health care organisations. An introduction to fundamental tools, concepts and application*, Blackwell Publishing.

Zimmerman, J. L (2003), *Accounting for decision-making and control*, International edition. Fourth edition. McGraw-Hill Irwin. Boston. pp:29-75.

# ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι



ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΙΑΤΡΟΥΣ - ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ ΚΛΙΝΙΚΩΝ

1 Το Νοσοκομείο σας είναι:

- Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα  Στρατιωτικό  Κερδοσκοπικού χαρακτήρα  Άλλο

2 Η Κλινική την οποία διευθύνετε είναι:

- Παθολογική  Χειρουργική  Ογκολογική  
 Ορθοπαιδική  Καρδιοχειρουργική  Μ.Ε.Θ.

3 Πόσες κλίνες νοσηλείας διαθέτει η Κλινική σας;

4 Η Κλινική σας, είναι Πανεπιστημιακή;

- Ναι  Όχι

5 Ο μέσος ετήσιος βαθμός πληρότητας των κλινών της Κλινικής σας είναι

- 20-49%  70-79%   
 50-59%  80-89%   
 60-69%  > 90%  Δεν γνωρίζω

6 Εξ όσων γνωρίζετε πόσα ανταγωνιστικά νοσηλευτικά ιδρύματα υπάρχουν σε μια ακτίνα 20 χλμ. Από το δικό σας;

- (Αν δεν γνωρίζετε, παρακαλώ αγνοίστε την ερώτηση)

7 Την τελευταία τριετία τι νομίζετε ότι έχει συμβεί με τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζετε στην ειδικότητά σας, σε επίπεδο ανάπτυξης κλασσικών και νέων ιατρικών υπηρεσιών;

- |                   | Κλασσικές                | Νέες                     |                   | Κλασσικές                | Νέες                     |
|-------------------|--------------------------|--------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------|
| Έχει μειωθεί πολύ | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Έχει αυξηθεί λίγο | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Έχει μειωθεί λίγο | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Έχει αυξηθεί πολύ | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν έχει αλλάξει  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Δεν γνωρίζω       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

8 Την προηγούμενη χρονιά, τι ποσό και ποσοστό από τον προϋπολογισμό του Νοσοκομείου απορροφήθηκε από την Κλινική σας; (Αν δεν γνωρίζετε τα ποσά, παρακαλώ αγνοίστε την ερώτηση)

- Ποσό  € Ποσοστό επί του συνολικού προϋπολογισμού  %

9 Καταρτίζονται προϋπολογισμοί για κάθε Κλινική, στο Νοσοκομείο σας; (Αν όχι παρακαλώ πηγαίnete στην ερώτηση Νο 12)

- Ναι  Όχι

10. α. Εάν καταρτίζονται τέτοιοι προϋπολογισμοί, η συμμετοχή σας ως Διευθυντής Κλινικής είναι:

Ελάχιστη     Μικρή     Μέτρια     Σημαντική     Καθοριστική

β. Ενώ θα έπρεπε να είναι:

Ελάχιστη     Μικρή     Μέτρια     Σημαντική     Καθοριστική

11. Κατά την κατάρτιση των προϋπολογισμών συνεπικουρείστε από:  
(μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μια επιλογές)

την ιατρική σας ομάδα     το προσωπικό του Λογιστηρίου  
 το νοσηλευτικό προσωπικό     άλλο εξειδικευμένο προσωπικό  
 την γραμματεία της Κλινικής     κανέναν. Εκτελώ την όλη εργασία μόνος μου

12. Αν δεν καταρτίζονται προϋπολογισμοί ανά Κλινική, στο Νοσοκομείο σας θα έπρεπε να καταρτίζονται:

Ναι     Όχι

13. Ποιά θα έπρεπε να είναι η συμμετοχή σας ως Διευθυντής Κλινικής στην κατάρτιση αυτών των προϋπολογισμών:

Ελάχιστη     Μικρή     Μέτρια     Σημαντική     Καθοριστική

14. Εφαρμόζετε (άτυπα) κάποιο δικό σας πληροφοριακό σύστημα σχετικό με την Διοίκηση της Κλινικής σας, το οποίο σας βοηθά στην λήψη των Διοικητικών σας αποφάσεων;

Ναι     Όχι

15. Στην διεθνή βιβλιογραφία υπάρχουν αρκετές "οικονομολογικές" μελέτες για συγκεκριμένες ασθένειες. Έχετε συμμετάσχει σε κάποια ανάλογη έρευνα σχετική για ασθένειες της ειδικότητάς σας;

Ναι     Όχι

16. Στην περίπτωση εναλλακτικών τρόπων θεραπείας, το ίδιο ή παρεμφερές ικανοποιητικών, ο παράγοντας "κόστος" κατά πόσο συμβάλλει στην τελική επιλογή σας;

Καθόλου     Ελάχιστα     Μέτρια     Αρκετά     Πολύ

17. Θα σας ενδιαφέρει να γνωρίζετε τις οικονομικές παραμέτρους των θεραπειών/επεμβάσεων που διενεργούνται στην Κλινική σας;

Ναι     Όχι

18. Εάν ναι τις γνωρίζετε;

Ναι     Όχι

19. Εάν παρ' όλο που σας ενδιαφέρει η οικονομική πλευρά της λειτουργίας της Κλινικής σας, δεν έχετε τις πληροφορίες που θα θέλατε, ποια από τους παρακάτω παράγοντες και σε τι βαθμό πιστεύετε ότι συντελούν σε αυτή την έλλειψη;

	Συντελεί				
	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Ελάχιστα
Η έλλειψη χρόνου	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η έλλειψη γνώσεων σε κοστολογικά θέματα	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η έλλειψη προσωπικού διοικητικής υποστήριξης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η έλλειψη στοιχείων από την Οικονομική Υπηρεσία	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Η έλλειψη δυνατότητας αξιοποίησης των πληροφοριών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

21. Παρακάτω περιγράφονται ορισμένοι στόχοι ενός Διευθυντή Κλινικής. Παρακαλώ βαθμολογήστε την προτεραιότητα που έχουν για εσάς. Βαθμολογήστε επίσης την προτεραιότητα (όπως εσείς την αντιλαμβάνεστε) που έχουν οι ίδιοι στόχοι για τις Διοικήσεις του Νοσοκομείου σας.

	Προτεραιότητα σας (5=πρώτη 1=τελευταία)					Προτεραιότητα για τις Διοικήσεις (5=πρώτη 1=τελευταία)				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
	Ποιοτική περίθαλψη των ασθενών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Διαχείριση της δυναμικότητας των κλινών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Εκπαίδευση του προσωπικού σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Συγκράτηση/ελαχιστοποίηση των δαπανών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Τα παραπάνω δεδομένα θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για ερευνητικούς σκοπούς. Σας διαβεβαιώνουμε για την απόλυτη εμπιστευτικότητα που διέπει τους κανόνες αυτής της έρευνας.

Θέση: Διευθυντής (ή αναπληρωτής Διευθυντής) Κλινικής

Χρονικό διάστημα (σε έτη) α) που βρίσκατε σε αυτή τη θέση: \_\_\_\_\_ β) που υπηρετείτε στο Ίδρυμα: \_\_\_\_\_

Έχετε προϋπηρεσία σε άλλο Ίδρυμα και πόσα έτη; Δημόσιο \_\_\_\_\_ έτη Ιδιωτικό \_\_\_\_\_ έτη

Φύλο Άνδρας  Γυναίκα

Ηλικία \_\_\_\_\_ ετών

Σπουδές Πτυχίο ΑΕΙ  Μεταπτυχιακά  Διδακτορικό

Επιθυμείτε να σας αποσταλεί αντίγραφο με τα αποτελέσματα της έρευνας;

Ναι

Όχι

Εάν ναι παρακαλώ προσδιορίστε τα στοιχεία και την διεύθυνση αποστολής: .....

.....

.....

ή το e-mail σας για να σας το αποστείλουμε ηλεκτρονικά .....

Σας ευχαριστώ πολύ για τον χρόνο που διαθέσατε για την συμπλήρωση αυτού του ερωτηματολογίου.

Χρήστος Αθ. Γαιτσάκης

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΔΙΕΥΘΥΝΤΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΣ ΛΟΠΕΣΤΗΡΙΟΥ

- Πόσες κλίνες νοσηλείας διαθέτει το Νοσοκομείο σας; .....
- Το Νοσοκομείο σας, λειτουργεί σε πόλη με πραγματικό πληθυσμό:
 

<input type="checkbox"/> Μέχρι 50 χιλ.	<input type="checkbox"/> Από 200-500 χιλ.	<input type="checkbox"/> Ευρύτερη περιοχή Αθηνών
<input type="checkbox"/> Από 50-200 χιλ.	<input type="checkbox"/> Από 500-800 χιλ.	<input type="checkbox"/> Θεσσαλονίκη
- Το Νοσοκομείο σας είναι Πανεπιστημιακό; (όλες ή κάποιες κλινικές)  Ναι  Όχι
- Το Νοσοκομείο σας είναι:
 

<input type="checkbox"/> Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα	<input type="checkbox"/> Στρατιωτικό	<input type="checkbox"/> Κερδοσκοπικού χαρακτήρα	<input type="checkbox"/> Άλλο
---	--------------------------------------	--	-------------------------------
- Ο μέσος ετήσιος βαθμός πληρότητας των κλινών σας είναι
 

<input type="checkbox"/> 20-49%	<input type="checkbox"/> 60-69%	<input type="checkbox"/> 80-89%	<input type="checkbox"/> Δεν γνωρίζω
<input type="checkbox"/> 50-59%	<input type="checkbox"/> 70-79%	<input type="checkbox"/> > 90%	
- Θεωρείτε ότι ως ίδρυμα, αντιμετωπίζετε κάποιου είδους ανταγωνισμό; (π.χ. από άλλα νοσηλευτικά ιδρύματα, ιδιωτικά ή δημόσια που βρίσκονται στην ίδια περιοχή με το δικό σας;
 

<input type="checkbox"/> Ναι	<input type="checkbox"/> Όχι	(Αν όχι, παρακαλώ πηγαίνετε στην ερώτηση 9)
------------------------------	------------------------------	---
- Εξ όσων γνωρίζετε πόσα ανταγωνιστικά νοσηλευτικά ιδρύματα υπάρχουν σε μια ακτίνα 20 χιλ.μ. Από το δικό σας;
- Την τελευταία τριετία τι νομίζετε ότι έχει συμβεί με τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζετε;
 

α. Σε επίπεδο τιμών

<input type="checkbox"/> μειώθηκε πολύ	<input type="checkbox"/> μειώθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αμετάβλητος	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε πολύ
--	--	--------------------------------------	--	--

β. Σε επίπεδο απόδοξης νέων ιατρικών υπηρεσιών

<input type="checkbox"/> μειώθηκε πολύ	<input type="checkbox"/> μειώθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αμετάβλητος	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε πολύ
--	--	--------------------------------------	--	--
- Τι ποσοστό της παροχής υπηρεσιών σας κατά μέσο όρο την τελευταία τριετία αντιστοιχεί σε :
 

Ιδιώτες (ανασφάλιστους) ασθενείς	<input type="text"/> %
Δημόσια Ασφαλιστικά Ταμεία	<input type="text"/> %
Ασφαλιστικές Εταιρίες	<input type="text"/> %
<b>Σύνολο</b>	<b><input type="text"/> 100 %</b>
- Ποιο ή ποια από τα παρακάτω συστήματα κοστολόγησης εφαρμόζετε στο Ίδρυμά σας και σε τι κλίμακα; (μπορείτε να επιλέξετε περισσότερα από ένα)
 

(1=ελάχιστο επίπεδο εφαρμογής, 5=πλήρης εφαρμογή)

	1	2	3	4	5
Αναλυτική Λογιστική	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αναλογία Κόστους προς χρεώσεις (Ratio of cost to charges - RCC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Πρότυπη Κοστολόγηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Δεν εφαρμόζουμε κανένα σύστημα κοστολόγησης (αν δεν εφαρμόζετε κάποιο σύστημα κοστολόγησης, παρακαλώ πηγαίνετε στην ερώτηση 15)
- Σχεδιάζετε να βελτιώσετε το κοστολογικό σας σύστημα μέσα στην επόμενη διετία;  Ναι  Όχι

12. Περιγράψτε κατά πόσο χρησιμοποιείτε τις πληροφορίες που σας παρέχει το κοστολογικό σας σύστημα για τις παρακάτω λειτουργίες (1=Ελάχιστα, 5=Πολύ)

Χρησιμοποιείτε τις κοστολογικές πληροφορίες για να:	1	2	3	4	5
κοστολογήσετε τις νοσηλευτικές υπηρεσίες που παρέχετε	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τιμολογήσετε τις νοσηλευτικές υπηρεσίες που παρέχετε	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
αναλύσετε την κερδοφορία των νοσηλευτικών υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
αναλύσετε την κερδοφορία των πελατών σας (ασφαλιστικών ταμείων)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ανασχεδιάσετε τον τρόπο εκτέλεσης των δραστηριοτήτων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
πάρετε αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης εργασιών (outsourcing)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
καταρτίσετε τμηματικούς προϋπολογισμούς	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
καταρτίσετε τις οικονομικές σας καταστάσεις	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ελέγξετε και να συγκρατήσετε το κόστος λειτουργίας σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
μετρήσετε την απόδοση και την αποτελεσματικότητα των τμημάτων σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
προβείτε στον στρατηγικό σχεδιασμό σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

13. Προκειμένου να εφαρμοστεί σωστά και με επιτυχία το κοστολογικό σας σύστημα, πια από τα παρακάτω έγιναν ή υπήρχαν και συνέβαλαν στην επιτυχή εφαρμογή του και πόσο;

α. Διανεμήθηκαν στο προσωπικό που ήταν σχετικό με την εφαρμογή αναλυτικές και λεπτομερείς οδηγίες, γεγονός που συνέβαλε

Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ

β. Πραγματοποιήθηκαν ενημερωτικά σεμινάρια, γεγονός που συνέβαλε

Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ

γ. Ανατέθηκε η πρώτη εφαρμογή και η υποστήριξή της σε εξειδικευμένους εξωτερικούς συμβούλους, οι οποίοι επέλυαν τα προβλήματα που ανέκυπταν και δίδασκαν έτσι το υπάρχον προσωπικό στην πράξη, γεγονός που συνέβαλε

Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ

δ. Υπάρχει διαρκής υποστήριξη της ανώτατης Διοίκησης του ιδρύματός σας, γεγονός που συνέβαλε

Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ

ε. Η σωστή οργανωτική δομή του ιδρύματός σας (οργάνωση των τμημάτων, αρμοδιότητες) συνέβαλε

Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ

στ. Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε) .....

.....  
γεγονός που συνέβαλε

Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ

14. Σε τι επίπεδο ανάλυσης προσδιορίζετε το κόστος;

Σε επίπεδο Νοσοκομείου συνολικά

Σε επίπεδο κάθε ασθενή χωριστά

Σε επίπεδο κάθε κλινικής χωριστά

Σε επίπεδο κάθε θεραπευτικής αγωγής χωριστά

15. Διαχωρίζετε το κόστος σε
- α. Άμεσο και έμμεσο  Ναι  Όχι
- β. Σταθερό και μεταβλητό
16. Αν δεν χρησιμοποιείτε κάποιο κοστολογικό σύστημα, σκοπεύετε να εφαρμόσετε κάποιο μέσα στην επόμενη τριετία;  Ναι  Όχι
17. Αν δεν χρησιμοποιείτε κάποιο κοστολογικό σύστημα, ποιοι παράγοντες συνέβαλλαν στην έλλειψη κοστολογικού συστήματος;
- |  | Συνέβαλε στην έλλειψη    |                          |                          |                          |                          |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|  | Ελάχιστο                 | Λίγο                     | Μέτρια                   | Αρκετά                   | Πολύ                     |
| Δεν διαθέτουμε εξειδικευμένο προσωπικό   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Το υπάρχον προσωπικό δεν δείχνει το ανάλογο ενδιαφέρον   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν έχουμε την τεχνολογική υποδομή (πλήρη μηχανοργάνωση)   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν βρίσκουμε εξωτερικούς συνεργάτες   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν υπάρχουν λεπτομερείς οδηγίες από την κεντρική διοίκηση   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν υπάρχει ενδιαφέρον συνεργασίας από τους γιατρούς   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν έγιναν επιμορφωτικά σεμινάρια στο προσωπικό  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν χρειαζόμαστε επιπλέον κοστολογικές πληροφορίες   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Οι Διοικήσεις δεν έδειξαν το ανάλογο ενδιαφέρον  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Δεν υπάρχει σωστή συνεργασία της οικονομικής υπηρεσίας με τα άλλα τμήματα (λόγω κακής οργανωτικής δομής) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Άλλο .....   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
18. Καταρτίζετε προϋπολογισμό στο Ίδρυμά σας;  Ναι  Όχι
19. Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται κατά τμήμα, και κατά κλινική;  Ναι  Όχι
20. Σε ποιο βαθμό κυμαίνεται η επιρροή και συμμετοχή των επικεφαλής των τμημάτων και κλινικών στην κατάρτιση του προϋπολογισμού σας;
- Ελάχιστη  Μικρή  Μέτρια  Αρκετή  Μεγάλη
21. Σε ποιο βαθμό θα έπρεπε να κυμαίνεται η επιρροή και συμμετοχή των επικεφαλής των τμημάτων και κλινικών στην κατάρτιση του προϋπολογισμού σας;
- Ελάχιστη  Μικρή  Μέτρια  Αρκετή  Μεγάλη
22. Έχετε συμβληθεί με κάποια τρίτη εταιρεία για την τήρηση των λογιστικών σας;  Ναι  Όχι
23. Εάν ναι, σε τι συνίσταται η συνεργασία σας;
- Πλήρης τήρηση της Γενικής Λογιστικής  Μόνο για την επίλυση σημαντικών προβλημάτων
- Πλήρης τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής  Μόνο για την διενέργεια απογραφής
- Επαπεία της τήρησης που κάνει το προσωπικό μας  Μόνο κατά τη δοκιμαστική εφαρμογή

24. Στο Ίδρυμά σας υπάρχει μηχανογράφηση και σε τι βαθμό;
- Έχουμε πλήρη και ενιαία μηχανογράφηση
- Υπάρχει μηχανογράφηση αλλά κατά τμήματα με εφαρμογές που δεν είναι συμβατές η μία με την άλλη
- Υπάρχει μηχανογράφηση αλλά υποτυπώδης
- Δεν έχουμε καθόλου μηχανογράφηση
25. Κατά πόσο η φιλοσοφία του Ίδρυματός σας, είναι προσανατολισμένη στην ποιότητα σε όλα τα επίπεδα λειτουργίας;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ
26. Το ίδρυμά σας είναι πιστοποιημένο σε κάποιον φορέα πιστοποίησης ποιότητας;  Ναι  Όχι
27. Παρακαλούμε προσδιορίστε τον αριθμό του προσωπικού που απασχολείται στην Οικονομική Υπηρεσία του Νοσοκομείου
- άτομα
28. Παρακαλούμε προσδιορίστε τον αριθμό του προσωπικού που απασχολείται στην Οικονομική Υπηρεσία του Νοσοκομείου) ανά επίπεδο σπουδών
- Μεταπτυχιακές σπουδές (σε οικονομική ειδικότητα) ..... Πτυχίο ΤΕΙ (σε οικονομική ειδικότητα) .....
- Μεταπτυχιακές σπουδές (σε άλλη ειδικότητα) ..... Πτυχίο ΑΕΙ/ΤΕΙ (σε άλλη ειδικότητα) .....
- Πτυχίο ΑΕΙ (σε οικονομική ειδικότητα) ..... Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης .....
29. Παρακαλούμε προσδιορίστε τον αριθμό του προσωπικού που απασχολείται στην Οικονομική Υπηρεσία του Νοσοκομείου το οποίο είχε επαγγελματική προϋπηρεσία συναφή με την Λογιστική πριν την πρόσληψή του στο Ίδρυμά σας
- άτομα
30. Παρακαλώ προσδιορίστε τα παρακάτω:
- Κατά πόσο η εργασία σας, σας δίνει την δυνατότητα να κάνετε το καθήκον σας με τον τρόπο που εσείς θεωρείτε καλύτερο;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ
- Πόσο ελεύθερος αισθάνεστε να εκτελέσετε τα καθήκοντά σας με τον δικό σας ρυθμό δουλειάς;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ
- Εάν έχετε μια πρόταση για βελτίωση κάποιων διαδικασιών πόσο εύκολο είναι να περάσετε την ιδέα σας στην εποπτεύουσα Αρχή σας;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ
- Σε ποιο βαθμό ελέγχετε την Διεύθυνση σας, ώστε να θέτετε χρονοδιαγράμματα εκτέλεσης των εργασιών και αυτά να τηρούνται;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ
- Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι η οργάνωση του Ίδρυματός σας είναι γραφειοκρατική;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ
- Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι έχετε την δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών στην Υπηρεσία σας;
- Ελάχιστα  Λίγο  Μέτρια  Αρκετά  Πολύ



31. Παρακάτω περιγράφονται ορισμένα κίνητρα για έναν εργαζόμενο σε θέση προϊστάμενου. Παρακαλώ βαθμολογίστε την προτεραιότητα που έχουν για εσάς, και βαθμολογίστε επίσης το κατά πόσο αυτά τα κίνητρα σας παρέχονται από τις συνθήκες της εργασίας σας

	Προτεραιότητα σας (1=πρώτη 5=τελευταία)					Κατά πόσο σας παρέχονται; (1=λίγιστα 5=πλήρως)				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Ικανοποιητική αμοιβή	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Δυνατότητα εξέλιξης	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Διαρκής επιμόρφωση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αναγνώριση προσφοράς έργου	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αίσθημα κοινωνικής προσφοράς	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Κοινωνική καταξίωση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Τα παραπάνω δεδομένα θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για ερευνητικούς σκοπούς. Σας διαβεβαιώνουμε για την απόλυτη εμπιστευτικότητα που διέπει τους κανόνες αυτής της έρευνας.

Θέση: Διευθυντής Οικονομικής υπηρεσίας / Προϊστάμενος Λογιστηρίου

Χρονικό διάστημα (σε έτη) που υπηρετείτε σε αυτή τη θέση: .....

Έχετε προϋπηρεσία σε αυτό ή άλλο Ίδρυμα και πόσα έτη; α. Δημόσιο ..... έτη β. Ιδιωτικό ..... έτη

Προϋπηρεσία σε Οικονομική υπηρεσία άλλη εκτός νοσηλευτικών Ίδρυμάτων ..... έτη

Φύλο  Άνδρας  Γυναίκα Ηλικία ..... ετών

Ειδικότητα

Σπουδές Πτυχίο ΑΕΙ  .....

Μεταπτυχιακά  .....

Διδακτορικό  .....

Επιθυμείτε να σας αποσταλεί αντίγραφο με τα αποτελέσματα της έρευνας;  Ναι  Όχι

Εάν ναι παρακαλώ προσδιορίστε τα στοιχεία και την διεύθυνση αποστολής: .....

ή το e mail σας για να σας το αποστείλουμε ηλεκτρονικά .....

Σας ευχαριστούμε πολύ για τον χρόνο που διαθέσατε για την συμπλήρωση αυτού του ερωτηματολογίου.  
Χρήστος Αθ. Τσιτσάκης

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΕΣ/ ΠΡΟΕΔΡΟΥΣ Δ.Σ. & ΔΙΕΥΘΥΝΟΝΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥΣ

1. Πόσες κλίνες νοσηλείας διαθέτει το Νοσοκομείο σας; .....
2. Το Νοσοκομείο σας, λειτουργεί σε πόλη με πραγματικό πληθυσμό:
 

<input type="checkbox"/> Μέχρι 50 χιλ.	<input type="checkbox"/> Από 200-500 χιλ.	<input type="checkbox"/> Ευρύτερη περιοχή Αθηνών
<input type="checkbox"/> Από 50-200 χιλ.	<input type="checkbox"/> Από 500-800 χιλ.	<input type="checkbox"/> Θεσσαλονίκη
3. Το Νοσοκομείο σας είναι Πανεπιστημιακό; (όλες ή κάποιες κλινικές)  Ναι  Όχι
4. Το Νοσοκομείο σας είναι:
 

<input type="checkbox"/> Μή κερδοσκοπικού χαρακτήρα	<input type="checkbox"/> Στρατιωτικό	<input type="checkbox"/> Κερδοσκοπικού χαρακτήρα	<input type="checkbox"/> Άλλο
---	--------------------------------------	--	-------------------------------
5. Ο μέσος ετήσιος βαθμός πληρότητας των κλινών σας είναι
 

<input type="checkbox"/> 20-49%	<input type="checkbox"/> 60-69%	<input type="checkbox"/> 80-89%	<input type="checkbox"/> Δεν γνωρίζω
<input type="checkbox"/> 50-59%	<input type="checkbox"/> 70-79%	<input type="checkbox"/> > 90%	
6. Θεωρείτε ότι ως ίδρυμα, αντιμετωπίζετε κάποιον είδος ανταγωνισμό; (π.χ. από άλλα νοσηλευτικά ιδρύματα, ιδιωτικά ή δημόσια που βρίσκονται στην ίδια περιοχή με το δικό σας;  Ναι  Όχι (Αν όχι, παρακαλώ πηγαίετε στην ερώτηση 9)
7. Εξ όσων γνωρίζετε πόσα ανταγωνιστικά νοσηλευτικά ιδρύματα υπάρχουν σε μια ακτίνα 20 χλ.μ. Από το δικό σας;
8. Την τελευταία τριετία τι νομίζετε ότι έχει συμβεί με τον ανταγωνισμό που αντιμετωπίζετε;
 

α. Σε επίπεδο τιμών

<input type="checkbox"/> μειώθηκε πολύ	<input type="checkbox"/> μειώθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αμετάβλητος	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε πολύ
--	--	--------------------------------------	--	--

β. Σε επίπεδο ανάπτυξης νέων ιατρικών υπηρεσιών

<input type="checkbox"/> μειώθηκε πολύ	<input type="checkbox"/> μειώθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αμετάβλητος	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε λίγο	<input type="checkbox"/> αυξήθηκε πολύ
--	--	--------------------------------------	--	--
9. Τι ποσοστό της παροχής υπηρεσιών σας σας κατά μέσο όρο την τελευταία τριετία αντιστοιχεί σε :
 

Ιδιότες (ανασφάλιστους) ασθενείς	<input style="width: 50px;" type="text"/> %
Δημόσια Ασφαλιστικά Ταμεία	<input style="width: 50px;" type="text"/> %
Ασφαλιστικές Εταιρίες	<input style="width: 50px;" type="text"/> %
Σύνολο	<input style="width: 50px; border: 1px solid black;" type="text" value="100"/> %
10. Ποιο/ποιά από τα παρακάτω συστήματα κοστολόγησης εφαρμόζετε στο Ίδρυμά σας και σε τι κλίμακα; (μπορείτε να επιλέξετε περισσότερα από ένα) (1=λάχιστο επίπεδο εφαρμογής, 5=πλήρης εφαρμογή)

	1	2	3	4	5
Αναλυτική Λογιστική	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Αναλογία Κόστους προς χρεώσεις (Ratio of cost to charges - RCC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (Activity Based Costing)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Πρότυπη Κοστολόγηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Δεν εφαρμόζουμε κανένα σύστημα κοστολόγησης (αν δεν εφαρμόζετε κάποιο σύστημα κοστολόγησης, παρακαλώ πηγαίετε στην ερώτηση 14)

11. Σχεδιάζετε να βελτιώσετε το κοστολογικό σας σύστημα μέσα στην επόμενη διετία;  Ναι  Όχι

12. Περιγράψτε κατά πόσο χρησιμοποιείτε τις πληροφορίες που σας παρέχει το κοστολογικό σας σύστημα για τις παρακάτω λειτουργίες (1=Ελάχιστα, 5=Πολύ)

Χρησιμοποιείτε τις κοστολογικές πληροφορίες για να:	1	2	3	4	5
κοστολογήσετε τις νοσηλευτικές υπηρεσίες που παρέχετε	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
τιμολογήσετε τις νοσηλευτικές υπηρεσίες που παρέχετε	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
αναλύσετε την κερδοφορία των νοσηλευτικών υπηρεσιών	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
αναλύσετε την κερδοφορία των πελατών σας (ασφαλιστικών ταμείων)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ανασχεδιάσετε τον τρόπο εκτέλεσης των δραστηριοτήτων	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
πάρετε αποφάσεις εξωτερικής ανάθεσης εργασιών (outsourcing)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
καταρτίσετε τμηματικούς προϋπολογισμούς	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
καταρτίσετε τις οικονομικές σας καταστάσεις	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ελέγξετε και να συγκρατήσετε το κόστος λειτουργίας σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
μετρήσετε την απόδοση και την αποτελεσματικότητα των τμημάτων σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
προβείτε στον στρατηγικό σχεδιασμό σας	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Άλλο (παρακαλώ περιγράψτε)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

13. Σε τι επίπεδο ανάλυσης προσδιορίζετε το κόστος;

- Σε επίπεδο Νοσοκομείου συνολικά  Σε επίπεδο κάθε ασθενή χωριστά  
 Σε επίπεδο κάθε κλινικής χωριστά  Σε επίπεδο κάθε θεραπευτικής αγωγής χωριστά

14. Αν δεν χρησιμοποιείτε κάποιο κοστολογικό σύστημα, σκοπεύετε να εφαρμόσετε κάποιο μέσα στην επόμενη τριετία;

Ναι  Όχι

15. Αν δεν χρησιμοποιείτε κάποιο κοστολογικό σύστημα, ποια παράγοντες συνέβαλλαν στην έλλειψη κοστολογικού συστήματος;

	Ελάχιστο	Συνέβαλε στην έλλειψη				Πολύ
		Λίγο	Μέτρια	Αρκετά		
Δεν διαθέτουμε εξειδικευμένο προσωπικό	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Το υπάρχον προσωπικό δεν δείχνει το ανάλογο ενδιαφέρον	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν έχουμε την τεχνολογική υποδομή (πλήρη μηχανοργάνωση)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν βρίσκουμε εξωτερικούς συνεργάτες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν υπάρχουν λεπτομερείς οδηγίες από την κεντρική διοίκηση	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν υπάρχει ενδιαφέρον συνεργασίας από τους γιατρούς	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν έγιναν επιμορφωτικά σεμινάρια στο προσωπικό	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν χρειαζόμαστε επιπλέον κοστολογικές πληροφορίες	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Οι παλαιές Διοικήσεις δεν έδειξαν το ανάλογο ενδιαφέρον	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Δεν υπάρχει σωστή συνεργασία της οικονομικής υπηρεσίας με τα άλλα τμήματα (λόγω κακής οργανωτικής δομής)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Άλλο .....	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Σελίδα 2 από 4

16. Διαχωρίζετε το κόστος σε
- α. Άμεσο και έμμεσο  Ναι  Όχι      β. Σταθερό και μεταβλητό  Ναι  Όχι
17. Καταρτίζετε προϋπολογισμό στο Ίδρυμά σας;  Ναι  Όχι
18. Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται κατά τμήμα, και κατά κλινική;  Ναι  Όχι
19. Σε ποιο βαθμό κυμαίνεται η επιρροή και συμμετοχή των επικεφαλής των τμημάτων και κλινικών στην κατάρτιση του προϋπολογισμού σας;
- Ελάχιστη       Μικρή       Μέτρια       Αρκετή       Μεγάλη
20. Σε ποιο βαθμό θα έπρεπε να κυμαίνεται η επιρροή και συμμετοχή των επικεφαλής των τμημάτων και κλινικών στην κατάρτιση του προϋπολογισμού σας;
- Ελάχιστη       Μικρή       Μέτρια       Αρκετή       Μεγάλη
21. Έχετε συμβληθεί με κάποιον τρίτο για την τήρηση των λογιστικών σας;  Ναι  Όχι
22. Το ίδρυμά σας είναι πιστοποιημένο σε κάποιον φορέα πιστοποίησης ποιότητας;  Ναι  Όχι
23. Εάν κατά την αξιολόγηση των τμημάτων σας, διαπιστώσατε ότι κάποια τμήματα, υστερούν σε απόδοση και αποτελεσματικότητα, κατά πόσο ο κανονισμός λειτουργίας του Ίδρυματός σας, σας δίνει την δυνατότητα να επέμβετε διορθωτικά;
- Ελάχιστα       Λίγο       Μέτρια       Αρκετά       Πολύ
24. Παρακαλώ προσδιορίστε τα παρακάτω:
- Κατά πόσο η εργασία σας, σας δίνει την δυνατότητα να κάνετε το καθήκον σας με τον τρόπο που εσείς θεωρείτε καλύτερο;
- Ελάχιστα       Λίγο       Μέτρια       Αρκετά       Πολύ
- Πόσο ελεύθερος αισθάνεστε να εκτελέσετε τα καθήκοντά σας με τον δικό σας ρυθμό δουλειάς;
- Ελάχιστα       Λίγο       Μέτρια       Αρκετά       Πολύ
- Εάν έχετε μια πρόταση για βελτίωση κάποιων διαδικασιών πόσο εύκολο είναι να περάσετε την ιδέα σας στην επόμενη Αρχή σας;
- Ελάχιστα       Λίγο       Μέτρια       Αρκετά       Πολύ
- Σε ποίο βαθμό ελέγχει το Ίδρυμα σας, ώστε να θέτετε χρονοδιαγράμματα εκτέλεσης των εργασιών και αυτά να τηρούνται;
- Ελάχιστα       Λίγο       Μέτρια       Αρκετά       Πολύ
- Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι η οργάνωση του Ίδρυματός σας είναι γραφειοκρατική;
- Ελάχιστα       Λίγο       Μέτρια       Αρκετά       Πολύ

Τα παραπάνω δεδομένα θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για ερευνητικούς σκοπούς. Σας διαβεβαιώνουμε για την απόλυτη εμπιστευτικότητα που διέπει τους κανόνες αυτής της έρευνας.

Θέση: Διοικητής (ή Αναπληρωτής Διοικητής) του Ίδρυματος

Χρονικό διάστημα (σε έτη) που υπηρετείτε σε αυτή τη θέση:

Έχετε προϋπηρεσία σε αυτό ή άλλο Ίδρυμα και πόσα έτη;

α. Δημόσιο ..... έτη      β. Ιδιωτικό ..... έτη

Προϋπηρεσία σε Διοικητική θέση άλλη εκτός νοσηλευτικών Ίδρυμάτων

έτη

Φύλο  Άνδρας  Γυναίκα Ηλικία ..... ετών

Ειδικότητα

Σπουδές Πτυχίο ΑΕΙ  .....  
Μεταπτυχιακά  .....  
Διδακτορικό  .....

Επιθυμείτε να σας αποστέλει αντίγραφο με τα αποτελέσματα της έρευνας;  Ναι  Όχι

Εάν ναι παρακαλώ προσδιορίστε τα στοιχεία και την διεύθυνση αποστολής: .....

ή το e mail σας για να σας αποστείλω με ηλεκτρονικά .....

Σας ευχαριστούμε πολύ για τον χρόνο που διαθέσατε για την συμπλήρωση αυτού του ερωτηματολογίου.  
Χρήστος Αθ. Τσιτσάκης

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ**

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

**Πίνακας 1.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Αντιμετωπίζετε ανταγωνισμό x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Αντιμετωπίζετε ανταγωνισμό	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	17 44,7%	2 33,3%	15 88,2%	34 55,7%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	21 55,3%	4 66,7%	2 11,8%	27 44,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,362(a)	2	,006
Likelihood Ratio	11,548	2	,003
Linear-by-Linear Association	7,861	1	,005
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,66.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,381			,006
Interval by Interval	Pearson's R	-,362	,106	-2,982	,004(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,340	,112	-2,775	,007(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 1.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Αντιμετωπίζετε ανταγωνισμό x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	
Αντιμετωπίζετε ανταγωνισμό	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	6 30,0%	0 ,0%	8 80,0%	14 45,2%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	14 70,0%	1 100,0%	2 20,0%	17 54,8%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7,581(a)	2	,023
Likelihood Ratio	8,242	2	,016
Linear-by-Linear Association	6,197	1	,013
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,45.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,443			,023
Interval by Interval	Pearson's R	-,454	,157	-2,748	,010(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,442	,160	-2,655	,013(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.



**Πίνακας 1.3 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Ποσοστό ασθενών ασφαλισμένων σε Δημόσια ασφαλιστικά ταμεία x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται  
σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Recode_Δημόσια ασφαλιστικά ταμεία	0%-49%	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 10,5%	1 16,7%	12 70,6%	17 27,9%
	50%-89%	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	17 44,7%	4 66,7%	2 11,8%	23 37,7%
	90%-100%	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	17 44,7%	1 16,7%	3 17,6%	21 34,4%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,484(a)	4	,000
Likelihood Ratio	22,649	4	,000
Linear-by-Linear Association	14,155	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 4 cells (44,4%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,67.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,527			,000
Interval by Interval	Pearson's R	-,486	,116	-4,268	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,471	,118	-4,104	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 1.4 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Ποσοστό ασθενών ασφαλισμένων σε Δημόσια ασφαλιστικά ταμεία x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται  
σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	Total
Recode_Δημόσια ασφαλιστικά ταμεία	0%-49%	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 20,0%	0 ,0%	8 80,0%	12 38,7%
	50%-89%	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5 25,0%	1 100,0%	1 10,0%	7 22,6%
	90%-100%	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	11 55,0%	0 ,0%	1 10,0%	12 38,7%
Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%	

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,895(a)	4	,008
Likelihood Ratio	13,717	4	,008
Linear-by-Linear Association	9,151	1	,002
N of Valid Cases	31		

a. 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,23.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,556			,008
Interval by Interval	Pearson's R	-,552	,141	-3,568	,001(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,549	,141	-3,540	,001(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 2.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Τόπος εγκατάστασης x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Περιοχή	πληθ. < 200 χιλ.	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	27 71,1%	2 33,3%	0 .0%	29 47,5%
	πληθ. 200-800 χιλ.	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 10,5%	2 33,3%	2 11,8%	8 13,1%
	πληθ. > 800 χιλ.	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	7 18,4%	2 33,3%	15 88,2%	24 39,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	29,455(a)	4	,000
Likelihood Ratio	34,759	4	,000
Linear-by-Linear Association	26,450	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 5 cells (55,6%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,79.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,571			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,664	,080	6,820	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,655	,085	6,666	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 2.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Τόπος εγκατάστασης x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	Total
Περιοχή	πληθ. < 200 χιλ.	Count	14	1	0	15
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	70,0%	100,0%	,0%	48,4%
	πληθ. 200-800 χιλ.	Count	5	0	0	5
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	25,0%	,0%	,0%	16,1%
	πληθ. > 800 χιλ.	Count	1	0	10	11
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5,0%	,0%	100,0%	35,5%
Total		Count	20	1	10	31
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	27,393(a)	4	,000
Likelihood Ratio	32,976	4	,000
Linear-by-Linear Association	20,723	1	,000
N of Valid Cases	31		

a. 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,685			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,831	,074	8,048	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,799	,093	7,146	,000(c)
N of Valid Cases		31			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 3.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
 Ιδιοκτησιακό καθεστώς x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
 (ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Ιδιοκτησιακό καθεστώς	Ιδιωτικό	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	6 15,8%	1 16,7%	13 76,5%	20 32,8%
	Δημόσιο	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	32 84,2%	5 83,3%	4 23,5%	41 67,2%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	20,410(a)	2	,000
Likelihood Ratio	20,079	2	,000
Linear-by-Linear Association	18,014	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,97.

**Symmetric Measures**

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,501			,000
Interval by Interval	Pearson's R	-,548	,113	-5,031	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,526	,115	-4,751	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 3.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
 Ιδιοκτησιακό καθεστώς x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
 (ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	
Ιδιοκτησιακό καθεστώς	Ιδιωτικό	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 20,0%	0 ,0%	8 80,0%	12 38,7%
	Δημόσιο	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	16 80,0%	1 100,0%	2 20,0%	19 61,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,768(a)	2	,005
Likelihood Ratio	11,357	2	,003
Linear-by-Linear Association	9,438	1	,002
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,508			,005
Interval by Interval	Pearson's R	-,561	,152	-3,648	,001(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,549	,155	-3,539	,001(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 5.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Σωστή οργανωτική δομή x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

		Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας		Total	
		ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή		
Σωστή οργανωτική δομή	,00	Count	1	0	1
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	33,3%	,0%	5,3%
	2,00	Count	0	3	3
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	,0%	18,8%	15,8%
	3,00	Count	1	2	3
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	33,3%	12,5%	15,8%
	4,00	Count	1	7	8
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	33,3%	43,8%	42,1%	
	5,00	Count	0	4	4
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	,0%	25,0%	21,1%	
Total	Count	3	16	19	
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	100,0%	100,0%	100,0%	

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7,405(a)	4	,116
Likelihood Ratio	6,727	4	,151
Linear-by-Linear Association	2,969	1	,085
N of Valid Cases	19		

a. 9 cells (90,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,530			,116
Interval by Interval	Pearson's R	,406	,239	1,833	,084(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,318	,195	1,381	,185(c)
N of Valid Cases		19			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.



**Πίνακας 5.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη δυνατότητας συνεργασίας τμημάτων x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα  
κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη δυνατότητας συνεργασίας τμημάτων	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	32 84,2%	3 50,0%	1 5,9%	36 59,0%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	6 15,8%	3 50,0%	16 94,1%	25 41,0%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	30,017(a)	2	,000
Likelihood Ratio	33,497	2	,000
Linear-by-Linear Association	29,472	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,46.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,574			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,701	,085	7,547	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,694	,089	7,406	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 6.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	35 92,1%	6 100,0%	2 11,8%	43 70,5%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	3 7,9%	0 ,0%	15 88,2%	18 29,5%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	39,232(a)	2	,000
Likelihood Ratio	40,704	2	,000
Linear-by-Linear Association	32,777	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,77.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,626			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,739	,090	8,428	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,703	,096	7,598	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 6.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο**  
**ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	Total
Recode_Έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	18 90,0%	1 100,0%	0 ,0%	19 61,3%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	2 10,0%	0 ,0%	10 100,0%	12 38,7%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,413(a)	2	,000
Likelihood Ratio	28,377	2	,000
Linear-by-Linear Association	21,469	1	,000
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,656			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,846	,090	8,543	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,833	,097	8,099	,000(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 7.1 Σταυροειδής Πινακοποίηση  
Επίπεδο μηχανογράφησης x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	Total
Επίπεδο μηχανογράφησης	Ανύπαρκτη	Count	1	0	0	1
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	2,6%	,0%	,0%	1,6%
	Υποτυπώδης	Count	12	1	0	13
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	31,6%	16,7%	,0%	21,3%
	Εφαρμογές μη συμβατές	Count	23	4	8	35
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	60,5%	66,7%	47,1%	57,4%	
	Πλήρης και ενιαία	Count	2	1	9	12
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5,3%	16,7%	52,9%	19,7%	
Total		Count	38	6	17	61
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	20,243(a)	6	,003
Likelihood Ratio	22,593	6	,001
Linear-by-Linear Association	17,356	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 8 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,10.

**Symmetric Measures**

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,499			,003
Interval by Interval	Pearson's R	,538	,079	4,900	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,538	,085	4,902	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 8.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφόρηση**  
**x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφορίες	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	32 84,2%	4 66,7%	2 11,8%	38 62,3%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	6 15,8%	2 33,3%	15 88,2%	23 37,7%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	26,299(a)	2	,000
Likelihood Ratio	27,736	2	,000
Linear-by-Linear Association	25,091	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,26.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,549			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,647	,097	6,512	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,632	,101	6,257	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 8.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφόρηση  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	Total
Recode_Έλλειψη ανάγκης για επιπλέον πληροφορίες	Ναι	Count	18	0	0	18
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	90,0%	,0%	,0%	58,1%
	Όχι	Count	2	1	10	13
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	10,0%	100,0%	100,0%	41,9%
Total		Count	20	1	10	31
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,608(a)	2	,000
Likelihood Ratio	29,162	2	,000
Linear-by-Linear Association	22,070	1	,000
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,42.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,658			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,858	,081	8,984	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,866	,080	9,314	,000(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 9.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Έκδοση αναλυτικών οδηγιών προς το προσωπικό, περί της εφαρμογής του κοστολογικού**  
**συστήματος x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας		
			ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	Total
Αναλυτικές οδηγίες	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	1 25,0%	13 76,5%	14 66,7%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	3 75,0%	4 23,5%	7 33,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 100,0%	17 100,0%	21 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	3,860(b)	1	,049		
Continuity Correction(a)	1,892	1	,169		
Likelihood Ratio	3,685	1	,055		
Fisher's Exact Test				,088	,088
Linear-by-Linear Association	3,676	1	,055		
N of Valid Cases	21				

a Computed only for a 2x2 table

b 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,33.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,394			,049
Interval by Interval	Pearson's R	-,429	,210	-2,069	,052(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,429	,210	-2,069	,052(c)
N of Valid Cases		21			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.



**Πίνακας 9.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Έλλειψη αναλυτικών οδηγιών προς το προσωπικό, περί της εφαρμογής του κοστολογικού**  
**συστήματος x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη λεπτομερών οδηγιών	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	33 86,8%	5 83,3%	1 5,9%	39 63,9%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5 13,2%	1 16,7%	16 94,1%	22 36,1%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	34,473(a)	2	,000
Likelihood Ratio	37,157	2	,000
Linear-by-Linear Association	30,806	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,16.

**Symmetric Measures**

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,601			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,717	,088	7,890	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,689	,095	7,310	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 9.3 Σταυροειδής Πινακοποίηση**  
**Έλλειψη επιμόρφωσης του προσωπικού στην εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος**  
**χ Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη επιμόρφωσης	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	32 84,2%	4 66,7%	1 5,9%	37 60,7%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	6 15,8%	2 33,3%	16 94,1%	24 39,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	30,297(a)	2	,000
Likelihood Ratio	33,379	2	,000
Linear-by-Linear Association	28,775	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,36.

**Symmetric Measures**

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,576			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,693	,088	7,374	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,675	,093	7,036	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 9.4 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη εξωτερικών εξειδικευμένων συνεργατών  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	Total
Έλλειψη εξωτερικών συνεργατών	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	30 78,9%	3 50,0%	1 5,9%	34 55,7%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 21,1%	3 50,0%	16 94,1%	27 44,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,505(a)	2	,000
Likelihood Ratio	28,721	2	,000
Linear-by-Linear Association	24,965	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,66.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,543			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,645	,089	6,484	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,637	,093	6,347	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 9.5 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Έλλειψη επιμόρφωσης του προσωπικού στην εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος**  
**χ Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	
Recode_Έλλειψη επιμόρφωσης	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	6 30,0%	0 ,0%	0 ,0%	6 19,4%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	14 70,0%	1 100,0%	10 100,0%	25 80,6%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	4,092(a)	2	,129
Likelihood Ratio	6,028	2	,049
Linear-by-Linear Association	3,826	1	,050
N of Valid Cases	31		

a. 4 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,19.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,341			,129
Interval by Interval	Pearson's R	,357	,084	2,059	,049(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,360	,084	2,081	,046(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 9.6 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη εξωτερικών εξειδικευμένων συνεργατών  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	
Recode_Έλλειψη εξωτερικών συνεργατών	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	12 60,0%	0 ,0%	0 ,0%	12 38,7%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 40,0%	1 100,0%	10 100,0%	19 61,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,768(a)	2	,005
Likelihood Ratio	14,460	2	,001
Linear-by-Linear Association	10,067	1	,002
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,508			,005
Interval by Interval	Pearson's R	,579	,098	3,827	,001(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,585	,097	3,881	,001(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 10.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Προσανατολισμός στην ποιότητα x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο**  
**ιδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας			
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	Total
Προσανατολισμός σε ποιότητα	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας	4 10,5%	1 16,7%	0 ,0%	5 8,2%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας	8 21,1%	0 ,0%	0 ,0%	8 13,1%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας	12 31,6%	3 50,0%	4 23,5%	19 31,1%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας	14 36,8%	2 33,3%	5 29,4%	21 34,4%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας	0 ,0%	0 ,0%	8 47,1%	8 13,1%
Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ιδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%	

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	28,913(a)	8	,000
Likelihood Ratio	32,557	8	,000
Linear-by-Linear Association	14,598	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,49.

**Symmetric Measures**

	Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.

Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,567			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,493	,086	4,356	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,476	,103	4,158	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 10.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Πιστοποίηση ποιότητας x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Πιστοποίηση ποιότητας	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 10,5%	0 ,0%	8 47,1%	12 19,7%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	34 89,5%	6 100,0%	9 52,9%	49 80,3%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,550(a)	2	,003
Likelihood Ratio	11,409	2	,003
Linear-by-Linear Association	8,615	1	,003
N of Valid Cases	61		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,18.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,399			,003
Interval by Interval	Pearson's R	-,379	,133	-3,145	,003(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,355	,133	-2,916	,005(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.



**Πίνακας 11.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
 διαρκής υποστήριξης της Ανώτατης Διοίκησης  
 x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
 (ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας		Total
			ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Διαρκής υποστήριξη Ανώτατης Διοίκησης	,00	Count	2	2	4
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	66,7%	13,3%	22,2%
	3,00	Count	1	0	1
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	33,3%	,0%	5,6%
	4,00	Count	0	5	5
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	,0%	33,3%	27,8%	
	5,00	Count	0	8	8
	% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	,0%	53,3%	44,4%	
Total		Count	3	15	18
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,800(a)	3	,013
Likelihood Ratio	10,675	3	,014
Linear-by-Linear Association	5,584	1	,018
N of Valid Cases	18		

a. 7 cells (87,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,17.

**Symmetric Measures**

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,612			,013
Interval by Interval	Pearson's R	,573	,198	2,798	,013(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,566	,144	2,745	,014(c)
N of Valid Cases		18			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 11.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη ενδιαφέροντος της Ανώτατης Διοίκησης  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη ενδιαφέροντος από Διοικήσεις	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	31 81,6%	6 100,0%	1 5,9%	38 62,3%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	7 18,4%	0 ,0%	16 94,1%	23 37,7%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	32,681(a)	2	,000
Likelihood Ratio	36,924	2	,000
Linear-by-Linear Association	25,091	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,26.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,591			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,647	,096	6,512	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,608	,105	5,883	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 11.3 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη ενδιαφέροντος παλαιών Διοικήσεων  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	Total
Recode_Έλλειψη ενδιαφέροντος παλαιών Διοικήσεων	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	9 45,0%	0 ,0%	0 ,0%	9 29,0%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	11 55,0%	1 100,0%	10 100,0%	22 71,0%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,975(a)	2	,031
Likelihood Ratio	9,826	2	,007
Linear-by-Linear Association	6,521	1	,011
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,29.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,429			,031
Interval by Interval	Pearson's R	,466	,092	2,838	,008(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,471	,092	2,872	,008(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 12.1 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη καλής συνεργασίας με γιατρούς  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Έλλειψη καλής συνεργασίας ιατρών	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	30 78,9%	4 66,7%	1 5,9%	35 57,4%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 21,1%	2 33,3%	16 94,1%	26 42,6%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,874(a)	2	,000
Likelihood Ratio	28,873	2	,000
Linear-by-Linear Association	24,191	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,56.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,546			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,635	,092	6,313	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,617	,098	6,018	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 12.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Έλλειψη ενδιαφέροντος από γιατρούς  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	
Recode_Έλλειψη ενδιαφέροντος από ιατρούς	Ναι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	15 75,0%	0 ,0%	0 ,0%	15 48,4%
	Όχι	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5 25,0%	1 100,0%	10 100,0%	16 51,6%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,984(a)	2	,000
Likelihood Ratio	20,449	2	,000
Linear-by-Linear Association	14,944	1	,000
N of Valid Cases	31		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,48.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,583			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,706	,097	5,365	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,712	,097	5,466	,000(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.1 Σταυροειδής Πινακοποίηση  
Βαθμός γραφειοκρατίας της οργάνωσης του ιδρύματος x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα  
κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Βαθμός γραφειοκρατίας της οργάνωσης του ιδρύματος	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	0 0,0%	0 0,0%	3 17,6%	3 4,9%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	2 5,3%	0 0,0%	0 0,0%	2 3,3%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	12 31,6%	3 50,0%	7 41,2%	22 36,1%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	14 36,8%	2 33,3%	4 23,5%	20 32,8%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	10 26,3%	1 16,7%	3 17,6%	14 23,0%
Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%	

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,768(a)	8	,215
Likelihood Ratio	11,383	8	,181
Linear-by-Linear Association	3,988	1	,046
N of Valid Cases	61		

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,20.

#### Symmetric Measures

	Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.

Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,387			,215
Interval by Interval	Pearson's R	-,258	,130	-2,050	,045(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-,210	,129	-1,647	,105(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.



**Πίνακας 13.2 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Δυνατότητα εκτέλεσης των εργασιών με τον καλύτερο δυνατό τρόπο**  
**x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών με τον καλύτερο τρόπο	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 10,5%	0 ,0%	0 ,0%	4 6,6%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	15 39,5%	5 83,3%	3 17,6%	23 37,7%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	15 39,5%	1 16,7%	5 29,4%	21 34,4%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	3 7,9%	0 ,0%	3 17,6%	6 9,8%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	1 2,6%	0 ,0%	6 35,3%	7 11,5%
	Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	22,008(a)	8	,005
Likelihood Ratio	22,341	8	,004
Linear-by-Linear Association	12,153	1	,000
N of Valid Cases	61		

a 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,515			,005
Interval by Interval	Pearson's R	,450	,108	3,871	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,367	,119	3,030	,004(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.3 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Δυνατότητας εκτέλεσης εργασιών με τον δικό σας ρυθμό δουλειάς**  
**x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	Total
Δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών με τον δικό σας ρυθμό	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 21,1%	1 16,7%	1 5,9%	10 16,4%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	14 36,8%	3 50,0%	2 11,8%	19 31,1%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 21,1%	2 33,3%	4 23,5%	14 23,0%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 21,1%	0 .0%	4 23,5%	12 19,7%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	0 .0%	0 .0%	6 35,3%	6 9,8%
Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%	

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	21,999(a)	8	,005
Likelihood Ratio	23,792	8	,002
Linear-by-Linear Association	11,438	1	,001
N of Valid Cases	61		

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,59.

### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,515			,005
Interval by Interval	Pearson's R	,437	,112	3,728	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,387	,118	3,227	,002(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.4 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Δυνατότητας προτάσεων για βελτιώσεις  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Δυνατότητα πρότασης για βελτιώσεις	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 21,1%	0 ,0%	1 5,9%	9 14,8%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	12 31,6%	4 66,7%	3 17,6%	19 31,1%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	13 34,2%	2 33,3%	2 11,8%	17 27,9%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 10,5%	0 ,0%	5 29,4%	9 14,8%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	1 2,6%	0 ,0%	6 35,3%	7 11,5%
Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%	

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,940(a)	8	,002
Likelihood Ratio	24,189	8	,002
Linear-by-Linear Association	12,045	1	,001
N of Valid Cases	61		

a 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,69.

### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,531			,002
Interval by Interval	Pearson's R	,448	,115	3,850	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,390	,121	3,258	,002(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.5 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Δυνατότητα ελέγχου των διαδικασιών μέσω χρονοδαγραμμάτων x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται  
σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Δυνατότητα ελέγχου των διαδικασιών μέσω χρονοδαγραμμάτων	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	7 18,4%	0 ,0%	0 ,0%	7 11,5%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	12 31,6%	5 83,3%	1 5,9%	18 29,5%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	14 36,8%	1 16,7%	3 17,6%	18 29,5%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5 13,2%	0 ,0%	5 29,4%	10 16,4%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	0 ,0%	0 ,0%	8 47,1%	8 13,1%
	Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	38,927(a)	8	,000
Likelihood Ratio	41,487	8	,000
Linear-by-Linear Association	21,782	1	,000
N of Valid Cases	61		

a 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,69.

**Symmetric Measures**

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,624			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,603	,080	5,799	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,533	,100	4,835	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a Not assuming the null hypothesis.

b Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c Based on normal approximation.



**Πίνακας 13.6 Σταυροειδής Πινακοποίηση  
Δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Δυνατότητα πρωτοβουλίας	1,00	Count	4	2	1	7
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	10,5%	33,3%	5,9%	11,5%
	2,00	Count	13	4	3	20
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	34,2%	66,7%	17,6%	32,8%
	3,00	Count	14	0	2	16
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	36,8%	,0%	11,8%	26,2%
	4,00	Count	7	0	4	11
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	18,4%	,0%	23,5%	18,0%
	5,00	Count	0	0	6	6
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	,0%	,0%	35,3%	9,8%
	6,00	Count	0	0	1	1
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	,0%	,0%	5,9%	1,6%
Total		Count	38	6	17	61
		% within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	30,353(a)	10	,001
Likelihood Ratio	31,924	10	,000
Linear-by-Linear Association	8,802	1	,003
N of Valid Cases	61		

a. 14 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,10.

### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,576			,001
Interval by Interval	Pearson's R	,383	,121	3,185	,002(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,280	,138	2,244	,029(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.7 Σταυροειδής Πίνακοποίηση  
Υπαρξη κινήτρων και παροχή τους  
x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας  
(ερωτηματολόγιο στελεχών Οικονομικών Υπηρεσιών)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	ελάχιστη έως μικρή εφαρμογή	μεγάλη έως πλήρη εφαρμογή	
Recode_Δείκτης Κινητοποίησης Ερωτηση 31 (1-6) Προτεραιότητα x Παρέχονται	7-78 Δεν υποκινείται	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	33 86,8%	6 100,0%	5 29,4%	44 72,1%
	79-175 Υποκινείται επαρκώς	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	5 13,2%	0 ,0%	12 70,6%	17 27,9%
Total		Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	38 100,0%	6 100,0%	17 100,0%	61 100,0%

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	21,842(a)	2	,000
Likelihood Ratio	21,999	2	,000
Linear-by-Linear Association	16,920	1	,000
N of Valid Cases	61		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,67.

#### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,513			,000
Interval by Interval	Pearson's R	,531	,119	4,814	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,500	,121	4,434	,000(c)
N of Valid Cases		61			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.8 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Δυνατότητα των στελεχών της Ανώτατης Διοίκησης για διορθωτικές επεμβάσεις**  
**χ Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	Total
Δυνατότητα διορθωτικής επέμβασης	Ελάχιστα	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	1 5,0%	0 ,0%	0 ,0%	1 3,2%
	Λίγο	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	8 40,0%	0 ,0%	0 ,0%	8 25,8%
	Μέτρια	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	7 35,0%	1 100,0%	2 20,0%	10 32,3%
	Αρκετά	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	2 10,0%	0 ,0%	1 10,0%	3 9,7%
	Πολύ	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	2 10,0%	0 ,0%	7 70,0%	9 29,0%
	Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,552(a)	8	,049
Likelihood Ratio	17,636	8	,024
Linear-by-Linear Association	12,096	1	,001
N of Valid Cases	31		

a 12 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,578			,049
Interval by Interval	Pearson's R	,635	,116	4,426	,000(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,626	,111	4,325	,000(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

**Πίνακας 13.9 Σταυροειδής Πίνακοποίηση**  
**Δυνατότητα εκτέλεσης των εργασιών με τον δικό σας ρυθμό x Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα**  
**κοστολόγησης στο ίδρυμά σας**  
**(ερωτηματολόγιο στελεχών Ανώτατης Διοίκησης)**

			Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας			Total
			Κανένα	Ελάχιστη έως μικρή	Μεγάλη έως πλήρης	
Δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών με τον δικό σας ρυθμό	1,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 20,0%	0 ,0%	0 ,0%	4 12,9%
	2,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	7 35,0%	0 ,0%	0 ,0%	7 22,6%
	3,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	3 15,0%	1 100,0%	2 20,0%	6 19,4%
	4,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	4 20,0%	0 ,0%	4 40,0%	8 25,8%
	5,00	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	2 10,0%	0 ,0%	4 40,0%	6 19,4%
Total	Count % within Σε τι βαθμό εφαρμόζεται σύστημα κοστολόγησης στο ίδρυμά σας	20 100,0%	1 100,0%	10 100,0%	31 100,0%	

### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,208(a)	8	,076
Likelihood Ratio	16,161	8	,040
Linear-by-Linear Association	8,785	1	,003
N of Valid Cases	31		

a. 14 cells (93,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

### Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error(a)	Approx. T(b)	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Contingency Coefficient	,561			,076
Interval by Interval	Pearson's R	,541	,118	3,465	,002(c)
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	,537	,124	3,429	,002(c)
N of Valid Cases		31			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ**







[www.kavalahospital.gr](http://www.kavalahospital.gr)

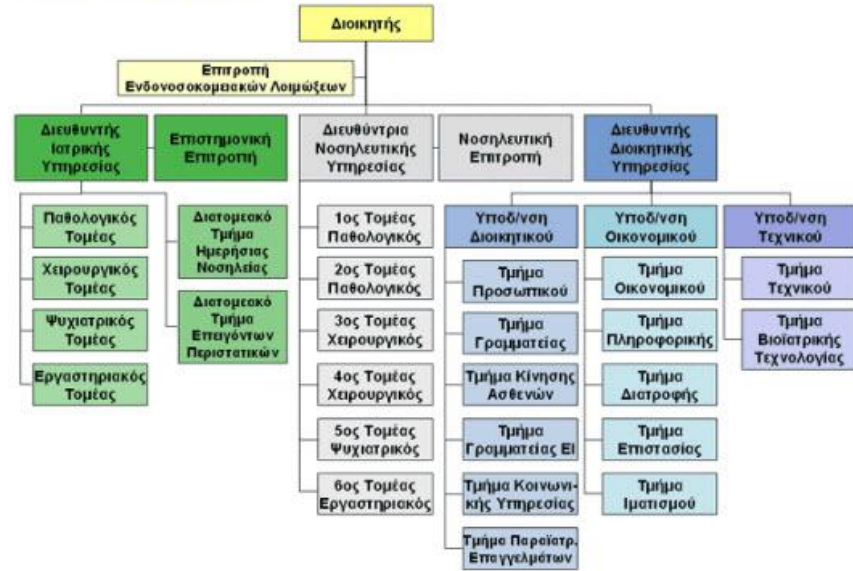
Σάββατο, 9 Οκτωβρίου 2010

Πληροφορίες Υπηρεσίες Απογευματινά Ιατρεία Εξωτερικά Ιατρεία Εφημερίες Έρευνα Επικοινωνία

Βρίσκεστε εδώ : [Κεντρική Σελίδα](#) / [Οργανόγραμμα](#)



Οργανόγραμμα



Αρχική • Ιστορικό • Για τον Ιατρό και το Νοσηλευτή • Για τον Πολίτη • Υπηρεσίες  
 Νοσοκομείου • Προκηρύξεις • Βιβλιοθήκη • Επικοινωνία

**Μενυ Πλοήγησης**  
 Υπηρεσίες Νοσοκομείου  
 Οργανόγραμμα - Υπηρεσίες Νοσοκομείου

- Διοικητική Υπηρεσία
- Ιατρική Υπηρεσία
- Νοσηλευτική Υπηρεσία
- Τεχνική Υπηρεσία
- Εκπαιδευτικοί Φορείς
- Ιερός Ναός

**Αναζήτηση**

**Search**

Home : Υπηρεσίες Νοσοκομείου : Οργανόγραμμα - Υπηρεσίες Νοσοκομείου : • Ιατρική Υπηρεσία : Β' Ορθοπαιδική

**Β' Ορθοπαιδική**

**Διευθυντής:** ΑΚΡΙΒΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ  
**Αναπληρωτές Διευθυντές:** ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΑΚΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ  
**Επιμελητές Α':** ΓΑΡΝΑΒΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ  
**Επικουρικοί Ιατροί:** ΜΠΑΡΜΠΙΤΣΙΩΤΗ ΑΝΤΩΝΙΑ, ΛΑΚΚΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ, ΚΑΒΑΛΛΙΕΡΑΚΗ ΘΕΟΔΩΡΑ

**Τηλέφωνα:** Διευθυντής: 2132041785, Γρ. Ιατρών: 2132041729, Γραμματεία: 2132041743, Ορθοπαιδικό Τμήμα: 213-2041700, Fax: 210-7290839

**Θέση:** 7ος όροφος, 4η μονάδα - Κτήριο Πατέρα, 5ος όροφος, 3η μονάδα - Κτήριο Πατέρα

Το Β' Ορθοπαιδικό Τμήμα είναι δυναμικότητας 35 κλινών.  
 Στο τμήμα αντιμετωπίζονται ασθενείς με ορθοπαιδικό τραύμα κάθε μορφής, προβλήματα σπονδυλικής στήλης, ανακατασκευής ισχίου ή γόνατος, συνδεσμικές κακώσεις γόνατος (αρθροσκοπίες) προβλήματα άκρου ποδός, μεταβολικά νοσήματα οστών (οστεοπόρωση, κλπ), όγκοι οστών και μαλακών μοριών καθώς και φλεγμονές οστών και αρθρώσεων.

Εξετάζονται ετησίως πλέον των 8.850 ασθενών στο τμήμα επεγόντων περιστατικών και τακτικών ιατρικών και χειρουργούνται πλέον των 1200 ασθενών ετησίως.

Λειτουργούν τακτικά εξωτερικά ιατρεία κάθε Τρίτη και Παρασκευή και κάθε δεύτερη Τετάρτη 10:00-13:00.  
 Τις απογευματινές ώρες λειτουργούν και απογευματινά ιατρεία.

Στην κλινική διενεργούνται βασικά και εξειδικευμένα μαθήματα καθώς και επιστημονικές εργασίες όπως και ερευνητικό έργο.

Η συνήθης πληρότητα του Τμήματος είναι 115% περίπου.

**Πληροφορίες**



**ΤΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΣΗΜΕΡΑ**

**ΕΦΗΜΕΡΕΥΕΙ!**

*Εφημερεύοντα Νοσοκομεία*

**Επισκεπτήριο**  
 Επισκεπτήριο

**Καθημερινά**

12:00 - 14:00  
 17:00 - 20:00

**Πλοήγηση στο Νοσοκομείο**

**Τρόπος Πρόσβασης**

